



Roj: **STS 1887/2024 - ECLI:ES:TS:2024:1887**

Id Cendoj: **28079130022024100100**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **08/04/2024**

Nº de Recurso: **9079/2022**

Nº de Resolución: **568/2024**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ M 11908/2022,**

**ATS 8746/2023,**

**STS 1887/2024**

## TRIBUNAL SUPREMO

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 568/2024**

Fecha de sentencia: 08/04/2024

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 9079/2022

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 19/03/2024

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Procedencia: T.S.J.MADRID CON/AD SEC.5

Letrada de la Administración de Justicia: Sección 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 9079/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Letrada de la Administración de Justicia: Sección 002

## TRIBUNAL SUPREMO

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 568/2024**

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

D.<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 8 de abril de 2024.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 9079/2022, interpuesto por AGRANTIA, S.L.U., representada por el procurador de los Tribunales don Eduardo José Manzanos Llorente, bajo la dirección letrada de don Jorge Ajuria Fernández, contra la sentencia dictada el 19 de octubre de 2022 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid ("TSJM"), en el recurso núm. 462/2020.

Ha sido parte recurrida la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### PRIMERO. - Resolución recurrida en casación

El presente recurso de casación se dirige contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJM núm. 449/2022 de 19 de octubre, que desestimó el recurso núm. 462/2020, interpuesto por la representación procesal de AGRANTIA, S.L.U. contra la resolución de 25 de abril de 2019, del Tribunal Económico Administrativo Regional (TEAR) de Madrid, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa 28/23345/2015, frente a acuerdo sancionador de la Dependencia Regional de la Delegación Especial de la Agencia Tributaria de Madrid por la comisión de una infracción tributaria, tipificada en el art. 203.1 LGT, de resistencia, obstrucción, excusa a las actuaciones de la administración tributaria, ejercicio 2015, importe 15.000 euros.

### SEGUNDO. - Tramitación del recurso de casación

**1.- Preparación del recurso.** El procurador don Eduardo José Manzanos Llorente, en representación de AGRANTIA, S.L.U., mediante escrito de 7 de diciembre de 2022 preparó el recurso de casación contra la expresada sentencia de 19 de octubre de 2022.

El TSJM tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 16 de diciembre de 2022, ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Supremo y emplazó a los litigantes para que comparecieran ante la Sala Tercera.

**2.- Admisión del recurso.** La Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 28 de junio de 2023, en el que aprecia un interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciado en estos literales términos:

"2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

*Determinar si la facultad excepcional de la inspección de los tributos de requerir la comparecencia personal del obligado tributario se refiere, cuando se trate de una persona jurídica, solo al administrador de esta, y si la incomparecencia de este es constitutiva del hecho típico de la infracción descrita en el artículo 203.1 LGT.*

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación, los artículos 142.3 y 203.1.c) de la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"].

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA."

**3.- Interposición del recurso (síntesis argumental de la parte recurrente en casación).** El procurador don Eduardo José Manzanos Llorente, en representación de AGRANTIA, S.L.U., interpuso recurso de casación mediante escrito de fecha 12 de septiembre de 2023, que observa los requisitos legales.

Para fundamentar la estimación del recurso de casación y consiguiente anulación de la sentencia impugnada, argumenta que esta ha infringido el ordenamiento jurídico en cuanto a la aplicación de los artículos 46.1, 142.3, 178, 183.1 y 203.1.c) de la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre ("LGT"), "BOE" núm. 302, de 18 de diciembre, en concordancia con el art. 25.1 de la Constitución Española ("CE"), "BOE" núm. 311, de 29 de diciembre de 1978.

En su opinión, el tenor literal del art. 142.3, tercer párrafo, de la LGT solo permite a la inspección de los tributos imponer coactivamente la comparecencia personal de las personas físicas, pero no de los administradores de las personas jurídicas.



En definitiva, a su parecer, la sentencia impugnada sostiene que el art. 142.3, tercer párrafo, de la LGT obliga a comparecer personalmente a los representantes legales de las entidades jurídicas investigadas cuando sean requeridas para ello. Amplía así el ámbito de la "comparecencia personal del obligado tributario" a la comparecencia personal del administrador del obligado tributario persona jurídica.

El art. 142.3, tercer párrafo, de la LGT -prosigue-, constituye una excepción a la regla general contenida en el art. 46.1 de la LGT, que permite a los obligados tributarios comparecer ante cualquier órgano de la Administración tributaria por medio de representante.

Invoca el Diccionario panhispánico del español jurídico, elaborado por la Real Academia Española, que define la "comparecencia personal" como la *"obligación que puede imponerse al reo condenado a una pena privativa de libertad cuya ejecución ha sido suspendida, de presentarse personalmente con la periodicidad que se determine en la sentencia"*, limitando, por tanto, el concepto al exclusivo ámbito de las personas físicas, pues solo una persona física puede comparecer personalmente, mientras que la persona jurídica habrá de hacerlo forzosamente representada, bien por su representante legal o bien por un representante voluntario, pero no podrá comparecer "personalmente".

Estima que comparecer e intervenir son dos conceptos jurídicos diferentes, por lo que no cabe equiparar la comparecencia de una persona jurídica con la intervención en nombre y representación de la misma, papel que el art. 45.2 de la LGT sí otorga al representante legal que a este respecto dispone que "por las personas jurídicas actuarán las personas que ostenten (...) la titularidad de los órganos a quienes corresponda su representación (...)".

Por lo tanto, la "comparecencia personal" de las personas jurídicas no es un concepto jurídico contemplado como tal por el art. 45 de la LGT, como de contrario concluye la sentencia recurrida.

En esta misma línea, aduce que con relación a la "documentación de las actuaciones de la inspección", tomando como ejemplo cualquiera de las diligencias obrantes en el expediente administrativo, se puede constatar que, en todas ellas sin excepción, la figura del compareciente resulta ser la persona física que está presente en el desarrollo de las actuaciones y con la que en ese momento se entienden las mismas, y nunca resulta ser la persona jurídica objeto de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación.

Y la conclusión inequívoca que extrae de lo anterior es que, en el ámbito tributario, el compareciente no es ni puede ser nunca una persona jurídica.

Por otro lado, teniendo en cuenta que el art. 203.1.c) de la LGT delimita la "infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria" en los siguientes términos: "c) La incomparecencia, salvo causa justificada, en el lugar y tiempo que se hubiera señalado", en su opinión, no ha existido una verdadera incomparecencia de la entidad recurrente sancionada, pues sí ha comparecido en el lugar y tiempo señalados, solo que no lo ha hecho a través de su representante legal, sino a través de un representante voluntario.

Entiende que en el ámbito sancionador administrativo no cabe llegar a la "solución práctica" de considerar que la falta de comparecencia personal del administrador de la sociedad infractora equivale -de hecho y de derecho- a la incomparecencia de la sociedad infractora y que, por tanto, ambas conductas producen los mismos efectos jurídicos y ambas conductas pueden resultar sancionadas como una "incomparecencia" de la sociedad infractora.

Apunta que no existe ningún apoyo legal ni jurisprudencial que equipare ambas conductas. A este respecto, el tenor literal del art. 203.1.c) es claro y no se presta a equívocos -sancionando la "incomparecencia" del obligado tributario en el lugar y tiempo que se hubiera señalado- por lo que la aplicación de este precepto en el presente caso supone una aplicación analógica "in malam partem" de la normativa administrativa sancionadora y contraviene abiertamente el principio de tipicidad ("nulla poena sine lege") consagrado en el art. 25.1 de la Constitución Española y en los arts. 178 y 183.1 de la LGT.

La pretensión que deduce en el presente recurso de casación es la siguiente:

- Que se declare y forme jurisprudencia sobre el alcance de la facultad excepcional de la inspección de los tributos prevista en el art. 142.3, tercer párrafo, de la LGT, según la cual, este precepto solo resulta de aplicación cuando el obligado tributario investigado, objeto de las actuaciones inspectoras, es una persona física; pero no resulta de aplicación en aquellos supuestos en los que -como sucede en el presente recurso- el obligado tributario investigado, objeto de las actuaciones inspectoras, es una persona jurídica, y ello por cuanto las personas jurídicas no pueden comparecer personalmente.
- Que se declare y forme jurisprudencia sobre la repercusión que, en el ámbito administrativo sancionador, debe tener la falta de comparecencia personal del obligado tributario cuando el obligado tributario sí comparece,



pero no personalmente, sino debidamente representado, y en concreto, que no resulta de aplicación en el supuesto objeto del presente recurso el tipo infractor previsto en el art. 201.3.c) de la LGT, que sanciona exclusivamente la incomparecencia del obligado tributario.

**4.- Oposición al recurso interpuesto (síntesis argumental de la parte recurrida en casación).** La abogada del Estado, en representación de la Administración General del Estado, presentó escrito de oposición de fecha 18 de octubre de 2023.

Para fundamentar la desestimación del recurso de casación, argumenta, en síntesis, que, a la hora de resolver, el TSJM tuvo muy presente las peculiares circunstancias que concurrían en este caso. La sentencia recurrida no afirma que siempre y en todo caso la inspección tributaria haya de entender sus actuaciones únicamente con el representante legal de una sociedad, cuando el obligado tributario sea una persona jurídica.

Entiende que la dificultad de interpretación del art. 142.3 LGT deriva de que regula la cuestión sin distinguir la naturaleza, física o jurídica, de la persona del obligado tributario.

Su dicción se compadece bien -afirma-, y no ofrece gran dificultad, cuando este sea una persona física: la regla general es que puede comparecer su representante, la excepción que se requiera su comparecencia personal.

Sucede, a su parecer, que, si el obligado tributario es una persona jurídica, la naturaleza de esta da lugar a que su comparecencia será siempre por medio de representante. De modo que de lo que se trata es de esclarecer el carácter que ese representante puede o debe tener: si ha de ser necesariamente el representante legal (en el caso, el titular del órgano de administración) o si puede ser un representante personal (un apoderado).

El art. 142. 3 LGT muestra, a su parecer, su completo sentido si se parte de la regla general de como relacionarse con la Administración pública.

Dicha regla, apunta, se contiene en el art. 5 Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas ("LPAC"), "BOE" núm. 236, de 2 de octubre, que reconoce el derecho de todo ciudadano de poder relacionarse con la Administración por medio de un representante.

No ve pues obligación de relacionarse directa y personalmente con la Administración.

Por otra parte, el art. 19.1 del mismo texto legal dispone que "La comparecencia de las personas ante las oficinas públicas, ya sea presencialmente o por medios electrónicos, sólo será obligatoria cuando así esté previsto en una norma con rango de ley." Un ejemplo sectorial de esta excepción sería precisamente el art. 142.3 LGT.

En cuanto a qué debe entenderse por "actuación del "obligado tributario" cuando se trata de personas jurídicas societarias, afirma que la LGT no lo explicita. Pero parece, de un lado, que el precepto quiere diferenciar entre dos sujetos o figuras: el representante y el *dominus negotii* o representado. Esta distinción normalmente excluiría de reunir la identidad de "obligado tributario", por ejemplo, a la persona del profesional experto externo que habitualmente actúa como mandatario representante de terceros ante la Administración.

De otro lado, tratándose de sociedades de capital la propia Ley de Sociedades de Capital (art. 233.1) ofrece una vía para identificar quien puede reencarnar o constituirse en el alter ego de una sociedad mercantil en el tráfico jurídico y negocial: uno de estos es el administrador de la sociedad ( art. 233.2.a) del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital ("LSC"), "BOE" núm. 161, de 3 de julio).

Por tanto, a su entender, en el caso que se enjuicia, fue ajustado a Derecho que la Inspección exigiera la comparecencia en persona, en la condición de obligado tributario, del órgano-administrador-representante legal de la sociedad afectada.

Se refiere también a la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil ("LEC"), "BOE" núm. 7, de 8 de enero (artículo 309), que habilita, en el interrogatorio de la persona jurídica, a declarar o ser interrogado con tal condición, a cualquier persona que intervino en nombre de la persona jurídica en los hechos, la cual solo tendrá la condición de testigo (es decir, de tercero y no de persona jurídica) si ya "no formara parte de la persona jurídica o ente sin personalidad" al tiempo de tener que declarar.

Considera cierto que "el art. 142.3, tercer párrafo, de la LGT reviste un carácter excepcional en cuanto limita o merma el derecho de cualquier obligado tributario a ser representado ante la Administración Tributaria", pero ello es así tanto para las personas físicas como para las jurídicas.

Entiende que puede darse el caso en que la Inspección Tributaria considere que el representante voluntario de una persona jurídica pueda contestar a las preguntas que desea formularle. Pero en el caso concreto que examinó el TSJM lo relevante era la presencia del administrador de la sociedad, sin que corresponda a la



persona jurídica, en estos supuestos excepcionales, decidir si comparece a través de su representante legal o de su representante voluntario, estando facultada la Inspección para exigir la comparecencia del representante legal si lo considera necesario para dotar de eficacia al procedimiento sancionador.

Sobre el elemento objetivo de la infracción tipificada en el art. 203.1.c) de la LGT, entiende que la alegación impugnatoria pretende que se dilucide si la incomparecencia del administrador es constitutiva del hecho típico de la infracción descrita en el art. 203.1 LGT.

Postula la siguiente respuesta para la cuestión de interés casacional: La facultad excepcional de la inspección de los tributos de requerir la comparecencia personal del obligado tributario, cuando se trate de una persona jurídica, puede referirse a su representante legal cuando la inspección de forma motivada lo requiera por exigirlo la naturaleza de las actuaciones a realizar. La incomparecencia de quien haya sido citado es constitutiva del hecho típico de la infracción descrita en el artículo 203.1 LGT.

**5.- Deliberación, votación y fallo del recurso.** De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de fecha 20 de octubre de 2023, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 18 de diciembre de 2023 se designó Magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 19 de marzo de 2024, fecha en que comenzó su deliberación.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### PRIMERO. - La delimitación de la controversia jurídica

En el curso de unas actuaciones de regularización tributaria, la sociedad limitada unipersonal, aquí recurrente, fue sancionada como consecuencia de la incomparecencia, reiterada, de su socio único y administrador solidario, a requerimiento de la Inspección, lo que determina la necesidad de interpretar el art. 142.3 LGT y el art. 203.1 LGT

El artículo 142.3 LGT estipula lo siguiente:

"Los obligados tributarios deberán atender a la inspección y le prestarán la debida colaboración en el desarrollo de sus funciones. El obligado tributario que hubiera sido requerido por la inspección deberá personarse, por sí o por medio de representante, en el lugar, día y hora señalados para la práctica de las actuaciones, y deberá aportar o tener a disposición de la inspección la documentación y demás elementos solicitados.

Excepcionalmente, y de forma motivada, la inspección podrá requerir la comparecencia personal del obligado tributario cuando la naturaleza de las actuaciones a realizar así lo exija."

Por otro lado, el artículo 203.1 LGT tipifica esta infracción tributaria:

"Constituye infracción tributaria la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria.

Se entiende producida esta circunstancia cuando el sujeto infractor, debidamente notificado al efecto, haya realizado actuaciones tendentes a dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones de la Administración tributaria en relación con el cumplimiento de sus obligaciones. Entre otras, constituyen resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria las siguientes conductas:

[...]

c) La incomparecencia, salvo causa justificada, en el lugar y tiempo que se hubiera señalado."

### SEGUNDO. - Los antecedentes en la vía administrativa

A partir del auto de Admisión, de las actuaciones judiciales y de las alegaciones de las partes, cabe destacar como circunstancias que han de ser tenidas en cuenta las siguientes:

1.- En el curso de unas actuaciones inspectoras que se estaban desarrollando con la entidad hoy recurrente, cuyo socio único y administrador solidario era don Constantino , la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) solicitó la presencia del citado administrador de la sociedad en la visita que iba a realizarse a la clínica situada en la Carretera de Humera, núm. 6, de Madrid, lugar donde se desarrollaban las actividades de la sociedad, a efectos de conocer su funcionamiento.

2.- En concreto, en la diligencia núm. 4, de 3 de marzo de 2.015, extendida en las oficinas de la Inspección, se hizo constar lo siguiente: "Las actuaciones inspectoras continuarán en una nueva visita en la sede de la actividad de la empresa, en Calle Carretera de Húmera nº 63, chalet nº 4, de Pozuelo de Alarcón. La visita se celebrará en un día pendiente de convenir conforme a la agenda del Sr. Constantino a lo largo de la semana próxima (del lunes 9 al viernes 13 de marzo). A estos efectos, el obligado tributario o su representante autorizado remitirán correo electrónico a esta Inspección antes de las 12:00 horas del jueves 5 de marzo proponiendo la fecha de celebración de la visita. De acuerdo con lo previsto en el art. 142.3 LGT en su tercer párrafo, en la visita deberá estar presente el representante legal del obligado tributario, el Sr. Constantino , a los efectos de poder atender las preguntas que la Inspección le pueda formular sobre el desarrollo práctico de la actividad y operativa de la clínica, así como las demás cuestiones que puedan surgir en el curso de la visita."

3.- En diligencia núm. 5, de 12 de marzo de 2.015, extendida en las oficinas de la Inspección, se hizo constar lo siguiente:

"El compareciente manifiesta que ha hablado con su cliente y que a los efectos de celebrar la visita solicitada en la anterior diligencia, por su actividad, no puede tenerla por la mañana en su centro de trabajo de Carretera de Húmera. A estos efectos, la Inspección establece que la próxima visita se desarrollará en la clínica de la sociedad en Carretera de Húmera 63, de Pozuelo de Alarcón. Dicha visita tendrá lugar el día 25 de marzo o el día 26 del mismo mes a las 15:15 horas. El compareciente informará por correo electrónico a la Inspección cuál de esas dos fechas es la más adecuada para su cliente. A estos efectos, tal y como se señaló en la anterior visita, de acuerdo con lo previsto en el art. 142.3 LGT, en dicha visita deberá estar presente el administrador de la sociedad, el Sr. Constantino ."

4.- Finalmente, la citada visita se acordó celebrar el 25 de marzo de 2015, fecha en la que la entidad indicó, mediante correo electrónico, que no estaría presente el Sr. Constantino :

"Muy buenos días Marisol , os escribo para avisaros de que si bien no hay ningún problema en tener la visita esta tarde a las 15:15 tal y como habíamos quedado, Constantino no va a estar hoy y en principio no va a acudir en ningún caso a ninguna visita de la inspección.

Si queréis que nos veamos hoy no hay ningún problema y si preferís que nos acerquemos por vuestras dependencias Sabino y yo no hay ningún problema en pasarnos el viernes o el lunes cuando nos digas. (le pongo en copia ya que desde ahora es un compañero que lleva la inspección demandar conjunta conmigo)

En cualquier caso si quieres podemos hablar a partir de las 9:30 cuando quieras. Muchas Gracias."

5.- En respuesta al mismo, la Inspección remitió otro mensaje por la misma vía en el que se manifestaba cuanto sigue:

"Estimado Sebastián , en respuesta a tu correo enviado el día de hoy, 25 de marzo de 2015, y que manifiestas, que Constantino , no va a acudir en ningún caso a ninguna visita inspectora, la inspección manifiesta:

"I- Que en aplicación del art. 142.3 de la LGT, cuyo contenido es el siguiente: " Los obligados tributarios deberán atender a la inspección y les prestarán la debida colaboración en el desarrollo de sus funciones .El obligado tributario que hubiera sido requerido por la inspección deberá personarse , por si o por medio de representante , en el lugar día y hora señalados para la práctica de las actuaciones. Excepcionalmente, y de forma motivada podrá requerir la comparecencia personal del obligado tributario, cuando la naturaleza de las actuaciones lo exija.

II- Que en diligencia nº 5 de fecha 12 de marzo de 2015, se hizo constar la indispensabilidad de estar el administrador de la sociedad, Sr. Constantino , con el fin de poder conocer el funcionamiento de la empresa dentro de su actividad profesional.

III- Que por todo lo señalado en los apartados anteriores, la inspección irá el día de hoy a la clínica, sita en la carretera de Humera a las cuatro de la tarde y en caso de que no esté presente el Sr. Constantino , se podría instruir el correspondiente expediente sancionador".

6.- La Inspección se personó en el local de actividad de la sociedad el miércoles 25 de marzo de 2015 por la tarde, sin que en esta visita estuviera presente su representante legal, tal y como se hizo constar en la diligencia incoada en esa fecha (diligencia núm. 7) de 25 de marzo de 2.015, extendida en la sede de la actividad de la empresa:

"2. No se encuentra presente el Sr. Constantino , administrador de la entidad. Se justifica en que según manifiestan los comparecientes en su opinión no es necesaria la presencia personal del Sr. Constantino ante la Inspección ya que ellos pueden atenderla perfectamente y cualquier respuesta que no pueda ser proporcionada en el momento de pedirla, se contestaría con posterioridad.



(...) La Inspección vuelve a reiterar en estos momentos la necesidad de la presencia personal del administrador de la entidad por resultar dicha persona la única que puede dar una respuesta y aclaración inmediata a cuestiones relativas a la organización, operativa y desarrollo del negocio. Por ello, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 142.2 LGT reitera el requerimiento para que comparezca personalmente en la siguiente visita. Dado que según la información disponible en Internet la clínica está abierta los jueves en horario vespertino, se establece como horario para la realización de la siguiente visita este próximo jueves 26 de marzo, a las 16:00 horas, en los locales de actividad de la entidad en Carretera de Húmera 63 de Pozuelo de Alarcón."

7.- El 26 de marzo de 2015, a las 14:50 horas, la Inspección recibe un correo del representante autorizado del obligado tributario en el que se informa que el Sr. Constantino tampoco atendería a la Inspección esa misma tarde:

"Muy buenas, solo para confirmaros que en el día de hoy Constantino no va a estar en la clínica y no va a poder recibirnos. Si bien no se descarta del todo una posible comparecencia ante la AEAT por parte de Don Constantino . Gracias"

8.- Con fecha 9 de abril de 2.015 se notificó a la entidad AGRANTIA, S.L.U. propuesta de imposición de sanción por el procedimiento abreviado con número de referencia A07/70505705, por el concepto de *resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración Tributaria*, previsto en el art. 203.1.c) de la LGT, y más en concreto, por la incomparecencia del obligado tributario.

9.- Con fecha 16 de septiembre de 2.015, la Oficina Técnica de Inspección dictó resolución del procedimiento sancionador, confirmando la propuesta de imposición de sanción por un importe de 15.000 euros.

### **TERCERO. - La argumentación de la sentencia de instancia**

Tras la vía económico-administrativa, la entidad sancionada interpuso recurso contencioso-administrativo contra la resolución del TEAR de Madrid, ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Madrid, que en sentencia de 19 de octubre de 2022 razona en los Fundamentos de Derecho Sexto y Séptimo, en lo relativo a la cuestión controvertida, lo siguiente:

"(...) De toda la regulación legal reproducida se desprende, con claridad, que los sujetos pasivos sometidos a unas actuaciones de inspección o gestión tienen el deber de comparecer personalmente en las actuaciones o diligencias que se desarrollen siempre que sean requeridos para ello por la administración tributaria.

Ese requerimiento debe ser excepcional, motivado y procurando que sea de la forma menos gravosa posible para el contribuyente.

Es evidente que cuando el obligado tributario es una persona física la comparecencia será por sí mismo, pero que eso no impide que cuando el obligado tributario, que deba de comparecer, sea una persona jurídica lo haga a través de su representante legal, que en este caso era el socio único y administrador solidario de la sociedad inspeccionada, D. Constantino .

Otra cosa es que ante la AEAT se nombre un representante voluntario, tal como se hizo en este caso, pero no puede confundirse esa representación con la legal, tal como parece hacerse en la demanda y por ello, si la AEAT lo considera necesario, puede llamar a las actuaciones al representante legal de la sociedad o persona jurídica, siempre que se cumplan los requisitos legales establecidos y dicho representante legal tendrá la obligación de comparecer el día y hora señalados, ya que, al no hacerlo así, comete la infracción prevista en el art. 203. 21 c) LGT que es la que se imputa en este caso al obligado tributario, persona jurídica.

No basta, por ello, con la comparecencia del representante legal de la sociedad en las actuaciones inspectoras, como pretende la entidad actora en la demanda, porque, tal como razona la administración en varias de las diligencias y correos reproducidos, era necesaria la presencia del administrador de la sociedad, a efectos de formularle preguntas sobre el funcionamiento de la clínica y de cómo se realizaban los diversos procesos administrativos y profesionales, tanto con los clientes como con los proveedores de servicios, así como la forma de gestionar los diversos centros de trabajo en los que actuaba el socio único, el cual podía contestar a las preguntas que se le formularan como tuviese por conveniente y sin que la administración estuviese obligada a formularselas por escrito.

La AEAT, como hemos visto en el desarrollo de las diferentes diligencias y correos intercambiados con el representante legal en las actuaciones inspectoras, explica claramente que es necesaria la presencia del administrador y socio único en la diligencia que se va a desarrollar en la clínica de la sociedad y especifica los motivos que son, precisamente, porque conoce su funcionamiento. Al mismo tiempo, le da facilidades de elección de horario y hasta dos oportunidades de comparecer.



Tal como se desprende de la Diligencia número 7, efectuada en la clínica sin la presencia del administrador, el representante que compareció de la empresa no supo contestar a varias preguntas que realizó la inspección sobre el funcionamiento de la citada clínica.

Todo ello, al no ofrecer la entidad actora justificación alguna del motivo de tales incomparecencias es, a juicio de esta Sala, sobrado motivo para entender que se ha producido el elemento objetivo base de la sanción tributaria, ya que la incomparecencia del administrador de la entidad actora constituyó una resistencia o negativa a comparecer que provocó una obstrucción al desarrollo de las actuaciones inspectoras.

(...)

Por otra parte en cuanto al elemento subjetivo de la sanción, y a la motivación de la culpabilidad en la conducta infractora (...)

En el caso que nos ocupa, y tal como hemos visto en el acuerdo reproducido, se describe con expresión detallada cuál fue la conducta de la entidad actora en la persona de su socio único y administrador al negarse a comparecer reiteradamente a una diligencia que iba a desarrollarse en la clínica de la entidad, y en el citado acuerdo se explica claramente la relación entre esa conducta voluntaria y la obstrucción al desarrollo de las actuaciones, de tal manera que consta en dicho acuerdo el necesario nexo entre la intencionalidad y el hecho, con expresiones de valoración de la voluntariedad o intencionalidad del sujeto pasivo a efectos de establecer su culpabilidad, con lo que se cumple lo dispuesto en el art. 211.3 de la Ley General Tributaria y art. 24 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario.

Todo ello debe conducir a la desestimación del recurso y a la confirmación de la Resolución recurrida, por ser conforme a derecho."

#### **CUARTO. - El juicio de la Sala**

Los alegatos del recurso de casación no desvirtúan la acertada argumentación contenida en la sentencia de instancia.

1.- Los obligados tributarios con capacidad de obrar podrán actuar ante la Administración tributaria *por medio de representante, que podrá ser un asesor fiscal, con el que se entenderán las sucesivas actuaciones administrativas, salvo que se haga manifestación expresa en contrario puedan actuar por medio de representante* ( art 46.1 LGT) o podrán intervenir por sí mismos.

2.- En el caso de las personas jurídicas, actuarán las personas que ostenten, en el momento en que se produzcan las actuaciones tributarias correspondientes, la titularidad de los órganos a quienes corresponda su representación, por disposición de la ley o por acuerdo válidamente adoptado ( art 45.2 LGT).

3.- No se cuestiona que, en el caso de la persona jurídica, pueda comparecer representada, bien por su representante orgánico ( art.45.2 LGT), bien a través de un representante voluntario ( art 46 LGT).

4.- Lo que determina la controversia en este caso, es que la Inspección reclamó la comparecencia personal del obligado tributario (sociedad limitada unipersonal), al entender que la naturaleza de las actuaciones así lo exigía.

5.- El último párrafo del artículo 142.3 LGT, anteriormente transcrito, habilita a la Inspección a requerir, *excepcionalmente, y de forma motivada*, la comparecencia personal del obligado tributario cuando la naturaleza de las actuaciones a realizar lo exija, de modo que, como matiza el acuerdo sancionador, sin perjuicio de que el mismo pueda acudir acompañado de un representante o de las personas que estime conveniente, a tenor de dicho precepto, el obligado tributario habrá de estar presente en las actuaciones inspectoras cuando lo reclame la Administración.

6.- Ha de enfatizarse que esa presencia personal solo estará justificada *de forma excepcional y cuando las circunstancias* del caso lo avalen, como cuando aquí acontece, la Inspección lo precisara de forma motivada para la obtención de determinada información.

La sentencia de instancia reproduce en su Fundamento de Derecho Quinto el acuerdo de imposición de sanción y corrobora la motivación y la necesidad de que se produjera la comparecencia del administrador, representante orgánico del obligado tributario:

"[...] No basta, por ello, con la comparecencia del representante legal de la sociedad en las actuaciones inspectoras, como pretende la entidad actora en la demanda, porque, tal como razona la administración en varias de las diligencias y correos reproducidos, era necesaria la presencia del administrador de la sociedad, a efectos de formularle preguntas sobre el funcionamiento de la clínica y de cómo se realizaban los diversos



procesos administrativos y profesionales, tanto con los clientes como con los proveedores de servicios, así como la forma de gestionar los diversos centros de trabajo en los que actuaba el socio único, el cual podía contestar a las preguntas que se le formularan como tuviese por conveniente y sin que la administración estuviese obligada a formularlas por escrito.

La AEAT, como hemos visto en el desarrollo de las diferentes diligencias y correos intercambiados con el representante legal en las actuaciones inspectoras, explica claramente que es necesaria la presencia del administrador y socio único en la diligencia que se va a desarrollar en la clínica de la sociedad y especifica los motivos que son, precisamente, porque conoce su funcionamiento. Al mismo tiempo, le da facilidades de elección de horario y hasta dos oportunidades de comparecer.

Tal como se desprende de la Diligencia número 7, efectuada en la clínica sin la presencia del administrador, el representante que compareció de la empresa no supo contestar a varias preguntas que realizó la inspección sobre el funcionamiento de la citada clínica."

**7.-** No cabe aceptar la tesis de la parte recurrente, relativa a que el art. 142.3, tercer párrafo, de la LGT sólo permite a la Inspección de los tributos, reclamar la comparecencia personal de las personas físicas.

De entrada, el precepto no distingue, pues dicho tercer párrafo se refiere al supuesto excepcional de obligar a una comparecencia personal al obligado tributario y obligado tributario son las personas físicas, las jurídicas, así como las entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias ( art 35 LGT).

Nadie niega que, en el curso de las actuaciones inspectoras, la sociedad recurrente compareció a través de un representante voluntario. Sin embargo, no lo hizo el representante orgánico, cuya presencia era necesaria en un día y hora precisas para entender cumplimentado el requerimiento de la Administración a los efectos del art 142.3 LGT y del art. 203.1 c) LGT, momento temporal, por lo demás, perfectamente acotado.

**8.-** Debe enfatizarse, además, como oportunamente señala el abogado del Estado, que no corresponde al obligado tributario decidir si su presencia es necesaria o no a los efectos de las actuaciones de regularización, sino que es la Administración la que debe así justificarlo, cuya motivación y necesidad ha quedado ampliamente corroborada por la sentencia de instancia.

**9.-** A los efectos de la excepcional comparecencia personal del obligado tributario del artículo art. 142.3 LGT, al tratarse de una persona jurídica, la presencia de la recurrente exigía -de acuerdo con el citado apartado 2 del artículo 45 LGT- que hubiera comparecido quien ostentaba la titularidad del órgano, es decir, su representante orgánico.

Pues bien, la parte recurrente no niega que la representación orgánica correspondía a don Constantino , condición que, por otra parte, al ser socio único y administrador solidario, resulta con absoluta nitidez del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital ("TRLSC"), "BOE" núm. 161, de 3 de julio), cuyo art. 233, referido a la atribución del poder de representación, expresa en su apartado primero, que "[e]n la sociedad de capital la representación de la sociedad, en juicio o fuera de él, corresponde a los administradores en la forma determinada por los estatutos, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado siguiente", administradores cuyo ámbito de facultades se extiende por ley a todos los actos comprendidos en el objeto social delimitado en los estatutos, quedando incluso la sociedad obligada frente a terceros que hayan obrado de buena fe y sin culpa grave, aun cuando se desprenda de los estatutos inscritos en el Registro Mercantil que sus actos no están comprendidos en el objeto social ( art. 234 LSC).

**10.-** La recurrente aduce que la sentencia recurrida vulnera el art. 203.1.c) de la LGT, en concordancia con los arts. 178 y 183.1 de la LGT y el art. 25.1 de la CE, sobre el principio de tipicidad, así como la jurisprudencia que lo interpreta.

El alegato, por el que denuncia que la sentencia de instancia desarrolla una interpretación analógica *in malam partem* y contra el principio de *lex certa* o taxatividad, debe rechazarse, pues AGRANTIA, S.L.U. incurrió en la infracción tributaria consistente en *resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria*.

AGRANTIA, S.L.U., es sujeto infractor por cuanto, siendo debidamente notificada al efecto, *realizó actuaciones tendentes a dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones de la Administración tributaria en relación con el cumplimiento de sus obligaciones*.

Por lo demás, el tipo del art. 203.1.c) LGT no se refiere a cualquier "incomparecencia" del infractor con carácter general o indiferenciado, sino a la *incomparecencia en el lugar y tiempo que se hubiera señalado*, habiendo justificado la Inspección de forma motivada que, en un momento temporal perfectamente acotado, se



requería la presencia del órgano de representación -esto es, del administrador solidario- cuya incomparecencia injustificada determinó, en este caso, la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria por parte de la entidad recurrente al no poder considerarse colmada la exigencia, efectuada sobre la base del art 147.3LGT, mediante la presencia de un eventual representante voluntario.

No es cierto que -según denuncia la recurrente- *no existe ningún apoyo legal ni jurisprudencial que equipare* la falta de comparecencia personal del administrador de la sociedad infractora con la incomparecencia de la sociedad infractora. La normativa anteriormente expresada desmiente esta conclusión.

Es más, la infracción se está imputado a la sociedad recurrente por cuanto, a todos los efectos, el administrador solidario ostentaba la representación orgánica de la misma y, de acuerdo con la vía excepcional y motivada del art. 142.3LGT, la presencia de la sociedad se exigió, precisamente, a través del administrador.

#### **QUINTO. - Contenido interpretativo de esta sentencia y resolución de las pretensiones deducidas en el proceso**

De conformidad con el artículo 93.1 LJCA, en función de lo razonado precedentemente, procede declarar lo siguiente:

La facultad excepcional de la inspección de los tributos de requerir la comparecencia personal del obligado tributario, persona jurídica, se refiere a quien ostente su representación orgánica, pudiendo dar lugar su incomparecencia sin causa justificada, en el lugar y tiempo que se hubiera señalado, a la infracción tipificada en el artículo 203.1 LGT, consistente en resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria.

A la vista de que la sentencia de instancia resulta conforme con la anterior doctrina, el recurso de casación debe ser desestimado.

#### **SEXTO. - Costas**

De conformidad con el artículo 93.4 LJCA, no apreciándose mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación.

#### **FALLO**

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

- 1.- Fijar como criterio interpretativo de esta sentencia el expresado al Fundamento de Derecho Quinto.
- 2.- Declarar no haber lugar al recurso de casación 9079/2022, interpuesto por la representación procesal de AGRANTIA, S.L.U., contra la sentencia de 19 de octubre de 2022 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en el recurso núm. 462/2020.
- 3.- Sin costas.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.