



Roj: **STS 4106/2021 - ECLI:ES:TS:2021:4106**

Id Cendoj: **28079130022021100386**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **08/11/2021**

Nº de Recurso: **4941/2020**

Nº de Resolución: **1317/2021**

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

Ponente: **DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SAN 903/2020,**
ATS 11501/2020,
STS 4106/2021

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.317/2021

Fecha de sentencia: 08/11/2021

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 4941/2020

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 26/10/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 7

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 4941/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1317/2021

Excmos. Sres.

D. Rafael Fernández Valverde, presidente

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Dmitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 8 de noviembre de 2021.

Esta Sala ha visto el recurso de casación nº 4941/2020, interpuesto por la ADMINISTRACION GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por la Abogacía del Estado, contra la sentencia dictada el 4 de marzo de 2020 por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso número 355/2018 promovido por la procuradora doña María Luisa Martín Burgos, en representación de don Jenaro, en asunto relativo a la ejecución de garantías en el procedimiento administrativo de apremio.

Ha sido parte recurrida don Jenaro, representado por la procuradora de los Tribunales doña María Luisa Martín Burgos, bajo la dirección letrada de don José Antonio Gómez Hernández.

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

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación.

El objeto del presente recurso de casación lo constituye la sentencia de 4 de marzo de 2020, de la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que estimó el recurso 355/2018, promovido por la procuradora doña María Luisa Martín Burgos, en representación de don Jenaro (en lo sucesivo, "don Desiderio"), contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central ("TEAC") de fecha 23 de marzo de 2018, que desestimó el recurso de alzada contra el acuerdo del Tribunal Económico Administrativo de Madrid ("TEARM"), de 27 de mayo de 2015, desestimatorio de la reclamación económico-administrativa interpuesta por don Desiderio contra el acuerdo de ejecución de aval y el requerimiento de pago al avalista "ACC SEGUROS Y REASEGUROS DE DAÑOS SA" hoy "ZURICH INSURANCE PLC SUCURSAL EN ESPAÑA".

SEGUNDO.- Tramitación del recurso de casación.

1.- Preparación del recurso. El Abogado del Estado, en la representación legal y asistencia letrada que le corresponde, mediante escrito de 24 de julio de 2020 preparó el recurso de casación contra la expresada sentencia de 4 de marzo de 2020.

La Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 2 de septiembre de 2020, 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 26 de noviembre de 2020, 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 jurisprudencia consiste en:

Determinar cuál es el procedimiento que la Administración tributaria ha de seguir a fin de hacer efectivo el pago de la deuda aduanera y tributaria no satisfechas por el importador, en aquellos casos en que existe aval prestado por el agente de aduanas. En particular, si es posible ejecutar directamente el aval constituido o si, por el contrario, es preciso iniciar un procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación los artículos 168 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, 74 del Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, y 14 de la Orden del 9 de junio de 2000 del Ministerio de Hacienda, por la que se regula el derecho a efectuar declaraciones de aduana, sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras, si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso. "

3.- Interposición del recurso (síntesis argumental de la parte recurrente en casación). El Abogado del Estado interpuso recurso de casación mediante escrito de fecha 15 de enero de 2021, que observa los requisitos legales.

Alega la infracción de los artículos 168 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), 74 del Reglamento General de Recaudación (RGR), aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, y 14 de la Orden del Ministerio de Hacienda de 9 de junio de 2000, por la que se regula el derecho a efectuar declaraciones en aduana, argumentando que la Sala de la Audiencia Nacional ha aplicado erróneamente el

régimen de responsabilidad del representante directo porque, en el presente caso, no estamos ante la exigencia de la deuda al responsable tributario-representante directo como obligado tributario del art. 35.5 LGT, sino ante la ejecución de una garantía prestada voluntariamente por el agente de aduanas para hacer efectivas las deudas aduaneras y tributarias derivadas de las declaraciones que, como tal agente, presenta en Aduanas, ya sea como representante directo o indirecto.

Por eso, existiendo esa garantía prestada voluntariamente por el agente de aduanas, el régimen jurídico se desplaza desde las normas aplicables para exigir la responsabilidad subsidiaria del representante directo a las normas aplicables a la ejecución de una garantía, que son las establecidas en el art. 168 LGT y 74 RGR, en relación, para la deuda aduanera, con lo dispuesto en el Disposición adicional vigésima LGT.

Solicita de la Sala que fije la siguiente doctrina, en lo que se refiere a la cuestión objeto del presente recurso: "La Administración tributaria, a fin de hacer efectivo el pago de la deuda aduanera y tributaria no satisfechas por el importador, en aquellos casos en que existe aval prestado por el agente de aduanas, puede ejecutar directamente el aval constituido sin necesidad iniciar un procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria."

Apunta que, la pretensión que ejercita, queda concretada en que por la Sala se declare que la sentencia de instancia ha infringido los artículos 168 LGT y 74 del Reglamento General de Recaudación y, en su virtud, solicita que, con estimación del recurso, case la sentencia recurrida, declarando ajustada a derecho la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 23 de marzo de 2018, que desestima el recurso de alzada interpuesto contra la resolución del TEAR de Madrid de 27 de mayo de 2015, y los actos administrativos de los que trae causa.

4.- Oposición al recurso interpuesto (síntesis argumental de la parte recurrida en casación). Doña María Luisa Martín Burgos, procuradora de los Tribunales, actuando en representación de don Desiderio presentó escrito de oposición de fecha 1 de marzo de 2021, argumentando, en síntesis, a los efectos de solicitar la desestimación del recurso de casación interpuesto de contrario que:

(i) La ejecución de la garantía prestada por el deudor puede hacerse directamente una vez iniciado el procedimiento de apremio.

(ii) La ejecución de la garantía prestada por el agente de aduanas en representación directa, y por ello como persona que pueda convertirse en deudor, exige de la previa declaración de responsabilidad, que la declare y delimite su importe.

(iii) No se ha probado la existencia de una pluralidad de afectados que justifique la casación, y esto es así simplemente porque no se ha producido esta situación en el pasado, o porque se ha corregido adecuadamente de manera pacífica en una instancia anterior, en sede económico-administrativa o de los Tribunales de Justicia, sin recurso alguno por parte de la Administración Tributaria. Por ello, tampoco habrá -no debería- futuros afectados.

(iv) No existe necesidad de interpretación de las normas señaladas, pues las existentes son suficientemente claras. El caso sometido al recurso de casación es consecuencia de una aplicación indebida y puntual de las normas existentes por parte de la Administración tributaria.

5.- Votación, fallo y deliberación 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 4 de marzo de 2021, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 22 de julio de 2021 se designó Magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Dmitry Berberoff Ayuda y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 26 de octubre de 2021, fecha en que comenzó su deliberación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. - La controversia jurídica.

Este recurso exige analizar los mecanismos de recaudación de la deuda aduanera y tributaria no satisfechas por el importador, cuando interviene un agente de aduanas.

Para ello, dados los términos marcadamente abiertos de la cuestión de interés casacional, habrá que delimitar las circunstancias que rodearon la intervención del agente de aduanas en este caso, así como las de la constitución de la garantía en su favor. Desde esta última perspectiva, el régimen jurídico de la garantía dependerá, en buena medida y sin perjuicio de otras particularidades del caso, del carácter directo o indirecto

de la representación asumida por los agentes de aduanas. Sin embargo, habrá que indagar la posibilidad, planteada por la Administración, de que el agente de aduanas asuma voluntariamente la posición de garante con independencia de los efectos del régimen jurídico de la representación que ostenta.

Conforme a lo expuesto, este recurso ofrece la ocasión de recordar la distinción entre deuda aduanera y deuda tributaria, así como la proyección de dicha diferenciación en el plano de la eventual responsabilidad tributaria del agente de aduanas. Además, la evocación de nuestra jurisprudencia permitirá evidenciar las modalidades de representación que puede asumir el agente de aduanas y, en particular, las consecuencias que, en orden a la consideración de obligado tributario, comporta una representación directa frente a la representación indirecta.

Con esta finalidad, se dejará constancia de la evolución normativa a nivel del Derecho de la Unión Europea, así como, en el plano nacional, de la regulación del derecho a efectuar declaraciones en aduana y, más específicamente, del afianzamiento o garantía de la deuda en caso de presentación de declaraciones por medio de representante.

SEGUNDO. - Breve descripción de la actuación administrativa y la oposición del agente de aduanas.

Ante la falta de pago de la deuda aduanera y de IVA a la importación, sin mediar acto administrativo de declaración de responsabilidad tributaria al representante aduanero (don Desiderio) se procedió a la ejecución de los avales que, como agente de aduanas, tenía prestados ante la AEAT, habiendo conocido dicha ejecución a través de la notificación que recibió del avalista, ACC SEGUROS y REASEGUROS DE DAÑOS, S.A., hoy ZURICH INSURANCE PLC, SUCURSAL EN ESPAÑA (en lo sucesivo, "ZURICH").

Por tanto, el acto central que genera la presente controversia se identifica con el acuerdo de 14 de febrero de 2011, de la jefa de Equipo Regional de Recaudación de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT, ordenando la ejecución del aval y el requerimiento de pago al avalista, hoy ZURICH, otorgado a favor de don Desiderio, siendo el importe exigido de 411.391,28 €, correspondiente a deudas aduaneras y fiscales (IVA e Impuestos Especiales).

Don Desiderio ha venido considerando, primero, en vía económico-administrativa y, posteriormente, en sede judicial, que dicha actuación de la Administración Tributaria era contraria al ordenamiento jurídico por cuanto no resultaba posible ejecutar el aval sin haberle derivado la deuda tributaria dado que, como agente de aduanas que, en este caso, ejerció la representación directa, no debía hacer frente a los derechos arancelarios liquidados al deudor -es decir, al importador, la entidad Compañía Española de Consumo Belson SA- por lo que solamente podía ser responsable subsidiario de las deudas del IVA a la importación (pero no de la deuda aduanera).

Remarca que fue el quien prestó el aval y no el obligado al pago, es decir, el importador, de modo que, en su calidad de agente de aduanas que actuó por representación directa si bien podía ser declarado responsable tributaria no tenía ninguna obligación hasta que dicha declaración se produjera.

TERCERO.- La vía económico-administrativa.

Don Desiderio interpuso reclamación económica-administrativa el 12 de junio de 2013 contra el expresado acuerdo de 14 de febrero de 2011, de ejecución del aval y de requerimiento de pago al avalista, hoy ZURICH. Según resulta de las actuaciones, la interposición de la reclamación económico-administrativa se produjo cuando la entidad avalista le exigió el abono del importe por ella satisfecho.

Con anterioridad, la entidad avalista (hoy ZURICH) presentó recurso de reposición contra el referido acuerdo de 14 de febrero de 2011, de requerimiento de pago y ejecución del aval, recurso de reposición desestimado en fecha 26 de marzo de 2013.

Debe dejarse constancia de que ni en sede económico-administrativa ni en sede judicial se ha cuestionado la eventual extemporaneidad de la reclamación económico-administrativa presentada por don Desiderio ni suscitada duda alguna sobre su legitimación para impugnar un acto de ejecución contra el avalista (contra ZURICH).

La resolución del TEAC, impugnada ante la Audiencia Nacional, poco añade a la del TEAR de Madrid en la medida que, tras transcribir el artículo 168 LGT y el artículo 74 del Reglamento General de Recaudación manifiesta únicamente que "[e]l reclamante ha procedido a reiterar las alegaciones presentadas ante el Tribunal de instancia, considerando este Tribunal Económico Administrativo Central, que sus pretensiones han obtenido debida y adecuada respuesta en la resolución de la reclamación económica administrativa (nº 28/154 84/2013) por lo que se remite a lo contenido en ella."

Consecuentemente debemos centrarnos en la resolución del TEAR de Madrid de 28 de mayo de 2015, que desestimó la reclamación económico-administrativa interpuesta por don Desiderio.

A estos efectos, el TEAR de Madrid fundamenta la desestimación de la reclamación transcribiendo los fundamentos jurídicos de la resolución del recurso de reposición que interpuso el avalista contra el acuerdo de ejecución de avales.

Pese a su extensión, se transcribe a continuación dicha fundamentación jurídica:

"TERCERO. La segunda alegación interpuesta se refiere al régimen jurídico de la representación directa con la que actúa Don Jenaro, consideración que trae como consecuencia la forma en que se ha de realizar el procedimiento de recaudación.

El artículo 5 del Reglamento 2913/92 por el que se aprueba el Código Aduanero Comunitario, de fecha 12 de julio, en adelante CAC, establece:

"2. La representación podrá ser

-directa, en el caso de que el representante actúe en nombre y por cuenta ajena, o bien

-indirecta, en el caso de que el representante actúe en nombre propio, pero por cuenta ajena.

Los Estados miembros podrán limitar el derecho de efectuar, en su territorio, declaraciones de aduanas con arreglo a.- ((o bien la modalidad de representación directa, - o bien la de representación indirecta, De forma que el representante deba ser un agente de aduanas en el ejercicio de su profesión en dicho país.

3. Salvo en los casos contemplados en la letra b) del apartado 2 y en el apartado 3 del artículo 64, el representante deberá estar establecido en la Comunidad.

4. El representante deberá declarar que actúa por cuenta de la persona representada, precisar si se trata de una representación directa o indirecta y poseer un poder de representación. Se considerará que la persona que no declare en nombre y por cuenta de otra persona, o que declare que actúa en nombre o por cuenta de otra persona sin poseer un poder de representación, está actuando en nombre propio y por cuenta propia"

En este caso concreto el presentador de la declaración, don Jenaro, actuó dentro de recinto aduanero bajo la modalidad de representación directa respecto al importador Compañía Española de Consumo Belson SA.

El artículo 201 apartado 3 del CAC dispone en relación con la deuda que "El deudor será el declarante. En caso de representación indirecta, será también deudora la persona por cuya cuenta se haga la declaración". A esto cabe añadirle lo recogido en el artículo 213 del CAC que establece que "Cuando existan varios deudores para una misma deuda aduanera, estarán obligados al pago de dicha deuda con carácter solidario. "

De conformidad con el apartado 18) del artículo 4 del CAC "declarante" es la persona que efectúa la declaración en nombre propio o la persona en cuyo nombre se realiza la declaración en aduana.

La propia Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, señala en el segundo párrafo del artículo 36.1: "En el ámbito aduanero, tendrá además la consideración de sujeto pasivo el obligado al pago del importe de la deuda aduanera, conforme a lo que en cada caso establezca la normativa aduanera" lo que viene a eliminar cualquier distinción entre sujetos pasivos y responsables.

Este precepto no representa más que una remisión a la normativa comunitaria a la hora de determinar sujetos pasivos, atribuyendo esa condición a todos aquellos deudores de la deuda aduanera, entre ellos el declarante.

Por tanto, el declarante en ningún caso será responsable solidario o subsidiario de la deuda aduanera, sino siempre deudor conforme a la normativa mencionada.

Tratamiento diferenciado merece la deuda por IVA a la importación, ya que de conformidad con el artículo 86 de la Ley de 37/92, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, son sujetos pasivos los destinatarios o, en su defecto, propietarios de los bienes importados, siempre que se cumplan los requisitos previstos en la legislación aduanera.

Cuestión distinta es la responsabilidad, solidaria o subsidiaria, en la que pueden incurrir los representantes según que actúen en representación indirecta o directa, respectivamente, de la cual se excluyan las deudas tributarias que se pongan de manifiesto como consecuencia de actuaciones practicadas fuera de los recintos aduaneros (artículo 87 LIVA).

Ya en relación con el propio avalista del representante directo, actuando en presente caso como recurrente, el Real Decreto 335/2010 de 19 de marzo, BOE 14 de abril de 2010, en su Disposición Adicional 2', aplicado al presente caso conforme a lo establecido en la Disposición Derogatoria, señala en la primera parte del punto 3: "El fiador o avalista lo será en relación con el obligado al pago de los derechos de importación y sujeto pasivo del resto de tributos exigibles en relación con el acto en el que actúe el representante aduanero. "

La interpretación del párrafo anterior permite afirmar que los que son a la vez deudores y sujetos pasivos, es decir los importadores o representados son los afianzados o asegurados. Por tanto, los avalados o asegurados son los importadores o representados tanto en representación directa como en indirecta. Ello favorece la ejecución inmediata de avales, ya que el avalado es el importador que a su vez es el deudor principal.

En este sentido se pronuncia el Consultivo del Servicio Jurídico Regional de Madrid 650/2007 emitido a instancia de Recaudación, en el que afirma que aún admitiendo que la modalidad de representación fuera directa, la garantía es directamente ejecutable, tanto para el arancel como para el IVA, sin necesidad de acudir a la derivación de responsabilidad.

El Consultivo plantea en definitiva si en los casos de representación directa, notificada la providencia de apremio al deudor, procede la ejecución de la garantía, con independencia de que ésta se haya presentado por el propio deudor o por un agente. En este sentido el Informe 50/2002 emitido por el Servicio Jurídico de la AEAT, concretamente por el Subdirector General de Asuntos Consultivos y Contenciosos de 20 de junio de 2002, trata la cuestión planteada y establece en su fundamento IV que "en los supuestos de representación directa, los avales no pueden constituirse a favor de los Agentes de Aduanas, sino de los consignatarios de las mercancías" .añadiendo más adelante que "de esta forma, llegado el caso de ejecutar un aval como consecuencia de la falta de ingreso de una deuda aduanera o fiscal a la importación, la identificación del avalado se realizaría a través de la persona en cuyo nombre ha presentado el Agente la declaración aduanera, de forma que a la Administración le bastaría dirigirse contra la entidad avalista justificando que la deuda no ingresada ha sido contraída por un deudor representado por dicho Agente. "

La propia Ley General Tributaria se refiere en su artículo 168 a las deudas tributarias que se encuentren garantizadas, en cuyo caso, el impago de las mismas determinará la inmediata ejecución de las garantías. En idénticos términos se expresa el artículo 74.1 del Reglamento General de Recaudación. En consecuencia, en el presente caso, atendiendo a la normativa expuesta, es ajustado a derecho el procedimiento seguido para el cobro."

CUARTO.- La estimación del recurso por la Audiencia nacional.

La sentencia impugnada en casación por el Abogado del Estado estima el recurso que el agente de aduanas interpuso contra la resolución del TEAC, de acuerdo a las siguientes consideraciones:

"QUINTO.- La primera cuestión que se plantea es la responsabilidad del Agente de aduanas en función del tipo de representación.

En este caso, el demandante es agente de aduanas que ha actuado en nombre y por cuenta ajena, actuando en representación directa.

De acuerdo con la normativa expuesta en un supuesto de representación directa, el representante no tiene la condición de declarante, ni por tanto la de deudor de los derechos de importación, siendo deudor de los mismos, el importador, quien en su condición de declarante queda obligado al pago de la deuda aduanera.

En efecto, como declaró la Sentencia en unificación de doctrina de la Sala III del Tribunal Supremo de 12 de septiembre de 2013, recurso de casación 4403/2012 ROJ STS 4527/2013 " *fundamento de derecho cuarto "Respecto de la representación directa, la declaración se efectúa en nombre de otra persona, el importador, el cual tiene poder de disposición sobre las mercancías, sin que el representante directo tenga responsabilidad alguna sobre la deuda aduanera, y sin que pueda exigir responsabilidad alguna sobre la deuda aduanera en tanto que para el CAC el representante directo no tiene el carácter de deudor ante la Aduana."*

Y en la regulación del IVA, el artículo 86 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, establece que serán sujetos pasivos del impuesto quienes realicen las importaciones. Por tanto, el importador es el obligado tributario que, según la Ley del impuesto, debe cumplir la obligación tributaria principal; es decir, el pago de la cuota tributaria. Pero, adicionalmente, el artículo 87.Dos.3º de la LIVA establece que:

" *En las importaciones de bienes, también serán responsables solidarios del pago del Impuesto las personas o entidades que actúen en nombre propio y por cuenta de los importadores"*.

Y en el apartado Tres del citado artículo, se establece que:

" *Serán responsables subsidiarios del pago del impuesto los Agentes de Aduanas que actúen en nombre y por cuenta de sus comitentes"*.

Aunque el artículo 87. Tres se refiere al " Agente de Aduanas", en la actualidad debe considerarse referido al representante aduanero en aplicación del criterio interpretativo de las normas que se establece en el artículo 12.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

De acuerdo con la normativa vigente, en el supuesto de representación indirecta, el representante será responsable solidario de la deuda tributaria por IVA. No obstante, si la representación es directa, el representante será responsable subsidiario de la deuda tributaria. A su vez, el importador tiene la consideración de sujeto pasivo del IVA.

Pues bien, como se ha indicado el demandante tiene un poder de representación directa, de forma que actuó en nombre y por cuenta del importador y por ello, es el importador el único deudor, ostentando una responsabilidad subsidiaria en el caso del IVA, que de ninguna forma se ha activado, pues la AEAT actuó directamente sobre el recurrente.

Consecuencia de lo anterior, y sin necesidad de entrar en el examen del resto de los motivos de impugnación, la resolución del TEAC y los actos de los que trae causa se han de anular por no ser conformes a derecho." (FJ 5º)

QUINTO. - La resolución del recurso de casación.

1.- Resulta incontrovertido que, al presentar la declaración, don Desiderio actuó dentro de recinto aduanero bajo la modalidad de representación directa respecto al importador, Compañía Española de Consumo Belson SA. Por tanto, don Desiderio actuó en nombre y por cuenta ajena, es decir, en nombre y por cuenta del importador.

2.- El abogado del Estado reconoce que, desde la perspectiva del Derecho de la hoy Unión Europea, solamente es deudor de la deuda aduanera de importación, el declarante que, en principio, es el importador y, en caso de representación indirecta, el importador y el representante. En efecto, así se infiere sin dificultad de los artículos 5, 201, 209, 211 y 216 del Reglamento (CEE) núm. 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el Código aduanero comunitario -normativa hoy derogada por el Reglamento (UE) n.º 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el código aduanero de la Unión-. De este modo, el representante directo (don Desiderio), que actuó en nombre y por cuenta del importador, no es deudor de la deuda aduanera, de forma que por esa sola condición no asume responsabilidad alguna.

3.- De conformidad con el apartado 18) del artículo 4 del Reglamento (CEE) núm. 2913/92 "declarante" es la persona que efectúa la declaración en nombre propio o la persona en cuyo nombre se realiza la declaración en aduana. En este caso, teniendo en consideración que don Desiderio intervino en nombre y por cuenta de Compañía Española de Consumo Belson SA., "declarante" fue esa mercantil.

4.- El escrito de interposición da oportuna cuenta de nuestra sentencia de 12 de septiembre de 2013, recurso de casación de unificación de doctrina 4403/2012, que profundiza y aclara la posición del deudor de la deuda aduanera, así como los efectos de las distintas modalidades de representación, expresando que "[...] el CAC sólo contempla como deudores al declarante, esto es la persona en cuyo nombre se formula la declaración, que en el caso del autodespacho, el que se efectúa en nombre y por cuenta propia, sin representante, el declarante coincide con el importador y es el único deudor; y en caso de representación indirecta, además de este, lo será la persona por cuenta de la cual se haga la declaración. En los gravámenes aduaneros la responsabilidad sólo deriva de la cotitularidad en la deuda, arts 201 a 205 del CAC, se consideran codeudores contra los que puede dirigirse la Administración indistintamente, responsabilidad solidaria, sin que se contemple la derivación de responsabilidad. Respecto de la representación directa, la declaración se efectúa en nombre de otra persona, el importador, el cual tiene poder de disposición sobre las mercancías, sin que el representante directo tenga responsabilidad alguna sobre la deuda aduanera, y sin que pueda exigir responsabilidad alguna sobre la deuda aduanera en tanto que para el CAC el representante directo no tiene el carácter de deudor ante la Aduana."

5.- Desde otra perspectiva, si se parte de la distinción entre deuda aduanera y demás tributos asociados a la importación (IVA e Impuestos Especiales), se constata que la Ley General Tributaria configura un supuesto de responsabilidad tributaria subsidiaria que, únicamente, afecta a esas deudas no aduaneras asociadas a la importación. Así, a tenor del art. 43.1.e) LGT: "1. Serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades: e) Los representantes aduaneros cuando actúen en nombre y por cuenta de sus comitentes. No obstante, esta responsabilidad subsidiaria no alcanzará a la deuda aduanera."

6.- Para el abogado del Estado es incorrecto el enfoque de la sentencia de instancia, basado en el régimen de responsabilidad tributaria que corresponde al representante directo, al no haber tenido en cuenta que, en todo caso, don Desiderio sería obligado tributario al haber prestado una garantía -voluntariamente- para hacer efectivas las deudas aduaneras y tributarias del importador. En palabras del abogado del Estado "existiendo esa garantía prestada voluntariamente por el agente de aduanas, el régimen jurídico se desplaza desde las normas aplicables para exigir la responsabilidad subsidiaria del representante directo a las normas aplicables a la ejecución de una garantía, que son las establecidas en el art. 168 LGT y 74 RGR, en relación, para la deuda aduanera, con lo dispuesto en el Disposición adicional vigésima LGT"

Sin embargo, si acudimos a la garantía, los términos de los certificados de seguro ponen de manifiesto que el asegurado fue don Desiderio, dado que la compañía de seguros "asegura a Jenaro en concepto de tomador del seguro, ante la AEAT, en adelante asegurado, para responder en concepto de garantía de la totalidad de las deudas aduaneras y fiscales por IVA e Impuestos Especiales que se devenguen a la importación, deducidas de las declaraciones de aduana formuladas por el mismo al efecto".

En este contexto, acierta la sentencia impugnada pues, cuando se ejecuta un aval, la finalidad perseguida es materializar la responsabilidad del avalado, entre las que, obviamente, no se incluyen responsabilidades o deudas que le son ajenas.

7.- A estos efectos, lo que el abogado del Estado califica como una "especialidad respecto de la deuda aduanera" contenida en el artículo 36 LGT, en realidad es una remisión "a lo que en cada caso establezca la normativa aduanera." En efecto, a tenor del artículo 36.1 LGT "Es sujeto pasivo el obligado tributario que, según la ley, debe cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma, sea como contribuyente o como sustituto del mismo. No perderá la condición de sujeto pasivo quien deba repercutir la cuota tributaria a otros obligados, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa.

En el ámbito aduanero, tendrá además la consideración de sujeto pasivo el obligado al pago del importe de la deuda aduanera, conforme a lo que en cada caso establezca la normativa aduanera."

La Administración recurrente parece obviar la premisa de la que debemos partir pues, en este caso específico, el agente de aduanas, al ser representante directo no era obligado tributario, no asumió la deuda aduanera, por lo que no cabe contextualizar el presente asunto en la existencia primigenia de dos deudores, lo que podría haber acontecido si el representante hubiese actuado en nombre propio, pero por cuenta ajena (representación indirecta).

8.- La tesis mantenida por el abogado del Estado, relativa a que la responsabilidad del agente de aduanas no derivaba de su condición de tal sino directamente de la relación de garantía, esboza un planteamiento que, aplicado de forma automática supondría desligar totalmente la garantía que se presta, del régimen jurídico que define quiénes son los obligados tributarios en cada momento, pudiendo, en consecuencia, desfigurar dicho régimen hasta hacerlo irreconocible.

9.- Como se infiere del artículo 189.3 del Código aduanero comunitario (1992), las autoridades aduaneras podrán permitir que un tercero constituya la garantía "en lugar y nombre" de la persona de quien se haya exigido la garantía. Por tanto, sin perjuicio de lo que se acaba de expresar al punto anterior, resulta factible que la posición de garante se asuma en virtud de circunstancias, ajenas a la condición de representante directo de la persona que aporta la garantía. En esta línea, el Real Decreto 335/2010, de 19 de marzo, por el que se regula el derecho a efectuar declaraciones en aduana "BOE" núm. 90, de 14 de abril de 2010 que, tras la modificación operada por el Real Decreto 285/2014, de 25 de abril ("BOE" núm. 117, de 14 de mayo de 2014), expresa en su Disposición adicional segunda lo siguiente:

"Afianzamiento de la deuda aduanera y fiscal en el caso de presentación de declaraciones por medio de representante.

1. Cuando por razón de la normativa de aplicación sea exigible la constitución de una garantía con objeto de afianzar el pago de una deuda aduanera o fiscal, dicha garantía deberá prestarla para la deuda aduanera el deudor y para la deuda fiscal el sujeto pasivo de los tributos exigibles.

2. La garantía también podrá constituirse, por todos los conceptos contemplados en el apartado anterior, por el representante aduanero que presente la declaración, cualquiera que sea la modalidad de representación.

3. Cuando la garantía se constituya mediante aval, fianza o certificado de seguro de caución, el avalista, fiador o asegurador deberá comprometerse expresamente y por escrito, a satisfacer, con carácter solidario, el importe de la deuda aduanera, de la deuda tributaria o de ambas, para el supuesto de que el deudor o sujeto pasivo no efectúe el pago.

El fiador deberá tener la condición de entidad de crédito, entidad de seguros o sociedad de garantía recíproca y estar establecido en el territorio de la Unión Europea.

4. A petición del declarante o del representante aduanero, las autoridades aduaneras permitirán que se constituya una garantía global para cubrir varias operaciones o declaraciones aduaneras que puedan dar lugar al nacimiento de una deuda aduanera, tributaria o a ambas."

Sin embargo, como apunta el abogado del Estado, en el presente caso resultaba de aplicación el artículo 14 de la Orden de 9 de junio de 2000, del Ministerio de Hacienda, por la que se regula el derecho a efectuar

declaraciones de aduana (BOE" núm. 151 de 24 de junio de 2000), por ser la norma vigente al tiempo en que se efectuaron las declaraciones aduaneras que originan la deuda, precepto que disponía lo siguiente:

"1. De resultar preceptiva la constitución de una garantía con el fin de afianzar el pago de la deuda aduanera cuando mediase la intervención de un Agente y Comisionista de Aduanas, dicha garantía deberá ser presentada por la persona en cuyo nombre y por cuya cuenta actúe el Agente en cuestión, y ello por ser la persona que comporta la condición de deudor y, como tal, el único obligado al pago de la deuda aduanera devengada.

2. La autoridad aduanera podrá permitir, no obstante, que un tercero constituya la garantía de indicación en lugar y nombre de la persona de quién se haya exigido dicha garantía."

Desde luego, a diferencia de lo que recoge la normativa posterior de la que se dado cuenta, esta Orden del Ministerio de Hacienda no parece generalizar la constitución de una garantía en favor del representante aduanero "por todos los conceptos [...] cualquiera que sea la modalidad de representación" pues lo que permitía al representante, era constituir la garantía, primero, en calidad de tercero y, además, hacerlo "en lugar y nombre" del obligado tributario, no constando, en este caso, que el aval o garantía se hubiera establecido en favor de don Desiderio de acuerdo a tales parámetros.

Signifíquese a este respecto, que el recurso debe resolverse dentro de los límites en los que la controversia llega a casación, sede en la que, por imperativo del apartado primero del artículo 87 bis LJCA, el recurso de casación se limitará a las cuestiones de derecho, con exclusión de las cuestiones de hecho, sin que de las resoluciones económico-administrativas ni de la sentencia impugnada fuera posible mantener o constatar las circunstancias que se acaban de expresar.

10.- Por tanto, al tratarse de una representación directa, la garantía a ejecutar para realizar la deuda aduanera no podía ser -insistimos, atendiendo a la normativa vigente al tiempo de las declaraciones aduaneras- la que avalaba al representante directo, por no tener éste la condición de deudor y porque en el presente caso no consta que se constituyera a su favor "en calidad de tercero" y "en lugar y nombre" del importador.

Sugiere el abogado del Estado que la interpretación de la sentencia de instancia podría llegar a determinar que la garantía, a pesar de extenderse a la deuda aduanera, nunca podría hacerse efectiva sobre dicha deuda, puesto que, en caso de representación directa el agente de aduanas ni es deudor ni puede ser declarado responsable subsidiario. Sin embargo, los términos del aval son claros pues garantizaba al agente de aduanas y no a su comitente, es decir al importador. Y si, como apuntábamos antes, los límites fácticos son los encargados de enmarcar la controversia, a estos efectos se desconoce si se constituyeron otros avales, así como las razones que justificaron los términos del aval ejecutado por la Administración, pues como se viene expresando, únicamente en el caso de representación indirecta el avalado puede ser el agente de aduanas pero no en el caso de representación directa.

Así se explica que el Informe 50/2002 emitido por el Servicio Jurídico de la AEAT -del subdirector General de Asuntos Consultivos y Contenciosos de 20 de junio de 2002-, al que el TEAR alude en su resolución, apunte expresamente que *"en los supuestos de representación directa, los avales no pueden constituirse a favor de los Agentes de Aduanas, sino de los consignatarios de las mercancías"*. En efecto, no puede constituirse en favor de los agentes de aduanas, pero en este caso, por razones que no se han evidenciado, se constituyó de esta manera, circunstancia que no se puede obviar.

Lo que no resulta posible es tratar de encajar en la norma situaciones que son ajenas al presupuesto de hecho en ella contemplado, con el sólo propósito de aplicar las mismas.

SEXTO. - Contenido interpretativo de esta sentencia y resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

Con arreglo a lo que establece el artículo 93.1 LJCA, procede, en función de todo lo razonado precedentemente declarar, atendiendo a las circunstancias específicas de este caso, que la Administración tributaria podrá hacer efectivo el pago de la deuda aduanera y tributaria no satisfechas por el importador, sobre el aval prestado por el agente de aduanas, dependiendo, principalmente, del carácter directo o indirecto de la representación asumida por el agente de aduanas y de los términos y extensión de la garantía prestada, quedando reservada su eventual declaración como responsable tributario subsidiario -por la vía del artículo 43 LGT- con relación a la deuda tributaria -no aduanera- asociada a la importación.

Por tanto, a la vista de todo lo expresado, el recurso de casación debe ser desestimado por cuanto, interviniendo en este caso el agente de aduanas asumiendo una representación directa no podía ser considerado obligado tributario por la deuda aduanera sin que, además, el aval constituido a su favor, atendida la normativa vigente al tiempo en que se efectuaron las declaraciones aduaneras que originaron la deuda -Orden del Ministerio de Hacienda, de 9 de junio de 2000, por la que se regula el derecho a efectuar



declaraciones de aduana- pudiera, en este caso, garantizar dicha deuda aduanera en los términos defendidos por la Administración.

En consecuencia, en las específicas circunstancias de este particular supuesto, dada la condición de representante directo del agente de aduanas no resultaba posible la ejecución del aval otorgado a su favor - reiteramos, a la luz de la normativa aplicable- sin que tampoco dicha garantía hubiera podido ejecutarse para hacer efectiva la deuda tributaria asociada a la importación (IVA e impuestos especiales), al no haber sido declarado responsable tributario subsidiario de la misma por la vía del art. 43 LGT.

SEPTIMO. - 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

Primero. Fijar como criterio interpretativo de esta sentencia el expresado al Fundamento de Derecho Sexto.

Segundo. Declarar no haber lugar al recurso de casación 4941/2020, interpuesto por la ADMINISTRACION GENERAL DEL ESTADO contra la sentencia de 4 de marzo de 2020, de la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional, recurso 355/2018.

Tercero. - Sin costas.

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

Así se acuerda y firma.