

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 30 de abril de 2026

Sala 3.<sup>a</sup>

R.G. 4927/2022

**SUMARIO:**

**El obligado tributario. Sucesores mortis causa. Sucesores del declarado responsable. Naturaleza sancionadora de la responsabilidad subsidiaria.** *Extinción por fallecimiento en virtud del principio de responsabilidad personal de la pena.* Las herederas del responsable fallecido solicitaron la extinción de la responsabilidad derivada de una sanción, petición que fue estimada por la AEAT. Aunque, con carácter general, las deudas tributarias pueden transmitirse a herederos y legatarios, la jurisprudencia del Tribunal Supremo ha reconocido que la responsabilidad subsidiaria prevista en el art. 43.1.a) LGT tiene naturaleza sancionadora, por lo que le resultan aplicables los principios propios del derecho sancionador, como la presunción de inocencia, la prohibición de responsabilidad objetiva y el principio de personalidad de la sanción. Tanto el Tribunal Constitucional como la normativa tributaria (arts. 39, 189 y 190 LGT) establecen que las sanciones tienen carácter personal e intransmisible. El fallecimiento del infractor extingue su responsabilidad sancionadora, ya sea antes o después de la imposición de la sanción, impidiendo que esta pueda exigirse a sus herederos. En el caso concreto, aunque el acuerdo de declaración de responsabilidad fue notificado al responsable antes de su fallecimiento, el TEAC concluye que, al tratarse de una responsabilidad de naturaleza sancionadora, ni las sanciones ni las liquidaciones incluidas en el alcance de dicho acuerdo pueden transmitirse mortis causa a los sucesores. Por ello, los herederos y/o legatarios no responden de estas obligaciones, con independencia de que el acuerdo hubiera sido notificado antes o después del fallecimiento del responsable.

En MADRID , se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

Se ha visto la presente reclamación contra el Acuerdo de declaración de responsabilidad.

**ANTECEDENTES DE HECHO**

PRIMERO.- El día 13/06/2022 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta en 09/06/2022 contra el Acuerdo de declaración de responsabilidad con referencia R...02, en virtud del cual se declaró a D. **Axy**, con NIF ..., responsable subsidiario de las deudas de la entidad **XZ SL**, de conformidad con el artículo 43.1.a) de la Ley General Tributaria

SEGUNDO.- Con fecha 22-02-2022 la Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación Especial de Extremadura de la AEAT dictó acuerdo en virtud del cual se declaró a D. **Axy**, con NIF ..., responsable subsidiario de las deudas de la entidad **XZ SL**, de conformidad con el artículo 43.1.a) de la Ley General Tributaria, siendo el alcance de la responsabilidad el siguiente:

**Clave liquidación Concepto Alcance**

A10...44 SOCIEDADES 103.868,00

ACTAS

INSPECCIÓN 2007-2009

A10...58 SANCION I S 105.905,30

2007-2009

TERCERO.- Contra el citado acuerdo, notificado el 10-03-2022, se interpuso recurso de reposición con referencia 2022GR...3X que fue desestimado mediante resolución de fecha 11-05-2022. Disconforme con

Síguenos en...



la citada resolución, notificada el 12-05-2022, se interpuso la presente reclamación el 09-06-2022, donde formuló sus alegaciones, las cuales fueron reiteradas el 02-09-2022.

CUARTO.- Consta que el reclamante D. **Axy** falleció el 23-09-2022, por lo que mediante acuerdo de fecha 02-11-2022 se anularon las sanciones siguientes:

A10...54 SANCIONES TRIBUTARIAS 16-09-2022

A10...34 SANCIONES TRIBUTARIAS 22-06-2022

A06...21 PÉRDIDA DE REDUCCIÓN

**A06...36 SANCIÓN DERIVADA AL RESPONSABLE**

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para dictar la presente resolución, de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

SEGUNDO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La conformidad a Derecho de la resolución impugnada.

TERCERO.- La cuestión planteada en la presente reclamación exige determinar si resulta o no ajustado a Derecho el acuerdo de declaración de responsabilidad tributaria notificado al reclamante en cuyo alcance se incluyen las deudas pendientes de pago del deudor principal.

En el presente caso, consta presentado escrito de fecha 26-10-2022 presentado por las herederas del fallecido en el que se solicita la extinción por fallecimiento de la responsabilidad derivada de la sanción, pretensión ésta que fue estimada mediante acuerdo de la AEAT de fecha 02-11-2022.

Cabe recordar que, fallecido cualquier obligado al pago de la deuda tributaria, el procedimiento de recaudación continuará con sus herederos y, en su caso, legatarios, sin más requisitos que la constancia del fallecimiento de aquél y la notificación a los sucesores, con requerimiento del pago de la deuda tributaria y costas pendientes del causante.

Ahora bien, en este caso, en el que la sanción incluida en el alcance de la responsabilidad ha sido anulada, subsistiendo las liquidaciones, cabe hacer referencia a la jurisprudencia del Tribunal Supremo, reflejada entre otras, en la sentencia de fecha 20-05-2025 (Recurso nº 3452/2023) en la que el Tribunal Supremo confirma la naturaleza sancionadora del artículo 43.1 a) LGT.

En la citada sentencia se planteó la cuestión de interés casacional objetivo siguiente:

*"1. Establecer si en los casos de responsabilidad subsidiaria al amparo del artículo 43.1.a) LGT se produce una inversión del principio del onus probandi, de modo que es el responsable quien debe acreditar el hecho impeditivo o extintivo de su responsabilidad, todo ello en una categoría de responsabilidad a la que este Tribunal Supremo otorga índole sancionadora. De ser pertinente esa inversión de la carga de la prueba, indicar cuál es la razón jurídica que la respaldaría.*

*2. Aclarar si infringe el derecho fundamental a la defensa y a no padecer indefensión el hecho de que una prueba de descargo, solicitada y negada al derivado tributario en las vías administrativa previa, no pueda practicarse en sede judicial bajo pretexto del tiempo transcurrido, a pesar de haberse acordado su práctica (requerimientos a terceros para aportar facturas).*

*3. Precisar si el artículo 176 LGT otorga libertad a la Administración tributaria para elegir a quién derivar la responsabilidad; o si, por el contrario, la acción recaudatoria debe dirigirse, en primer lugar, a los responsables solidarios y, sólo descartados estos, a los responsables subsidiarios.*

*La conclusión alcanzada respecto de la primera cuestión de interés casacional hace innecesario el examen del resto de cuestiones planteadas en el auto de admisión.*

Siendo la respuesta del Alto Tribunal a esta cuestión de interés casacional:

Síguenos en...



"Se ratifica la doctrina jurisprudencial de esta Sala sobre la naturaleza sancionadora del régimen de responsabilidad subsidiaria aplicable a los administradores mercantiles, previsto en el art 43.1.a) LGT.

Entre las garantías que amparan al responsable tributario subsidiario, como consecuencia de la naturaleza sancionadora de esta categoría de responsabilidad, está la interdicción de una responsabilidad objetiva del administrador, que resultaría en caso de que la responsabilidad subsidiaria atendiera en exclusiva a la condición de administrador de la persona jurídica, pues se vulneraría el principio de presunción de inocencia.

Asimismo, entre estas garantías está también la no inversión de la carga de la prueba. El examen sobre la carga de la prueba del hecho detonante de la derivación no es ajeno, en modo alguno, a la naturaleza sancionadora de esta categoría de responsabilidad, que no resulta compatible con la atribución al responsable tributario, bajo tal consideración, de la carga de probar su inocencia.

Será la Administración la que, en un procedimiento contradictorio, con participación y audiencia del presunto responsable, tenga que aportar los elementos de prueba que fundamenten el presupuesto de esta responsabilidad. Y las dudas que en este ámbito pudieran suscitarse deberán resolverse aplicando el principio *in dubio pro reo*.

Este criterio ha sido reiterado en sentencia del Tribunal Supremo de fecha 01-07-2025 (recurso 642/2023), en la que se puntualiza que la mera inscripción del administrador en el Registro Mercantil no basta para la derivación de la responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1. a) de la LGT. De igual modo, sobre la naturaleza sancionadora del art. 43.1.a) de la LGT cabe hacer referencia a las resoluciones de este TEAC de fechas 14-03-2024 (RG 5682/2021) y de 17-06-2024 (RG 6943/2021).

CUARTO.- En este caso concreto, si bien el alcance de la responsabilidad incluye únicamente la liquidación, al haberse eliminado la sanción por el fallecimiento del responsable, la deuda que subsiste y que se exige a los herederos trae causa de un procedimiento, el de declaración de responsabilidad tributaria al amparo del artículo 43.1a) de la LGT, que ha sido calificado por el Tribunal Supremo como de naturaleza sancionadora.

En este punto debe hacerse referencia al artículo 39 de la LGT, que regula el régimen de sucesión de personas físicas, cuya redacción original establece lo siguiente:

*"Artículo 39. Sucesores de personas físicas.*

*1. A la muerte de los obligados tributarios, las obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a los herederos, sin perjuicio de lo que establece la legislación civil en cuanto a la adquisición de la herencia.*

*Las referidas obligaciones tributarias se transmitirán a los legatarios en las mismas condiciones que las establecidas para los herederos cuando la herencia se distribuya a través de legados y en los supuestos en que se instituyan legados de parte alícuota.*

*En ningún caso se transmitirán las sanciones. Tampoco se transmitirá la obligación del responsable salvo que se hubiera notificado el acuerdo de derivación de responsabilidad antes del fallecimiento.*

*2. No impedirá la transmisión a los sucesores de las obligaciones tributarias devengadas el hecho de que a la fecha de la muerte del causante la deuda tributaria no estuviera liquidada, en cuyo caso las actuaciones se entenderán con cualquiera de ellos, debiéndose notificar la liquidación que resulte de dichas actuaciones a todos los interesados que consten en el expediente.*

*3. Mientras la herencia se encuentre yacente, el cumplimiento de las obligaciones tributarias del causante corresponderá al representante de la herencia yacente.*

*Las actuaciones administrativas que tengan por objeto la cuantificación, determinación y liquidación de las obligaciones tributarias del causante deberán realizarse o continuarse con el representante de la herencia yacente. Si al término del procedimiento no se conocieran los herederos, las liquidaciones se realizarán a nombre de la herencia yacente.*

*Las obligaciones tributarias a que se refiere el párrafo anterior y las que fueran transmisibles por causa de muerte podrán satisfacerse con cargo a los bienes de la herencia yacente".*

Cabe recordar que el Tribunal Constitucional ha afirmado en innumerables sentencias que "los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al Derecho administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado" (STC 18/1981).

Síguenos en...



Uno de estos principios inspiradores del orden penal aplicables al derecho administrativo sancionador es el principio penal de responsabilidad personal de la pena, también conocido como principio de la responsabilidad personal por hechos propios o, según la STC 219/1988 como "*principio de la personalidad de la pena o sanción*" -denominación esta última que, según expresa el Tribunal Constitucional en la STC 146/1994 es una "*denominación suficientemente reveladora de su aplicabilidad en el ámbito del Derecho administrativo sancionador*". Este principio "*está protegido por el artículo 25.1 de la Norma Fundamental*" (STC 254/1988) e implica, tal y como ha afirmado el Tribunal Constitucional español en su sentencia 125/2001 de 4 de junio, "*que sólo se puede responder penalmente por los actos propios y no por los ajenos*". Principio inspirador que puede inferirse de determinados preceptos tributarios y, en particular, de los artículos 39.1 in fine LGT, 182.3 LGT, 189 LGT y del artículo 190 del citado texto legal:

El artículo 182 LGT. Responsables y sucesores de las sanciones tributarias, señala lo siguiente:

"1. (...)

2. (...)

3. *Las sanciones tributarias no se transmitirán a los herederos y legatarios de las personas físicas infractoras.*

*Las sanciones tributarias por infracciones cometidas por las sociedades y entidades disueltas se transmitirán a los sucesores de las mismas en los términos previstos en el artículo 40 de esta ley.*

El artículo 189 LGT. Extinción de la responsabilidad derivada de las infracciones tributarias, señala que:

"1. *La responsabilidad derivada de las infracciones tributarias se extinguirá por el fallecimiento del sujeto infractor y por el transcurso del plazo de prescripción para imponer las correspondientes sanciones.*

El artículo 190 LGT. Extinción de las sanciones tributarias, establece:

"1. *Las sanciones tributarias se extinguen por el pago o cumplimiento, por prescripción del derecho para exigir su pago, por compensación, por condonación y por el fallecimiento de todos los obligados a satisfacerlas.*

Estos preceptos son de gran trascendencia puesto que configuran las consecuencias que acarrea el fallecimiento de una persona física bajo una doble perspectiva atendiendo, en definitiva, a si se ha dictado y notificado el acuerdo sancionador. Así lo ha declarado el Tribunal Supremo en su STS de fecha 03-06-2020 (recurso de casación 5791/2017):

*"La vigente Ley General Tributaria regula la intransmisibilidad de las sanciones en los artículos 39 y 182.3, que son preceptos relativos a los sucesores como posibles sujetos responsables, y de forma separada e independiente la extinción de la responsabilidad derivada de las infracciones y la extinción de las sanciones tributarias.*

*Así, el artículo 39.1 de la LGT, después de establecer que las deudas tributarias pendientes a la muerte de los obligados tributarios se transmitirán a los herederos, aclara que "[e]n ningún caso se transmitirán las sanciones", añadiendo el artículo 182.3 que las "sanciones tributarias no se transmitirán a los herederos y legatarios de las personas físicas infractoras."*

*Sin embargo, la extinción de la responsabilidad derivada de las infracciones y de las sanciones tributarias se regula de forma separada, en una sección distinta dentro del Capítulo II del Título IV LGT, cuyos artículos 189 y 190 de la LGT tienen por objeto regular, respectivamente, la "Extinción de la responsabilidad derivada de las infracciones tributarias" y la "Extinción de las sanciones tributarias".*

*Así, el apartado 1 del art. 189 de la LGT dispone que la responsabilidad derivada de las infracciones tributarias se extinguirá "por el fallecimiento del sujeto infractor y por el transcurso del plazo de prescripción para imponer las correspondientes sanciones".*

*Frente a ello, el artículo 190.1 de la LGT dispone que las sanciones tributarias se extinguen "por el pago o cumplimiento, por prescripción del derecho para exigir su pago, por condonación y por el fallecimiento de todos los obligados a satisfacerlas".*

*Del tenor literal de los referidos preceptos y de los términos que emplean -el artículo 189 se refiere a la "responsabilidad derivada de las infracciones tributarias" y al "sujeto infractor", mientras que el artículo 190 se refiere a "sanciones tributarias" y "obligados a satisfacerla"-, se desprende que los efectos del fallecimiento son distintos dependiendo de si se ha dictado o no el acuerdo sancionador"*

Síguenos en...

De este modo, si la persona física causante fallece con anterioridad al dictado y notificado del acuerdo de imposición de sanción, su responsabilidad se extingue ex artículo 189 LGT. De este modo, al extinguirse *ope legis* la responsabilidad subjetiva por el fallecimiento del infractor, se constriñe el ejercicio de la potestad sancionadora administrativa que no podrá ejercerse actuando con los herederos. Por el contrario, si dicha sanción se hubiera dictado y notificado con carácter previo al fallecimiento del infractor, aunque no hubiera sido satisfecha se produciría su extinción ex lege pues se habría producido "el fallecimiento de todos los obligados a satisfacerla" aunque, si bien es cierto, en el caso concreto de sanciones impuestas a personas físicas habría un único obligado a satisfacerla: a saber, el sujeto infractor puesto que el artículo 39.1 in fine LGT garantiza la no transmisión a sus herederos y/o legatarios.

Así lo ha declarado el Tribunal Supremo en la STS antes citada de fecha 3 de junio de 2020 (recurso de casación 5791/2017):

*"El artículo 189.1 de la LGT atiende al supuesto del fallecimiento del sujeto infractor como causa de extinción de la responsabilidad cuando tenga lugar antes que la Administración haya dictado y notificado el acuerdo de imposición de sanción, mientras que el artículo 190.1 de la Ley atiende a los supuestos en los que el acuerdo sancionador ya ha sido dictado y notificado, de forma que su ámbito de aplicación se refiere a sanciones que ya han sido impuestas y notificadas pero que aún no son firmes"*.

De conformidad con lo anterior, la Ley General Tributaria consolida la proscripción de la transmisión de las sanciones en la sucesión de personas físicas tanto bajo la perspectiva de la intransmisibilidad de la responsabilidad como de la obligación pecuniaria derivada de la sanción ya dictada y notificada.

QUINTO.- En el caso ahora planteado sucede que el acuerdo de declaración de responsabilidad se notificó al responsable antes de su fallecimiento, por lo que, en puridad y de acuerdo con el artículo 39.1 de la LGT antes transcrito, no cabría objeción alguna a que *"la obligación del responsable"* pudiera ser transmitida a los sucesores. Sin embargo, la consideración por parte del Tribunal Supremo de la naturaleza sancionadora del art. 43.1.a) de la LGT determina que la referida *"obligación del responsable"* tiene carácter sancionador, sin que pueda ser exigida a los sucesores.

Así, si bien es cierto que, en este caso, los herederos conocían la deuda tributaria exigida al responsable antes de su fallecimiento, este TEAC considera que el alcance de la responsabilidad dictada, en cuyo contenido no había sanción sino liquidación tributaria, no se puede transmitir mortis causa a sus sucesores en la medida en que la naturaleza sancionadora del art. 43.1.a) ha sido confirmada por el Tribunal Supremo, debiendo ser de aplicación a este caso concreto el régimen de intransmisibilidad de sanciones que se ha analizado anteriormente, el cual no prevé excepción alguna para prohibir la transmisión de las sanciones.

Por ende, este TEAC concluye que no se transmiten a los herederos y/o legatarios de una persona física ni las sanciones impuestas a su causante en calidad de infractor, ni tampoco las liquidaciones incluidas en el alcance de un acuerdo de responsabilidad tributaria dictada de conformidad con el artículo 43.1.a) de la LGT, y ello con independencia de que el citado acuerdo se haya notificado antes o después del fallecimiento del declarado responsable.

Por lo tanto, procede la estimación de la presente reclamación

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR la presente reclamación, anulando el acto impugnado.

*El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos "Doctrina y Criterios de los Tribunales Económico-Administrativos (DYCTEA)".*

**Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda**

Síguenos en...

