

.../...

Solución:

Adquirida suficiente capacidad de obrar puede actuar ante la Inspección él mismo, incluso en orden a la comprobación de su situación tributaria anterior. El sujeto infractor de las posibles infracciones cometidas en los ejercicios en que era menor de edad es su representante legal.

Una de las modificaciones más significativas de la Ley de Medidas de Prevención del Fraude, Ley 36/2006, se refiere a la regulación de un nuevo régimen especial de grupo de entidades en el IVA. Se regulan en dicha norma los requisitos subjetivos y condiciones para su aplicación, las causas determinantes de la pérdida del derecho al mismo, su contenido y las obligaciones específicas de dicho régimen, considerándose **sujeto infractor** a la entidad dominante, por los incumplimientos de las obligaciones específicas del régimen especial. Las demás entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades responderán solidariamente del pago de estas sanciones. La relación anterior es similar a los supuestos contemplados en la Ley 230/1963, salvo algunas diferencias conceptuales, como la referencia al régimen de consolidación fiscal en vez de declaración consolidada, obligados al cumplimiento de obligaciones tributarias formales en vez de obligados a suministrar información, o entidades obligadas a imputar rentas en vez de entidades en transparencia fiscal.

En los dos últimos apartados del artículo 181 se efectúan algunas matizaciones, ya que el contenido estaba recogido en la normativa anterior, derivadas de la distinción conceptual de deuda y de sanciones.

Ha llamado la atención de la doctrina que no se incluyan a los responsables de los tributos como posibles sujetos infractores. Existen supuestos, como la obligación que tienen los responsables solidarios de atender a la Inspección y de comparecer en el procedimiento, con lo que hipotéticamente podrían cometer infracciones tributarias si incumplen esa obligación o cualquier otra que se derive de su intervención en dicho procedimiento.

Por último, existen otros posibles infractores que no ha citado la LGT como pueden ser el representante voluntario y los herederos, por el incumplimiento de las obligaciones del fallecido cuyo cumplimiento tenga que efectuar el heredero.

Casuística:

El Tribunal Constitucional (STC 246/1991, de 19 de diciembre) ha declarado que el principio de personalidad de la pena no impide que nuestro derecho administrativo admita la responsabilidad directa de las **personas jurídicas**, reconociéndoles capacidad infractora.

El Tribunal constitucional (STC 12-5-1994) ha declarado que es inconstitucional, por ser contraria al principio de personalidad de la pena, la exigencia de responsabilidad solidaria a miembros de la **unidad familiar** que ni participaron ni cometieron infracciones tributarias, de las que solo deben responder quienes las cometieron.

Se sanciona al propietario del vehículo, y no al conductor, por la utilización indebida de **gasóleo bonificado** (STSJ Andalucía 17-9-1999).

.../...

.../...

Si no se ingresa una cuota tributaria, el sujeto infractor es el obligado tributario y no el **asesor**, aunque fuera éste último el que se olvidara de hacer el ingreso (STSJ Castilla-La Mancha 4-4-1995).

La negligencia del **asesor** no impide la sanción al obligado tributario (RTEAC 20-5-2001).

2. RESPONSABLES Y SUCESORES DE LAS SANCIONES TRIBUTARIAS

El cuadro resumen de responsables y sucesores en la nueva LGT y la posible exigencia de sanciones a los mismos es el siguiente:

NORMA LGT	SUCESOR O RESPONSABLE	TIPO DE RESPONSABILIDAD	SANCIÓN
ARTS. 39-40	SUCESORES		
39	Herederos y legatarios de personas físicas.	Hay que examinar legislación civil sobre herencia.	NO. Art. 182.3.
40.1	Personas jurídicas disueltas y liquidadas con limitación responsabilidad socios.	Solidaria entre socios. Responden deuda hasta límite valor liquidación que le corresponda.	Sí, hasta el valor de la cuota de liquidación. Arts. 182.3 y 40.5.
40.1	Personas jurídicas disueltas y liquidadas sin limitación responsabilidad socios.	Solidaria entre socios. Responden de deuda sin límite.	Sí, hasta el valor de la cuota de liquidación. Arts. 182.3 y 40.5.
40.3	Personas jurídicas con extinción o disolución sin liquidación.	Deuda se transmite a sucesores o beneficiarios. Aplicable en cesiones globales de activo y pasivo.	Sí. Art. 40.5.
ARTS. 41-42-43	RESPONSABLES		
41	Supuesto general.	Subsidiaria salvo precepto en contra.	NO, salvo excepciones.
42.1.a)	Causantes o colaboradores.	Solidaria.	Sí. Art. 182.1.
42.1.b)	Partícipes entidades art. 35.4.	Solidaria.	NO, salvo gestor que Sí responde por el art. 42.1.a) (causantes o colaboradores). .../...

II. SUJETOS RESPONSABLES DE LAS INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS

.../... NORMA LGT	SUCESOR O RESPONSABLE	TIPO DE RESPONSABILIDAD	SANCIÓN
42.1.c)	Sucesores actividades económicas.	Solidaria.	SÍ, si no ha solicitado certificado. Arts. 182.1 y 42.1.c).
42.2.a)	Causantes o colaboradores en la ocultación de bienes.	Solidaria.	SÍ, hasta importe valor de bienes que se hayan podido embargar
42.2.b)	Los que incumplan las ordenes de embargo.	Solidaria.	SÍ, hasta importe valor de bienes que se hayan podido embargar.
42.2.c)	Colaboradores en el levantamiento de bienes embargados.	Solidaria.	SÍ, hasta importe valor de bienes que se hayan podido embargar.
42.2.d)	Depositarios de bienes del deudor que consientan el levantamiento.	Solidaria.	SÍ, hasta importe valor de bienes que se hayan podido embargar.
43.1.a)	Administradores.	Subsidiaria.	SÍ. Art. 182.2.
43.1.b)	Administradores de entidades con cese de actividad.	Subsidiaria.	NO, salvo art. 42.1.a).
43.1.c)	Liquidadores en quiebras y suspensiones de pagos.	Subsidiaria.	SÍ. NO si son sanciones de periodos anteriores.
43.1.d)	Adquirentes de bienes afectos por ley al pago de la deuda tributaria.	Subsidiaria.	NO.
43.1.e)	Agentes y comisionistas de aduanas que actúen en nombre y por cuenta de sus comitentes.	Subsidiaria.	NO.
43.1.f)	Personas o entidades que subcontraten su actividad.	Subsidiaria.	NO.
43.1.g)	Personas o entidades con control efectivo de entidades creadas para eludir responsabilidad	Subsidiaria.	SÍ. .../...

.../... NORMA LGT	SUCESOR O RESPONSABLE	TIPO DE RESPONSABILIDAD	SANCIÓN
43.1.h)	Personas o entidades creadas para eludir responsabilidad con control efectivo de obligados por las obligaciones de estos.	Subsidiaria.	Sí.

Establece el artículo 182.1 que responderán **solidariamente** del pago de las sanciones tributarias, derivadas o no de una deuda tributaria, las siguientes personas o entidades:

– Que sean **causantes o colaboren activamente** en la realización de una infracción tributaria, supuesto contemplado en el artículo 41, apartado 1, párrafo a) LGT.

Hay que destacar la introducción de la palabra “activamente”, no existente en la normativa anterior, artículo 38 de la Ley 230/1963.

El procedimiento para declarar y exigir la responsabilidad está previsto en el artículo 175.1 de la ley, que establece dos supuestos:

a) Cuando la responsabilidad haya sido declarada y notificada al responsable en cualquier momento anterior al vencimiento del período voluntario de pago de la deuda que se deriva, bastará con requerirle el pago una vez transcurrido dicho período.

b) En los demás casos, una vez transcurrido el período voluntario de pago de la deuda que se deriva, el órgano competente dictará acto de declaración de responsabilidad que se notificará al responsable.

– Que **sucedan en la titularidad o ejercicio de actividades económicas**, supuesto contemplado en el artículo 41, apartado 1, párrafo c) LGT.

El procedimiento para declarar y exigir la responsabilidad solidaria será el previsto en el artículo 175.2 de la ley, que establece que el que pretenda adquirir la titularidad de explotaciones y actividades económicas y al objeto de limitar la responsabilidad solidaria, tendrá derecho, previa la conformidad del titular actual, a solicitar de la Administración certificación detallada de las deudas, sanciones y responsabilidades tributarias derivadas de su ejercicio. La Administración tributaria deberá expedir dicha certificación en el plazo de tres meses desde la solicitud. En tal caso quedará la responsabilidad del adquirente limitada a las deudas, sanciones y responsabilidades contenidas en la misma. Si la certificación se expidiera sin mencionar deudas, sanciones o responsabilidades o no se facilitara en el plazo señalado, el solicitante quedará exento de la responsabilidad a la que se refiere dicho artículo.

El apartado 2 del artículo 181 establece que responderán **subsidiariamente** del pago de las sanciones tributarias las personas o entidades que se encuentren en el supuesto del párrafo a) del apartado 1 del artículo 43 de esta ley, es decir, los **administradores** de hecho o de derecho de las personas jurídicas que, habiendo éstas cometido infracciones tributarias, no hubiesen realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones. Su responsabilidad también se extenderá a las sanciones. El procedimiento para declarar y exigir la responsabilidad subsidiaria será el previsto en el artículo 176 de la ley, que establece que una vez declarados fallidos el deudor principal y, en su caso, los responsables solidarios, la

Administración tributaria dictará acto de declaración de responsabilidad, que se notificará al responsable subsidiario.

Atención:

Los administradores de sociedades pueden ser responsables subsidiarios por su carácter de representantes y también responsables solidarios si han colaborado en la comisión de la infracción. En ambos casos responden de la deuda y de la sanción.

El apartado 3 del artículo 182 establece que las sanciones tributarias no se transmitirán a los **herederos** y **legatarios** de las personas físicas infractoras, en términos similares a lo establecido en el anterior artículo 89.3 de la Ley 230/1963 y en el artículo 39 de la Ley 58/2003:

“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”.

La no transmisión de las sanciones tributarias a los herederos es una consecuencia del principio de personalidad de la pena, que impide que la sanción se imponga a terceras personas ajenas a la infracción.

Atención:

Los herederos no responden de las sanciones por las infracciones que haya cometido la persona fallecida.

Casuística:

Los **herederos** son sancionados si no declaran la renta del fallecido (RTEAC 6-6-2003).

La conducta de quien no declara el IRPF de las rentas del **cónyuge fallecido** es sancionable (STS 24-1-1996).

La **responsabilidad de los administradores** se extiende a las sanciones, aunque hubieran sido absueltos de un delito contra la Hacienda Pública por los mismos hechos (SAN 17-9-2001).

Se establece también en el artículo 181, apdo. 3, que 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, que son los siguientes:

– Las obligaciones tributarias pendientes de las sociedades y entidades con personalidad jurídica disueltas y liquidadas en las que la ley limita la responsabilidad patrimonial de los socios, partícipes o cotitulares se transmitirán a éstos, que quedarán obligados solidariamente hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que les corresponda.

– Las obligaciones tributarias pendientes de las sociedades y entidades con personalidad jurídica disueltas y liquidadas en las que la ley no limita la responsabilidad patrimonial de los socios, partícipes o cotitulares se transmitirán íntegramente a éstos, que quedarán obligados solidariamente a su cumplimiento.

– En los supuestos de extinción o disolución sin liquidación de sociedades mercantiles, las obligaciones tributarias pendientes de las mismas se transmitirán a las personas o entidades que sucedan o que sean beneficiarias de la correspondiente operación. Esta norma también será aplicable a cualquier supuesto de cesión global del activo y pasivo de una sociedad mercantil.

– En caso de disolución de fundaciones o entidades a las que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de esta ley, (herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición) las obligaciones tributarias pendientes de las mismas se transmitirán a los destinatarios de los bienes y derechos de las fundaciones o a los partícipes o cotitulares de dichas entidades.

– Las **sanciones** que pudieran proceder por las infracciones cometidas por las sociedades y entidades a las que se refieren los apartados anteriores serán exigibles a los sucesores de las mismas, en los términos establecidos en los mismos, hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que les corresponda.

En relación con las entidades disueltas y liquidadas cabe plantearse quién es el sujeto infractor, en el supuesto de que se hubieran cometido infracciones tributarias durante el proceso de liquidación y disolución. Por un lado podríamos apreciar que el sujeto infractor es la propia entidad, teoría avalada por lo dispuesto en el artículo 40 LGT sobre sucesores de personas jurídicas y de entidades sin personalidad, que en su apartados 1 y 2 establece que las obligaciones tributarias pendientes de las sociedades y entidades con personalidad jurídica disueltas y liquidadas se transmitirán a los socios, partícipes o cotitulares, que quedarán obligados solidariamente hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que les corresponda y en su apartado 5 establece que las sanciones que pudieran proceder por las infracciones cometidas por las sociedades y entidades a las que se refiere este artículo, entre las que están las disueltas y liquidadas, serán exigibles a los sucesores de las mismas, en los términos establecidos en los apartados anteriores, hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que les corresponda. Según los preceptos anteriores, el sujeto infractor sería la entidad disuelta y se transmite a los socios la sanción, regulado de esta forma en el artículo 182.3 LGT que dispone que las sanciones tributarias por infracciones cometidas por las sociedades y entidades disueltas se transmitirán a los sucesores de las mismas. También estaría avalada esta teoría por el hecho de que en la relación de los sujetos infractores reflejada en el artículo 182 LGT no se menciona a los socios de las entidades disueltas.

Otra teoría está basada en que el incumplimiento de las obligaciones tributarias de la entidad disuelta, como, por ejemplo, la declaración del Impuesto sobre Sociedades presentada cuando la entidad no tiene ya personalidad jurídica, se ha efectuado por los sucesores, en este caso, los socios o partícipes, y, por tanto, estos son los sujetos infractores, en su condición de sustitutos del contribuyente, figura contemplada como sujeto infractor en el artículo 181.1.a) LGT, ya que son ellos los que tendrían que cumplir con la obligación de presentar

las declaraciones pertinentes. Mientras que los responsables se colocan junto al deudor principal, sin que se extinga la responsabilidad de éste, los sucesores se colocan en lugar de ese deudor principal, al haber quedado extinguida la responsabilidad de este. Esta posibilidad tiene difícil encaje, ya que, según la LGT, es sustituto el sujeto pasivo que, por imposición de la ley y en lugar del contribuyente, está obligado a cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma. El sustituto podrá exigir del contribuyente el importe de las obligaciones tributarias satisfechas, salvo que la ley señale otra cosa, situación que resulta imposible en caso de un supuesto de disolución y liquidación.

Todo lo anterior es independiente de que cualquiera de los socios o partícipes estén obligados a comparecer ante la Inspección al objeto de realizar las actuaciones de comprobación de la entidad disuelta.

La Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, ha introducido un **nuevo supuesto de responsabilidad en el Impuesto sobre el Valor Añadido**. Según lo dispuesto en el nuevo apartado cinco al artículo 87, serán responsables subsidiarios de las cuotas tributarias correspondientes a las operaciones gravadas que hayan de satisfacer los sujetos pasivos aquellos destinatarios de las mismas que sean empresarios o profesionales, que debieran razonablemente presumir que el Impuesto repercutido o que hubiera debido repercutirse por el empresario o profesional que las realiza, o por cualquiera de los que hubieran efectuado la adquisición y entrega de los bienes de que se trate, no haya sido ni va a ser objeto de declaración e ingreso.

El contenido de la norma, con la existencia de un gran número de adjetivos y de circunstancias de apreciación subjetiva como “debieran razonablemente presumir”, “precio notoriamente anómalo”, “sensiblemente inferior”, “valorará, cuando sea posible, otras operaciones”, “existencia de factores económicos distintos” “alto grado de similitud” harán que su aplicación práctica sea conflictiva.

3. EXTINCIÓN DE LA RESPONSABILIDAD DERIVADA DE LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS

3.1. Extinción de la responsabilidad

La regulación expresa de la extinción de la responsabilidad derivada de las infracciones tributarias viene exigida por la exclusión de las sanciones en la deuda tributaria que hace la nueva LGT. Se distinguen de forma independiente los supuestos de extinción de la responsabilidad y los supuestos de extinción de las sanciones tributarias.

Dispone el artículo 189 LGT 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, que será de cuatro años y comenzará a contarse desde el momento en que se cometieron las correspondientes infracciones.

El estudio general de la prescripción se realiza en la 1ª parte de esta obra dedicada a las disposiciones generales sobre procedimientos tributarios, junto con el análisis de la prescripción del derecho de la Administración a liquidar (artículo 66.a LGT). No obstante, debido a su estrecha vinculación con la extinción de la deuda tributaria, otros aspectos de la prescripción (fundamentalmente los relacionados con el derecho a exigir el pago), se tratan en la parte de esta obra dedicada al procedimiento de recaudación.