

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ068331

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 23 de octubre de 2017

Vocalía 12.^a

R.G. 5122/2017

SUMARIO:

Notificaciones. Circunstancias de la entrega. Validez de las notificaciones de la deuda aduanera realizadas tanto al importador como al representante aduanero que haya actuado bajo la modalidad de representación indirecta. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. La cuestión controvertida consiste en determinar si para tener por válidas las notificaciones de la deuda aduanera realizadas tanto al importador como al representante aduanero que haya actuado bajo la modalidad de representación indirecta en los términos del artículo 106 del RD 1065/2007 (RGAT), basta con acreditar que previamente ambos han tenido conocimiento de la tramitación del procedimiento y de su derecho a comparecer en el mismo, y que la liquidación se haya girado a nombre de aquellos que efectivamente hayan comparecido en dicho procedimiento, sin perjuicio de la notificación de la deuda que les corresponda a los que no hubiesen concurrido, de forma que resulta irrelevante que alguno de los obligados no haya figurado en la orden de carga en plan de inspección o que el procedimiento se refiera también a importaciones declaradas por medio de otros representantes aduaneros. Pues bien, son válidas las notificaciones de la deuda aduanera realizadas tanto al importador como al representante aduanero que haya actuado bajo la modalidad de representación indirecta, siempre que quede acreditado que previamente ambos han tenido conocimiento de la tramitación del procedimiento y de su derecho a comparecer en el mismo, y que la liquidación se haya girado a nombre de aquellos que efectivamente hayan comparecido en dicho procedimiento, sin perjuicio de la notificación de la deuda que les corresponda a los que no hubiesen concurrido. A efectos de lo anterior, es irrelevante que el representante aduanero no haya figurado en la orden de carga en plan de inspección o que el procedimiento se refiera también a importaciones declaradas por medio de otros representantes aduaneros. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 34, 35, 36, 46, 95, 99 y 147.

RD 1065/2007 (RGAT), arts. 94, 95, 106 y 178.

Reglamento (CEE) n.º 2913/92 del Consejo (Código Aduanero Comunitario), arts. 4, 5 y 201.

En la Villa de Madrid, en el recurso extraordinario 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 Avda. Llano Castellano, 17, 28034-Madrid, contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 23 de febrero de 2017, recaída en la reclamación nº 08/09068/2013 y 08/09041/2013 y 08/10547/2013 acumuladas, relativa a liquidación por derechos arancelarios de importación y sanción por infracción tributaria.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

De la documentación obrante en el expediente resultan acreditados los hechos siguientes:

1.- La Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de Cataluña notificó a la entidad M, SL el 29 de noviembre de 2012 el inicio de actuaciones inspectoras de carácter general respecto de determinadas declaraciones de importación correspondientes a los ejercicios 2010 y 2011.

2.- El 2 de abril de 2013 se dictaron los siguientes acuerdos de liquidación:

- Referencia 2012xxx003, por el concepto de Tarifa Exterior-Comunidad, ejercicios 2010 y 2011, relativo al acta de disconformidad A02 nº 722yyy20, en el que se recogía la siguiente regularización tributaria: cuota tributaria 57.106,91 €, intereses de demora 4.855,32 €, deuda tributaria 61.962,23 €. Dicho acuerdo fue dictado a nombre de M, SL y MAT, SA.

- Referencia 2012xxx00303, por el concepto de Tarifa Exterior-Comunidad, ejercicios 2010 y 2011, relativo al acta de disconformidad A02 nº 722yyy20, en el que se recogía la siguiente regularización tributaria: cuota tributaria 57.106,91 €, intereses de demora 4.855,32 €, deuda tributaria 61.962,23 €. Dicho acuerdo fue dictado a nombre de M, SL y MAT, SA.

Las declaraciones de importación que eran objeto de regularización se detallaban en el cuerpo de la citada acta. Dichas declaraciones fueron presentadas a nombre del importador, M, SL, por el representante aduanero, MAT, SA, que había actuado mediante representación indirecta.

El acta de disconformidad A02 nº 722yyy20, de la que derivaban los acuerdos de liquidación con referencia 2012xxx003 y 2012xxx00303, fue incoada en fecha 22 de febrero de 2013 a nombre de la empresa M, SL y del representante aduanero, MAT, SA. En dicha acta se recoge que la fecha de inicio de las actuaciones fue el 29 de noviembre de 2012, que no se habían producido dilaciones y que la propuesta de liquidación se practicaba, en esencia, porque respecto a una serie de declaraciones en aduana recogidas en el cuerpo del acta no podía aceptarse el valor en aduana declarado para la mercancía, dado que era claramente inferior al precio real del producto que se había obtenido a través del análisis de los datos extraídos de la documentación y soportes informáticos recogidos en la sede del importador. Teniendo en cuenta lo anterior se procedió a incrementar el valor en aduana declarado en su día en la base imponible del tributo.

Consta en el expediente que en fecha 23 de enero de 2013 se notificó a MAT, SA un escrito comunicándole (i) que se había iniciado un procedimiento inspector respecto de la empresa M, SL, por una serie de declaraciones en aduana que se indicaban y cuya copia obra en los expedientes remitidos, (ii) que respecto a dichas declaraciones tenía la consideración de obligado tributario, (iii) que podía comparecer en dicho procedimiento y las consecuencias de la incomparecencia. Asimismo, se adjuntaba una relación de derechos y obligaciones en la que no se hacía ninguna referencia al artículo 46.6 de la Ley General Tributaria. En fecha 4 de febrero de 2013 presentó escrito en el que manifestaba su comparecencia. En la misma fecha se le notificó la puesta de manifiesto del expediente. Consta que el acta de disconformidad A02 nº 722yyy20 se firmó sólo por el representante de la empresa M, SL en fecha 22 de febrero de 2013 y se notificó al representante de aduanas, la empresa MAT, SA, el 25 de febrero de 2013.

Por último, constan en el expediente las siguientes notificaciones:

- El acuerdo de liquidación con referencia 2012xxx003, en fecha 3 de abril de 2013, a la empresa M, SL en dirección electrónica habilitada.

- El acuerdo de liquidación con referencia 2012xxx00303, en fecha 2 de abril de 2013, a la empresa MAT, SA en dirección electrónica habilitada.

3.- Asimismo, obra en el expediente que, además, se dictaron los siguientes acuerdos de liquidación el 2 de abril de 2013:

- Referencia 2012zzz001, por el concepto de Tarifa Exterior-Comunidad, ejercicios 2010 y 2011, relativo al acta de disconformidad A02 nº 722nnn14, en el que se recogía la siguiente regularización tributaria: cuota tributaria 23.441,21 €, intereses de demora 2.737,63 €, deuda tributaria 26.178,84 €. Dicho acuerdo fue dictado a nombre de M, SL.

- Referencia 2012zzz002, por el concepto de Tarifa Exterior-Comunidad, ejercicios 2010 y 2011, relativo al acta de disconformidad A02 nº 722sss10, en el que se recogía la siguiente regularización tributaria: cuota tributaria 2.455,95 €, intereses de demora 344,85 €, deuda tributaria 2.800,80 €. Dicho acuerdo fue dictado a nombre de M, SL y del representante de aduanas, E, SL.

- Referencia 2012zzz00202, por el concepto de Tarifa Exterior-Comunidad, ejercicios 2010 y 2011, relativo al acta de disconformidad A02 nº 722sss10, en el que se recogía la siguiente regularización tributaria: cuota

tributaria 2.455,95 €, intereses de demora 344,85 €, deuda tributaria 2.800,80 €. Dicho acuerdo fue dictado a nombre de M, SL y del representante de aduanas, E, SL.

El representante aduanero E, SL actuó mediante representación indirecta.

Consta en el expediente que el 23 de enero de 2013 se notificó a la empresa E, SL, un escrito comunicándole (i) que se había iniciado un procedimiento inspector respecto de la empresa M, SL, por una declaración en aduana que se indicaba y cuya copia obra en los expedientes remitidos, (ii) que respecto a dicha declaración tenía la consideración de obligado tributario, (iii) que podía comparecer en dicho procedimiento y las consecuencias de la incomparecencia. Asimismo, se adjuntaba una relación de derechos y obligaciones en la que no se hacía ninguna referencia al artículo 46.6 de la Ley General Tributaria. Dicho representante aduanero compareció en el expediente mediante escrito presentado el 5 de febrero de 2013. Antes de esa comunicación obra otra, notificada en fecha 4 de febrero, en la que se comunica el trámite de audiencia y puesta de manifiesto del expediente y se le cita para la firma de las actas correspondientes en fecha 18 de febrero de 2013. Consta que el acta de disconformidad A02 nº 722sss10 se firmó solo por el representante de la empresa M, SL en fecha 22 de febrero de 2013 y se notificó al representante de aduanas, la empresa E, SL, en fecha 6 de marzo de 2013.

Por otra parte, en relación al acta de disconformidad A02 nº 722nnn14, de la que deriva el acuerdo de liquidación con referencia 2012zzz001, dictado sólo a nombre de la empresa M, SL, obran en el expediente las declaraciones de importación que se regularizaron y que fueron presentadas por otros representantes de aduanas que actuaron mediante representación directa.

4.- Disconforme la empresa MAT, SA, en fecha 12 de abril de 2013 interpuso recurso de reposición contra el acuerdo de liquidación con referencia 2012xxx00303, que fue tramitado sin que conste que se notificara su existencia al otro codeudor, la empresa M, SL.

Posteriormente, cuando todavía no había sido resuelto dicho recurso de reposición, la empresa MAT, SA, en fecha 29 de abril de 2013, interpuso reclamación económico-administrativa a la que se asignó el nº 08/10547/2013, contra el acuerdo de liquidación con referencia 2012xxx00303.

En fecha 8 de julio de 2013, se notificó a la reclamante, empresa MAT, SA, resolución desestimatoria expresa del recurso de reposición, sin que conste que contra la misma formulara reclamación económico-administrativa.

5.- La empresa M, SL, interpuso reclamación económico-administrativa el 2 de mayo de 2013, a la que se asignó el nº 08/09068/2013, contra el acuerdo de liquidación con referencia 2012xxx003, solicitando la anulación del acto impugnado.

6.- La Dependencia de Aduanas consideró que los hechos mencionados eran constitutivos de infracción tributaria de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 192 de la Ley 58/2003, por lo que en fecha 16 de abril de 2013 notificó acuerdo de imposición de sanción a nombre de la empresa M, SL, por importe de 71.081,99 €.

La empresa M, SL interpuso reclamación económico-administrativa el 15 de mayo de 2013, a la que se asignó el nº 08/09041/2013, contra dicho acuerdo sancionador, solicitando la anulación del acto impugnado.

7.- Al concurrir en las reclamaciones mencionadas los requisitos del artículo 230 de la Ley 58/2003, fue acordada su acumulación para su resolución conjunta.

8.- Obra en el expediente la Orden de inclusión en plan de inspección, de fecha 23 de octubre de 2012, en la que solo figura la empresa M, SL.

Segundo.

Con fecha 23 de febrero de 2017 el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (TEAR en adelante) dicta, en única instancia, resolución por la que (i) declara la inadmisibilidad de la reclamación 08/10547/2013 y (ii) estima las reclamaciones económico-administrativas 08/09068/2013 y 08/09041/2013, anulando el acuerdo de liquidación con referencia 2012xxx003 así como el acuerdo sancionador.

Argumenta su resolución el TEAR en los términos siguientes:

1- La cuestión planteada en las presentes reclamaciones consiste en determinar si los acuerdos de liquidación y de imposición de sanción, dictados por la Dependencia Regional de Aduanas, impugnados son conforme a Derecho, siendo para ello necesario analizar, con carácter previo, cual es el marco jurídico para exigir

una deuda aduanera tanto a un obligado tributario como a su representante aduanero, cuando este ha presentado las declaraciones en aduana bajo representación indirecta, por lo que resulta codeudor de dichas deudas.

(.....)

4- Entrando en la cuestión planteada, es decir, la determinación del marco jurídico para exigir una deuda tributaria a un codeudor de la misma, deben tenerse en cuenta, a juicio de este Tribunal, los siguientes preceptos legales y reglamentarios que resultarían de aplicación:

(.....)

5.- De lo expuesto en el anterior Fundamento de Derecho se desprende que el representante de aduanas que haya declarado en una declaración de importación su responsabilidad indirecta es codeudor o coobligado de la deuda aduanera en virtud de lo dispuesto en los artículos 35.6, 36.1 de la Ley General Tributaria y 201 y 213 del Código Aduanero Comunitario, por lo que se le puede exigir el pago de dicha deuda mediante los procedimientos establecidos en la normativa nacional para estos supuestos, dado que en la normativa aduanera comunitaria no se establecen procedimientos para ello.

Al ser aplicables los procedimientos establecidos en la normativa nacional, debe examinarse caso por caso la aplicación de los mismos y, en particular, si se han respetado los derechos y garantías establecidos por las leyes de la legislación nacional así como sus consecuencias.

Así en un supuesto, como el presente que se practica la regularización tanto respecto del importador como del representante de aduanas en un procedimiento de Inspección, el procedimiento a seguir sería:

1.- Orden de carga en plan tanto del importador como del representante de aduanas.

Este o estos documentos deben obrar en el expediente. La relevancia de su ausencia vendrá determinada, no por la ausencia en sí misma, sino porque la selección de dicho contribuyente se haya realizado al margen de la normativa establecida (arbitrariedad, discriminación, desviación de poder, etc.)

2.- Comunicación de inicio de las actuaciones inspectoras.

Al respecto, la comunicación puede dirigirse a cualquiera de los obligados tributarios, es decir, al importador o al representante de aduanas. Mediante dicha comunicación se debe poner en conocimiento del obligado tributario al que se dirige cuáles son sus derechos y sus obligaciones en el curso de las actuaciones a desarrollar, incluyendo el contenido del artículo 46.6 de la Ley General Tributaria, relativa a la presunción de otorgamiento de la representación y su derecho a manifestarse en contra de ello.

Notificada la comunicación anterior, debe comunicarse la iniciación del procedimiento al otro obligado tributario también mediante una comunicación que ponga en conocimiento del mismo cuáles son sus derechos y sus obligaciones en el curso de las actuaciones a desarrollar, incluyendo el contenido del artículo 46.6 de la Ley General Tributaria, relativa a la presunción de otorgamiento de la representación y su derecho a manifestarse en contra de ello y del 106 del R.D. 1065/2007, relativo a su derecho a comparecer y las consecuencias de su incomparecencia.

Esta segunda notificación se ha de efectuar antes de realizar actuación alguna porque de no hacerse así las actuaciones hechas podrían estar viciadas de nulidad al haberse realizado con falta de representación y total desconocimiento de ese obligado tributario.

3.- Desarrollo del procedimiento inspector

Al respecto, el procedimiento inspector se desarrollará con las normas establecidas para dicho procedimiento con las especialidades recogidas en el artículo 106 del R.D. 1065/2007, que establece que el procedimiento será único y que las actuaciones se lleven a cabo con los obligados tributarios que proceda siempre que estos hayan comparecido.

En primer lugar, debe señalarse que cuando se establece que el procedimiento será único es porque es exclusivo y excluyente. Es decir, solo puede ser objeto del procedimiento la comprobación de las obligaciones en

las que todos los obligados tributarios concurren en los presupuestos de hecho de dichas obligaciones y, por tanto, no otras obligaciones en las que no concurren todos los obligados en el presupuesto de hecho de dicha obligación.

Ello se deriva del carácter reservado de los datos obtenidos por la Administración Tributaria que no pueden ser comunicados a terceros, salvo en los supuestos previstos en las leyes y, en particular, en los supuestos previstos en el artículo 95 de la Ley General Tributaria. Así, si las actuaciones se desarrollan con obligados tributarios que tienen distintas obligaciones tributarias resulta claro que en el trámite de audiencia y de puesta de manifiesto del expediente habría obligados tributarios que tendrían acceso a datos de otros obligados tributarios. Y además, podrían obtener copia de los documentos (artículo 34.1.s) de la Ley General Tributaria).

La única manera de conciliar esto, si el procedimiento se dirige también contra otras obligaciones de otros obligados tributarios, consistiría que se ocultasen o sustrajesen documentos en los trámites de audiencia y en las puestas de manifiesto a cada uno de los obligados tributarios, lo que, a juicio de este Tribunal, no resultaría conforme a Derecho, porque la sustracción u ocultación de documentos que forman parte del expediente y del procedimiento seguido, vicia los actos que se dicten, por ocasionar indefensión.

Debe también mencionarse que dicho problema se trasladaría a este Tribunal o, en su caso, al Tribunal Económico-Administrativo Central si se reclama "per saltum", toda vez que debería poner de manifiesto el expediente con todos los documentos que lo integrasen, si así lo solicitase cualquiera de los obligados tributarios que hubieran impugnado, salvo que no se remitiesen la totalidad de los documentos que conforman el procedimiento, lo que, a juicio de este Tribunal, no resultaría conforme a Derecho, como se ha mencionado.

En segundo lugar, debe analizarse a quien debe efectuarse el trámite de audiencia. Ello depende de si alguno de los obligados tributarios ha hecho manifestación expresa en contra de la presunción de representación citada en el artículo 46.6 de la Ley General Tributaria y de si ha comparecido en el procedimiento. En principio, respecto de los que no han comparecido y respecto de los que han comparecido y no han hecho manifestación expresa en contra de la presunción de representación no sería necesario notificarle el trámite de audiencia por lo que dicho trámite podría efectuarse con el obligado tributario con el que se hayan desarrollado las actuaciones. También sería necesario efectuar dicho trámite con los obligados tributarios que hubieran comparecido y hubiesen efectuado manifestación expresa en contra de la presunción de representación.

De ello se desprende que la comunicación de los derechos y obligaciones a los obligados tributarios y sobre todo la recogida en el artículo 46.6 de la Ley general Tributaria, se ha de efectuar al inicio del procedimiento y antes de hacer actuación alguna, dado que si no se efectúa o se efectúa tardíamente, vicia todo el procedimiento, sin que pueda entenderse subsanado este vicio, por el trámite de audiencia y puesta de manifiesto del expediente ya que las actuaciones se podrían haber tenido que desarrollar de manera diferente.

En tercer lugar, debe analizarse a nombre de quien debe realizarse la/las propuesta/s de regularización, es decir, quien debe figurar en el acta o en las actas que se incoen. Dicha cuestión está ligada con la siguiente que consiste a nombre de quien tienen que ir las liquidaciones. En principio, las propuestas deben ir dirigidas a los obligados tributarios a cuyo nombre se van a dictar el/los acuerdo/s de liquidación que según el 106.3 del R.D. 1065/2007, es decir, a nombre de todos los obligados tributarios que hayan comparecido.

Si la propuesta va a nombre de unos obligados tributarios, por definición el acuerdo debe ir a nombre de los mismos.

4.- Resolución del procedimiento inspector

Al respecto, los acuerdos que se dicten en el procedimiento inspector deben respetar las normas establecidas para dicho procedimiento con las especialidades recogidas en el artículo 106 del R.D. 1065/2007, que establece, como antes se ha mencionado, que las resoluciones o liquidaciones que se dicten han de ir a nombre de todos los obligados tributarios que hayan comparecido y se notificaran, además de a los que hayan comparecido, a los demás obligados tributarios conocidos que no hayan comparecido.

De ello se desprende, a mayor abundamiento si cabe, la relevancia que tiene la comunicación de los derechos y obligaciones a los obligados tributarios y en particular la recogida en el artículo 106 del R.D. 1065/2007, relativo a su derecho a comparecer y las consecuencias de su incomparecencia, toda vez que si no comparece (acto personalísimo) se le notificará una resolución que no irá a su nombre sino solo a nombre de los obligados tributarios que hayan comparecido.

Por otra parte, también se desprende que no cabe dictar acuerdos individualizados a cada uno de los titulares de la obligación. Solo cabe dictar un único acuerdo por cada obligación a nombre de los titulares de la obligación que han comparecido. Esta cuestión no es baladí porque:

- Solo habrá una única deuda por obligación y no una para cada titular de dicha obligación. Así en el caso de que se produzca una duplicidad de pago la Administración podrá iniciar de oficio el procedimiento de devolución de ingresos indebidos al constarle un ingreso que no se puede aplicar a ninguna deuda al estar ingresada.

- En caso de impugnación (recurso o reclamación económico-administrativa) por uno de los obligados tributarios, debe ponerse en conocimiento la existencia de dicha impugnación a los demás obligados tributarios a cuyo nombre va el acto. Además, ello impide que adquiera firmeza el acto impugnado respecto a todos los obligados tributarios.

- En caso de que se obtenga la suspensión por uno de los obligados tributarios, al existir una única deuda, no se podrán realizar actuaciones ejecutivas contra ninguno de los titulares de la obligación, aunque no vaya a su nombre la deuda por no haber comparecido en el procedimiento en el que la deuda se liquidó, habiendo sido notificado expresamente para ello.

6.- Sentado lo anterior, en el presente caso:

- En la orden de inclusión en plan de inspección solo aparece la empresa M, S.L., y no la reclamante, la empresa MAT, SA. Por otra parte, la comunicación de existencia de un procedimiento se efectuó a la reclamante, la empresa MAT, SA, en fecha 23 de enero de 2013, cuando las actuaciones se habían iniciado el 29 de noviembre de 2012 y prácticamente estaban ultimadas las mismas, dado que, en fecha 4 de febrero de 2013, se notificó la puesta de manifiesto del expediente a la empresa MAT, SA, por lo que parece mas responder, dicha comunicación, a razones espurias, dado que no consta que se hiciera una propuesta motivada.

- En la comunicación de inicio a la reclamante, la empresa M, S.L., no se hace referencia ninguna a los derechos y obligaciones que se derivan del artículo 46.6 de la Ley General Tributaria, que no se le comunicaron.

- En la comunicación de existencia de un procedimiento citada se le comunicaba a la reclamante, la empresa MAT, SA, su derecho a comparecer, las consecuencias de la incomparecencia y una serie de derechos y obligaciones que no incluían los derechos y obligaciones que se derivan del artículo 46.6 de la Ley General Tributaria, que no se le comunicaron.

- Se han desarrollado las actuaciones en un único procedimiento en el que se han regularizado obligaciones de obligados tributarios distintos, por lo que los mismos han podido tener acceso a los DUAs presentados por otros representantes aduaneros, por lo que se ha vulnerado el derecho contemplado en la letra i) del artículo 34 de la Ley General Tributaria desarrollado el artículo 95 de la misma Ley, relativo al carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria.

- Se han dictado tres propuestas de liquidación. Una a nombre de los reclamantes. Otra a nombre de la empresa M, S.L. y de otro codeudor, empresa EAA, S.L. Y otra a nombre solo de la empresa M, S.L.

- Se han dictado, cinco acuerdos de liquidación. Dos a nombre de los reclamantes (referencias [2012xxx003](#) y [2012xxx00303](#), con claves de liquidación distintas; la Ayyyyyyy066001384 y Ayyyyyyy406000110) cuando solo debería haberse dictado uno a nombre de los dos. Otros dos acuerdos a nombre de la empresa M, S.L. y de empresa EAA, S.L. (referencias [2012zzz002](#) y [2012zzz00202](#), con claves de liquidación distintas; la Ayyyyyyy066001373 y la Ayyyyyyy406000109) cuando solo debería haberse dictado uno a nombre de los dos. Y por ultimo uno, correctamente, solo a nombre de la reclamante, la empresa M, S.L.

- Si solo se hubiese dictado un único acuerdo a nombre de los dos reclamantes, en lugar de dos, la interposición del recurso de reposición, en fecha 12 de abril de 2013, por parte de la reclamante, la empresa MAT, SA, hubiera supuesto la inadmisión de las reclamaciones 08/10547/2013 y 08/09068/2013, al haberse simultaneado con el citado recurso. Al no haberse hecho así, es Tribunal no puede declarar la inadmisibilidad de la reclamación nº 08/09068/2013.

- Al margen de lo anterior, no se puso de manifiesto a la reclamante, la empresa M, S.L., la interposición del mencionado recurso de reposición por parte la empresa MAT, SA, vulnerando lo dispuesto en el artículo 26 del Real Decreto 520/2005, por el que se aprueba el Reglamento general en materia de revisión en vía administrativa.

Tampoco consta que la resolución expresa del recurso de reposición se notificara a la empresa M, S.L., como interesada, vulnerando lo dispuesto en el artículo 27 del Real Decreto 520/2005, citado.

7.- Recapitulando, de lo expuesto en los anteriores Fundamentos de Derecho se desprende que la Dependencia de Aduanas ha seguido un procedimiento que, al margen de crear confusión a este Tribunal, no ha respetado los derechos de los obligados tributarios, por lo que solo puede llegar a una solución anulatoria del acuerdo referencia 2012xxx003, impugnado.

En este sentido, debe señalarse que cuando los acuerdos impugnados adolecen de defectos formales, resulta de aplicación artículo 239.3 de la Ley General Tributaria, que establece:

“Cuando la resolución aprecie defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, se producirá la anulación del acto en la parte afectada y se ordenará la retroacción de las actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal”.

Sin embargo, en primer lugar, debe señalarse que, debido a la confusión creada por las actuaciones desarrolladas, si se tuvieran que retrotraer las actuaciones este Tribunal no tiene claro el momento al que se deberían retrotraer las actuaciones dado que se ha iniciado un único procedimiento para todas las declaraciones cuando se debería haber iniciado mas de uno, al concurrir otros obligados tributarios. Pero, en segundo lugar, a juicio de este Tribunal, al margen de los defectos puramente formales, existen otros que no son de carácter exclusivamente formal, lo que se evidencia, no solo porque se han efectuado actuaciones que se deberían haber practicado en otros procedimientos (DUAs regularizados cuya obligación se deriva de responsabilidad directa y DUAs con otro representante indirecto) sino porque se han vulnerado derechos que no serían salvaguardados por la retroacción como es el derecho al carácter reservado de los datos y documentos obtenidos por la Administración tributaria.

8.- Por último, respecto a si el acuerdo de imposición de sanción es ajustado a derecho, debe mencionarse que la consecuencia inmediata de la anulación de la liquidación en la presente resolución no puede ser otra que dejar sin efecto la sanción impugnada, al haber quedado la misma sin fundamento sobre la que aplicarse, dada la falta de deuda tributaria adicional reconocida.

Segundo.

Contra dicha resolución del TEAR se deduce el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio por parte de la Directora del Departamento de Aduanas e Impuesto Especiales de la AEAT al estimarla gravemente dañosa y errónea y aplicar criterios distintos a los empleados por otros tribunales económico-administrativos.

La Directora recurrente alega lo siguiente:

1.- La resolución del TEAR estima la reclamación por existir diversos errores en la tramitación del procedimiento seguido por la Dependencia Regional de Aduanas, algunos de ellos insubsanables con la retroacción de actuaciones, motivo por el cual califica los defectos como de carácter material y no puramente formal y, en último término, estima totalmente la reclamación.

En síntesis, las razones que llevan al TEAR a estimar la reclamación pueden resumirse en los puntos siguientes, todos ellos relacionados con el procedimiento previsto en la normativa nacional en aquellos supuestos en que concurren varios obligados respecto a una misma obligación:

- La Orden de carga en plan de inspección debió formalizarse a nombre de todos los obligados tributarios.
- Ausencia de referencia expresa en la comunicación de inicio del derecho a hacer manifestación en contrario respecto a la presunción de otorgamiento de la representación prevista en el artículo 46.6 de la LGT y, como consecuencia inmediata, imposibilidad de realizar ninguna actuación mientras no se haya informado a todos los obligados de la existencia del procedimiento.

-Vulneración del principio de unidad del expediente por incluir en la misma comprobación declaraciones correspondientes a distintos representantes aduaneros y con distinto régimen de representación y, por ello, de responsabilidad.

- Imposibilidad de dictar acuerdos individualizados a cada uno de los titulares de la obligación.

2.- El Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales entiende que no se produjo vulneración de las normas nacionales por los motivos que se exponen seguidamente, si bien, de considerarse que sí hubiera existido algún incumplimiento de dicha normativa nacional, sería necesario ponderar también si la interpretación conduce a un resultado incompatible con el derecho de la Unión, ya que de ser así deben aplicarse los principios de efecto directo y primacía del derecho de la Unión e interpretar los preceptos de modo que no impliquen contradicción con la norma comunitaria, o incluso dejarlos sin efecto. Al tratarse de cuestiones cuya legislación es competencia exclusiva de la Unión Europea, cualquier proceso interpretativo de las disposiciones del derecho interno no puede conducir a un resultado incompatible con los principios y objetivos del derecho de la Unión y, en esa línea, se desarrollaron las actuaciones, en el entendimiento de que se respetaron las normas nacionales y de que las mismas no se oponían al derecho de la Unión. El TEAR ha interpretado que realmente no se respetaron las disposiciones nacionales y sobre esa base anula la liquidación, sin más consideración sobre el derecho de la Unión, que no obstante sí debió tenerse en cuenta en la medida en que afecta a materias en las que la Unión goza de competencias exclusivas.

3.- Orden de carga en plan.

Es claro que el expediente incluye la carga en plan a nombre del importador, de modo que la cuestión a interpretar es si en aquellos casos en los que concurren otros obligados respecto a la misma obligación, deben éstos también incorporarse a la orden de carga.

De conformidad con el artículo 106 del Real Decreto 1065/2007, por el que se aprueba el RGGI, ante la concurrencia de varios obligados en el presupuesto de la misma obligación tributaria cualquiera de ellos puede ser objeto de actuaciones inspectoras u otros procedimientos tributarios y tales procedimientos pueden generar deudas tributarias a las que debe hacer frente el propio obligado objeto del procedimiento pero también los otros, si los hubiera, y ello por expresa disposición legal de acuerdo al artículo 35.7 de la LGT. Por ello el legislador ha considerado necesario desarrollar una normativa que permita al resto de obligados personarse, a su criterio, en el procedimiento, lo que les confiere a partir de ese momento el carácter de parte del mismo, con los correspondientes derechos y obligaciones, en particular la posibilidad de presentar alegaciones antes de que se dicte cualquier resolución, eliminando cualquier posibilidad de indefensión. Con este esquema, se deja al obligado la decisión de comparecer o no en el procedimiento, lo cual no afectará a su condición de obligado al pago, que seguirá manteniendo en todo caso. De este modo, si decide no comparecer, no adquiere la condición de parte en el procedimiento pero mantiene su obligación de pago, sin que ello comporte indefensión alguna ya que tuvo opción de comparecer y, en su caso, presentar alegaciones.

A diferencia de la orden de carga en plan, que supone una previa decisión administrativa, la incorporación del representante indirecto al procedimiento inspector es una consecuencia derivada directamente de la legislación. La orden de carga en plan tiene por objeto evitar la arbitrariedad en la selección de los contribuyentes a comprobar, asegurando que dicha selección responde al proceso de planificación de las actuaciones de control tributario. Pues bien, este objetivo ya queda cumplido con la incorporación del primer obligado al plan de inspección.

Además, no puede olvidarse que la incorporación de otros obligados al procedimiento siempre es un acto posterior al inicio de las actuaciones. La incorporación del representante indirecto como parte efectiva del procedimiento depende de la decisión que él mismo adopte, lo que es ajeno a la voluntad de la Administración tributaria.

Con ello, lo que en el fondo parece plantear la resolución del TEAR es que debió hacerse una modificación de la orden de carga incorporando al representante indirecto una vez que éste manifestó su deseo de comparecer en el procedimiento. Es cierto que pudo hacerse dicha modificación pero se trata de un acto vacío de contenido ya que es claro que la orden de carga se asocia al proceso de selección de los obligados que han de ser objeto de actuaciones inspectoras, perdiendo todo sentido respecto a un obligado que, por expresa disposición legal, ya forma parte de las actuaciones inspectoras.

Es claro que la Administración puede dirigirse a cualquiera de los obligados solidarios y que puede comenzar las actuaciones con cualquiera de ellos, si bien debe notificarlo al otro, que decidirá incorporarse o no al

procedimiento. Es irrelevante, por tanto, para este segundo obligado el haber estado o no incluido en la orden de carga: su inclusión inicial nada aporta, ya que sobre él no se desplegarán efectivamente actuaciones hasta el momento en que se le comunique la existencia del procedimiento, y si decide comparecer, tampoco aporta nada su inclusión en ese momento.

A modo de conclusión, la orden inicial de carga en plan efectuada a nombre del obligado con el que comenzaron las actuaciones satisface por sí misma los requisitos legales, independientemente de que con posterioridad puedan incorporarse otros obligados, por su propia voluntad, una vez informados de la existencia del procedimiento. Respecto de estos otros obligados, la inclusión en la orden de carga, una vez que ya han decidido comparecer en el procedimiento, carece ya de toda relevancia y en ningún caso puede justificar la anulación de las actuaciones.

4.- La presunción de otorgamiento de la representación.

La resolución del TEAR considera inválidas las actuaciones porque las comunicaciones, tanto de inicio de las actuaciones inspectoras dirigida al importador como de existencia del procedimiento dirigida al representante indirecto, no incluyen en la relación de derechos adjunta a las mismas referencia al derecho a hacer manifestación expresa contraria a la presunción de otorgamiento de la representación a cualquiera de los obligados solidariamente al pago. Apoya el TEAR esta conclusión en que, de haberse incluido esta referencia y de haber hecho manifestación expresa cualquiera de los interesados, las actuaciones deberían haberse realizado de forma distinta. De ello a su vez extrae la conclusión de que la comunicación al codeudor debe hacerse antes de realizar ninguna actuación en el procedimiento.

Es claro que la Administración tributaria debe informar al inicio de las actuaciones de los derechos y obligaciones de los obligados en las mismas y así consta realizado por la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales.

También es indudable que el ordenamiento tributario reconoce derechos y atribuye obligaciones a lo largo de muy diversos preceptos. Consciente de ello, la LGT opta en su artículo 34 por un sistema de enumeración no cerrada de los derechos de los obligados en sus relaciones con la Administración tributaria, lo que no es obstáculo para que en otros preceptos se reconozcan otros, que los obligados pueden perfectamente invocar independientemente de que no se encuentren recogidos en la enumeración general del artículo 34.

En el desarrollo de las actuaciones inspectoras la Administración tributaria sigue la misma metodología, mediante la información de una serie de derechos, los de alcance más general, pero igualmente de carácter no exhaustivo ni excluyente de otros.

La interpretación del TEAR llevaría a invalidar cualquier actuación por el mero hecho de no incluir referencia a todos y cada uno de los derechos que en preceptos dispersos puedan estar reconocidos a los obligados, exigiendo de la Administración tributaria una labor de identificación de derechos que el propio legislador no ha querido realizar, habiendo optado por el sistema de enumeración no limitativa.

La propia técnica legislativa ofrece un criterio interpretativo coherente para la ausencia de identificación de un derecho concreto en la comunicación de inicio de las actuaciones y es que, en sí misma, tal ausencia de referencia expresa no implica que las actuaciones sean inválidas, siempre a reserva de que haya podido generar algún tipo de indefensión al interesado que, en su caso, podrá corregirse normalmente mediante la retroacción de actuaciones. Fuera de la indefensión se trataría a lo sumo de un defecto puramente formal que no puede condicionar la validez de las actuaciones.

Al margen de que no se haga referencia expresa en el anexo a la comunicación a la posibilidad de manifestar expresamente la negativa a la presunción de otorgamiento de la representación, del contenido de la comunicación se infiere información suficiente para el obligado. En este punto conviene hacer distinción entre la relación de derechos y obligaciones y la información deducida del conjunto de la comunicación, que tiene la misma validez que la relación de derechos y obligaciones desde el punto de vista de la información facilitada al obligado y, en esa medida, la obligación de informar sobre los derechos en el procedimiento debe interpretarse respecto al conjunto de la comunicación, incluyendo el texto de la misma y sus documentos anexos.

De hecho, la posibilidad del obligado de hacerse representar en cualquier procedimiento tributario es un ejemplo más de la técnica seguida al efecto por el legislador, que no hace referencia a la representación en su enumeración de derechos del artículo 34 de la LGT pero después reconoce expresamente esta posibilidad en el artículo 46. A efectos del desarrollo de los procedimientos inspectores, la Administración tributaria materializa la información sobre la posibilidad de actuar mediante representante mediante la inclusión de un modelo normalizado de representación y la información al obligado de que dicho modelo será válido para hacerse representar ante la

inspección. Además, dicho modelo normalizado contiene toda la información sobre los preceptos legales aplicables y en concreto el artículo 46 de la LGT como norma principal.

Teniendo presente que el derecho a ser informado de sus derechos debe entenderse referido al conjunto de la comunicación, lo relevante será analizar si la información efectivamente facilitada es suficiente.

Es claro que una comunicación en la que,

- (i) se notifica el inicio de un procedimiento inspector,
- (ii) se emplaza al obligado a atender a la inspección en su propio nombre o atribuyendo su representación a un tercero, a su elección y de forma totalmente independiente de que puedan existir otros obligados respecto a la misma obligación,
- (iii) se adjunta además un modelo normalizado de representación en el que se incluye referencia al artículo 46 de la LGT,

es una comunicación que facilita información suficiente al obligado sobre el régimen de representación y la posibilidad de dejar sin efecto la presunción.

Lo mismo cabe indicar respecto a la comunicación al representante indirecto de la existencia del procedimiento a efectos de que pueda comparecer en nombre propio o bien atribuir su representación a un tercero, igualmente a su elección, de forma totalmente independiente de que puedan existir otros obligados respecto a la misma obligación y adjuntando igualmente un modelo normalizado de representación en el que se incluye referencia al artículo 46 de la LGT. Además, en la comunicación relativa a la existencia del procedimiento, se informa al obligado de forma precisa de las consecuencias de optar por no comparecer, que es cuando en la práctica surtiría efectos la presunción.

En definitiva, la ausencia de identificación expresa de un derecho concreto en la comunicación de inicio no supone causa de invalidación de las actuaciones, siempre que no haya generado indefensión. En el caso concreto de la representación, una comunicación en la que se informa a los obligados de la posibilidad de actuar de forma directa o mediante representante y de los efectos de no comparecer en el caso de los obligados distintos a aquel con el que se iniciaron las actuaciones, facilita a los obligados información suficiente sobre sus derechos en el procedimiento.

En cualquier caso y con independencia de lo expuesto hasta ahora, de la resolución parece deducirse que el TEAR vincula la especial trascendencia de la ausencia de referencia expresa al derecho a manifestarse en contra de la presunción del artículo 46.6 de la LGT al hecho de que, si se hubiera incluido dicha referencia en la comunicación de inicio, las actuaciones podrían haber debido realizarse de manera distinta, o dicho en otros términos, que las actuaciones son nulas por cuanto se han realizado con un obligado sin conocimiento del otro, que pudiera haber influido en las mismas de haberse manifestado expresamente en contra de la presunción.

No obstante, ningún precepto del ordenamiento tributario condiciona la validez de las actuaciones realizadas ante un obligado tributario a la manifestación de otro u otros obligados, incluso en el caso de que concurran en la misma obligación tributaria. Dicho en otros términos, la decisión de un obligado de comparecer en el procedimiento, directamente o mediante representante, o incluso de no comparecer en el procedimiento, no afecta en absoluto a la validez de las actuaciones realizadas ante otros obligados, sin perjuicio obviamente de que, si estas tienen relevancia para otros, se les deban poner de manifiesto con ocasión del trámite de audiencia en los términos legalmente establecidos, lo que en el caso concreto del procedimiento con codeudores supondrá la sujeción a las reglas deducidas del artículo 106 del RGGI.

En definitiva, sin perjuicio de lo que se desarrollará a continuación sobre la conclusión del TEAR relativa a la necesidad de que la comunicación al codeudor se realice antes de cualquier actuación, carece de base legal la conclusión del TEAR de que las actuaciones podrían haberse desarrollado de otra forma. Efectivamente, con independencia de que los obligados hubiesen hecho manifestación expresa contraria a la presunción del artículo 46.6, la misma no hubiese afectado a las actuaciones ante cada obligado que, por definición, se realizan en nombre propio o a través del representante designado expresamente al efecto y que tendrán los efectos que procedan, ya sean para el propio obligado ante el que se realizaron o para otros, en este segundo caso previos los trámites previstos en el artículo 106 del RGGI.

A efectos puramente dialécticos pero ilustrativos del error en el planteamiento del TEAR, podemos simular de qué modo habrían discurrido las actuaciones si se hubiera hecho la indicación expresa relativa al artículo 46.6 en la comunicación de inicio y los obligados se hubiesen manifestado en contra de la misma. Como se verá a

continuación, las manifestaciones de los interesados sobre la presunción no habrían tenido efecto alguno sobre el devenir de las actuaciones, que habrían ocurrido exactamente de la misma manera y conducido al mismo resultado.

Así, si se parte del inicio de las actuaciones con el importador, la comunicación inmediata al representante indirecto antes de realizar ninguna actuación y la manifestación de ambos en el sentido de oponerse a la presunción del artículo 46.6 mediante la comparecencia en el procedimiento en nombre propio, tendría como efecto la continuación de las actuaciones, teniendo a ambos por comparecidos en el procedimiento, y desarrollando las actuaciones con quien proceda en cada caso. Es decir, tal y como prevé el artículo 106 del RGGI con arreglo al cual se desarrollaron las actuaciones

Por tanto, se realizarán las sucesivas actuaciones con uno u otro obligado en función de su contenido. Dichos obligados actuarán en nombre propio y sin que haya condicionante alguno para las actuaciones por la manifestación del otro obligado. Así por ejemplo, si se requiere la aportación del justificante bancario de los pagos se solicitará al importador, pero si se requiere la justificación del flete marítimo (en el caso de que el representante incluyese entre sus servicios el transporte internacional), se solicitará al representante. Cada uno de ellos deberá aportar lo que le corresponda en su propio nombre, al margen de que el otro obligado se hubiese manifestado en contra de la presunción del artículo 46.6, que en nada hubiese afectado a las actuaciones.

Cuestión distinta es que las actuaciones de cada obligado tengan efectos para el otro. En el caso hipotético planteado, si resulta que el justificante bancario refleja un pago superior al reflejado en la factura y el flete marítimo pagado es superior al ajuste practicado en la declaración, ambas cuestiones afectarán a los dos obligados, que obviamente tienen garantizado el acceso al contenido del expediente, incluyendo las actuaciones realizadas con otros obligados, y podrán presentar las alegaciones que considere oportunas, pero en modo alguno su manifestación inicial en contra de la presunción de otorgamiento de la representación afecta a la validez de las actuaciones realizadas.

A mayor abundamiento, no existe prohibición alguna para incluir en el expediente de inspección de un codeudor la información obtenida de otro de los codeudores. A estos efectos no debe olvidarse que se está frente a un mismo hecho generador de la obligación solidaria de pago como es la solicitud de un determinado destino aduanero de la mercancía mediante la presentación de la correspondiente declaración. En este marco, el artículo 78.2 del Código Aduanero Comunitario, vigente en el momento en que se realizaron las actuaciones indica que las actuaciones pueden realizarse "ante cualquier persona directa o indirectamente interesada por motivos profesionales en dichas operaciones y ante cualquier otra persona que como profesional posea dichos documentos o datos". En términos semejantes se regula la materia en el artículo 48 del CAU.

Queda claro por tanto que en ningún caso, incluido el más extremo considerado en su resolución por el TEAR, la presunción del artículo 46.6 y el derecho de los obligados a hacer manifestación en contrario afecta a la forma en que hubiesen debido realizarse las actuaciones y, en consecuencia, no procede hablar de invalidez de las actuaciones realizadas por la ausencia de inclusión de una referencia al artículo 46.6, la cual, incluso si hubiese estado contenida en la comunicación y el obligado hubiese hecho manifestación expresa al efecto, no hubiese condicionado en nada la forma de realizar las actuaciones.

Lógicamente, con esta conclusión decae automáticamente la otra conclusión del TEAR sobre la necesidad de que la comunicación a los codeudores se realice con carácter previo a cualquier actuación en el procedimiento. En efecto, el TEAR basa su conclusión en que potencialmente las actuaciones hubieran debido realizarse de forma distinta en función de las manifestaciones de los restantes obligados. No obstante, ya se ha razonado que no hay base legal que apoye esa conclusión.

En este punto conviene hacer una precisión adicional, distinguiendo el carácter preceptivo de la comunicación a otros obligados respecto a la misma obligación u obligaciones objeto del procedimiento, del momento en que la misma debe realizarse. En concreto, así como respecto al carácter preceptivo de la comunicación la norma lo establece claramente, no ocurre lo mismo respecto al momento en que tal comunicación debe realizarse.

Es claro que la comunicación al codeudor es preceptiva para que pueda exigírsele el pago de la deuda tributaria (art. 106 RGAT), pero la legislación no ha establecido regla alguna respecto al momento en que debe realizarse tal comunicación y debe descartarse la interpretación del TEAR ya que carece de base legal su hipótesis de partida, basada en una mera posibilidad de que las actuaciones se hubiesen realizado de forma distinta en función de la decisión de los interesados de comparecer o no y de su manifestación sobre la representación.

En ausencia de previsión legal expresa y teniendo en cuenta el objetivo de la disposición de garantizar el derecho de los obligados a alegar con carácter previo a cualquier decisión de la Administración que afecte a sus intereses, es obligado interpretar que es suficiente que la comunicación a la que se refiere el artículo 106 se realice con carácter previo al trámite de audiencia, ya que en ese momento el obligado al que pueda afectar la liquidación tiene acceso a todos los documentos relevantes y, como consecuencia inmediata, tiene la posibilidad de exponer su punto de vista con perfecta información y en condiciones de igualdad respecto al obligado con el que se iniciaron las actuaciones.

5.- El principio del procedimiento único.

La resolución del TEAR considera que no pueden incluirse en un mismo procedimiento declaraciones correspondientes a distintos representantes aduaneros y con distinto régimen de representación y por ello de responsabilidad. Se apoyaría esta interpretación en la redacción literal del artículo 106 del RGGI, cuando después de establecer la comunicación al resto de obligados de la tramitación del procedimiento y la posibilidad de estos de comparecer, dispone que el procedimiento será único y continuará con quienes hayan comparecido.

Interpreta la resolución que la referencia al procedimiento "único", debe entenderse con carácter exclusivo y excluyente, de lo que extrae la conclusión indicada en el sentido de que el procedimiento solo podría incluir obligaciones en las que concurra el mismo representante aduanero y el mismo tipo de representación.

Olvida la resolución que esta regulación tiene por objeto únicamente establecer el procedimiento a seguir cuando las actuaciones iniciadas puedan surtir efectos respecto a otros obligados por concurrir en el mismo presupuesto de la obligación y por tanto debe interpretarse en ese contexto.

En lo que se refiere a las obligaciones incluidas en un procedimiento inspector, un precepto muy concreto y con un objetivo determinado como es la referencia al procedimiento único en el contexto de un procedimiento en el que puede haber pluralidad de deudores, debe ponerse en relación al régimen general aplicable a la extensión y alcance de las actuaciones inspectoras.

Así, es claro que corresponde a la inspección definir la extensión de las actuaciones inspectoras, es decir, las obligaciones tributarias que van a ser objeto de las mismas, así como su alcance o elementos de las obligaciones que van a ser objeto de comprobación. Así se desprende claramente del artículo 178 del RGGI, el cual también atribuye cierto margen de apreciación a la Administración Tributaria para modificar la extensión o alcance de las actuaciones.

Con este marco normativo, en un ámbito como el del comercio exterior, en el que es habitual que los operadores actúen con distintos representantes aduaneros y a su vez bajo distinto régimen de representación, es cierto que la Administración tributaria podría separar los procedimientos y abrir tantas inspecciones como representantes aduaneros y regímenes de representación concurren en un determinado importador. Ahora bien, desde el punto de vista de la interpretación del derecho, la cuestión relevante no es que la Administración pudiera haber actuado de otra forma dentro del margen de apreciación que le concede la norma, sino si se ajusta a la legalidad un procedimiento como el que se contempla, en el que se incluyen obligaciones con un elemento personal común como es el importador pero que pueden afectar a una pluralidad de obligados.

A efectos de evaluar el criterio del TEAR, será necesario analizar si las especialidades a introducir en la tramitación tienen encaje en el procedimiento inspector ya que, en caso afirmativo y contrariamente a las tesis contenidas en la resolución del TEAR, nada habría que objetar al hecho de incluir distintos obligados, cada uno de ellos afectado por obligaciones distintas pero todas ellas incluidas en las actuaciones.

En primer lugar, en el caso de que se incluyan en un mismo procedimiento obligaciones correspondientes a diferentes obligados, será requisito necesario que la Administración informe a cada uno de los obligados de las concretas obligaciones a las que se refiere la comunicación, dando así cumplimiento para los obligados solidarios al principio general que obliga a informar de la extensión y alcance de las actuaciones. De este modo, siempre que se garantice que la comunicación a cada obligado le informa adecuadamente de las obligaciones que le afectan, en nada se opone al principio de unidad del procedimiento el hecho de que el mismo incluya obligaciones con distintos elementos personales. De este modo, la regla que establece el artículo 106 del RGGI es la continuación de un único procedimiento, frente a la alternativa que podría haberse planteado de división del mismo en función de los obligados de cada obligación, que estaría alineada con la interpretación que hace del TEAR, pero que no ha sido la vía elegida por el legislador reglamentario.

Sentado que el procedimiento debe continuar con aquellos que hayan comparecido y siendo claro que cada obligación incluida en el procedimiento puede afectar a obligados tributarios distintos, cada una de ellas

habrá de ser, en su caso, objeto de regularización independiente mediante la correspondiente acta de inspección en la que se incluyan aquellas obligaciones que presentan elementos comunes.

Previamente a la formalización de las actas, será necesario otorgar el trámite de audiencia, si bien nuevamente nada se opone a la unidad del expediente si se garantiza que cada obligado tiene acceso a los documentos incorporados a aquél que vayan a ser tenidos en cuenta en la regularización que corresponda a sus obligaciones.

Por lo que se refiere a la formalización de actas independientes dentro de un mismo expediente, no es en absoluto ajeno al procedimiento inspector y, por lo tanto, se ajusta también al ordenamiento sin quiebra de la unidad de procedimiento a la que se refiere el artículo 106 del RGGI.

En este sentido, cabe destacar que las actas son los documentos tendentes a documentar el resultado de las actuaciones inspectoras, proponiendo la regularización tributaria que proceda respecto a la obligación tributaria de que se trate. En el caso de las operaciones de importación, cada declaración genera una deuda aduanera y con ella una obligación tributaria independiente, sin perjuicio de que puedan incluirse varias en un solo procedimiento inspector. Tratándose de obligaciones independientes, perfectamente puede formalizarse un acta por cada una de ellas o acumular varias en una única acta.

En resumen, el hecho de que concurren obligaciones con distintos obligados no implica que se vulnere la regla de procedimiento único establecida en el artículo 106 RGGI sino que es perfectamente compatible con el ordenamiento tributario continuar el procedimiento, en el que se introducirán las adaptaciones que procedan, derivadas de las propias previsiones contenidas en el mismo RGGI.

En cualquier caso, parece necesario referirse expresamente al carácter reservado de los datos tributarios establecido en el artículo 95 de la LGT ya que es el elemento esencial en el que se apoya la conclusión del TEAR, el cual considera, en síntesis, que la concurrencia de varias obligaciones con distintos obligados implica que unos obligados tendrán acceso a los datos de otros, con la consiguiente vulneración de la prohibición para la Administración tributaria de ceder datos tributarios a terceros salvo en los casos tasados legalmente.

Cabe en este punto precisar que el hecho de que haya varios obligados en un mismo procedimiento no implica que todos ellos tengan acceso a la totalidad de documentos del expediente, así como que el trámite de audiencia tiene por objetivo permitir al obligado conocer los documentos que son tenidos en cuenta en la liquidación, careciendo de relevancia a estos efectos que pueda haber otros en la medida en que no tengan influencia alguna en la deuda que finalmente se exige al obligado concreto.

En este sentido, debe recordarse que una de las particularidades a que se ha hecho referencia anteriormente implica la formalización de actas de inspección separadas para cada obligación o grupo de obligaciones incluidas en el expediente en la medida en que afecten a los mismos obligados. Desde el momento en que, previo el trámite de audiencia, se realizan propuestas separadas, cada obligado tiene acceso exclusivamente a aquellos documentos que le afectan y que van a ser tenidos en cuenta por la inspección en la propuesta de regularización de la que puede derivarse una liquidación a su cargo.

A estos efectos, en la puesta de manifiesto del expediente a cada obligado tributario han de identificarse las obligaciones a las que se referirán las actas a formalizar y es posible facilitar acceso exclusivamente a los documentos que serán tenidos en cuenta. Teniendo en cuenta el uso generalizado de tecnologías informáticas en las actuaciones de la Administración tributaria, a efectos prácticos se facilita un Código Seguro de Verificación, con el que el obligado puede acceder al contenido del expediente, si bien el Código asignado a cada obligado le da acceso exclusivamente a los documentos relevantes a efectos de sus obligaciones.

En definitiva, se compatibiliza el derecho de acceso al expediente a efectos de que pueda presentar las alegaciones que estime oportunas, que no sufre merma alguna en la medida en que el obligado conoce todo aquello que va a tener incidencia en sus intereses, con el carácter reservado de los datos tributarios, no produciéndose vulneración alguna del artículo 95 de la LGT.

Sin perjuicio de la precisión anterior, cabría añadir alguna consideración sobre el régimen legal del carácter reservado de los datos tributarios, así como las consecuencias que, en caso de que se entendiese producida, tendría el acceso de un obligado a documentos correspondientes a otro sobre la validez de las actuaciones.

En primer lugar cabe indicar que el artículo 95 establece el carácter reservado de los datos y antecedentes tributarios, pero vinculándolo a su utilización en la efectiva aplicación de los tributos y la imposición de sanciones. Este precepto está por tanto imponiendo una obligación a la Administración tributaria en cuanto al uso que puede dar a los datos, informes o antecedentes en su poder, que se limita a la aplicación de los tributos y la imposición

de sanciones. En línea con ello se establece la prohibición de cesión a terceros, si bien con determinadas excepciones en las que, concurriendo fines distintos, la Administración tributaria puede ceder los datos. En resumen, no hay limitación para que la Administración tributaria pueda usar los datos en sus propios fines pero sí para la cesión para otras finalidades.

De esta regulación legal cabría hacer una distinción entre lo que es una cesión de datos tributarios a terceros, claramente prohibida salvo en casos tasados, y el hecho de que en un determinado procedimiento tributario, que es el fin para el que está previsto el uso de los datos por parte de la Administración tributaria, un obligado pueda llegar a tener conocimiento de datos de terceros.

Del régimen legal se desprende que el hecho de que un determinado obligado pueda llegar a tener conocimiento de datos o antecedentes en poder de la Administración tributaria correspondientes a otro obligado no vulnera por sí mismo el artículo 95, siempre que la Administración tributaria esté haciendo uso de los datos en las funciones para los que están previstos. Es decir, no se trata de una cesión de datos a terceros sino de un uso propio de la Administración tributaria en los fines previstos.

Pensemos, por ejemplo, en un requerimiento de información efectuado a un tercero resultando que la información facilitada por este tiene relevancia en un procedimiento inspector sobre otro obligado: es claro que, en la medida en que tiene incidencia sobre este otro obligado, la documentación le ha de ser puesta de manifiesto al obligado incurso en el procedimiento inspector propio y que incluirá datos personales o de la actividad del requerido, pero ello no impide que el afectado tenga conocimiento de ello en la medida en que el dato se está utilizando en los fines específicos a los que están vinculados. Debe entenderse que es posible el uso de esos datos para la Administración y que con ello no se vulnera el artículo 95, ya que en caso contrario nos encontraríamos con una situación paradójica que restaría toda eficacia a los datos, documentos y antecedentes en poder de la Administración tributaria: en efecto, si de poner de manifiesto los datos o documentos se entiende vulnerado el artículo 95 y de no hacerlo se genera indefensión por no disponer el obligado de información completa, no hay solución posible que permita garantizar la eficacia de la información de que dispone la Administración tributaria sin comprometer la validez de las actuaciones, siempre a reserva de la precisión que se hará posteriormente sobre los efectos de una hipotética vulneración del artículo 95.

En línea con ello, son múltiples las referencias en la LGT a la posibilidad de la Administración Tributaria de utilizar datos o antecedentes en su poder sin incluir limitaciones por el hecho de que pudieran proceder de un tercero: el artículo 108.4 se refiere expresamente al posible uso de los datos facilitados en virtud de las obligaciones de suministro de información o requerimientos individualizados en la regularización de otros obligados, o los artículos 129.2 y 136.2.b) establecen la posibilidad de la Administración tributaria de utilizar en los procedimientos de declaración y comprobación limitada cualquier dato que obre en su poder. Del mismo modo, el artículo 104.5 establece la posibilidad de que las actuaciones de un procedimiento caducado mantengan su validez a efectos probatorios en otro procedimiento, incluido el que se pueda iniciar sobre otro obligado tributario.

Por tanto, en lo que a la cuestión debatida se refiere, el hecho de que un obligado pueda tener acceso a documentos en poder de la Administración tributaria, incluso aún cuando pudieran referirse a otros obligados, no implica una vulneración del artículo 95 de la LGT, en la medida en que es la propia Administración Tributaria la que está haciendo uso de los mismos en un procedimiento tributario con destino a los fines para los que tiene reconocido el uso de toda la información en su poder.

Interesa a esta parte destacar la importancia de la inexistencia de vulneración del artículo 95 por el conocimiento de un obligado de documentos correspondientes a otro, por cuanto esa situación podría trascender del propio procedimiento liquidatorio por aplicación de las normas sobre acumulación de reclamaciones económico-administrativas. En concreto, sin perjuicio de entender que no existiría vulneración del artículo 95, la Administración tributaria trata de reducir al máximo los documentos con información de terceros, objetivo al que responde la ya comentada puesta de manifiesto para cada obligado exclusivamente con los documentos que afectan a la propuesta que le va a ser formulada. Ahora bien, también es cierto que el otro obligado que concurra en esas mismas obligaciones, puede a su vez ser obligado de otras y en esa medida tener acceso a otros documentos del expediente. Si posteriormente las reclamaciones económico-administrativas de ambos obligados son objeto de acumulación, el expediente resultante podría llegar a incluir documentos con datos de terceros, no puestos inicialmente de manifiesto a uno de los obligados, si bien de acuerdo a todo lo indicado anteriormente no supone vulneración del artículo 95 ni genera ningún tipo de indefensión al obligado ya que esos datos no han tenido incidencia en la propuesta y liquidación correspondiente a sus obligaciones.

Sin perjuicio de recordar que en ningún caso se ha producido vulneración del artículo 95 puesto que se ha limitado el acceso de cada obligado a los documentos para él relevantes y puesto que, incluso si se hubiese facilitado acceso a documentos de otros obligados, no se habría vulnerado el artículo 95, cabría hacer alguna precisión sobre las consecuencias que tendría sobre la validez de las actuaciones el caso meramente hipotético de que se interpretase que efectivamente ha existido vulneración.

En este punto parece oportuno diferenciar, de una parte, las consecuencias que tendría sobre la validez de las actuaciones una interpretación del artículo 95 que llevase a restringir el acceso a documentos (que deberían ser analizadas desde el punto de vista de cómo tal restricción ha afectado realmente al derecho de defensa del interesado) y, de otra parte, las consecuencias de una interpretación que llevase a concluir que se han puesto indebidamente datos reservados a disposición de terceros, lo cual no afecta ni a las obligaciones ni a su derecho de defensa, por lo que la validez de las actuaciones no debe quedar perjudicada. En efecto, el conocimiento por un obligado de datos correspondientes a otros no tiene relevancia alguna desde el punto de vista de las obligaciones tributarias y en esa medida no puede acarrear la invalidez de las actuaciones, sin perjuicio de las responsabilidades que pudieran proceder por el incumplimiento. De hecho, consciente de que, en su caso, lo que habrá ocurrido es que un dato que debió gozar de protección en el sentido del artículo 95 finalmente ha llegado a conocimiento de terceros, la propia LGT en el apartado 3 del artículo 95 obliga a la Administración tributaria a adoptar medidas necesarias para garantizar la confidencialidad de los datos y regula las consecuencias de su incumplimiento como falta disciplinaria, desvinculándolas de los procedimientos tributarios.

6.- Imposibilidad de dictar acuerdos individualizados a cada uno de los titulares de la obligación.

De acuerdo a la resolución, considera el TEAR que no cabe dictar acuerdos individualizados a nombre de cada uno de los titulares de la obligación, sino que solo cabe dictar un único acuerdo a nombre de los titulares de la obligación que hayan comparecido.

En este punto conviene hacer una precisión ya que parece haberse producido una confusión involuntaria por parte del TEAR, posiblemente inducida por la numeración de los documentos generada por la AEAT.

En concreto, lo que se ha hecho en el expediente es exactamente lo que indica el TEAR que debe hacerse, es decir un único acuerdo a nombre de los titulares de la obligación, importador y representante indirecto, ambos comparecientes en el procedimiento.

En efecto, el Inspector-Jefe competente adoptó un único acuerdo de liquidación que fue notificado a ambos codeudores. La notificación efectuada a cada uno de los codeudores incluyó una carta de pago que les permite realizar el ingreso, pero hay un solo acuerdo y una única liquidación.

En este sentido puede comprobarse en el expediente cómo las notificaciones al importador y representante indirecto identifican a ambos como deudores y tienen exactamente el mismo contenido, con la excepción del destinatario en su encabezado, si bien esa diferencia no corresponde al acuerdo en sí sino a su notificación, que, por expresa disposición legal, habrá de efectuarse a cada uno de los obligados a los que afecta.

De la lectura del número 1 del Apartado dedicado a los hechos en la resolución se infiere que el elemento que aparentemente ha inducido a error al TEAR es que el "Nº de referencia" de ambas notificaciones es distinto, lo que a su vez lleva al TEAR a deducir que se trata de dos acuerdos, siempre por la vía de su propia interpretación ya que este extremo no se deduce de ninguno de los documentos del expediente. Ahora bien, esa diferencia en el número de referencia se refiere a la notificación del acuerdo (y no al acuerdo mismo) y a la carta de pago que se anexa a esta y que son necesariamente diferentes, puesto que el acuerdo ha de notificarse separadamente a cada uno de los codeudores y a cada uno de ellos se le debe proveer del documento, emitido a su nombre respectivo, para que cualquiera pueda efectuar el ingreso de la deuda única.

Sin perjuicio de lo anterior, debe ponerse de relieve, además, que la única diferencia entre ambos "números de referencia" es que en la notificación y carta de pago remitidas al representante indirecto se añaden los dígitos 0 y 3, repitiéndose así los dos últimos dígitos del número de referencia contenido en la notificación y carta de pago remitidas al importador. Esto es así porque nos hallamos ante una única deuda pero con dos deudores solidarios, de modo que desde la perspectiva de la gestión recaudatoria y de la contabilidad pública, el único modo de crear dos cartas de pago diferenciadas, a nombre de personas diferentes, para el pago de una única deuda consiste en generar dos cartas de pago. Una vez generadas ambas cartas de pago, cuya clave informática en nada afecta al único acto administrativo que subyace, quedan vinculadas en el sistema informático y, desde el punto de vista de su pago, reciben el tratamiento propio de una obligación solidaria, de modo que el ingreso por cualquiera de los deudores supone la extinción para ambos.

Con esta aclaración, no concurre realmente en las actuaciones el defecto invocado por el TEAR y no es necesario entrar en mayor detalle sobre un criterio que, una vez convenientemente aclarado, es compartido por este Departamento y la resolución del TEAR.

7.- Efectos de posibles incumplimientos de normas de procedimiento nacionales en la recaudación de la deuda aduanera.

El TJUE ha declarado la inaplicabilidad de todas las disposiciones nacionales que resulten contrarias al derecho comunitario directamente aplicable (como es el caso de los Reglamentos, en particular del Código Aduanero Comunitario y en el momento actual del Código Aduanero de la Unión), así como la obligación de todos los órganos nacionales, incluyendo los judiciales, de dejar sin aplicación tales disposiciones nacionales.

Durante la vigencia del Código Aduanero Comunitario, que es cuando se desarrollaron las actuaciones, no se preveía en el derecho de la Unión Europea regulación alguna del derecho a ser oído en relación a la comunicación de la deuda aduanera. En consecuencia, puede resultar perfectamente aplicable una legislación nacional tendente a suplir dicha ausencia de regulación a nivel comunitario. A estos efectos, será necesario que la regulación nacional respete las condiciones que ha establecido el TJUE respecto al desarrollo por los ordenamientos de los Estados miembros del derecho a ser oído: aplicarse en términos de equivalencia a los correspondientes recursos nacionales y garantizar su eficacia, es decir que en la práctica su ejercicio no sea imposible o excesivamente difícil. (Sentencia del TJUE de 18 de diciembre de 2008, recaída en el asunto C-349/07, apartado 38) y siempre con el límite indicado de no entrar en contradicción con el derecho comunitario.

El contenido del derecho de defensa en el marco de un procedimiento en termina con una liquidación girada a posteriori se especifica por el TJUE en su sentencia dictada en los asuntos C 129 y 130/13, quedando vulnerado el mismo sólo cuando el destinatario de dicha liquidación no ha sido oído previamente a haber sido ésta dictada.

En este entorno, a efectos interpretativos del alcance del artículo 106 del RGAT en el ámbito de la deuda aduanera debe tenerse en cuenta el contexto indicado, en el que el derecho de la Unión Europea y la interpretación que del mismo ha realizado el TJUE vinculan la regla de solidaridad a la eficacia en la acción de cobro, no han fijado reglas particulares para la comunicación en caso en que concurren varios deudores y establecen como única condición para la comunicación de la deuda aduanera que se garantice el derecho a ser oído de la persona afectada, pero no existía en el Código Aduanero Comunitario una regulación expresa de cómo ejercerlo.

En estas condiciones, el artículo 106, en particular en lo que se refiere a su aplicación en el ámbito de la deuda aduanera, complementa la normativa de la Unión Europea en aquellos aspectos en los que debe hacerlo ante la inexistencia de regulación expresa en una cuestión esencial como es el derecho de defensa, garantizando tal derecho con sujeción a los principios de equivalencia y eficacia exigidos por el TJUE. Ahora bien, ello no implica que pueda sustituir a la norma europea en aquellas cuestiones directamente reguladas en ella o que no precisen de un desarrollo mediante disposiciones nacionales y menos aún que pueda conducir a un resultado contrario al derecho de la Unión. En línea con ello, desde el punto de vista de la deuda aduanera, el artículo 106 del RGAT debe interpretarse a la luz de su carácter complementario de la normativa europea y no puede afectar a la recaudación de la deuda aduanera, en particular si junto a la garantía del derecho a ser oído incorpora o debe combinarse con otras disposiciones de procedimiento que pudieran impedir la comunicación de la deuda por causas distintas a las establecidas en la norma comunitaria.

En este sentido, ninguna de las cuestiones que plantea la resolución del TEAR es relevante desde el punto de vista de la existencia de la deuda aduanera y la validez de su comunicación, tal y como la misma se configura en la normativa de la Unión Europea, por lo que incluso de apreciarse algún incumplimiento de la norma nacional, la misma debió dejarse sin efecto y confirmar la validez de la comunicación siempre que se hubieran cumplido las disposiciones comunitarias y garantizado el derecho de defensa.

Termina solicitando la Directora recurrente de este Tribunal Central que estime el recurso extraordinario y fije el criterio siguiente: *“Son válidas las notificaciones de la deuda aduanera realizadas tanto al importador como al representante indirecto que haya actuado bajo la modalidad de representación indirecta, siempre que quede acreditado que previamente ambos han tenido conocimiento de la tramitación del procedimiento y de su derecho a comparecer en el mismo, y que la liquidación se haya girado a nombre de aquellos que efectivamente hayan comparecido en dicho procedimiento, sin perjuicio de la notificación de la deuda que les corresponda a los que no hubiesen concurrido. A efectos de lo anterior, es irrelevante que alguno de los obligados no haya figurado en la*

orden de carga en plan de inspección o que el procedimiento se refiera también a importaciones declaradas por medio de otros representantes aduaneros.”

Tercero.

En el trámite concedido al efecto por este Tribunal Central, se han presentado por los obligados tributarios 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) alegaciones en las que en esencia se comparten plenamente las fundamentaciones del TEAR.

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 en el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio consiste en determinar si para tener por válidas las notificaciones de la deuda aduanera realizadas tanto al importador como al representante aduanero que haya actuado bajo la modalidad de representación indirecta en los términos del artículo 106 del RGGI, basta con acreditar que previamente ambos han tenido conocimiento de la tramitación del procedimiento y de su derecho a comparecer en el mismo, y que la liquidación se haya girado a nombre de aquellos que efectivamente hayan comparecido en dicho procedimiento, sin perjuicio de la notificación de la deuda que les corresponda a los que no hubiesen concurrido, de forma que resulta irrelevante que alguno de los obligados no haya figurado en la orden de carga en plan de inspección o que el procedimiento se refiera también a importaciones declaradas por medio de otros representantes aduaneros.

Tercero.

Para dar respuesta a la cuestión controvertida ha de exponerse, en primer término, el marco jurídico aplicable a los hechos examinados.

El artículo 4.12 del Reglamento (CEE) nº 2913/92, de 12 de octubre, por el que se aprueba el Código Aduanero Comunitario (en adelante, CAC), vigente en el momento al que se refieren los hechos aquí examinados, dispone que será deudor ante la aduana toda persona obligada al pago del importe de la deuda aduanera. Conforme al artículo 201.2 del CAC la deuda aduanera se originará en el momento de la admisión de la declaración en aduana de que se trate.

En el artículo 4.18 del CAC se define la figura del «declarante» como la persona que efectúa la declaración en aduana en nombre propio o la persona en cuyo nombre se realiza la declaración en aduana.

A su vez, el artículo 5 de dicha norma prevé que toda persona podrá hacerse representar ante las autoridades aduaneras para la realización de los actos y formalidades establecidos en la normativa aduanera, diferenciando dos tipos de representación:

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

En la deuda aduanera a la importación dispone el artículo 201.3 del CAC que “**El deudor será el declarante. En caso de representación indirecta, será también deudora la persona por cuya cuenta se haga la declaración**”. Añadiendo el artículo 213 que “cuando existan varios deudores para una misma deuda aduanera, estarán obligados al pago de dicha deuda con carácter solidario”.

De lo anterior se infiere que cuando un representante aduanero actúa en nombre propio y por cuenta de su comitente (representación indirecta) tiene el carácter de obligado al pago junto con el importador o persona por cuya cuenta se hizo la declaración, respondiendo ambos solidariamente. Dicho representante se convierte en sujeto pasivo y obligado principal de la deuda aduanera, aunque de forma solidaria con la persona por cuya cuenta se hace la declaración.

Concurre, por tanto, el supuesto al que se refiere el actual apartado 7 del artículo 35 de la LGT. Dispone, en efecto, este precepto:

Artículo 35. Obligados tributarios

Son “1. *obligados tributarios las personas físicas o jurídicas y las entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias.*

(.....)

7. La concurrencia de varios obligados tributarios en un mismo presupuesto de una obligación determinará que queden solidariamente obligados frente a la Administración tributaria al cumplimiento de todas las prestaciones, salvo que por Ley se disponga expresamente otra cosa.

Las Leyes podrán establecer otros supuestos de solidaridad distintos del previsto en el párrafo anterior.

Cuando la Administración sólo conozca la identidad de un titular practicará y notificará las liquidaciones tributarias a nombre del mismo, quien vendrá obligado a satisfacerlas si no solicita su división. A tal efecto, para que proceda la división será indispensable que el solicitante facilite los datos personales y el domicilio de los restantes obligados al pago, así como la proporción en que cada uno de ellos participe en el dominio o derecho transmitido”.

El artículo 36.1 de la LGT dispone que:

“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”.

El artículo 106 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGGI), establece lo siguiente:

Artículo 106. Actuaciones en caso de solidaridad en el presupuesto de hecho de la obligación

“1. En el supuesto previsto en el artículo 35.6, (actual 35.7) párrafo primero, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, las actuaciones y procedimientos podrán realizarse con cualquiera de los obligados tributarios que concurren en el presupuesto de hecho de la obligación objeto de las actuaciones o procedimientos.

2. Una vez iniciado un procedimiento de comprobación o investigación, se deberá comunicar esta circunstancia a los demás obligados tributarios conocidos que podrán comparecer en las actuaciones. El procedimiento será único y continuará con quienes hayan comparecido. Las sucesivas actuaciones se desarrollarán con quien proceda en cada caso.

3. Las resoluciones que se dicten o las liquidaciones que, en su caso, se practiquen se realizarán a nombre de todos los obligados tributarios que hayan comparecido y se notificarán a los demás obligados tributarios conocidos”.

Relacionado con lo anterior debe hacerse mención al artículo 46.6 de la LGT, concerniente a la representación voluntaria, a cuyo tenor:

“Cuando, de acuerdo con lo previsto en el apartado 6 (actual apartado 7) del artículo 35 de esta Ley, concurren 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”.

De lo expuesto se colige que el representante aduanero que actúa bajo la modalidad de representación indirecta es codeudor de la deuda aduanera junto con la persona por cuya cuenta hizo la declaración, estando ambos obligados a su pago con carácter solidario.

La exigencia del pago de la deuda aduanera al representante de aduanas que haya declarado en una importación su responsabilidad indirecta habrá de hacerse mediante los procedimientos establecidos en la normativa nacional para estos supuestos, toda vez que en la normativa comunitaria no se establecen procedimientos para ello. A este respecto, en el caso examinado el procedimiento nacional desarrollado es el de inspección, que habrá de regirse por sus normas específicas y teniendo en cuenta las especialidades recogidas en el artículo 106 del RGGI.

Tercero.

La resolución del TEAR recurrida, por lo que aquí interesa, anula el acuerdo de liquidación de referencia 2012xxx003, por el concepto de Tarifa Exterior-Comunidad, ejercicios 2010 y 2011, relativo al acta de disconformidad A02 nº 722yyy20, dictado a nombre de M, SL y MAT, SA, porque la Dependencia de Aduanas, en el procedimiento de inspección seguido con los obligados tributarios, ha incurrido en una serie de defectos, algunos de ellos insubsanables con la retroacción de actuaciones.

Los defectos del procedimiento puestos de manifiesto por el TEAR y negados por la Directora recurrente son los que siguen:

1.- En la Orden de carga en plan de inspección sólo figura el importador, la empresa M, SL, y no el representante aduanero bajo la modalidad de representación indirecta, la empresa MAT, SA, siendo así que debería haberse formalizado a nombre de ambos obligados tributarios.

2.- Ausencia de referencia expresa en la comunicación de inicio del derecho a hacer manifestación en contrario respecto a la presunción de otorgamiento de la representación prevista en el artículo 46.6 de la LGT y, como consecuencia, imposibilidad de realizar ninguna actuación mientras no se haya informado a todos los obligados de la existencia del procedimiento de inspección.

3.- Vulneración del principio de unidad del procedimiento por haber incluido en la misma comprobación declaraciones correspondientes al mismo importador pero a distintos representantes aduaneros.

4.- Imposibilidad de dictar acuerdos de liquidación individualizados a cada uno de los titulares de la obligación.

Cuarto.

A tenor de lo expuesto en los antecedentes de hecho, en la Orden de carga en plan, de fecha 23 de octubre de 2012, solo figura el importador, la empresa M, SL.

Es preciso determinar, por tanto, si en aquellos casos en los que el representante aduanero que actúa bajo la modalidad de representación indirecta, deben éste también ser incluido en la Orden de carga en plan.

El artículo 106 del RGGI regula las particularidades de los procedimientos de comprobación o investigación que hayan de desarrollarse en aquellos supuestos de solidaridad en el presupuesto de hecho de la obligación, como es el aquí analizado.

Según este precepto, ante la concurrencia de varios obligados en el presupuesto de la misma obligación tributaria, cualquiera de ellos puede ser objeto del procedimiento de inspección o de otros procedimientos de aplicación de los tributos, y tales procedimientos pueden generar deudas tributarias a las que deberá hacer frente el propio obligado objeto del procedimiento pero también los demás obligados, si los hubiera, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 35.7 de la LGT. Ante esta situación el artículo 106 del RGGI permite al resto de obligados personarse en el procedimiento, lo que les confiere a partir de ese momento el carácter de parte del mismo, con los correspondientes derechos y obligaciones, en particular la posibilidad de presentar alegaciones

antes de que se dicte cualquier resolución, eliminando así toda posibilidad de indefensión. De esta forma, se deja al obligado la decisión de comparecer o no en el procedimiento, lo cual no afectará a su condición de obligado al pago, que seguirá manteniendo en todo caso. Si decide no comparecer, no adquiere la condición de parte en el procedimiento pero mantiene su obligación de pago, sin que ello suponga indefensión alguna pues tuvo la opción de comparecer y presentar alegaciones.

Desde esta perspectiva ha de rechazarse la postura del TEAR sobre la necesidad de la incorporación del representante aduanero bajo la modalidad de la representación indirecta a la Orden de carga en plan de inspección, ya que la incorporación de los demás obligados al procedimiento es siempre un acto posterior al inicio de las actuaciones, de lo que se infiere que éstas podrán iniciarse sin que aquéllos hayan sido incorporados a Orden de carga en plan alguna. Basta, por tanto, para iniciar las actuaciones con que esté incorporado el primer obligado a la Orden de carga en plan.

Por otra parte, una vez iniciado el procedimiento de inspección con el primer obligado, la posible incorporación de los demás obligados a dicho procedimiento no depende ya de la voluntad de la Administración sino que viene impuesta por el ordenamiento jurídico y, en último término, se hará efectiva única y exclusivamente por la decisión de aquéllos.

Quinto.

El siguiente defecto procedimental señalado por el TEAR es el de la ausencia de referencia expresa en la comunicación de inicio de actuaciones al importador y en la comunicación al representante aduanero indirecto de la existencia del procedimiento, del derecho a hacer manifestación en contrario respecto a la presunción de otorgamiento de la representación prevista en el artículo 46.6 de la LGT y, como consecuencia, la imposibilidad de realizar ninguna actuación mientras no se haya informado a todos los obligados de la existencia del procedimiento de inspección.

En primer lugar, este Tribunal Central coincide con la Directora recurrente en que lo que realmente está regulando el artículo 46.6 de la LGT es una regla de presunción más que un derecho en sí mismo.

La resolución del TEAR parte de la base de que el derecho a hacer manifestación en contrario respecto a la presunción de otorgamiento de representación prevista en el artículo 46.6 de la LGT forma parte del conjunto de derechos y obligaciones que han de ponerse en conocimiento del obligado tributario con ocasión del inicio de las actuaciones inspectoras. Se apoya para ello en los artículos 34.1 ñ) y 147.2 de la LGT, a cuyo tenor:

Artículo 34. Derechos y garantías de los obligados tributarios

Constituyen “1. derechos de los obligados tributarios, entre otros, los siguientes:

(.....)

ñ) Derecho a ser informado, al inicio de las actuaciones de comprobación o inspección sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones y a que las mismas se desarrollen en los plazos previstos en esta Ley”.

Artículo 147. Iniciación del procedimiento de inspección

“1. (.....)

2. Los obligados tributarios deben ser informados al inicio de las actuaciones del procedimiento de inspección sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones”.

De los preceptos citados se infiere no sólo que los obligados tributarios tienen derecho a ser informados al inicio de las actuaciones inspectoras de sus derechos y obligaciones en el curso de las mismas, sino también que dicha labor de información se le impone a la Administración como una obligación.

De la documentación obrante al expediente se deduce que la Dependencia Regional de Aduanas informó al inicio de las actuaciones de los derechos y obligaciones de los obligados tributarios.

Ahora bien, la cuestión a examinar es si dentro de ese conjunto de derechos de los que la Administración debe informar al obligado tributario al inicio de las actuaciones inspectoras se encuentra el regulado en el artículo 46.6 de la LGT, esto es, el de poder manifestarse expresamente en contra de la presunción de representación en el procedimiento.

En este sentido, debe señalarse que el ordenamiento tributario reconoce derechos y atribuye obligaciones en numerosos preceptos. La LGT, en su artículo 34 recoge una enumeración abierta de los derechos y garantías de los obligados tributarios en sus relaciones con la Administración tributaria, lo que no es obstáculo para que se reconozcan otros muchos en otros preceptos de la misma norma, derechos que los obligados tributarios podrán invocar y hacer valer independientemente de que no se encuentren recogidos en la lista no cerrada del artículo 34.

Teniendo presente que la LGT dedica expresamente un precepto, el artículo 34.1, a recoger cuáles son los derechos de los obligados tributarios en sus relaciones con la Administración tributaria, y dado que ni el artículo 34.1 ñ) ni el 147.2 de la LGT establecen qué derechos en concreto, de entre los múltiples reconocidos a lo largo de dicha ley, han de comunicarse al obligado tributario al inicio de las actuaciones inspectoras, no es descabellado pensar que esos derechos puedan ser aquellos que con carácter general reconoce el propio artículo 34.1 de la LGT, entre los que no se encuentra el derecho de representación en general ni el aquí examinado del artículo 46.6 de la LGT.

Lo que sí se antoja desproporcionado es pretender que la comunicación de inicio de actuaciones incluya una referencia a todos y cada uno de los derechos que asisten a los obligados tributarios y que se encuentran dispersos en muy diversos preceptos, pues ello exigiría a la Administración una tarea previa de identificación de derechos, so pena de incurrir en invalidez de las actuaciones, que el propio legislador no ha querido realizar al haber optado por una enumeración abierta y no limitativa de los mismos. Como dice la Directora recurrente el legislador pudo perfectamente recopilar en el artículo 34.1 de la LGT todos los derechos que los obligados pueden ejercer en sus relaciones con la Administración tributaria pero ha optado por otra solución, identificar lo que podría calificarse como el componente básico de los derechos de los obligados, a completar con otros reconocidos en otros preceptos de alcance más específico.

Sin perjuicio de lo anterior, como sostiene la Directora recurrente, es preciso señalar que junto a la comunicación de inicio se acompañaba un modelo normalizado para otorgar la representación en el que se incluye la referencia al artículo 46 de la LGT que regula la representación voluntaria, por lo que se facilitó al contribuyente información suficiente sobre el régimen de representación y sobre la posibilidad de dejar sin efecto la presunción a la que alude el apartado 6 de dicho precepto. Es decir, que aunque en la relación de derechos del obligado tributario contenida en el anexo a la comunicación de inicio no figurara concretamente el relativo a la posibilidad de manifestarse en contra de la presunción del artículo 46.6 de la LGT, la información sobre tal derecho se deducía del conjunto de la comunicación, al incorporarse a la misma el modelo de representación que alude expresamente al propio artículo 46 de la LGT.

Las mismas conclusiones cabría señalar respecto a la comunicación al representante indirecto de la existencia del procedimiento de inspección a efectos de que pueda comparecer en nombre propio o bien atribuir su representación a otro. Obsérvese que en este caso, además, lo que se le comunica al representante indirecto no es el inicio de las actuaciones inspectoras sino la existencia de un procedimiento ya iniciado, circunstancia que determinaría la inaplicación al caso de lo dispuesto en los artículos 34.1 ñ) y 147.2 de la LGT. Por otra parte, también se adjuntó a la comunicación al representante indirecto de la existencia del procedimiento, el modelo de representación con la referencia al artículo 46 de la LGT.

Por otra parte, no debe perderse de vista, tal como indica la recurrente, que el procedimiento del artículo 106 del RGAT es precisamente la vía prevista en el ordenamiento para hacer efectiva la manifestación expresa en contra de la presunción del artículo 46.6 de la LGT. El inicio de las actuaciones inspectoras supone el emplazamiento al obligado tributario al que se dirige para que éste pueda actuar en nombre propio o bien mediante el representante que quiera designar, y ello al margen de que pueda haber otros obligados solidarios. Del mismo modo, el artículo 106 del RGGI da opción a los obligados solidarios distintos de aquél con quien se iniciaron las actuaciones a comparecer en nombre propio o bien mediante el representante que quieran designar en el procedimiento ya iniciado. De esta forma, si un obligado comparece en nombre propio o atribuye su representación a otra persona, automáticamente quedará sin efecto la presunción del artículo 46.6 de la LGT, que

operará exclusivamente si el obligado opta por no comparecer directamente ni atribuir su representación a un tercero.

Respecto, por último, a la afirmación del TEAR de que la comunicación a los codeudores de la existencia del procedimiento ha de realizarse con carácter previo a cualquier actuación en el procedimiento iniciado con el importador, debe rechazarse conforme a lo señalado en el párrafo anterior y teniendo presente, además, que el artículo 106 del RGGI sólo exige la comunicación al codeudor pero nada dice respecto al momento en que ha de producirse.

Sexto.

El siguiente defecto señalado por el TEAR es la vulneración del principio de unidad del procedimiento por haberse incluido en la misma comprobación declaraciones correspondientes al mismo importador pero a distintos representantes aduaneros.

El TEAR justifica la imposibilidad de incluir en el mismo procedimiento de inspección las declaraciones de importación concernientes al mismo importador pero a distintos representantes aduaneros en el carácter reservado de los datos obtenidos por la Administración tributaria a que se refieren los artículos 34.1.i) y 95 de la LGT. Y es que si las actuaciones se desarrollan con obligados tributarios que tienen distintas obligaciones tributarias, en el trámite de audiencia y de puesta de manifiesto del expediente habría obligados tributarios que tendrían acceso a datos que no les conciernen sobre otros obligados tributarios y, además, podrían obtener copia de los documentos (art. 34.1.s) de la LGT). La única manera, dice el TEAR, de evitar esto consistiría en que se ocultasen o sustrajesen documentos en los trámites de audiencia y en las puestas de manifiesto a cada uno de los obligados tributarios, lo que no resultaría conforme a derecho por ocasionar indefensión.

Los artículos 34.1.i) y 95 de la LGT, en la redacción vigente al tiempo de los hechos examinados en el presente recurso, disponen:

Artículo 34. Derechos y garantías de los obligados tributarios

Constituyen "1. derechos de los obligados tributarios, entre otros, los siguientes:

(.....)

*i) **Derecho**, en los términos legalmente previstos, **al carácter reservado de los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria**, que sólo podrán ser utilizados para la aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada y para la imposición de sanciones, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros, salvo en los supuestos previstos en las Leyes.*

(.....)

*s) **Derecho a obtener copia a su costa de los documentos que integren el expediente administrativo en el trámite de puesta de manifiesto del mismo** en los términos previstos en esta Ley.*

Este derecho podrá ejercitarse en cualquier momento en el procedimiento de apremio"

Artículo 95. Carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria.

1. Los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria en el desempeño de sus funciones tienen carácter reservado y sólo podrán ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada y para la imposición de las sanciones que procedan, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros, salvo que la cesión tenga por objeto:

a) La colaboración con los órganos jurisdiccionales y el Ministerio Fiscal en la investigación o persecución de delitos que no sean perseguibles únicamente a instancia de persona agraviada.

b) La colaboración con otras Administraciones tributarias a efectos del cumplimiento de obligaciones fiscales en el ámbito de sus competencias.

c) La colaboración con la Inspección de Trabajo y Seguridad Social y con las entidades gestoras y servicios comunes de la Seguridad Social en la lucha contra el fraude en la cotización y recaudación de las cuotas del sistema de Seguridad Social y contra el fraude en la obtención y disfrute de las prestaciones a cargo del sistema; así como para la determinación del nivel de aportación de cada usuario en las prestaciones del Sistema Nacional de Salud.

d) La colaboración con las Administraciones públicas para la lucha contra el delito fiscal y contra el fraude en la obtención o percepción de ayudas o subvenciones a cargo de fondos públicos o de la Unión Europea.

e) La colaboración con las comisiones parlamentarias de investigación en el marco legalmente establecido.

f) La protección de los derechos e intereses de los menores e incapacitados por los órganos jurisdiccionales o el Ministerio Fiscal.

g) La colaboración con el Tribunal de Cuentas en el ejercicio de sus funciones de fiscalización de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

h) La colaboración con los jueces y tribunales para la ejecución de resoluciones judiciales firmes. La solicitud judicial de información exigirá resolución expresa en la que, previa ponderación de los intereses públicos y privados afectados en el asunto de que se trate y por haberse agotado los demás medios o fuentes de conocimiento sobre la existencia de bienes y derechos del deudor, se motive la necesidad de recabar datos de la Administración tributaria.

i) La colaboración con el Servicio Ejecutivo de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias, con la Comisión de Vigilancia de Actividades de Financiación del Terrorismo y con la Secretaría de ambas comisiones, en el ejercicio de sus funciones respectivas.

j) La colaboración con órganos o entidades de derecho público encargados de la recaudación de recursos públicos no tributarios para la correcta identificación de los obligados al pago y con la Dirección General de Tráfico para la práctica de las notificaciones a los mismos, dirigidas al cobro de tales recursos.

k) La colaboración con las Administraciones públicas para el desarrollo de sus funciones, previa autorización de los obligados tributarios a que se refieran los datos suministrados.

2. En los casos de cesión previstos en el apartado anterior, la información de carácter tributario deberá ser suministrada preferentemente mediante la utilización de medios informáticos o telemáticos. Cuando las Administraciones públicas puedan disponer de la información por dichos medios, no podrán exigir a los interesados la aportación de certificados de la Administración tributaria en relación con dicha información.

3. La Administración tributaria adoptará las medidas necesarias para garantizar la confidencialidad de la información tributaria y su uso adecuado.

Cuantas autoridades o funcionarios tengan conocimiento de estos datos, informes o antecedentes estarán obligados al más estricto y completo sigilo respecto de ellos, salvo en los casos citados. Con independencia de las responsabilidades penales o civiles que pudieran derivarse, la infracción de este particular deber de sigilo se considerará siempre falta disciplinaria muy grave.

Cuando se aprecie la posible existencia de un delito no perseguible únicamente a instancia de persona agraviada, la Administración tributaria deducirá el tanto de culpa o remitirá al Ministerio Fiscal relación circunstanciada de los hechos que se estimen constitutivos de delito. También podrá iniciarse directamente el oportuno procedimiento mediante querrela a través del Servicio Jurídico competente.

4. Los retenedores y obligados a realizar ingresos a cuenta sólo podrán utilizar los datos, informes o antecedentes relativos a otros obligados tributarios para el correcto cumplimiento y efectiva aplicación de la obligación de realizar pagos a cuenta. Dichos datos deberán ser comunicados a la Administración tributaria en los casos previstos en la normativa propia de cada tributo.

Salvo lo dispuesto en el párrafo anterior, los referidos datos, informes o antecedentes tienen carácter reservado.

Los retenedores y obligados a realizar ingresos a cuenta quedan sujetos al más estricto y completo sigilo respecto de ellos.

5. La cesión de información en el ámbito de la asistencia mutua se regirá por lo dispuesto en el artículo 177 ter de esta Ley.

Por su parte, el artículo 99 de la LGT, en sus apartados 4 y 5, dispone:

Artículo 99. Desarrollo de las actuaciones y procedimientos tributarios

“(.....)”

4. El obligado que sea parte en una actuación o procedimiento tributario podrá obtener a su costa copia de los documentos que figuren en el expediente, salvo que afecten a intereses de terceros o a la intimidad de otras personas o que así lo disponga la normativa vigente. Las copias se facilitarán en el trámite de audiencia o, en defecto de éste, en el de alegaciones posterior a la propuesta de resolución.

5. El acceso a los registros y documentos que formen parte de un expediente concluido a la fecha de la solicitud y que obren en los archivos administrativos únicamente podrá ser solicitado por el obligado tributario que haya sido parte en el procedimiento tributario, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 95 de esta Ley”.

El RGGI establece en relación con el acceso a los archivos y registros administrativos y la obtención de copias, lo que sigue:

Artículo 94. Acceso a archivos y registros administrativos

1. Los obligados tributarios que hayan sido parte en el procedimiento podrán acceder a los registros y documentos que formen parte de un expediente concluido en los términos y con las condiciones establecidos en el artículo 99.5 de la Ley 58/ 2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

2. (.....).

3. El derecho de acceso llevará consigo el de obtener copia de los documentos cuyo examen sea autorizado en los términos previstos en el artículo siguiente.

4. (.....)”

Artículo 95. Obtención de copias

1. El obligado tributario podrá obtener a su costa, previa solicitud, copia de los documentos que figuren en el expediente, en los términos establecidos en el artículo 99 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, durante la puesta de manifiesto del expediente, cuando se realice el acceso a archivos y registros administrativos de expedientes concluidos o en cualquier momento en el procedimiento de apremio. Se podrán hacer extractos de los justificantes o documentos o utilizar otros métodos que permitan mantener la confidencialidad de aquellos datos que no afecten al obligado tributario.

2. (.....).

3. Cuando conste la concurrencia de alguna de las circunstancias señaladas en el artículo 99.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se denegará la obtención de copias mediante resolución motivada.

4. En aquellos casos en los que los documentos que consten en el archivo o expediente correspondiente estén almacenados por medios electrónicos, informáticos o telemáticos, las copias se facilitarán preferentemente por dichos medios o en los soportes adecuados a tales medios, siempre que las disponibilidades técnicas lo permitan”.

En relación con el inicio del procedimiento de inspección dispone el artículo 147.2 de la LGT que “Los obligados tributarios deben ser informados al inicio de las actuaciones del procedimiento de inspección sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones”.

Y el artículo 178.1 del RGGI que: *“Las actuaciones del procedimiento inspector se extenderán a una o varias obligaciones y períodos impositivos o de liquidación, y podrán tener alcance general o parcial en los términos del artículo 148 de la Ley 58/ 2003, de 17 de diciembre, General Tributaria”.*

A la vista de los artículos 147.2 de la LGT y 178.1 del RGGI este Tribunal Central no encuentra obstáculo para que el procedimiento de inspección pueda comprender varias obligaciones tributarias, constituidas por sendas declaraciones de importación, aún cuando puedan concurrir en ellas junto con el mismo importador como elemento común, representantes aduaneros indirectos distintos, siempre que los obligados tributarios sean informados al inicio de las actuaciones sobre la naturaleza y alcance de las mismas. Dado que el procedimiento de inspección es único con arreglo al artículo 106 del RGAT, debe continuar con aquellos obligados que hayan comparecido y cada obligación comprobada puede afectar a obligados tributarios distintos, resulta claro que cada obligación habrá de ser regularizada independientemente mediante la correspondiente acta de inspección en la que se incluyan aquellas obligaciones que presentan elementos comunes.

Tampoco el hecho de que haya de otorgarse el trámite de audiencia previo a la formalización de las actas constituye impedimento para que las actuaciones inspectoras puedan extenderse a declaraciones de importación en las que concurre el mismo importador pero distintos representantes aduaneros indirectos, siempre que quede garantizado que cada obligado tiene acceso únicamente a los documentos del expediente que van a ser tenidos en cuenta en la regularización correspondiente a sus obligaciones.

En este sentido, el ordenamiento jurídico ofrece instrumentos para salvaguardar la confidencialidad y el uso adecuado de la información tributaria.

Y es que la ocultación a un determinado representante aduanero de la documentación del expediente concerniente a una declaración de importación en la que él no actuó como representante indirecto del importador estaría respaldada, tanto en el trámite de audiencia como una vez concluido el expediente, por lo dispuesto en los apartados 4 y 5 del artículo 99 de la LGT y en los artículos 94 y 95 del RGGI. No cabe hablar, por tanto, de indefensión cuando se oculta a un representante aduanero indirecto una documentación que nada tiene que ver con la declaración de importación en la que él actuó.

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 AEAT** contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana,

ACUERDA:

ESTIMARLO, fijando como criterio que: Son válidas las notificaciones de la deuda aduanera realizadas tanto al importador como al representante aduanero que haya actuado bajo la modalidad de representación indirecta, siempre que quede acreditado que previamente ambos han tenido conocimiento de la tramitación del procedimiento y de su derecho a comparecer en el mismo, y que la liquidación se haya girado a nombre de aquellos que efectivamente hayan comparecido en dicho procedimiento, sin perjuicio de la notificación de la deuda que les corresponda a los que no hubiesen concurrido. A efectos de lo anterior, es irrelevante que el representante aduanero no haya figurado en la orden de carga en plan de inspección o que el procedimiento se refiera también a importaciones declaradas por medio de otros representantes aduaneros.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.