

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ083583

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 22 de septiembre de 2021

Sala 1.^a

R.G. 3918/2020

SUMARIO:

Procedimiento sancionador. Extinción de la responsabilidad derivada de las infracciones. Fallecimiento. En este caso, se hace necesario determinar si es posible cuestionar la legalidad del acuerdo de imposición de sanción cuando el fallecimiento del sujeto infractor se ha producido después de haberse dictado el acuerdo sancionador, pero antes de que aquél haya adquirido firmeza.

Sobre esta cuestión ya se ha pronunciado el Tribunal Supremo -STS, de 3 de junio de 2020, recurso nº 5791/2017 (NFJ078067)- y de acuerdo con ello, la extinción de la responsabilidad derivada de las infracciones y de las sanciones tributarias se regula de forma separada, en los arts. 189 y 190 LGT. El art. 189.1 LGT atiende al fallecimiento del sujeto infractor como causa de extinción de la responsabilidad, cuya aplicación exige que el fallecimiento tenga lugar antes que la Administración haya dictado y notificado el acuerdo de imposición de sanción. Dicho de otra forma, si la Administración no ha dictado y notificado el acuerdo de imposición de sanción antes del fallecimiento del infractor, la responsabilidad queda extinguida, puesto que el precepto afecta al ejercicio de la potestad sancionadora reconocida por las leyes a la Administración y el art 190.1 se refiere a los supuestos en los que el acuerdo sancionador ya ha sido dictado y notificado, de tal forma que su ámbito de aplicación se refiere a sanciones que ya han sido impuestas y notificadas, pero que aún no son firmes.

Por tanto, producido el fallecimiento del sujeto infractor después del acuerdo de imposición de sanción, pero antes de su firmeza, no es posible cuestionar la legalidad del acto administrativo de imposición de la sanción, al haberse producido la extinción de la sanción por ministerio de la ley. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 189 y 190.
Constitución Española, art. 25.

Tribunal Económico-Administrativo Central
SALA PRIMERA
FECHA: 22 de septiembre de 2021

RECURSO: 00-03918-2020
CONCEPTO: IMPUESTO RENTA PERSONAS FÍSICAS. IRPF
NATURALEZA: ALZADA ORD. DIRECC. GRAL.
RECURRENTE: DTOR DPTO INSPECCION FINANCIERA Y TRIB. - NIF ---
DOMICILIO: ... - España
INTERESADO: **Axy** - NIF ...
DOMICILIO: ... - España

En Madrid , se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El día 14/08/2020 tuvo entrada en este Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) el presente recurso de alzada, interpuesto el 12/07/2019 por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) contra resolución de 28 de mayo de 2019 del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Madrid, por la que, de forma acumulada, se desestima la reclamación económico-administrativa número 28-03910-2016 y se estima la número 28-03921-2016, formuladas en su día por **Doña Axy**, frente a la liquidación provisional dictada por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT, por el concepto del IRPF, ejercicios 2011/2012/2013 y frente al acuerdo de imposición de sanción derivado de la anterior liquidación.

Segundo.

Con fecha de 19-01-2016 se dicta por la Inspección liquidación provisional por el concepto y periodos citados, en el que se regularizan unas ganancias patrimoniales obtenidas por la percepción de intereses de demora resultantes de fijación y pago de justiprecio.

Asimismo, derivado del acuerdo anterior, se dicta acuerdo de imposición de sanción por comisión de infracción tributaria de dejar de ingresar la deuda que hubiera correspondido de una correcta autoliquidación.

Tercero.

No conforme con los anteriores acuerdos, liquidación y sanción, se interpone contra los mismos las correspondientes reclamaciones económico administrativas ante el Tribunal Económico Administrativo Regional (TEAR) de Madrid (registradas con los números 28-03910-2016 y 28-03921-2016), las cuales fueron resueltas, de forma acumulada, en resolución de 19-05-2019, por la que se desestima la reclamación 28-03910-2016 relativa a la liquidación y se estima la reclamación 28-03921-2016 (por entender que no concurre el elemento objetivo de la culpabilidad al existir una interpretación razonable de la norma).

La citada resolución, según el oficio de recepción que consta en el expediente, tuvo entrada en el Registro General de la AEAT el 13-06-2019.

Cuarto.

El 12-07-2019 se interpone por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT recurso de alzada contra la citada resolución del TEAR, por considerar que no cabe apreciar en la conducta de la obligada tributaria la causa exculpatoria de la responsabilidad de interpretación razonable de la norma. Este es trasladado a la obligada tributaria, la cual, tras examinar el mismo, presente escrito de alegaciones.

Quinto.

Con fecha 29-07-2020 se presenta escrito de alegaciones complementarias en el que se solicita la extinción de la sanción, sin entrar a analizar la legalidad del acto administrativo de imposición de sanción, como consecuencia de haberse producido en el fallecimiento de **D^a Axy** el ...-2020. Se aporta junto al escrito el correspondiente certificado de fallecimiento.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

Este Tribunal es competente para resolver 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 y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La conformidad a Derecho de la resolución del TEAR de Madrid impugnada.

Tercero.

Como cuestión previa, antes de entrar a analizar las cuestiones alegadas, se hace necesario determinar si es posible cuestionar la legalidad del acuerdo de imposición de sanción cuando el fallecimiento del sujeto infractor se ha producido después de haberse dictado el acuerdo sancionador, pero antes de que aquél haya adquirido firmeza.

Sobre esta cuestión se ha pronunciado recientemente el Tribunal Supremo en sentencia nº 658/2020 de fecha 03-06-2020 (recurso casación 5791/2017) en los siguientes términos:

"TERCERO. Interpretación del artículo 190.1 LGT .

La Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en el auto de admisión de fecha 7 de marzo de 2018, sitúa la cuestión que presenta interés casacional objetivo en determinar si es posible cuestionar la legalidad del acuerdo sancionador cuando fallece el sujeto infractor antes de que dicho acuerdo haya adquirido firmeza, identificando como norma que, en principio, será objeto de interpretación el artículo 190.1 de la LGT.

Cabe recordar que el referido precepto 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."

No resulta controvertido que en el supuesto que se examina, la sanción impuesta a doña ... estaba impugnada ante el Tribunal Económico Administrativo Central cuando se produjo el fallecimiento de la Sra. ... , por lo que el acuerdo sancionador no había ganado firmeza, interponiéndose posteriormente recurso contencioso administrativo ante la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional que, ante la pretensión de la parte recurrente de extinción de la sanción impuesta por el fallecimiento de la Sra. ..., dicta sentencia desestimatoria de 24 de julio de 2017, ahora impugnada, en la que declara que "es posible cuestionar la legalidad del acuerdo -sancionador- que apreció la comisión de la infracción por aquella con independencia de que el fallecimiento excluye la transmisión de la responsabilidad al heredero..... Es decir, la infracción, como tal no se ha extinguido con independencia de que no pueda exigirse el importe de la sanción a los sucesores. Lo que se extingue, conforme al art. 189.1 LGT es la responsabilidad derivada de la infracción".

Dicha afirmación no puede ser compartida por esta Sala. En efecto, producido el fallecimiento del sujeto infractor, debió la Sala de instancia constatar la extinción de la sanción producida ex lege, sin entrar a cuestionar la legalidad del acuerdo sancionador dictado, que resulta inexistente por ministerio de la ley.

Ya se ha expuesto en el razonamiento anterior que los efectos del fallecimiento del sujeto infractor están perfectamente delimitados dentro del régimen de la extinción de la responsabilidad derivada de las infracciones y de las sanciones tributarias en el Capítulo II del Título IV de la LGT, cuyos artículos 189 y 190 tienen por objeto regular, respectivamente, la " Extinción de la responsabilidad derivada de las infracciones tributarias" y la " Extinción de las sanciones tributarias", de forma que 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.

La aplicación de este último precepto conduce a que, producido el fallecimiento de la Sra. ... después del acuerdo de imposición de sanción, pero antes de su firmeza, debe constatarse la extinción de la sanción sin entrar a examinar la legalidad de un acto, el acuerdo sancionador, que resulta inexistente por mandato de la ley.

La interpretación expuesta resulta conforme con el principio de personalidad de la pena aplicable al ámbito sancionador como ha declarado el Tribunal Constitucional en su auto núm. 237/2012, de 11 de diciembre, entre otros, en el que señala:

"Sobre esta reflexión interesa subrayar que la responsabilidad subjetiva comporta como corolario la consagración del principio de personalidad de las penas o sanciones y en este sentido hemos afirmado que "entre los principios informadores del orden penal se encuentra el principio de personalidad de la pena, protegido por el art. 25.1 de la norma fundamental (STC 254/1988 , FJ 5), también formulado por este Tribunal como principio de la personalidad de la pena o sanción (STC 219/1988 , FJ 3), denominación suficientemente reveladora de su aplicabilidad en el ámbito del Derecho administrativo sancionador" (STC 146/1994 , de 12 de mayo , FJ 4).

También la STC 60/2010 , de 7 de octubre , FJ 4, sobre la aplicación del principio de personalidad de las penas (o sanciones) ha declarado: "El principio de personalidad de las penas, que forma parte del de legalidad penal y se encuentra, por tanto, comprendido en el derecho reconocido en el artículo 25.1 CE ", pues "implica que sólo se puede responder penalmente por los actos propios y no por los ajenos" (STC 125/2001 , de 4 de junio , FJ 6)".

Conforme al principio de la personalidad de la sanción, las consecuencias de la infracción y, singularmente, la sanción no puede ser exigida más que a la persona que con su comportamiento han causado la lesión constitutiva de la infracción, de tal forma que, fallecida esta, se extingue la sanción por desaparecer el presupuesto subjetivo habilitante para su exigibilidad.

En último término, y a los fines ahora examinados, resulta relevante recordar los pronunciamientos de esta Sala en su sentencia de 9 de marzo de 2017, recaída en el recurso de casación 834/2016, en la que, examinando la posibilidad de exigir intereses suspensivos de una sanción a los herederos, declara:

"No cuestionándose que sólo el infractor es el que tiene que pagar la sanción, dado que se trata de una medida represiva a la que tiene que hacer frente como compensación de la comisión de una infracción, lo que nos lleva a la extinción de la responsabilidad derivada de las infracciones y de las sanciones tributarias por el fallecimiento del sujeto infractor (artículos 189 y 190), el problema a resolver es si este principio se extiende también a los intereses generados por la solicitud de suspensión, lo que ha de merecer una respuesta positiva en la línea

que mantiene la sentencia recurrida, en cuanto traen causa de la propia sanción impuesta, lo que impide la posibilidad de la transmisión al heredero, aunque el art. 39.1 de la Ley 58/2003 no contempla la situación y se refiera solo a la sanción, sin que tampoco el art. 26. 2, c) de la ley 58/2003 nos pueda llevar a otra conclusión, en cuanto tiene en cuenta al sancionado, que no satisface el importe de la sanción, una vez vencido el plazo para su ingreso, debiendo estarse a las reglas específicas en el supuesto que hubiera sido objeto de recurso o reclamación, reglas que sólo pueden afectar al sancionado, no a sus herederos, toda vez que las consecuencias de una petición de suspensión, por el pago tardío, no pueden separarse de la propia sanción, y van asociados a la responsabilidad.

Otra interpretación nos llevaría a desconocer el principio de la personalidad de la pena, protegido por el art. 25.1 de la Constitución, que es de aplicación al Derecho Administrativo sancionador.

En definitiva, el carácter compensatorio del perjuicio económico causado a la Administración Tributaria como consecuencia de la suspensión de la sanción tiene sentido cuando quien paga los intereses de demora es el sujeto infractor, pero no si la persona que debe abonarlos es un tercero, en cuanto resulta totalmente ajeno a las causas del retraso".

Frente a lo expuesto, no cabe invocar la sentencia del Tribunal Supremo de 3 de mayo de 1996, recaída en el recurso de apelación 13471/1991, toda vez que está dictada bajo una normativa anterior en la que la sanción formaba parte de la deuda tributaria - art. 58 de la LGT de 1963- y la regulación, tal y como se ha expuesto, difería sustancialmente de la actual, en que aquella ya no forma parte de la deuda tributaria - artículo 58.3 Ley 58/2003- tramitándose el procedimiento sancionador de forma separada a los de aplicación de los tributos, conforme dispone el artículo 208 de dicha ley.

Conforme a lo expuesto, el fallecimiento del sujeto infractor, que es el obligado a satisfacerla, produce la extinción de la sanción ex lege, no pudiendo el Tribunal de instancia, que está conociendo de la impugnación del acuerdo sancionador no firme cuando se produce el fallecimiento, entrar a cuestionar la legalidad del acuerdo sancionador dictado, que resulta inexistente por ministerio de la ley.

CUARTO. Respuesta a la cuestión interpretativa planteada en el auto de admisión.

Con las consideraciones efectuadas en los fundamentos anteriores estamos en disposición de dar respuesta a la pregunta que se nos plantea en el auto de admisión del recurso, en estos términos:

"[...] Determinar si es posible cuestionar la legalidad del acto administrativo de imposición de una sanción tributaria cuando el fallecimiento del sujeto infractor tenga lugar antes de que aquél haya ganado firmeza".

La respuesta, conforme a lo que hemos razonado, ha de ser que, producido el fallecimiento del sujeto infractor después del acuerdo de imposición de sanción, pero antes de su firmeza, no es posible cuestionar la legalidad del acto administrativo de imposición de la sanción, al haberse producido la extinción de la sanción por ministerio de la ley."

El criterio recogido en la sentencia del TS es aplicable al presente caso, en tanto que el fallecimiento del sujeto infractor se ha producido después del acuerdo de imposición de sanción, pero antes de su firmeza (se encuentra recurrida en el presente recurso de alzada) por lo que no es posible cuestionar la legalidad del acto administrativo de imposición de sanción, al haberse producido la extinción de la sanción por el ministerio de la ley. En consecuencia de todo lo anterior, procede desestimar el presente recurso de alzada, sin entrar a analizar las cuestiones alegadas.

Por lo expuesto
Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR el presente recurso, confirmando la resolución impugnada.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.