DOCTRINA Y CRITERIOS DEL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Criterio **1** de **1** de la resolución: **04422/2014/00/00**

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **Vocalía Duodécima**

Fecha de la resolución: **21/05/2015**

Asunto:
Deuda aduanera. Agente de aduanas representando al importador en la modalidad de representación directa. No es la persona facultada para solicitar devolución de ingresos indebidos.

Criterio:
En el supuesto de la representación directa contemplada en el Código Aduanero Comunitario para el despacho de mercancías mediante la cual el Agente de Aduanas actúa en nombre y por cuenta del importador, conforme se declara en los documentos al efecto, dicho intermediario no puede efectuar una solicitud de devolución de ingresos indebidos, ya que sólo podría realizarse por el obligado al pago.

En el caso concreto analizado, se había calculado de forma errónea el valor en aduana, al incluir en el mismo conceptos tales como derechos de importación pagados, gastos de transporte cuya inclusión no procedía y cantidades pagadas a transitarios.

Unificación de criterio.

Referencias normativas:
Ley 58/2003 General Tributaria LGT
46
RD 939/2005 Reglamento General de Recaudación RGR
33
Ley 9/1998 Modifica la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido IVA
DA.UNICA

Conceptos:
Aduanas
Agente de aduanas
Deuda aduanera
Devoluciones
Impuesto sobre el Valor Añadido IVA
Ingresos indebidos
Representación
Tráfico exterior

Texto de la resolución:

En la Villa de Madrid, en el recurso de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la **DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE ADUANAS E IMPUESTOS ESPECIALES DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, con domicilio a efectos de notificaciones en Madrid, Avda. Llano Castellano, 17, contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de 15 de noviembre de 2013 (RG 28/553/2012) relativa a solicitud de reembolso del Impuesto sobre el Valor Añadido.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO: De la documentación obrante en el expediente resultan acreditados los hechos siguientes:
1.- Tras la presentación y despacho de la declaración de importación correspondiente al DUA número XXX, el Agente de Aduanas que intervino por cuenta del importador formuló el 7 de noviembre de 2011 ante la Dependencia Provincial de Aduanas e Impuestos Especiales de Madrid de la AEAT una solicitud de devolución del importe del Impuesto sobre el Valor Añadido satisfecho, sobre la base de lo dispuesto en la Disposición Adicional Única de la Ley 9/1998, de 21 de abril.

2.- La Jefa de la Dependencia Provincial de Aduanas e Impuestos Especiales dictó resolución denegatoria de la solicitud de reembolso con fecha 17 de noviembre de 2011.

Fundamenta la denegación del reembolso en que, de conformidad con la normativa aplicable, constituida por la Disposición Adicional Única de la Ley 9/1998, de 21 de abril, de modificación de la Ley 37/1992 del IVA, y por la Disposición Adicional Única del Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación y se modifica el Reglamento del IVA:

- Uno de los requisitos para tener derecho al reembolso del IVA de importación es que el representante aduanero haya efectuado el pago por cuenta del importador, siendo así que, en el caso analizado, el pago del IVA por cuenta del importador no lo realizó aquél sino una persona jurídica titular de la cuenta en la que se efectúa el cargo del importe de IVA cuyo reembolso se solicita.

- El ingreso realizado por dicha persona jurídica tiene la consideración de pago efectuado por un tercero, con los efectos previstos en el artículo 33 del Real Decreto 939/2005, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación, pero conforme a lo expuesto y a la normativa indicada el representante aduanero no está legitimado para obtener el reembolso del IVA.

3.- Frente a dicha resolución denegatoria, el agente de aduanas interpuso recurso de reposición en el que alega, en síntesis, que ha cumplido en su solicitud todos los requisitos exigidos por la normativa aplicable para el ejercicio del derecho de reembolso:

- La intervención de Agente de Aduanas que actúa por cuenta del importador.

- Una declaración suscrita por el importador en la que haga constar su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total del impuesto satisfecho por la importación.

- El documento que acredite el pago del impuesto (modelo 031).

Añade que la devolución del IVA no reembolsado por el importador está regulada por un procedimiento de carácter excepcional, cuyas normas deben ser objeto de una interpretación estricta, y condicionada a la aportación como requisito ineludible de los dos documentos señalados, no pudiéndose exigir, por imperativo del principio de legalidad, otros documentos ni requisitos que los especialmente indicados.

Señala también que la resolución denegatoria desconoce el concepto y sentido del principio de "unidad empresarial" en lo que respecta a la relación existente entre el Agente de Aduanas y la organización empresarial dedicada a la intermediación en el comercio internacional en cuyo seno desarrolla su actividad profesional, una de cuyas consecuencias es que las actuaciones de cualquiera de los elementos de esa unidad empresarial surte efecto en cualquiera de los interesados en la misma.

Indica asimismo que conforme a lo dispuesto en el artículo 33.1 del Reglamento General de Recaudación no existe ninguna obligación legal que legitime a la Administración para exigir que la titularidad de la cuenta desde donde se realiza el pago del IVA sea del sujeto pasivo del impuesto y, por ende, si el Agente de Aduanas ha realizado el pago por cuenta del importador, como así se recoge en el modelo 031, es irrelevante si este pago se produce desde una cuenta de titularidad de una sociedad o del propio Agente de Aduanas.

4.- El recurso de reposición fue desestimado mediante resolución de 20 de diciembre de 2011, en la que se señala lo siguiente:

- Dependencia de Aduanas desconoce el valor, efecto o trascendencia jurídica del concepto "unidad empresarial" alegado por el recurrente respecto del derecho reconocido en la Ley 9/1998. Esta Ley no otorga el derecho al reembolso del IVA a favor de ninguna unidad empresarial, conglomerado o unión de empresas. Sólo es beneficiario el Agente de Aduanas y las personas o entidades debidamente habilitadas por la Administración aduanera. No parece ajustarse a la interpretación estricta de un procedimiento excepcional como el considerado extender la figura del beneficiario del reembolso del IVA al más que difuso e indeterminado concepto de "unidad empresarial".

- Respecto de la alegación sobre el carácter excepcional del procedimiento y la consiguiente necesidad de interpretar estrictamente sus normas, no exigiendo más requisitos que los específicamente señalados, siendo irrelevante por tanto la titularidad de la cuenta desde la que se hace el pago, la Disposición Adicional Única de la Ley 9/1998 indica expresamente que el pago de la cuota del IVA debe efectuarlo el representante aduanero y no otro.

- El documento acreditativo del pago del impuesto debe acreditar, a juicio de esta Dependencia, no sólo el pago del impuesto sino también que el pago lo efectúa el representante aduanero y no otro.

- Puede entenderse de manera razonable que el carácter excepcional de este procedimiento deriva del hecho de que el pago que realiza el representante aduanero es el pago que realiza un tercero distinto de la persona obligada al pago (artículo 33 Real Decreto 939/2005). Pese a que se trata de un pago que realiza un tercero distinto del obligado al pago, el legislador le reconoce de manera excepcional un derecho al reembolso ante la concurrencia de la contingencia prevista en la norma. Precisamente por su carácter excepcional se debe ser riguroso en el reconocimiento de la persona beneficiaria del derecho, toda vez que la finalidad del reembolso es el resarcimiento por el quebranto que al patrimonio del representante aduanero le puede ocasionar dicha contingencia.

5.- Contra la resolución desestimatoria del recurso de reposición el representante aduanero interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid (en adelante, TEAR), reiterando, en síntesis, los argumentos ya formulados en el recurso de reposición. Dicha reclamación fue estimada mediante resolución de 15 de noviembre de 2013, dictada en única instancia.

Así, dispuso el TEAR en su resolución lo siguiente:

SEGUNDO.- La cuestión planteada en el presente expediente se centra en determinar si resulta ajustada o no a Derecho la resolución dictada por la Dependencia Provincial de Aduanas e Impuestos Especiales de Madrid que deniega la devolución al Agente de Aduanas del importe satisfecho en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido a la importación, por no ser el titular de la cuenta desde la que se efectuó el pago del impuesto.

TERCERO.- En este sentido, la Disposición Adicional Única de la Ley 9/1998, de 21 de abril, en su redacción dada por la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social señala lo siguiente:

"DIPOSICIÓN ADICIONAL ÚNICA.

Reembolso del Impuesto sobre el Valor Añadido en importaciones de bienes mediante Agentes de Aduanas y personas o entidades que, debidamente habilitadas por la Administración aduanera, actúen en nombre propio y por cuenta de los importadores.

A efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, en las importaciones de bienes mediante Agentes de Aduanas y personas o entidades que, debidamente habilitadas por la Administración aduanera, actúen en nombre propio y por cuenta de los importadores que hubiesen hecho efectivo el pago de dicho impuesto por cuenta del importador, se aplicarán las siguientes reglas:

1. El documento justificativo del derecho a la deducción de las cuotas satisfechas a la importación será el documento acreditativo del pago del impuesto, en el que conste el reconocimiento del Agente de Aduanas o de la persona o entidad que haya actuado en nombre propio y por cuenta del importador de haber obtenido de su cliente el reembolso del tributo.

Los Agentes de Aduanas y las personas o entidades que actúen en nombre propio y por cuenta de los importadores tendrán derecho de retención del documento a que se refiere esta regla hasta que hayan obtenido el reembolso del impuesto.

2. Si transcurrido un año desde el nacimiento del derecho a la deducción, el importador que tenga derecho a la deducción total del Impuesto devengado por la importación no ha reembolsado la cuota satisfecha con ocasión de dicha importación por el Agente de

Aduanas o la persona o entidad que haya actuado en nombre propio y por cuenta del importador, aquel o ésta podrá solicitar de la Aduana su devolución, en el plazo de los tres meses siguientes y en las condiciones y con los requisitos que se determinen reglamentariamente.

El Agente de Aduanas o la persona o entidad que haya actuado en nombre propio y por cuenta del importador deberá acompañar a la solicitud de devolución el documento acreditativo del pago del impuesto, que quedará inutilizado a los efectos del ejercicio del derecho a la deducción o devolución.

3. En los casos a que se refiere la regla 2 anterior no serán de aplicación los supuestos de responsabilidad previstos en el número 3 del apartado dos y en el apartado tres del artículo 87 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido"

Este derecho ha sido desarrollado reglamentariamente a través del RD 1496/2003 que, en su Disposición adicional única, establece:

"El reembolso a los agentes de aduanas o a las personas o entidades que, debidamente habilitadas por la Administración aduanera, actúen en nombre propio y por cuenta de los importadores, del Impuesto sobre el Valor Añadido relativo a las importaciones de bienes que se efectúen con intervención de aquéllos, de acuerdo con lo previsto en la disposición adicional única de la Ley 9/1998, de 21 de abril, por la que se modifica la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, quedará condicionado a la presentación por dichas personas ante la aduana en que se hubiera efectuado el correspondiente despacho de las mercancías de los siguientes documentos:

a. Una declaración suscrita por el importador, en la que haga constar su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total del impuesto satisfecho por la importación de los respectivos bienes. Dicha declaración surtirá sus efectos mientras no sea modificada por otra posterior.

A estos efectos, se entenderá que el importador tiene derecho a la deducción total de las cuotas satisfechas por la importación cuando el porcentaje de deducción provisionalmente aplicable en el año en que se satisfacen tales cuotas permita su deducción íntegra, incluso en el supuesto de cuotas satisfechas con anterioridad al inicio de la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a sus actividades empresariales o profesionales.

b. La solicitud de reembolso suscrita por dichas personas deberá presentarse en el plazo de los tres meses siguientes al transcurso de un año desde el nacimiento del derecho a la deducción de las cuotas del impuesto relativas a la importación, acompañándola del documento que acredite el pago del impuesto y del documento indicado en el párrafo a anterior."

Como ha señalado la Dirección General de Tributos DGT V 0174-05, DGT 1374-98 y 1373-98:

"este procedimiento constituye una excepción al procedimiento general de las deducciones y devoluciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido y debe aplicarse restrictivamente, con sujeción rigurosa a los términos de la disposición que lo regula".

En el presente supuesto consta que el pago se realiza a través de una cuenta cuya titularidad no es del sujeto reclamante, agente de aduanas.

No obstante lo anterior, la interpretación restrictiva no podría llevarnos nunca a la producción de un supuesto de enriquecimiento injusto por parte de la Administración ya que, de suceder, se estaría contraviniendo los principios inspiradores del derecho tributario español.

Por su parte, el artículo 31.1 del Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio. establece sobre la legitimación, lugar de pago y forma de pago dice:

"Puede efectuar el pago, en periodo voluntario o periodo ejecutivo, cualquier persona, tenga o no interés en el cumplimiento de la obligación, ya lo conozca y lo apruebe, ya lo ignore el obligado al pago.

El tercero que pague la deuda no estará legitimado para ejercitar ante la Administración los derechos que corresponden al obligado al pago."

Admitida por la legislación vigente que el pago lo pueda realizar un tercero, dando por cumplida la obligación tributaria, nada impide que sobre el mismo se pueda ejercer los derechos procedentes, cuando la Ley lo posibilite, como es la de obtener el derecho a la devolución en el supuesto que nos ocupa, cuya limitación viene dada porque el tercero no está legitimado para ello, pero sí el obligado a realizar el pago, Don X, agente de aduanas, el cual puede solicitar y obtener, en su caso, la devolución correspondiente, ya que de prosperar la posición mantenida por la Administración no resultaría posible bajo ningún concepto la posibilidad de obtener la devolución del citado ingreso, puesto que quien efectúo el pago no está legitimado, como se ha visto, para solicitar la devolución.

Por tanto, procede anular el acto recurrido.

SEGUNDO: Contra dicha resolución del TEAR de Madrid se deduce el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio por parte de la Directora del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la AEAT.
La Directora recurrente alega lo siguiente:

A) Respecto del argumento del TEAR sobre el carácter demasiado restrictivo del criterio de la Administración de exigir que el legitimado al reembolso del IVA sea el que ha pagado dicha cuota:

- El requisito de la identidad entre el legitimado a obtener el reembolso del impuesto y el pagador del mismo se desprende del apartado dos de la DA Única de la Ley 9/1998, a tenor del cual: "*2. Si transcurrido un año desde el nacimiento del derecho a la deducción, el importador que tenga derecho a la deducción total del Impuesto devengado por la importación no ha reembolsado la cuota satisfecha con ocasión de dicha importación por el Agente de Aduanas o la persona o entidad que haya actuado en nombre propio y por cuenta del importador, aquel o ésta podrá solicitar de la Aduana su devolución, en el plazo de los tres meses siguientes y en las condiciones y con los requisitos que se determinen reglamentariamente".*

El artículo 12 de la Ley 58/2003, General Tributaria, determina que *"en tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos*

empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda".

De acuerdo con lo anterior, la expresión "cuota satisfecha por el Agente de Aduanas" supone que el pago lo realiza el Agente de Aduanas con ocasión de la importación, conforme al sentido usual de las palabras. Y, de acuerdo con el Diccionario de la Real Academia de la Lengua española, el término "reembolso" supone "volver una cantidad a poder de quien la había desembolsado".

La Disposición Adicional Única de la Ley 9/1998 atribuye al representante aduanero un beneficio extraordinario e inusual en el ámbito del IVA, pues lo configura como persona legitimada para solicitar y obtener de la Administración el importe del IVA de importación que no le hubiera sido reembolsado por su cliente. En este sentido, la posición acreedora de un proveedor de servicios en una relación jurídica privada, ha sido reforzada al atribuirle un derecho jurídico tributario. Los beneficios fiscales, por suponer una excepción al principio de generalidad previsto en los artículos 31 y 133 de la Constitución, deben interpretarse de forma rigurosa y restrictiva. A tenor de lo expuesto, el requisito de que el pago de la cuota de IVA lo realice el representante aduanero legitimado a solicitar el reembolso (el que interviene en esa operación de importación) se considera ajustado a derecho. Este pago directo puede demostrarse por cualquier medio de prueba válido en derecho.

El TEAR de Valencia, en las resoluciones a las reclamaciones 03/04226/2012 y 03/03219/2012, ante supuestos similares de denegación por la Administración del reembolso al representante aduanero por haber sido realizado el pago de la deuda por un tercero, desestiman la reclamación confirmando el acto administrativo impugnado. En ambas resoluciones, el fundamento jurídico es la consulta vinculante de la Dirección General de Tributos V-0174/05, la cual considera que el procedimiento de devolución del IVA a la importación al representante aduanero debe ser, en tanto que medida excepcional, objeto de una interpretación estricta. Resulta significativo, a estos efectos, que tal doctrina sea asimismo citada en la resolución del TEAR de Madrid ahora recurrida y que, sin embargo, éste resuelva la reclamación en sentido contrario al TEAR de Valencia al anular el acuerdo denegatorio del reembolso al representante.

B) Respecto del argumento del TEAR de que el pago realizado por tercero beneficia a persona distinta del obligado al pago:

- Según el artículo 33 del Reglamento General de Recaudación el pago realizado por un tercero extingue la relación jurídica tributaria del obligado al pago. En este sentido, el pago realizado por tercero beneficia al obligado al pago. El pago realizado por tercero no puede beneficiar al representante aduanero atribuyéndole la posibilidad de dejar sin efecto la extinción de la deuda del importador, pues si así fuera, la relación jurídica tributaria, indisponible por su propia naturaleza, quedaría modificada por los pactos entre las partes, cuestión ésta prohibida por el artículo 17.5 de la Ley 58/2003, General Tributaria.

C) Respecto del argumento del TEAR sobre el enriquecimiento injusto para la Hacienda Pública que tendría lugar de seguirse el criterio administrativo:

- El pago del IVA de importación realizado por un tercero extingue la obligación de pago del importador, contribuyente en este hecho imponible del IVA. Y, por consiguiente, se da por extinguida la obligación principal de esta relación jurídica tributaria. La Administración ha recibido un pago debido por la realización del hecho imponible de la importación, según lo previsto en la Ley del IVA.

- Según el Tribunal Supremo la doctrina jurisprudencial que veda el enriquecimiento injusto va encaminada a evitar un lucro contrario a la equidad y se refiere a adquisiciones patrimoniales que no se corresponden con una causa válida de atribución, siendo la noción "sin causa" de la atribución la primordial, definitiva y básica para corregir adjudicaciones patrimoniales antijurídicas con base en el presupuesto de una situación objetivamente injusta.

- En un pago debido a la Administración por la realización de un hecho imponible en un impuesto regulado por la Ley nunca concurren los elementos de lucro contrario a la equidad ni de adquisición patrimonial sin causa válida de atribución, por lo que no se está en el supuesto analizado ante un enriquecimiento injusto de la Administración.

Termina la Directora solicitando de este Tribunal Central que estime el recurso extraordinario y fije como criterio que *"para que la Administración tributaria conceda el reembolso de la cuota de IVA a la importación al representante aduanero que lo solicita, es necesario que este pruebe que realizó el pago del mismo, de conformidad con los requisitos establecidos en la Disposición Adicional Única de la Ley 9/1998, no suponiendo un enriquecimiento injusto para la Administración, pues la deuda por IVA importación está extinguida como consecuencia del pago por un tercero"*

TERCERO: En el trámite de alegaciones concedido al efecto por este Tribunal Central, el obligado tributario que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesado (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, de conformidad con el artículo 242 de la Ley General Tributaria) se opone al recurso extraordinario de alzada argumentando, en síntesis, lo siguiente:

- Cita diversas sentencias de diferentes Tribunales Superiores de Justicia que estimaron la pretensiones de la persona que solicitó el reembolso de IVA en circunstancias idénticas o parecidas a las que concurren en el presente recurso de alzada.

- Del tenor literal de la Disposición Adicional Única de la Ley 9/1998 se colige que nada se dice expresamente sobre la identidad entre el legitimado a obtener el reembolso del IVA y el pagador. Atendiendo a la norma sólo y únicamente tendrá facultad para pedir el reembolso del IVA el representante que aparezca en el modelo 031.

- El hecho de que el modelo 031 esté en poder del Agente de Aduanas es medio de prueba suficiente para manifestar que fue éste y no un tercero el que pagó el impuesto, ya que es el pagador, y no otro, el que tiene en su poder el documento que acredita el pago, documento que prueba también que el importador no abonó el IVA.

- La Directora recurrente, para justificar su interpretación, se acoge a una consulta de la Dirección General de Tributos que, vista en su totalidad, reitera el planteamiento de esta parte.

- El pago realizado también beneficia al Agente de Aduanas en punto al desplazamiento a su favor del derecho a la deducción, del que inicialmente era titular el importador, y que pasa a atribuirse a aquél, persona que aparece en el modelo 031, en su modalidad de devolución de las cuotas que no le han sido reembolsadas.

- No es posible extrapolar lo dispuesto en el artículo 33 del Reglamento de Recaudación, referido a una deuda tributaria estándar, al supuesto aquí analizado en el que se contempla un derecho al reembolso que viene como tal preceptuado en la Ley del IVA.

- El planteamiento de la recurrente vulneraría tanto la Ley del IVA como la Sexta Directiva, pues iría en contra del principio de neutralidad del impuesto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO: Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

SEGUNDO: La cuestión controvertida consiste en determinar si conforme a lo dispuesto en la Disposición Adicional Única de la Ley 9/1998, de 21 de abril (según redacción dada por la Ley 53/2002, de 30 de diciembre) y en la Disposición Adicional Única del Real Decreto 1496/2003, para que el representante aduanero que actúa por cuenta del importador pueda obtener la devolución por la Administración del IVA satisfecho a la importación que el importador no le ha reembolsado, es necesario o no que sea el propio representante aduanero el que haya efectuado el pago directo de dicho impuesto, esto es, que haya sido el propio representante aduanero el autor material del pago del impuesto.

TERCERO: La Disposición Adicional Única de la Ley 9/1998, de 21 de abril, de modificación de la Ley 37/1992 del IVA, en su redacción dada por la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, dispone lo siguiente:
"Disposición adicional única. Reembolso del Impuesto sobre el Valor Añadido en importaciones de bienes mediante Agentes de Aduanas y personas o entidades que, debidamente habilitadas por la Administración aduanera, actúen en nombre propio y por cuenta de los importadores

A efectos del impuesto sobre el valor añadido, en las importaciones de bienes mediante agentes de aduanas y personas o entidades que, debidamente habilitadas por la Administración aduanera, actúen en nombre propio y por cuenta de los importadores que hubiesen hecho efectivo el pago de dicho impuesto por cuenta del importador, se aplicarán las siguientes reglas:

El documento justificativo del derecho a la deducción de las cuotas satisfechas a la importación será el documento acreditativo del pago del impuesto, en el que conste el reconocimiento del agente de aduanas o de la persona o entidad que haya actuado en nombre propio y por cuenta del importador de haber obtenido de su cliente el reembolso del tributo.

1ª Los agentes de aduanas y las personas o entidades que actúen en nombre propio y por cuenta de los importadores tendrán derecho de retención del documento a que se refiere esta regla hasta que hayan obtenido el reembolso del impuesto.

2ª ***Si transcurrido un año desde el nacimiento del derecho a la deducción, el importador que tenga derecho a la deducción total del impuesto devengado por la importación no ha reembolsado la cuota satisfecha con ocasión de dicha importación por el agente de aduanas o la persona o entidad que haya actuado en nombre propio y por cuenta del importador, aquél o ésta podrá solicitar de la Aduana su devolución, en el plazo de los tres meses siguientes y en las condiciones y con los requisitos que se determinen reglamentariamente.***

El agente de aduanas o la persona o entidad que haya actuado en nombre propio y por cuenta del importador deberá acompañar a la solicitud de devolución el documento acreditativo del pago del impuesto, que quedará inutilizado a los efectos del ejercicio del derecho a la deducción o devolución.

3ª En los casos a que se refiere la regla 2ª anterior no serán de aplicación los supuestos de responsabilidad previstos en el número 3º del apartado dos y en el apartado tres del artículo 87 de la Ley 37/ 1992, de 28 de diciembre , del Impuesto sobre el Valor Añadido".

Por su parte, la Disposición Adicional Única del Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento que regula las obligaciones de facturación y se modifica el Reglamento del IVA, establece:

"Disposición adicional única. Reembolso del Impuesto sobre el Valor Añadido en importaciones de bienes mediante Agentes de Aduanas y personas o entidades que, debidamente habilitadas por la Administración aduanera, actúen en nombre propio y por cuenta de los importadores.

El reembolso a los agentes de aduanas o a las personas o entidades que, debidamente habilitadas por la Administración aduanera, actúen en nombre propio y por cuenta de los importadores, del Impuesto sobre el Valor Añadido relativo a las importaciones de bienes que se efectúen con intervención de aquéllos, de acuerdo con lo previsto en la disposición adicional única de la Ley 9/ 1998, de 21 de abril, por la que se modifica la Ley 37/ 1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, ***quedará condicionado a la presentación por dichas personas*** *ante la aduana en que se hubiera efectuado el correspondiente despacho de las mercancías* ***de los siguientes documentos:***

a) Una declaración suscrita por el importador, en la que haga constar su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total del impuesto satisfecho por la importación de los respectivos bienes. Dicha declaración surtirá sus efectos mientras no sea modificada por otra posterior.

A estos efectos, se entenderá que el importador tiene derecho a la deducción total de las cuotas satisfechas por la importación

cuando el porcentaje de deducción provisionalmente aplicable en el año en que se satisfacen tales cuotas permita su deducción íntegra, incluso en el supuesto de cuotas satisfechas con anterioridad al inicio de la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a sus actividades empresariales o profesionales.

b) La solicitud de reembolso suscrita por dichas personas deberá presentarse en el plazo de los tres meses siguientes al transcurso de un año desde el nacimiento del derecho a la deducción de las cuotas del impuesto relativas a la importación, acompañándola del documento que acredite el pago del impuesto y del documento indicado en el párrafo a) anterior".

Así las cosas, cuando en una importación de bienes mediante Agentes de Aduanas o personas o entidades que, debidamente habilitadas por la Administración aduanera, actúen en nombre propio y por cuenta de los importadores, concurran las circunstancias contempladas en la Disposición Adicional Única de la Ley 9/1998, de (1) Pago por el representante aduanero de la cuota de IVA correspondiente a la importación, por cuenta de su cliente-importador; (2) Derecho del cliente-importador a la deducción íntegra del IVA satisfecho por la importación; y (3) Transcurso de un año desde el nacimiento del derecho a la deducción sin que el representante aduanero haya obtenido el reembolso del cliente-importador; dándose tales circunstancias, los representantes aduaneros adquieren, a tenor de lo dispuesto en el artículo 35.2.k) de la Ley 58/2003, General Tributaria (en adelante, LGT), la cualidad de obligados tributarios, titulares de un derecho a la solicitud y obtención de un reembolso.

En este sentido, dispone el artículo 35.2.k) de la LGT *que "Entre otros, son obligados tributarios: (....) k) Los beneficiarios de supuestos de exención, devolución o bonificaciones tributarias, cuando no tengan la condición de sujetos pasivos".*

Y si los representantes aduaneros ostentan la condición de obligados tributarios, en su actuación resulta de aplicación el régimen de la representación voluntaria establecido en el artículo 46 de la LGT, así como la normativa común relativa al mandato contenida en el Código Civil, que también forma parte del sistema de fuentes según lo dispuesto en el artículo 7.2 de la LGT.

El citado artículo 46 de la LGT dispone:

"Artículo 46.Representación voluntaria.

1. Los obligados tributarios con capacidad de obrar podrán actuar 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.

2. 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 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.

3. Para los actos de mero trámite se presumirá concedida la representación.

4. Cuando en el marco de la colaboración social en la gestión tributaria, o en los supuestos que se prevean reglamentariamente, se presente por medios telemáticos cualquier documento ante la Administración tributaria, el presentador actuará con la representación que sea necesaria en cada caso. La Administración tributaria podrá requerir, en cualquier momento, la acreditación de dicha representación, que podrá efectuarse de acuerdo con lo establecido en el apartado 2 de este artículo.

5. Para la realización de actuaciones distintas de las mencionadas en los apartados 2, 3 y 4 anteriores, la representación podrá acreditarse debidamente en la forma que reglamentariamente se establezca.

6. Cuando, de acuerdo con lo previsto en el apartado 6 del artículo 35 de esta ley, concurran varios titulares en una misma obligación tributaria, se presumirá otorgada la representación a cualquiera de ellos, salvo que se produzca manifestación expresa en contrario. La liquidación que resulte de dichas actuaciones deberá ser notificada a todos los titulares de la obligación.

7. La falta o insuficiencia del poder no impedirá que se tenga por realizado el acto de que se trate, siempre que se acompañe aquél o se subsane el defecto dentro del plazo de 10 días, que deberá conceder al efecto el órgano administrativo competente".

La exigencia absoluta de identidad entre el representante aduanero y el autor material del pago del impuesto, sostenida por la Directora recurrente, supone una restricción indebida de las posibilidades que la Ley General Tributaria otorga para que el representante aduanero, en tanto que obligado tributario, actúe por medio de representante voluntario en los términos establecidos por el artículo 46 de dicha norma.

Si la jurisprudencia mayoritaria viene admitiendo una subsanación en el otorgamiento del apoderamiento al representante aduanero para actuar como tal, o incluso una apreciación de su existencia tácita en virtud de las actuaciones y su aceptación por la Administración, con mayor razón cabe sostener esta posibilidad para acreditar que el pago ha sido realizado por un tercero actuando por cuenta del representante de aduanas, ya fuere operando como representante o apoderado de éste, en virtud de lo establecido en la normativa tributaria, ya lo fuere como mandatario, en los términos de los artículos 1.709 y siguientes del Código Civil, que establecen que el mandato puede ser expreso o tácito.

En consecuencia, a juicio de este Tribunal Central, el representante aduanero no pierde la condición de autor del pago en aquellos casos en que no lo hubiera realizado materialmente, en supuestos en los que quede debidamente acreditado que quien ha efectuado ese pago material ha actuado en régimen de representación o mandato del representante aduanero.

Este Tribunal Central no desconoce la Nota Informativa "NI GA 10/2011" de 20 de septiembre de 2011, del Departamento de

Aduanas e Impuestos Especiales de la AEAT, que exige, para que proceda el reembolso, que el representante aduanero que figura en el DUA haya realizado directamente el pago del impuesto.

Esta identidad entre el representante aduanero (que actúa como representante del importador) y el autor material del pago, no se deduce necesariamente, sin embargo, del contexto normativo integrado por la Disposición Adicional Única de la Ley 9/1998, de 21 de abril, en su redacción dada por la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, y por la Disposición Adicional Única del Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre.

Por otra parte, la citada Nota Informativa no tiene aptitud jurídica para incorporar nuevos requisitos no exigidos por la normativa reguladora del derecho al reembolso del IVA a la importación, a los representantes aduaneros, toda vez que no tiene el carácter de norma jurídica. No ha sido objeto de publicación oficial y no pasa de ser, por tanto, una circular o instrucción de ámbito interno que se limita a recoger, a modo de directriz, unas pautas de actuación que dictan los órganos superiores a los inferiores que de ellos dependen. Cabe destacar también que la exigencia a la que se ha hecho referencia que incluye la Nota Informativa de 20 de septiembre de 2011, no se contenía en Notas Informativas anteriores del mismo Departamento.

Por otra parte, la aplicación restrictiva que debe hacerse del procedimiento de reembolso en opinión de la Dirección General de Tributos[1], en tanto que constituye una excepción al procedimiento general de las deducciones y devoluciones en el IVA, es entendida por este TEAC en el sentido de que no puede prescindirse de los requisitos objetivos y documentales que la normativa establece, pero tampoco puede la Administración exigir más de lo que la norma prevé.

Cabe destacar, en este sentido, las sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 27 de marzo de 2008 (rec. nº 751/2004) y de 3 de noviembre de 2008 (rec. nº 152/2005), en las que se reconoce la procedencia de la devolución a favor del Agente de Aduanas que figura en el DUA, por cuenta del cual se produjo el pago, porque el Agente de Aduanas que pagó materialmente actuaba como corresponsal del otro y por cuenta de éste. Así, en efecto, dispone la última de las sentencias citadas:

CUARTO: El reembolso de que se trata venía regulado en la redacción originaria de la Disposición adicional única de la Ley 9/1998, de 21 de abril , de modificación de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 22 de abril de 1998), del siguiente tenor:

"Disposición adicional única. Reembolso del Impuesto sobre el Valor Añadido en importaciones de bienes mediante agentes de aduanas.

A efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en las importaciones de bienes realizadas mediante agentes de aduanas que hubiesen hecho efectivo el pago de dicho impuesto por cuenta del importador se aplicarán las siguientes reglas:

(...)

El precepto legal hace referencia a los "agentes de aduanas que hubiesen hecho efectivo el pago de dicho impuesto por cuenta del importador", con lo que la legitimación para el reembolso no sólo ha de predicarse del agente de aduanas que formalmente abonó el impuesto, sino también de aquel por cuenta del cual se produjo el pago, cuando, como aquí ocurre, uno de ellos actúa como corresponsal del otro y por cuenta de éste.

(...)

Por otra parte, hemos de compartir las alegaciones de la demanda respecto del incumplimiento de la norma general sobre subsanación de defectos que contiene actualmente el art. 71 de la Ley de Procedimiento Administrativo Común, cuando de la inicial solicitud resultaba la circunstancia referida de intervención de un agente y de su corresponsal.

Por fin, tampoco se comparte el extremado formalismo en que incurren tanto la Oficina Gestora como la resolución del TEARC impugnada, sobre el cual ha de prevalecer, por una parte, el deber general de información y asistencia a que se refiere el art. 3 de la Ley 1/1998 ; por otra parte, el principio de proporcionalidad que debe presidir siempre la aplicación de los tributos; y, por fin, el propio principio constitucional de justicia material, al constar la procedencia objetiva, en todo caso, del reembolso pretendido y su solicitud por persona al menos relacionada con el caso dentro del plazo legal[2]. En similares términos se pronuncian las sentencias de este Tribunal núms. 300/08 y 301/08 , dictadas en relación aun supuesto idéntico al que nos ocupa.

Finalmente, en cuanto a la alegación de la recurrente de que si el ingreso se efectúa por un intermediario, dicho ingreso tiene la consideración de pago efectuado por un tercero, en el sentido del artículo 33 del Real Decreto 939/2005 por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación, según el cual *"Puede efectuar el pago, en periodo voluntario o periodo ejecutivo, cualquier persona, tenga o no interés en el cumplimiento de la obligación, ya lo conozca y lo apruebe, ya lo ignore el obligado al pago",* este Tribunal Central no comparte este criterio, como ya han señalado otros Tribunal Económico-Administrativos, entre ellos el TEAR de Cataluña en resolución 08/1502/2012. Y ello es así porque el pago efectuado por un tercero no sólo tiene efectos liberatorios para el importador sino también para los responsables solidarios y subsidiarios como ocurre con los agentes de aduanas y personas o entidades que, debidamente habilitadas por la Administración aduanera, actúen en nombre propio y por cuenta de los importadores, lo que, además, viene expresamente reconocido por la regla 3ª de la Disposición Adicional Única de la Ley 9/1998 mencionada anteriormente que establece: *"En los casos a que se refiere la regla 2.ª anterior no serán de aplicación los supuestos de responsabilidad previstos en el número 3.º del apartado dos y en el apartado tres del artículo 87 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido".* Es decir, el agente de aduanas y personas o entidades que, debidamente habilitadas por la Administración aduanera, actúen en nombre propio y por cuenta de los importadores, son responsables solidarios hasta que se les reconoce el derecho al reembolso mencionado y sólo se elimina su responsabilidad en el caso de que se les reconozca por la Administración el derecho a dicho reembolso.

Por otra parte, si bien es cierto, como se ha mencionado anteriormente, que la Ley 9/1998 y sus normas reglamentarias deben ser objeto de una interpretación estricta, dado el carácter excepcional de dicho procedimiento de devolución; no es menos cierto que dicha interpretación estricta no puede llevar a cercenar el contenido de la misma de forma que haya supuestos, normales en el tráfico mercantil, en que sería imposible la obtención del citado reembolso por parte del representante, toda vez que el segundo párrafo del apartado 1 del artículo 33 del Reglamento General de Recaudación establece que: *"El tercero que pague la deuda no estará legitimado para ejercitar ante la Administración los derechos que corresponden al obligado al pago".* Por lo tanto, una interpretación tan restrictiva (o, en exceso, estricta) , conllevaría que en supuestos normales, en los que el ingreso se efectuase en efectivo o se efectuase por un tercero, mediante un mandato (expreso, sea verbal o escrito, o tácito), ninguno de ellos pudiera resarcirse por la Administración en el caso de impago por el importador, bien porque no se podría acreditar quien ha efectuado el pago en efectivo o bien porque el primero de ellos (representante aduanero) no sería el "autor" del pago y el segundo (pagador) no estaría legitimado para solicitarlo al no ser el representante aduanero que figura como tal en la casilla 14 del DUA de importación.

Todo ello sin perjuicio de la obligación de resarcimiento que pudiera incumbirle al representante respecto de quien realizó materialmente el pago.

En definitiva, a juicio de este Tribunal, la interpretación restrictiva propuesta es contraria a la finalidad perseguida por el legislador cuando estableció el derecho al reembolso del IVA a favor de los agentes de aduanas y personas o entidades que, debidamente habilitadas por la Administración aduanera, actúen en nombre propio y por cuenta de los importadores, es decir, que dichas personas se pudieran resarcir del impago del IVA del importador, en circunstancias normales en el ejercicio de su actividad, lo que imposibilita dicha interpretación. Por lo tanto, este Tribunal interpretando la norma mencionada, según lo dispuesto en el artículo 12 de la ley General Tributaria y en el artículo 3 del Código Civil, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de la misma, debe desestimar las alegaciones de la recurrente formuladas en este sentido.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, visto el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio promovido por la **DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE ADUANAS E IMPUESTOS ESPECIALES DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA** contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, ACUERDA: Desestimarlo, fijando como criterio que, a efectos de lo establecido en la Disposición Adicional Única de la Ley 9/1998, de 21 de abril, según la redacción dada por la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, la exigencia absoluta de identidad entre el representante de aduanas y el autor material del pago del IVA, supone una restricción indebida de las posibilidades que la Ley General Tributaria otorga para que el representante aduanero, en tanto que obligado tributario, actúe por medio de representante voluntario en los términos señalados en el artículo 46 de esta Ley.

---

[1] DGT V 0174-05, DGT 1374-98 y 1373-98:

"Este procedimiento constituye una excepción al procedimiento general de las deducciones y devoluciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido y debe aplicarse restrictivamente, con sujeción rigurosa a los términos de la disposición que lo regula"

[2] El subrayado es nuestro.