Tribunal Supremo**Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia
844/2018 de 23 May. 2018, Rec. 2052/2017**

Ponente: Díaz Delgado, José.

Nº de Sentencia: 844/2018

Nº de Recurso: 2052/2017

Jurisdicción: CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA

Referencia 59128/2018

ECLI: ES:TS:2018:2039

INTERÉS CASACIONAL. IMPORTACIONES. Denegación de solicitudes de devolución del IVA no reembolsado al agente de aduanas. Interpretación de las reglas establecidas por la disp. adic. única de la Ley 9/1998. No cabe una interpretación restrictiva de los requisitos de la facultad establecida para el reembolso de los agentes de aduanas, introduciendo la necesidad de que la factura se haya emitido por la persona que figura como importador en el DUA y que se haya requerido a dicho importador el pago del reembolso, pues tal restricción no está expresamente prevista por la norma.

El Tribunal Supremo estima el recurso de casación interpuesto por el contribuyente contra la sentencia del TSJ Comunidad Valencia, que anula y deja sin efecto y estima el recurso interpuesto contra las resoluciones dictadas por el TEAR Comunidad Valenciana recaída en reclamaciones por el concepto Impuesto sobre el Valor Añadido. IVA a la importación, interpuestas contra las resoluciones de la Dependencia Provincial de Aduanas e IIEE, por las que se denegaba las solicitudes de devolución del IVA no reembolsado al agente de aduanas.

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 844/2018

Fecha de sentencia: 23/05/2018

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 2052/2017

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 08/05/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. Jose Diaz Delgado

Procedencia: T.S.J.COM.VALENCIANA CON/AD SEC.3

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

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 2052/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Jose Diaz Delgado

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 844/2018

Excmos. Sres.

D. Nicolas Maurandi Guillen, presidente

D. Jose Diaz Delgado

D. Angel Aguallo Aviles

D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco

D. Francisco Jose Navarro Sanchis

D. Jesus Cudero Blas

En Madrid, a 23 de mayo de 2018.

Esta Sala ha visto el recurso de casación RCA/2052/2017, interpuesto por doña Rosario Sánchez Rodríguez, procuradora de los Tribunales y de don Manuel con D.N.I. nº NUM000 , como apoderado de Ramos Vila, SL contra la sentencia nº 60/2017, de fecha 26 de enero de 2016, dictada por el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad de Valencia, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Tercera , en el Procedimiento Ordinario 2906/2012, en virtud de la cual se desestima el recurso interpuesto contra las resoluciones de fecha 20 de julio de 2012, dictadas por el Tribunal Económico Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, en las reclamaciones números NUM001 , NUM002 , NUM003 , NUM004 y NUM005 , concepto Impuesto sobre el valor añadido IVA a la importación, interpuestas contra las resoluciones de la Dependencia Provincial de Aduanas e IIEE, por las que se denegaba las solicitudes de devolución del IVA no reembolsado al agente de aduanas.

Ha sido parte recurrida el Abogado del Estado en representación de la Administración del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Jose Diaz Delgado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Objeto del recurso de casación y hechos del litigio

1. El presente recurso de casación tiene por objeto la sentencia nº 60/2017, dictada por el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Tercera , en el Procedimiento Ordinario 2906/2012, en virtud de la cual se desestima el recurso interpuesto contra las resoluciones de fecha 20 de julio de 2012, dictadas por el Tribunal Económico Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, en las reclamaciones números NUM001 , NUM002 , NUM003 , NUM004 y NUM005 , concepto IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. IVA a la importación, interpuestas contra las resoluciones de la Dependencia Provincial de Aduanas e IIEE, por las que se denegaba las solicitudes de devolución del IVA no reembolsado al agente de aduanas.

2. Los hechos que se encuentran en la base del litigio son los siguientes:

a) La reclamante que actuó como representante aduanera de la mercantil importadora, y así figuraba en el DUA, pretendió que la Administración le pagara el IVA satisfecho por dicha

importación, con base en la Disposición adicional única de la Ley 9/1998, de 21 de abril (Referencia 1608/1998).

b) El TEAR justificó su desestimación en que " *la factura es emitida por el reclamante teniendo por destinatario un tercero, distinto del destinatario de la mercancía que figura en el DUA. No queda acreditado el no reembolso por el importador al que figura como representante aduanero en el DUA de referencia. (...) En el expediente consta que es el intermediario, BOSS CONTINENTAL SL, quien ha hecho efectivo el pago al representante aduanero. Presentada en plazo la solicitud de reembolso ante la Administración Tributaria, al no poder acreditar el cumplimiento de todos los requisitos, la denegación de la solicitud de reembolso resulta ajustada a derecho.*"

SEGUNDO.- Contenido de la sentencia recurrida en casación.

La sentencia recurrida en su fundamento jurídico cuarto sostiene lo siguiente:

«(...) las cuestiones a tratar en el presente pleito son análogas a las abordadas en nuestra STSJCV de 17-5-2016 (rec. 1759/12), de la cual extraemos algunos razonamientos en cuanto que son aplicables aquí:

" La Disposición adicional única de la Ley 9/1998, de 21 de abril (Referencia 1608/1998), en la redacción resultante de la Ley 53/2002, de 30 de diciembre (Referencia 1831/2002), dice así:

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:

1ª 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.

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.

Las anteriores previsiones, tal como explica la exposición de motivos de la Ley 1/1998, se concibieron como un instrumento que posibilitara a los agentes de aduanas recuperar de la Administración Tributaria el IVA que pagaron por cuenta de los importadores cuando no hubieran obtenido de éstos el reembolso del impuesto. Como se sabe, la ley reguladora del impuesto contempla, en su art. 87 tres, que dichos agentes son responsables subsidiarios de la deuda por IVA a la importación cuando 'actúen en nombre y por cuenta de su comitente.

En gran medida, el procedimiento de recuperación de las cuotas a favor de los agentes de aduana -calificado de especial- les otorga un privilegio, pues hace recaer sobre la Hacienda Pública las consecuencias negativas del incumplimiento de la obligación civil que incumbe a los importadores con sus mandatarios. Una vez reembolsado el IVA al agente, la Administración Tributaria tendrá que procurar que lo pague el sujeto pasivo.

Con las previsiones de la Ley 9/1998 (Referencia 1608/1998) se dota de relevancia pública-tributaria a unas relaciones, las del representante de aduanas y el importador, que en principio hubieran debido seguir la regla general del art. 17 LGT según la cual los actos o convenios de los particulares no producen efectos ante la Administración sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas.

Como acertadamente razonaron las SSTSJPV de 16-9-2014 (rec. 812/12 (Referencia 174543/2014)) y 27-2-2015 (rec. 631/2013 (Referencia 24629/2015)), la facultad es, pues, de estos agentes y personas, y no de cualquiera; no se instaura un régimen general utilizable por cualquier tercero sino que se trata de una singularidad en favor de aquellas personas que actúan con la Administración Aduanera por cuenta de terceros con la finalidad, precisamente, de facilitar esta actuación evitando que les resulten perjuicios a causa del no reintegro de los suplidos correspondientes aprovechando para ello que en las relaciones entre estos terceros, perfectamente identificados y dedicados a actividades íntimamente relacionadas con el objeto propio de la Administración Aduanera, surge o puede surgir una especie de cuenta corriente entre ambos.

[...] El carácter sin duda especial de la facultad de reembolso que se contempla en la Disposición adicional única de la Ley impone una interpretación estricta de sus previsiones, con el resultado de

que tan sólo el agente de aduanas u otro representante que haya satisfecho el IVA a la importación ostenta la legitimación para solicitar de la Administración su devolución, y únicamente en el supuesto de que el importador no lo hubiera resarcido del pago.

En el caso enjuiciado, la parte recurrente era la representante, ante la Administración Aduanera, de la mercantil importadora. Pero fue una mercantil que no es la parte recurrente la que satisfizo el IVA a la importación, ello desde la cuenta corriente de aquella mercantil. La satisfacción del IVA mediante un cargo sobre determinada cuenta corriente, en principio, se ha de atribuir al titular de dicha corriente, no a otra persona o entidad, y ello porque cada sujeto de derecho ostenta su personalidad jurídica y su patrimonio. Así que concluimos que no fue la parte recurrente quien pagó el IVA cuya devolución pretende.

Tal y como razonó el TEAR, resultan ajenas al derecho de reembolso [...] las relaciones jurídico-privadas que pueda tener el representante aduanero que figura en el DUA con personas distintas del importador. [...]

No consta, en fin, que la parte recurrente haya solicitado el IVA del importador y que éste desatendiera la solicitud.

Así pues, hemos de rechazar el motivo de impugnación, lo cual supone un cambio de criterio con respecto a nuestra STSJCV de 20-4-2016 (rec. 1761/12), de lo cual dejamos constancia expresa a los efectos del art. 24.1 CE (Referencia 2500/1978) (SSTC 46/2003 (Referencia 1372/2003), FJ 5; 91/2004 (Referencia 1340/2004), FJ 7), dado que fue idéntica persona la que interpuso aquel recurso contencioso-administrativo y el presente.

Recapitulando, como en la STSJCV de 17-5-2016, siendo trasladables los argumentos expuestos al caso analizado, por un elemental principio de seguridad jurídica y unidad de doctrina, hemos de desestimar el presente recurso contencioso-administrativo».

TERCERO .- Preparación y admisión del recurso de casación.

1. La procuradora doña Rosario Sánchez Rodríguez, en nombre de don Manuel, presentó el 20 de marzo de 2017 escrito preparando recurso de casación contra la sentencia dictada el 26 de enero anterior por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en el recurso 2906/2012, relativo a denegaciones de devolución de cuotas del impuesto sobre el valor añadido (IVA) a la importación.

2. Identificó como infringida la disposición adicional única de la Ley 9/1998, de 21 de abril (Referencia 1608/1998), por la que se modifica la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Referencia 3625/1992) (BOE de 22 de abril), en la redacción de la

disposición adicional decimotercera de la Ley 53/2002, de 30 de diciembre (Referencia 1831/2002), de Medidas Fiscales , Administrativas y del Orden Social (BOE de 31 de diciembre), que ha estado vigente hasta la entrada en vigor de la Ley 28/2014, de 27 de noviembre (Referencia 18096/2014), por la que, entre otras, se modifica la Ley 37/1992 (Referencia 3625/1992) (BOE de 28 de noviembre).

3. La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso en auto de 29 de marzo de 2017, y la Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo lo admitió en otro de 19 de julio de 2017, en el que, considerando que concurre la circunstancia de interés casacional para la formación de la jurisprudencia prevista en el artículo 88.2.f) de la Ley 29/1998, de 13 de julio (Referencia 2689/1998) , reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (BOE de 14 de julio) [LJCA], precisa que la cuestión que presenta ese interés consiste en determinar:

« a) Si el documento acreditativo del pago del impuesto es suficiente y permite, por sí sólo, que el agente de aduanas obtenga la devolución o si, por el contrario, resulta necesario acreditar que el pago lo hizo el propio agente de aduanas y que solicitó del importador, sin éxito, el reembolso del impuesto sobre el valor añadido satisfecho.

b) Si el pago por persona interpuesta, distinta del agente de aduanas o del importador, produce efectos para obtener el reembolso con arreglo a la disposición adicional única de la Ley 9/1998 (Referencia 1608/1998).

CUARTO.- Escrito de interposición del recurso de casación.

Con fecha 16 de octubre de 2017 la recurrente presenta escrito de interposición contra la Sentencia Nº 60/2017, dictada el 26/01/2017, por el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, Sala de lo Contencioso- Administrativo, Sección 3 , en el que solicita que previos los trámites procesales procedentes, en su día se dicte sentencia por la que, casando y anulando la Sentencia recurrida referenciada, se estime plenamente el recurso en los siguientes términos:

1º) Que, se estime el recurso de casación, case y anule la resolución impugnada, Sentencia nº 60/2017, dictada por el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 3 .

2º) Que, en su lugar, dicte sentencia por la que se estime aquella reconociendo el derecho de la recurrente a la devolución de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido solicitada.

3º) Condena en costas de la Administración.

QUINTO.- Oposición al recurso.

El Abogado del Estado, por escrito de doce de enero de 2018 formalizo su oposición solicitando que se declare que la sentencia recurrida es ajustada a derecho, solicitando su confirmación, con desestimación del recurso de casación interpuesto de contrario, estableciendo como doctrina correcta la siguiente:

Sostiene que el documento acreditativo del pago del IVA a la importación no permite por sí sólo que el agente de aduanas obtenga el reembolso si no se aporta un principio de prueba de que solicitó del importador, sin éxito, el pago del IVA satisfecho. Y que el pago del IVA a la importación por persona interpuesta no constituye un obstáculo para obtener el reembolso siempre que se acredite que el tercero actuó por orden o por cuenta del representante aduanero que formula la solicitud.

SEXTO.- Se señaló para votación y fallo el día 8 de mayo de 2018, teniendo así lugar.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Normativa a interpretar. Disposición adicional única de la Ley 9/1998, de 21 de abril (Referencia 1608/1998), por la que se modifica la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Referencia 3625/1992).

Como sostiene el Auto que admite el presente recurso la normativa a interpretar es la disposición adicional única de la Ley 9/1998, de 21 de abril (Referencia 1608/1998), por la que se modifica la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Referencia 3625/1992), en la redacción de la disposición adicional decimotercera de la Ley 53/2002, de 30 de diciembre (Referencia 1831/2002), de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social», del siguiente tenor:

« 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.ª 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.ª 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.

3.ª 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 (Referencia 3625/1992) ».

Como recuerda la recurrente la Disposición adicional única de la Ley 9/1998, de 21 de abril (Referencia 1608/1998), por la que se modifica la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Referencia 3625/1992), ha sido norma estatal, así, publicada por la Jefatura del Estado en el BOE de 22 de Abril de 1998 (páginas 13367 a 13371), ha estado vigente desde 12 de Mayo de 1998 hasta la publicación de la Ley 28/2014, de 27 de noviembre (Referencia 18096/2014), por la que se modifican, entre otras, la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Referencia 3625/1992):

SEGUNDO.- Cuestiones y pretensiones deducidas en el proceso.

Como recuerda la recurrente el T.S.J. de la Comunidad Valenciana, en sentencia nº 1176/2015, de 16 de diciembre de 2015 (Referencia 241351/2015) estima la pretensión de reembolso en las mismas circunstancias que el recurso que trae causa, y reproduce a su vez otra sentencia del T.S.J. de Andalucía, sede de Málaga, Nº 316, de 17/02/2015 (R. 205/2013) en los siguientes términos:

«SEGUNDO.- (...) "La sentencia de 29/10/ 2012 del TSJPV resolviendo la misma pretensión que el presente señala... SEGUNDO.- Como introducción necesaria, la parte más atinente y significativa

del precepto legal aplicable, en redacción dada por la Disposición Adicional Decimotercera de la Ley 53/2.002, de 30 de diciembre (Referencia 1831/2002) , de acompañamiento para 2.004, es la que sigue:

...

Partiendo de esta previsión legislativa, esta misma Sala ha entendido en ocasiones anteriores que dicha norma, "otorga una alternativa subjetiva de deducción mediante devolución del tributo que bascula entre el importador y el Agente de Aduanas en función de las relaciones internas de repetición y reembolso puramente extrafiscales que se originan entre ellos por causa del pago del tributo que el Agente realiza por cuenta del sujeto pasivo."

...

En el presente caso, la sociedad mercantil actora se dirigía al Administrador de la Aduana de Vitoria en escrito registrado el 13 de julio de 2.009, -folios 17-18 del expediente de gestión, (se toma el de la recl. num. 12/2.010)-, formalizando la solicitud de devolución, para sí misma, con aportación de los necesarios y adicionales justificantes, (copia de la DUA, autorización de despacho global registrada, declaración de la importadora sobre derecho total a la deducción de la cuota devengada), y, sobre todo, del documento que justifica el pago del impuesto en modelo 31.-Folio 24-. La relevancia de ese documento, y de su posesión, es plena para dar lugar a la procedencia de la devolución especial solicitada, ya que actúa como prueba privilegiada de cómo se ha decantado aquella alternativa a la que nos referíamos.

Así, si fuese el importador quien hubiese solicitado la devolución, hubiese sido preciso que aportase dicho justificante de pago, constando en él, "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". De darse esta situación, aquí negativamente comprobada por la Aduana, el agente no tendría opción alguna a obtener la devolución administrativa a la que ahora aspira. Pero, mientras eso no ocurra, son los Agentes de Aduanas los que tienen derecho de retención de dicho documento hasta que hayan obtenido el reembolso del impuesto. De ahí que, una vez transcurrido el plazo legal sin que se produzca el reembolso, cuando el Agente de Aduanas ejercita el derecho a la devolución, deba necesariamente 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". Estas elementales extrapolaciones legales nos sirven ya para concluir en la consistencia y fundamento de la pretensión actora ejercitada en este proceso. En efecto, si la sociedad mercantil actora, que es precisamente la Agencia de Aduanas, estaba en posesión de ese justificante de pago, era

precisamente porque el reembolso no se ha producido en modo alguno, y el desenfoque que la Administración demandada introduce en este punto en las distintas fases de resolución, proviene de confundir lo que es la simple recuperación de sentido mercantil interno que la persona jurídica recurrente haya obtenido mediante sus relaciones societarias de grupo o comerciales, (lo que podría haber ocurrido igualmente, y por ejemplo, mediante una línea de descuento bancario), con lo que es el reembolso que la disposición legal contempla, y que exclusivamente puede provenir de aquel por cuya cuenta se ha efectuado el pago. A partir de ello, la verdadera clave del litigio se diluye en facetas irrelevantes, pues la circunstancia de que la gestión de cobro o repetición del importador se articulase mediante factura expedida por una sociedad mercantil de diferente denominación que la actora, - Ecutrans Global Logistic, S. L-(folios 24-25), y con la que aquella mantiene relaciones internas a nivel de titularidad y objeto, a la par que una unidad de actuación que acreditan los propios idénticos conceptos por los que factura, y sustitución que puede llegar al punto de que, en el ámbito de las relaciones intersocietarias, ésta última haya podido pagar, descontar o compensar a la filial el importe del IVA satisfecho, en modo alguno equivale al reembolso que la ley erige en elemento obstativo para la devolución al Agente de Aduanas, ni disloca el esquema de legitimaciones que la Administración demandada, de manera altamente elusiva, trata de enervar.

Toda la argumentación que se opone a la pretensión obtendría plena eficacia y razón de ser si, como consecuencia de esa repetición, la sociedad importadora hubiese llegado a satisfacer el importe del IVA abonado por el Agente de Aduanas, pues en esa situación, con toda evidencia, la argucia de pretender un doble reembolso del importador y de la Aduana con la interposición de denominaciones societarias instrumentales, merecería pleno rechazo. Pero no ocurre así, sino al contrario, y además ya hemos visto que la misma tenencia del documento cobratorio legitima de manera muy especial la iniciativa procedimental que la actora ha emprendido, tal y como no ocurriría, salvo fraude, si la importadora hubiese llegado a reembolsar de manera efectiva y hubiese obtenido el repetido documento. En consecuencia, (...) se patentiza la concurrencia de los presupuestos de la devolución, y poco sentido ofrecen los argumentos contextuales que en el proceso expone la Administración demandada acerca de supuestos perjuicios para los intereses públicos que de su procedencia se derivarían, pues se olvida con ello que es precisamente la Administración la que ha cobrado y mantiene en su poder una suma que en términos de la reglamentación del IVA no le corresponde y que hasta la fecha a nadie ha devuelto, bajo el inconsistente pretexto de que el legalmente indicado para reclamarla ya ha sido legalmente reembolsado por terceros. De otra parte, la misma disposición en que se basa la acción reintegrativa crea el mecanismo general de garantía para que una hipotética doble devolución no

pueda llegar a intentarse, por medio de la inutilización del documento, que son facetas y vertientes que de modo injustificado se omiten y desconsideran. Cual sucede en el presente caso lo que hace necesario la estimación de la demanda».

Añade la recurrente que la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección Tercera, Procedimiento 1111/2012. Sentencia 1176/2015, de 16 de diciembre de 2015 . (Fundamento de Derecho. Tercero) sostiene que:

«En consecuencia, también en este caso el recurso debe ser estimado, pues debe aplicarse el mismo criterio por tratarse de un supuesto similar. Estamos ante un sistema que facilita la gestión del tributo, que, ciertamente, acelera el levante de la mercancía; pero también se establece en beneficio de la Aduana en cuanto facilita la gestión. Nos encontramos con un anticipo en el pago del IVA de la mercancía importada por parte de quien no es sujeto pasivo, en cuyo sistema, como garantía de reembolso se establece un documento, el modelo 031, que se convierte en título único de la deducción, que es entregado por el Agente de Aduanas una vez que le es reembosado el IVA por el importador, mediante cuyo título el importador puede deducir el IVA devengado en la operación. Por ello, el mantenimiento por el Agente de Aduanas del modelo 031 en su poder acredita que no se ha reembolsado el tributo litigioso y que no se ha ejercido el derecho a la deducción, lo que permite la devolución del IVA adelantado por el Agente aduanero o, en este caso, por LOGITRANS EXPRESS S.L., respecto a las DUA NUM005 y NUM006 , y por LOT CHARTER S.L. respecto a las DUA NUM004 y NUM007 , por un total de 6.077,97 euros. Por tanto, si el sistema se establece en beneficio de la Hacienda Pública, ha de permitir también la recuperación por parte del Agente de Aduanas del IVA pagado y no deducido por su cliente importador, sin que esta situación deba perjudicar las condiciones de reembolso de ese IVA pagado por quien no es sujeto pasivo del impuesto, en este caso por los intermediarios, que financiaron el pago del tributo de los respectivos DUAS. Por eso no puede exigírsele la prueba de un hecho negativo del reembolso y, menos, cuando en las manos de la Aduana valenciana están los medios para comprobar si dicho IVA fue objeto de deducción. En consecuencia, procederá estimar el recurso contencioso- administrativo.»

En el mismo sentido cita la recurrente la Sentencia nº 281/2016, de 20 de abril de 2016, del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, sala de lo contencioso-administrativo, Sección tercera , *Procedimiento 1761/2012. (Fundamento de Derecho. Tercero)* , y la de la del T.S.J. de Cataluña, *Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección 1ª). Sentencia núm. 1153/2010 de 10 diciembre JT 2011\139* al revocar una Resolución del TEAR de Cataluña, donde realiza un análisis de los requisitos que establece la norma y que deben cumplir los agentes de aduanas y terceros habilitados para tener derecho al reembolso del impuesto hecho efectivo por cuenta del importador,

o la del T.S.J. de Andalucía, donde se resuelve el Recurso contra la desestimación de la Reclamación nº NUM006 , de 18/05/2012, del Tribunal Económico-administrativo Regional de Andalucía, formulada contra el acuerdo de la Dependencia de Aduanas e IIEE de Algeciras, por la que se deniega la solicitud de reembolso de IVA a la importación, o la del mismo tribunal, Sección 4ª, de 7/06/2013 , *procedimiento ordinario 512/201*».

TERCERO.- La recurrente se refiere a la exposición de motivos de la Ley 9/1998, de 21 de abril (Referencia 1608/1998), por la que se modifica la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Referencia 3625/1992), que describe las consecuencias de los nuevos criterios de localización de los servicios de telecomunicaciones en las normas comunitarias en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, permitiendo que los operadores económicos trasladen sus sedes, para prestar servicios, a cualquier lugar del mundo y trasladar su tributación a países terceros con una fiscalidad más reducida, lo que repercute en la disminución de la recaudación en la Comunidad Europea. Para evitar esas consecuencias el Consejo de la Comunidad Europea adoptó una Decisión, de fecha 17 de marzo de 1997, que precede a la aprobación de una Directiva. Entre otros instrumentos, en cumplimiento de la Decisión se aprobó la Ley 13/1996, de 30 de diciembre (Referencia 4234/1996), de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, que exigía al Gobierno que instrumente las medidas que posibiliten a los agentes de aduanas recuperar el Impuesto sobre el Valor Añadido que hubiesen satisfecho por cuenta de los importadores, sin haber obtenido de éstos el reembolso de dicho impuesto y, en cumplimiento de esta exigencia, se estableció un sistema que posibilitara a los agentes de aduanas recuperar el IVA satisfecho por cuenta de los importadores, sin haber obtenido de éstos el reembolso de dicho impuesto.

Por tanto, la exposición de motivos aporta un dato más para la correcta interpretación de la norma, más allá de la estricta interpretación gramatical, tenemos la interpretación finalista que no era otra que dotar de un procedimiento especial para que los agentes de aduanas pudieran recuperar, con relativa rapidez y simplicidad de trámites, el IVA satisfecho por cuenta de los importadores, cuando no hubieran obtenido el reembolso de estos.

CUARTO.- Como se argumenta en el auto de admisión, *la justificación del interés casacional viene dada fundamentalmente por la existencia de dos soluciones contradictorias y hemos de inclinarnos por la mantenida por la recurrente, pues es evidente que la sentencia recurrida, hace una interpretación restrictiva de los requisitos de la facultad establecida para el reembolso de los agentes de aduanas, introduciendo el requisito de que la factura la haya emitido la persona que figura como importador en el DUA y que se haya requerido a dicho importador el pago del reembolso, lo que no está expresamente previsto en la norma, y que la posibilidad prevista en la*

misma de retener el documento de importación hasta que haya sido satisfecho dicho reembolso al agente de aduanas y la previsión de que una vez abonado por la Administración se impide la posibilidad de pago al importador o a un tercero, garantiza a la Administración plenamente que no se producirá una doble devolución. En consecuencia, *procede fijar como doctrina correcta la siguiente:*

a) El documento acreditativo del pago del impuesto es suficiente y permite, por sí sólo, que el agente de aduanas obtenga la devolución). b) el pago por persona interpuesta, distinta del agente de aduanas o del importador, produce efectos para obtener el reembolso con arreglo a la disposición adicional única de la Ley 9/1998 (Referencia 1608/1998).

QUINTO.- Costas.

1. En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA (Referencia 2689/1998) , como no se aprecia mala fe o temeridad en alguna de las partes, no procede hacer un expreso pronunciamiento sobre las costas de este recurso de casación.
2. Conforme a lo dispuesto en el artículo 139.1 LJCA (Referencia 2689/1998) , tampoco procede hacer un expreso pronunciamiento sobre las costas de la instancia, habida cuenta de las dudas de Derecho que existían sobre la cuestión suscitada.

FALLO

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

- 1º. Fijar el criterio interpretativo expresado en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.
- 2º. Ha lugar al recurso de casación RCA/2052/2017, interpuesto por D. Rosario Sánchez Rodríguez, Procurador de los Tribunales y de D. Manuel con D.N.I. nº NUM000 , como apoderado de Ramos Vila, SL contra la sentencia de fecha 26 de enero de 2017, nº 60/2017, dictada por el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, Sala de lo Contencioso- Administrativo, Sección Tercera , en el Procedimiento Ordinario 2906/2012, que se anula y se deja sin efecto.
- 3º. Estimar el recurso interpuesto contra las resoluciones de fecha 20 de julio de 2012, dictadas por el Tribunal Económico Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, en las reclamaciones números NUM001 , NUM002 , NUM003 , NUM004 y NUM005 , concepto IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. IVA a la importación, interpuestas contra las resoluciones de la Dependencia Provincial de Aduanas e IIEE, por las que se denegaba las solicitudes de devolución del IVA no reembolsado al agente de aduanas.

4º. No hacer una expresa condena sobre las costas, tanto en la instancia como en casación.

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. Joaquin Huelin Martinez de Velasco

D. Francisco Jose Navarro Sanchis D. Jesus Cudero Blas.

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Jose Diaz Delgado, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.

FIDE