

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ073161

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 495/2019, de 10 de abril de 2019

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 4933/2017

SUMARIO:

El obligado tributario. Representación para la firma de actas. Extensión tácita de la representación para actuar en el procedimiento sancionador. Aunque el procedimiento de inspección y el procedimiento sancionador son diferentes, no se exige que se otorguen poderes individualizados de representación para cada uno de ellos en las circunstancias que nos ocupan. No exige la normativa vigente que sea preciso un otorgamiento específico de apoderamiento en el seno del propio expediente sancionador cuando, como es el caso, se ha otorgado una representación expresa que se extiende al procedimiento de inspección y al procedimiento sancionador. Tampoco a día de hoy está previsto que se facilite, en un supuesto como el que nos ocupa, un «anexo informativo» diferente, además del ya facilitado comprensivo de una sucinta enumeración de los derechos y obligaciones que le asisten en el seno de las actuaciones inspectoras. Es importante incidir en que la sanción no deriva de un procedimiento distinto del procedimiento inspector cuya liquidación se ha abonado en periodo voluntario, sino del propio procedimiento inspector. El obligado tributario pretende hacer ver que no ha existido una representación expresa, cuando no ha sido así, tanto para el procedimiento inspector como para el procedimiento sancionador tal representación expresa existe.

Dicho esto, lo que procede no es responder «si la representación otorgada, de forma expresa, a un tercero para actuar en el seno de un procedimiento de inspección tributaria alcanza, igualmente, de manera tácita, para intervenir en un procedimiento sancionador», sino más bien, si la representación otorgada, de forma expresa a un tercero para actuar en el seno de un procedimiento de inspección y en el procedimiento sancionador que pueda derivarse del mismo, es válido para entender otorgada la representación para actuar en este último. La respuesta es favorable a dicha posibilidad, habida cuenta de que, en las circunstancias que han sido expuestas, no exige la normativa vigente un otorgamiento específico de apoderamiento en el seno del propio expediente sancionador cuando, como es el caso, se ha otorgado una representación expresa que se extiende al procedimiento de inspección y al procedimiento sancionador, comprensiva de las facultades que se reflejan en el modelo de representación en el procedimiento de Inspección y en el procedimiento sancionador que pueda derivarse del mismo obrante en el expediente y suscrito por el representado y el representante. [Vid., ATS, de 18 de enero de 2018, recurso n.º 4933/2017 (NFJ073160), en el que se plantea el recurso de casación que se resuelve en esta sentencia, y, STSJ de Andalucía, de 9 de mayo de 2017, recurso n.º 236/2013 (NFJ073159), que se recurre].

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 46, 183 y 188.

RD 1065/2007 (RGAT), arts. 111 y 112.

Ley 29/1998 (LJCA), art. 93.

RD 939/1986 (RGIT), art. 27.

PONENTE:*Don Isaac Merino Jara.*

Magistrados:

Don NICOLAS ANTONIO MAURANDI GUILLEN

Don JOSE DIAZ DELGADO
Don ANGEL AGUALLO AVILÉS
Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ
Don JESUS CUDERO BLAS
Don RAFAEL TOLEDANO CANTERO
Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA
Don ISAAC MERINO JARA

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 495/2019

Fecha de sentencia: 10/04/2019

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 4933/2017

Fallo/Acuerto:

Fecha de Vista: 19/03/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Procedencia: T.S.J.ANDALUCIA CON/AD SEC.2

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por: LMR

Nota:

R. CASACION núm.: 4933/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 495/2019

Excmos. Sres.

D. Nicolas Maurandi Guillen, presidente

D. Jose Diaz Delgado
D. Angel Aguallo Aviles
D. Jose Antonio Montero Fernandez
D. Jesus Cudero Blas
D. Rafael Toledano Cantero
D. Dimitry Berberoff Ayuda
D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 10 de abril de 2019.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 4933/2017, promovido por Don Fabio , representado por la procuradora de los Tribunales Doña María Luisa Labella Medina, contra la sentencia núm. 1055, de fecha 9 de mayo de 2017, dictada por el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Sala de lo Contencioso Administrativo con sede en Granada, recaída en el recurso núm. 236/2013 , sobre inadmisión por extemporánea de una reclamación económico-administrativa promovida contra la providencia de apremio por el concepto "IRPF Actas de Inspección 2007", Expediente sancionador, dictado por la Dependencia Regional de Recaudación, Delegación de Jaén de la AEAT, siendo parte recurrida la Administración General del Estado, representada por el Abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero. *Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.*

1. Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia dictada el 9 de mayo de 2017 por el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Sala de lo Contencioso Administrativo con sede en Granada, en el recurso 236/2013 , referente a la inadmisión por extemporánea de una reclamación económico-administrativa promovida contra la providencia de apremio por el concepto "IRPF Actas de Inspección 2007", Expediente sancionador la providencia de apremio de una sanción impuesta al ahora recurrente con motivo de una inspección realizada sobre la liquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2007, interpuesto por Don Fabio contra la Resolución dictada el día 19 de diciembre de 2012, por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía (Sala de Granada).

2. Los hechos sobre los que ha versado el litigio, en lo que hace a las cuestiones que suscita el recurso que nos ocupa, son los siguientes:

a) Con fecha 13 de mayo de 2009 se notificó al interesado, Don Fabio el inicio de las actuaciones de comprobación e investigación de la liquidación del IRPF, ejercicio 2007, firmando la recepción de esta notificación Don Casiano.

b) El recurrente Don Fabio, otorgó representación a Don Casiano por medio de formalización del Modelo de representación en el procedimiento de inspección y en el procedimiento sancionador que pueda derivarse del mismo, que es un modelo normalizado, facilitado por la AEAT y que según en el mismo se dispone: "no podrá ser modificado, sin perjuicio de la facultad de los interesados de otorgar su representación en términos diferentes, acreditándola por cualquier otro medio válido en Derecho". El modelo consta firmado por representado y representante el día 15 de junio de 2009. Entre el haz de facultades que puede llevar a cabo el representante se describen varias que tienen que ver con procedimientos sancionadores (presentar toda clase de escritos o alegaciones en relación con la instrucción de los procedimientos que puedan iniciarse, firmar las propuestas de resolución que resulten de los procedimientos sancionadores mencionados y renunciar a la tramitación separada del procedimiento sancionador).

c) El 24 de mayo de 2010 se incoa por parte de la Inspección de los Tributos de la Delegación de Jaén de la AEAT acta de conformidad núm. 76900902 con propuesta de liquidación del IRPF del ejercicio 2007 de la que resultaba una cantidad a ingresar de 294.535,03 euros, siendo 264.316,09 euros la cuota pendiente, y el resto intereses. Esta liquidación fue aprobada tácitamente de conformidad con lo dispuesto en el art. 156.3 de la Ley 58/2003 General Tributaria. El recurrente satisfizo el importe de la liquidación.

d) El mismo día 24 de mayo se incoó un procedimiento sancionador como consecuencia de la comprobación efectuada, por el que se propuso la imposición de una sanción de 166.519,14 euros (tras aplicar la reducción por conformidad) por infracción tributaria grave a Don Fabio , notificándose el mismo día al representante del recurrente, el Sr. Casiano , quien firmó su conformidad. La propuesta de sanción fue aprobada tácitamente, pero no fue satisfecha en periodo voluntario.

e) El 8 de octubre de 2010 el recurrente presentó reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía con sede en Granada, dictando resolución con fecha 19 de diciembre de 2012 en la que declaró inadmisibile la reclamación por extemporánea.

Segundo. *La sentencia de instancia.*

1. Frente a la citada resolución inadmisoria de la reclamación económico-administrativa, Don Fabio interpuso el recurso contencioso-administrativo núm. 236/2013 ante la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con Sede en Granada, que lo desestimó, confirmando la resolución recurrida por ser conforme a derecho.

Razona la sentencia, entre otras cosas, lo que a continuación reflejamos:

"La parte recurrente rechaza la validez y eficacia de cuantas actuaciones se entendió la Administración con don Casiano a quien consideró legal representante debidamente autorizado para comparecer y actuar por el obligado tributario. En principio, el artículo 43 de la Ley General Tributaria permite que el sujeto pasivo pueda actuar por medio de representante, estableciendo en su apartado segundo que "para interponer reclamaciones, desistir de ellas en cualquiera de sus instancias y renunciar derechos en nombre del sujeto pasivo deberá acreditarse la representación con poder bastante mediante documento público o privado con firma legitimada notarialmente, o comparecencia ante el órgano administrativo competente".

En el mismo sentido se expresa el artículo 27.2 del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos (RGIT) , que regula la representación voluntaria y en su apartado segundo establece que "el poder "apud acta" podrá ser conferido ante el funcionario actuante o que dirija las actuaciones al conferirse el poder". Por otra parte, según lo dispuesto en el artículo 145 de la Ley General Tributaria "en las actas de la Inspección que documentan el resultado de las actuaciones se consignarán: a) El nombre y apellido de la persona con la que se extienda y el carácter o representación con que comparece; b) Los elementos esenciales del hecho imponible y de su atribución al sujeto pasivo o retenedor; c) La regularización que la Inspección estime procedente de las situaciones tributarias; y, d) La conformidad o disconformidad del sujeto pasivo, retenedor o responsable tributario". En similares términos se expresa el citado artículo 49 del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril.

En el presente caso, una lectura detenida del expediente administrativo nos enseña que el día 15 de junio de 2009 don Fabio otorga su representación a don Casiano y lo hace en el modelo de representación en el procedimiento de inspección y en el procedimiento sancionador que pueda derivarse del mismo. En su contenido hace mención que esa representación es para que actúe ante la Inspección de tributos de la AEAT en el procedimiento de comprobación e investigación, así como los procedimientos sancionadores ulteriores que, en su caso, puedan iniciarse, suscribir actas de conformidad. Figurando identificadas las personas que lo otorgaron con su DNI y que suscribieron ese documento.

Prueba de esa representación es el sinfín de actos que el representante ha desplegado en nombre de su representado llegando a comunicarse directamente con el actuario don Faustino interesando de éste la fijación de nuevas fechas para la práctica de diligencias, así como para la aportación de la documentación que le requirió. Consecuentemente, consta autorización expresa del contribuyente en favor del representante, con quien se entendieron las actuaciones inspectoras y la propuesta de resolución de imposición de sanción firmada de conformidad. La Sala entiende que esa autorización, al no constar la revocación de dicho mandato, conforme a lo establecido en los arts. 1732.1º y 1733 del Código Civil (LEG 1889, 27), tenía plena eficacia, por lo que la

propuesta de resolución de imposición de la sanción fue suscrita y recepcionada por persona autorizada expresamente por el contribuyente.

Coadyuva esta conclusión a fin de ratificar la conclusión alcanzada, la actitud del hoy recurrente en el curso tanto de las actuaciones inspectoras, como en la posterior reclamación interpuesta ante el TEARA, toda vez que en ningún momento anterior al presente recurso jurisdiccional ha negado la representación ahora discutida, de forma que con su actuación ha ratificado tácitamente la de la persona que compareció en el expediente en su nombre y suscribió en conformidad la propuesta de resolución, por lo que ningún defecto de representación puede ser admitido, lo que determina que haya de colegirse que el procedimiento inspector se entendió con una persona que ostentaba la válida representación del hoy recurrente, lo que nos hace que descartemos la alegación que en contra de esa afirmación esgrimió la parte recurrente, y, en consecuencia, debemos desestimar el recurso origen del presente procedimiento con expresa condena de conformidad con el artículo 139 de la LJCA en la redacción que le dio la Ley 37/2011 de 10 de octubre sobre medidas de agilización procesal al pago de las costas de esta instancia a la parte recurrente que en el concepto de honorarios de la Abogacía del Estado será de mil euros como cantidad máxima".

Tercero. *Preparación y admisión del recurso de casación.*

1. Don Fabio, a través de su representación procesal preparó recurso de casación mediante escrito de 27 de junio de 2017.

2. En dicho escrito identificó como normas infringidas el art. 111, 3.b) del RD 1065/2007 de 27 de julio (Reglamento General de actuaciones y procedimiento de Gestión e Inspección Tributaria), art. 45.2 , 179.2 y 208 de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria , artículos 22 y 26 del RD 2063/2004, Reglamento General del Régimen Sancionador y Tributario y los artículos 9.3 y 24 de la Constitución Española , así como la jurisprudencia del Tribunal Constitucional fijada en las Sentencias 26 de abril de 1990 , 28 de enero de 1997 , 29 de noviembre de 1999 , 14 de febrero de 2000 y 20 de junio de 2005 .

3. La Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Andalucía, con sede en Granada, tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 18 de septiembre de 2017 , y la Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo lo admitió en otro de 18 de enero de 2018, en el que aprecia que concurre en este recurso de casación la circunstancia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia prevista en el apartado 2.b) del artículo 88 de la Ley 29/1998, de 13 de julio , reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA), precisando que la cuestión que presenta ese interés es la siguiente:

"Determinar si la representación otorgada, de forma expresa, a un tercero para actuar en el seno de un procedimiento de inspección tributaria alcanza, igualmente, de manera tácita, para intervenir en un procedimiento sancionador".

El citado auto identifica como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación, los artículos 46.2 y 208 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, 111 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, y 22 y 26 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre.

Cuarto. *Interposición del recurso de casación.*

1. La representación procesal de Don Fabio interpuso el recurso de casación mediante escrito registrado el 13 de marzo de 2018, que observa los requisitos legales. En dicho escrito, tras identificar el objeto del recurso, referirse al cumplimiento de los requisitos de competencia, plazo y legitimación, y recordar la cuestión casacional fijada por el auto de admisión, comienza argumentando por qué la sentencia impugnada no contempla lo dispuesto en los artículos que se consideran infringidos, ni en la jurisprudencia realizando una interpretación de los mismos no ajustada a derecho.

Por todo lo alegado, solicita de la Sala los siguientes pronunciamientos: " 1. Que se declare como criterio interpretativo que la representación otorgada a un tercero para actuar en un procedimiento de inspección tributaria

NO alcanza, de manera tácita, para poder intervenir en un supuesto procedimiento sancionador que pudiera incoarse contra el administrado.

2. Que en virtud de dicha doctrina y su aplicación al presente caso, se estime el presente Recurso de Casación y se case y anule la sentencia dictada por la sección segunda de la Sala de Granada del Tribunal superior de justicia de Andalucía de fecha 9 de mayo de 2017, dictada en el Recurso Contencioso Administrativo núm. 236/2013 y considere que la representación otorgada de forma expresa por D. Fabio para actuar en procedimiento de inspección, no alcanza de forma tácita para intervenir en su nombre en el procedimiento sancionador que se incoó contra él.

3. Casada y anulada dicha sentencia, procede que esta Sala resuelva como órgano de segunda instancia el caso concreto, y en su virtud, estime el Recurso Contencioso Administrativo y acuerde anular el procedimiento sancionador incoado contra mi representado, el acta de conformidad emitida con fecha 24 de mayo de 2010, y en su consecuencia, la sanción dictada en el mismo relativa al IRPF del ejercicio 2007, así como la liquidación derivada de la misma, y con expresa condena en costas a la administración."

2. Cumplimentando el traslado conferido al Abogado del Estado, formuló escrito de oposición con fecha 10 de mayo de 2018 en la que, respecto al criterio interpretativo manifestado por la recurrente en el primer pronunciamiento solicitado, opone el suyo basado "en los amplios términos del modelo de representación normalizado aprobado por la Administración tributaria para el procedimiento inspector en general, firmado por representado y representante y que, en caso de que no se entendiera así, que por esa Sala se matice su interpretación de los preceptos legales y reglamentarios con la posible existencia de actos posteriores del obligado que suponen la ratificación de las actuaciones del representante en caso de falta o insuficiencia de poder, como puede ser la formulación de una reclamación económico administrativa contra la sanción sin alegar esta circunstancia".

Quinto. Señalamiento para vista y deliberación.

Al haber considerado la Sala necesaria la celebración de vista pública dada la índole del asunto, mediante la oportuna providencia se designó como magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara y se señaló para aquel acto procesal la fecha del 19 de marzo de 2019, fecha en la que tuvo lugar, así como el comienzo de la deliberación, votación y fallo por la Sala, con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. Objeto del recurso de casación y delimitación de los hechos.

El 18 de mayo de 2009 se notificó al recurrente la comunicación de inicio de actuaciones de comprobación e investigación. En dicha comunicación se indica el concepto (IRPF) y el periodo (2007). Igualmente se señala que las actuaciones tendrán carácter parcial limitándose a la comprobación de la tributación por la venta de un determinado inmueble a una sociedad. En la misma también se refleja que el obligado tributario deberá comparecer personalmente o por medio de representante, provisto de la documentación que se relaciona en el anexo (documento de representación debidamente cumplimentado, en su caso; documento en el que se refleja la venta del inmueble; escritura de compra del mismo y justificantes de gastos ocasionados, tanto en la compra como en la venta de dicho inmueble). Junto a esa comunicación, también se señala, se facilita documento normalizado nº 721.812-G-0001 a que se hace referencia en el párrafo segundo del artículo 46.2 de la LGT y en el artículo 111.2 e) del RGAT. Asimismo, se adjunta "Anexo informativo" con sucinta enumeración de los derechos y obligaciones que le asisten en el seno de las actuaciones inspectoras.

El día 15 de junio siguiente, el recurrente otorgó la representación en favor de D. Casiano utilizando al efecto el modelo normalizado que se le había facilitado para que pudiese actuar en su nombre ante los órganos de inspección. Es significativa la denominación de dicho modelo: Modelo de representación en el procedimiento de Inspección y en el procedimiento sancionador que pueda derivarse del mismo. El representado y el representante firman ese modelo.

A partir de entonces, y casi durante un año, el representante actuó en nombre del representado, suscribiendo un acta de conformidad con propuesta de liquidación, que se convirtió en liquidación un mes después. En el acta de conformidad, firmada por el Sr. Casiano, consta que se comunicó al obligado tributario la puesta de manifiesto del expediente y apertura del trámite de audiencia previa a la firma del acta mediante diligencia de 27 de octubre de 2009. También se manifiesta que en base a los hechos y circunstancias de cuyo reflejo queda constancia en el expediente, y en opinión del actuario que firma el acta, sí existen indicios de la comisión de infracciones tributarias tipificadas en el artículo 183 de la LGT. La liquidación resultante fue ingresada.

El 19 de abril de 2010 la Inspectora Jefe firmó la autorización para iniciar expediente sancionador por infracción tributaria, designando instructor, especificándose que esa autorización deriva de las actuaciones de comprobación e investigación acerca del obligado tributario D. Fabio que estaba llevando a cabo la Dependencia Regional de Inspección de Andalucía. El procedimiento sancionador concluyó con una propuesta de imposición de sanción fechada el 24 de mayo de 2010, que fue notificada al representante del obligado tributario (Sr. Casiano), quien prestó conformidad ese mismo día entregándosele los documentos de pago que le permitan efectuar el correspondiente ingreso, entendiéndose dictada y notificada la correspondiente resolución sancionadora un mes después. En el expediente sancionador tramitado por el procedimiento abreviado se pone de manifiesto que en las actuaciones de comprobación de investigación desarrollados se han puesto de manifiesto determinados hechos y circunstancias (que son descritos con detalle), por lo que se acaba proponiendo una sanción por importe de 166.519,14, (tras aplicar la reducción por conformidad) especificándose que la sanción, cumplidas las condiciones previstas en el artículo 188.3 de la LG se reduciría en un 25 por 100, pasando su importe a 124.889,35 euros.

No habiéndose ingresado en periodo voluntario el importe de la sanción, se dictó por la AEAT la oportuna providencia de apremio, que fue notificada el 28 de septiembre de 2010. Contra esa provincia de apremio se interpone reclamación económico administrativa el 8 de octubre de 2010 ante la Dependencia de Recaudación. En dicho escrito de interposición, el obligado tributario no formula alegaciones contra la provincia como tal sino contra la regularización practicada y en especial contra la sanción impuesta. No formula ninguna alegación con respecto a la supuesta falta de poder de representación del Sr. Casiano para intervenir en el procedimiento sancionador incoado. En día 22 de diciembre de 2010 el obligado tributario presentó un escrito ante el TEAR en el que indica que el expediente le ha sido puesto de manifiesto a su representante autorizado D. Casiano, y que tras la vista del mismo manifiesta que se ratifica en todo cuanto ya se hizo constar en su escrito inicial y, asimismo, manifiesta que se tenga como su representante a todos los efectos a D. Casiano.

Contra la resolución del TEAR que declara la inadmisibilidad se interpuso ya recurso contencioso administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía. En la demanda, por vez primera, el recurrente plantea la cuestión relativa a la falta de poder del representante para intervenir en su nombre en el procedimiento sancionador derivado de las actuaciones inspectoras. La Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía dictó sentencia del 9 de mayo de 2017 rechazando la pretensión de nulidad de pleno derecho de lo actuado por dicha causa, desestima el recurso y confirma la resolución impugnada. La supuesta ausencia de poder de representación constituye, precisamente, el núcleo del presente recurso de casación.

Segundo. *El juicio de la Sala sobre la cuestión de interés casacional*

El artículo 46.2 de la Ley General Tributaria, en la redacción a la sazón vigente, dispone que "para interponer recursos o reclamaciones, desistir de ellos, renunciar a derechos, asumir o reconocer obligaciones en nombre del obligado tributario, solicitar devoluciones de ingresos indebidos o reembolsos y en los restantes supuestos en que sea necesaria la firma del obligado tributario en los procedimientos regulados en los títulos III, IV y V, VI de esta Ley, la representación deberá acreditarse por cualquier medio válido en Derecho que deje constancia fidedigna o mediante declaración en comparecencia personal del interesado ante el órgano administrativo competente.

A estos efectos, serán válidos los documentos normalizados de representación que apruebe la Administración Tributaria para determinados procedimientos".

Los títulos mencionados hacen referencia a la aplicación de los tributos (III), la potestad sancionadora (IV) y la revisión en vía administrativa (V).

Por su parte, el artículo 111 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de

las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (en adelante RGGIT) establece en su apartado 2:

"2. A efectos de lo dispuesto en el artículo 46.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se entenderá otorgada la representación, entre otros, en los siguientes casos:

- a) Cuando su existencia conste inscrita y vigente en un registro público.
- b) Cuando conste en documento público o documento privado con firma legitimada notarialmente.
- c) Cuando se otorgue mediante comparecencia personal ante el órgano administrativo competente, lo que se documentará en diligencia.
- d) Cuando conste en el documento normalizado de representación aprobado por la Administración tributaria que se hubiera puesto a disposición, en su caso, de quien deba otorgar la representación. En estos supuestos, el representante responderá con su firma de la autenticidad de la de su representado.
- e) Cuando la representación conste en documento emitido por medios electrónicos, informáticos o telemáticos con las garantías y requisitos que se establezcan por la Administración Tributaria".

Por su parte, los apartados 5 y 6 del mismo precepto disponen:

"5. La revocación de la representación no supondrá la nulidad de las actuaciones practicadas con el representante antes de que se haya acreditado esta circunstancia al órgano actuante. A partir de dicho momento, se considerará que el obligado tributario no comparece ante la Administración tributaria ni atiende los requerimientos de esta hasta que nombre un nuevo representante o la atienda personalmente.

6. La renuncia a la representación no tendrá efectos ante el órgano actuante hasta que no se acredite que dicha renuncia se ha comunicado de forma fehaciente al representado".

El documento normalizado fechado el día 15 de junio de 2009 firmado por el representado y su representante es válido tanto para el procedimiento de inspección como para el procedimiento sancionador. No se desprende de los preceptos indicados que el otorgamiento de representación deba ser independiente para el procedimiento sancionador. Puede, por tanto, otorgarse un poder conjunto con tal de que se especifiquen adecuadamente las facultades que se otorgan. A día de hoy, aunque el procedimiento de inspección y el procedimiento sancionador son diferentes, no se exige que se otorguen poderes individualizados de representación para cada uno de ellos en las circunstancias que nos ocupan. No exige la normativa vigente que sea preciso un otorgamiento específico de apoderamiento en el seno del propio expediente sancionador cuando, como es el caso, se ha otorgado una representación expresa que se extiende al procedimiento de inspección y al procedimiento sancionador. Tampoco a día de hoy está previsto que se facilite, en un supuesto como el que nos ocupa, un "Anexo informativo" diferente, además del ya facilitado comprensivo de una sucinta enumeración de los derechos y obligaciones que le asisten en el seno de las actuaciones inspectoras.

En el modelo de representación firmado por el representado y por el representante el 15 de junio de 2009 se indica que la representación se otorga en favor del Sr. Casiano para que actúe ante la Inspección de los tributos de la AEAT en el procedimiento de comprobación e investigación así como en los procedimientos sancionadores que, en su caso puedan iniciarse, especificándose a continuación las facultades que podrá ejercitar: facilitar la práctica de la comprobación e inspección inspector, aportar cuantos datos y documentos se soliciten o se interesen, recibir comunicaciones, formular peticiones, presentar toda clase de escritos o alegaciones relacionados con las actuaciones inspectoras y la instrucción de los procedimientos sancionadores que puedan iniciarse, manifestar su decisión de no efectuar alegaciones ni aportar nuevos documentos en el correspondiente trámite de audiencia o renunciar a otros derechos, así como firmar cuantas diligencias extienda la Inspección, suscribir actas de conformidad, disconformidad o de acuerdo, en que se proponga la regularización de la situación tributaria del representado o se declare correcta la misma y las propuestas de resolución que resulten de los procedimientos sancionadores mencionados, renunciar a la tramitación separada del procedimiento sancionador respecto del procedimiento de inspección y, en general, cuantas actuaciones correspondan al/a los representado/s en el curso de dicho/s procedimiento/s". Nos hallamos ante una representación otorgada de manera expresa, representación que se extiende al procedimiento sancionador.

Ningún reproche ha formulado el obligado tributario con respecto al procedimiento de inspección por lo que se refiere a la representación otorgada al Sr. Casiano. En cambio, sí pone sobre la mesa esa cuestión en relación con el procedimiento sancionador. No alega que la representación se haya revocado ni tampoco alega que el representante haya renunciado a la representación. Téngase presente que el apartado 5 del artículo 112 RGGIT dispone que "acreditada o presumida la representación, corresponde al representado probar su inexistencia sin que pueda alegar como fundamento de la nulidad de lo actuado aquellos vicios o defectos causados por él". No se ha acreditado la inexistencia de representación, al contrario, se ha acreditado su existencia. La conducta del obligado tributario con posterioridad al otorgamiento del poder no va desde luego en la dirección de desconocer la representación otorgada, la asume con todas las consecuencias, pagando la deuda tributaria en periodo voluntario relativa a la regularización. Como ya se ha dicho, cuando se notificó el inicio de las actuaciones inspectoras en el año 2009, se le facilitó al obligado tributario un modelo, numerado, de representación, modelo que es el que se contiene en el expediente, en el que ya se indica que se trata de un poder para el procedimiento inspector y para el procedimiento sancionador. Media un año desde entonces hasta la firma de conformidad del expediente sancionador. Durante todo ese tiempo ningún "desapoderamiento" se ha producido, ni ninguna indicación de una reducción de las facultades, en particular en materia sancionadora, ha tenido lugar. En consonancia con el documento de representación otorgado, tanto la propuesta de liquidación como la propuesta de sanción se notifican al representante. Es importante reiterar que la sanción no deriva de un procedimiento distinto del procedimiento inspector cuya liquidación se ha abonado en periodo voluntario, sino del propio procedimiento inspector. El recurrente pretende hacernos ver que no ha existido una representación expresa, cuando no ha sido así, tanto para el procedimiento inspector como para el procedimiento sancionador tal representación expresa existe.

Tercero. *Contenido interpretativo de esta sentencia.*

Siguiendo el mandato del artículo 93.1 LJCA , procede, en función de todo lo razonado precedentemente, responder a las cuestiones suscitadas, tras matizar los términos en los que se expresa el auto de admisión, puesto que lo que procede no es responder "si la representación otorgada, de forma expresa, a un tercero para actuar en el seno de un procedimiento de inspección tributaria alcanza, igualmente, de manera tácita, para intervenir en un procedimiento sancionador", sino más bien, si la representación otorgada, de forma expresa a un tercero para actuar en el seno de un procedimiento de inspección y en el procedimiento sancionador que pueda derivarse del mismo, es válido para entender otorgada la representación para actuar en este último. La respuesta, a la vista de todo lo razonado en el fundamento de derecho segundo, es favorable a dicha posibilidad, habida cuenta de que, con arreglo a la normativa vigente, en las circunstancias que han sido expuestas precedentemente, no exige la normativa vigente un otorgamiento específico de apoderamiento en el seno del propio expediente sancionador cuando, como es el caso, se ha otorgado una representación expresa que se extiende al procedimiento de inspección y al procedimiento sancionador, comprensiva de las facultades que se reflejan en el modelo de representación en el procedimiento de Inspección y en el procedimiento sancionador que pueda derivarse del mismo obrante en el expediente y suscrito por el representado y el representante.

Cuarto. *Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.*

La representación procesal de Don Fabio interpuso el recurso de casación mediante escrito registrado el 13 de marzo de 2018, concretando su pretensión en tres peticiones, la primera, "que se declare como criterio interpretativo que la representación otorgada a un tercero para actuar en un procedimiento de inspección tributaria NO alcanza, de manera tácita, para poder intervenir en un supuesto procedimiento sancionador que pudiera incoarse contra el administrado", pretensión a la que no podemos acceder porque no nos encontramos, en la presente ocasión, con una representación tácitamente otorgada, sino con una representación expresamente otorgada, representación esta última que es válida para actuar en el procedimiento sancionador, a la vista de las circunstancias analizadas precedentemente. La desestimación de esta pretensión, como consecuencia lógica, aboca a la desestimación de las otras dos y, en consecuencia, declaramos no haber lugar al recurso de casación.

Quinto. *Pronunciamiento sobre costas.*

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA , no procede declaración expresa de condena a las costas de la casación, al no apreciarse mala fe o temeridad en la conducta procesal de ninguna de las partes.

FALLO

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

1º) Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico tercero de esta sentencia.

2º) Declarar no haber lugar al recurso de casación interpuesto por Don Fabio, representado por la procuradora de los Tribunales Doña María Luisa Labella Medina, contra la sentencia núm. 1055, de fecha 9 de mayo de 2017, dictada por el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Sala de lo Contencioso Administrativo con sede en Granada, recaída en el recurso núm. 236/2013.

3º) Hacer el pronunciamiento sobre costas expresado en el último fundamento de derecho.

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

Así se acuerda y firma.

D. Nicolas Maurandi Guillen D. Jose Diaz Delgado
D. Angel Aguallo Aviles D. Jose Antonio Montero Fernandez
D. Jesus Cudero Blas D. Rafael Toledano Cantero
D. Dimitry Berberoff Ayuda D. Isaac Merino Jara

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Magistrado Ponente en la misma, Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara estando celebrando audiencia pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo; certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.