

LA REPRESENTACIÓN EN EL MARCO DE LOS GRAVÁMENES ADUANEROS Y DE LOS TRIBUTOS DERIVADOS DEL REF DEVENGADOS CON OCASIÓN DE LA IMPORTACIÓN DE BIENES EN CANARIAS

ALBERTO CAMPO HERNANDO

Inspector de tributos, del Cuerpo Superior de Administradores
de la Comunidad Autónoma de Canarias,
escala de Administradores Financieros y Tributarios

SUMARIO

- I. Introducción.
- II. La representación en el ámbito de los gravámenes aduaneros.
La configuración de los elementos subjetivos.
 - A) Alcance de la representación
 - B) Responsabilidad de los representantes
- III. La representación en el ámbito de los tributos derivados del REF devengados con ocasión de la importación de bienes en Canarias.
 - A) Alcance de la representación
 - B) Responsabilidad de los representantes
- IV. Tipología y casuística de las personas y entidades que pueden acceder a actuar como representantes en los despachos e importación y exportación relativos a los tributos derivados del REF.
 - A) Modelo general
 - B) Excepcionalidades estratégicas al modelo general. La sociedad estatal Correos y Telégrafos
- V. Conclusiones.

Resumen del contenido:

El presente artículo recoge las particularidades de los nuevos modelos de representación ante la aduana y en las importaciones de los tributos derivados del REF que Estado y Comunidad Autónoma de Canarias han establecido en sus respectivos ámbitos de actuación. Partiendo del análisis de la propia función de representación, o mediación, el trabajo profundiza en cuanto a la propia extensión de la representación, la responsabilidad y su alcance, analizando las principales diferencias existentes en las normas que regulan, en una y otra Administración, las citadas figuras. Por otro lado, ante el nuevo modelo de representación ante la Administración Tributaria Canaria consecuencia del Decreto 16/2003, de 10 de febrero, se analizan las personas y entidades habilitadas para poder acceder a ejercer la mediación, tanto cuando el representante actúa en nombre y por cuenta ajena, como en nombre propio.

I. INTRODUCCIÓN

Tradicionalmente, dentro de las operaciones de despacho de las mercancías ante las distintas Administraciones, ha existido una figura de enorme importancia debido a la complejidad que provoca la realización de los trámites y la cumplimentación de los modelos de declaración. Esta figura es la del representante.

Teniendo en cuenta la modificación sustancial que se ha producido en este colectivo, tanto en el ámbito del Estado, como en el de la Comunidad Autónoma de Canarias, procede establecer un análisis sobre las figuras que pueden acceder a ejercer la representación, el alcance de la misma, y la responsabilidad a la que se sujetan unos y otros. Obviamente, el análisis será mucho más profundo cuando tratemos la representación en el ámbito de la Administración Tributaria Canaria, mientras que el efectuado sobre la citada representación en las operaciones de importación ante la Aduana tiene un objetivo más comparativo, establecer un marco de referencia sobre el que mencionar las principales diferencias establecidas por el modelo autonómico.

La normativa reguladora de la representación en las declaraciones, tanto ante la Aduana, como las derivadas de los despachos de importación y exportación ante la Administración Tributaria Canaria establecen, en los mismos términos prácticamente, que toda persona, física o jurídica, podrá hacerse representar para formular declaraciones, ya sea ante una u otra Administración.

No obstante, resulta patente la posibilidad que asiste a los importadores de actuar en nombre y por cuenta propia, como autodespachantes. Con ello nos encontramos que en las declaraciones efectuadas para asignar un destino aduanero a las mercancías, así como en las declaraciones para efectuar los despachos de importación y exportación relativos a los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias pueden ser realizadas en nombre y por cuenta propia, de tal manera que no interviene ningún representante, así como por cuenta ajena, con actuación de representante, bien directo, en nombre ajeno, bien indirecto, en nombre propio.

Resulta necesario, por tanto, efectuar un análisis preliminar sobre el significado

jurídico y los efectos de dicha responsabilidad, así como las modalidades de la misma.

Tal y como señalan los profesores Luis Díez-Picazo y Antonio Gullón en su obra *Sistema de Derecho Civil*: *"Hay representación cuando se celebra el negocio jurídico por medio de una persona, el representante, que actúa en nombre de otra, el representado, de manera que los efectos se producen siempre de un modo directo e inmediato en la esfera jurídica de este último y nunca en la del representante. Cuando se gestiona por un intermediario el interés ajeno pero actuando éste en su propio nombre, no hay verdadera representación, sino una figura distinta (interposición, gestora, mandato no representativo, etc.)"*¹

Para que exista representación en puridad basta la actuación del representante en nombre del representado, con la especialidad de que, tanto en la representación en el ámbito de los gravámenes aduaneros, como en los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, devengados con ocasión de la importación de bienes en el Archipiélago, la falta de documento de representación determinará que la Administración entienda que el representante no actúa como tal, sino en su propio nombre y derecho. Sin embargo, desde aquí entendemos que se trata de una presunción "iuris tantum" que

se destruye mediante la aportación de prueba en contrario, a través de la figura de la ratificación.

En estos términos, los profesores Díez-Picazo y Gullón continúan:

"Sin embargo para la producción de la eficacia directa de la gestión representativa en la esfera jurídica del representado es menester un nuevo requisito, que consiste, o en la exigencia de un previo poder de representación o en una posterior ratificación por el dominus de lo hecho por el representante"

*La concesión de un poder (apoderamiento) se configura como un negocio jurídico, que es independiente de la relación jurídica básica existente. Es un acto por virtud del cual el dominus negotii concede u otorga a otra persona un poder de representación. Es un negocio jurídico en la medida que es un acto de voluntad plasmado en una declaración, que constituye un precepto de autonomía privada destinado o dirigido a la reglamentación de intereses."*²

La representación se divide en dos modalidades básicas: directa e indirecta. La representación genuina, o directa, supone que el mediador actúa en nombre y por cuenta del mandante, mientras que el representante en la modalidad de repre-

¹ Luis Díez-Picazo y Antonio Gullón, *Sistema de Derecho Civil. Volumen I*, Séptima Edición, Tecnos, Madrid, 1990, página 595.

² Luis Díez-Picazo y Antonio Gullón, *Sistema de Derecho Civil. Volumen I*, Séptima Edición, Tecnos, Madrid, 1990, página 595.

sentación indirecta actúa en nombre propio y por cuenta de su comitente. Sobre esta clasificación, los autores aludidos exponen:

"Son dos las formas básicas a través de las cuales se lleva a cabo la actuación de un representante: "agüere nomine proprio" y "agüere nomine alieno". El actuar en nombre de otro es uno de los requisitos que se exigen a la representación directa. Los efectos jurídicos de lo actuado por el representante repercuten entonces de una manera directa e inmediata en la esfera jurídica del representado, como si hubiera actuado por sí mismo y no a través del representante. El actuar en nombre ajeno supone:

1º Revelación por el representante que actúa en tal calidad e identificación plena de la persona en quien recaerán los efectos jurídicos de lo actuado.

2º Aceptación por el tercero de esa disociación entre quien actúa y quien va a recibir sus efectos.

La llamada representación indirecta es aquella en la que el representante actúa por cuenta del dominus, pero en su propio nombre. Regulada en el artículo 1717 del Código Civil (Cc.) y artículo 246 del Código de Comercio (C. de c.). El artículo 1717 del Cc. establece que cuando el mandatario obra en su propio nombre, el mandante no tiene acción contra las personas con quien

*el mandatario ha contratado, ni éstas tampoco contra el mandante. En este caso el mandatario es el obligado directamente a favor de la persona con quien ha contratado, como si el asunto fuera personal suyo. Exceptúase el caso en que se trate de cosas propias del mandante. Hay una ruptura aparentemente total entre las relaciones mandante-mandatario por una parte, y las relaciones mandatario-tercero por otra."*³

Así pues, cuando se trata de representación ante la Administración, el representante debe asumir una responsabilidad mayor que cuando la representación es directa o pura.

II. LA REPRESENTACIÓN EN EL ÁMBITO DE LOS GRAVÁMENES ADUANEROS. LA CONFIGURACIÓN DE LOS ELEMENTOS SUBJETIVOS

El artículo 5 del Código Aduanero Comunitario (en adelante, CAC), aprobado mediante Reglamento (CEE) nº 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, establece sobre el derecho de representación:

"1. En las condiciones establecidas en el apartado 2 del artículo 64 y a reserva de las disposiciones adoptadas en el marco de la letra b) del apartado 2 del artículo 243, toda persona podrá hacerse representar

³ Luis Díez-Picazo y Antonio Gullón, *Sistema de Derecho Civil. Volumen I*, Séptima Edición, Tecnos, Madrid, 1990, páginas 609 y 626.

ante las autoridades aduaneras para la realización de los actos y formalidades establecidos en la normativa aduanera.

2. La representación podrá ser:

- directa, en el caso en que el representante actúe en nombre y por cuenta ajena, o bien*
- indirecta, en el caso en que el representante actúe en nombre propio pero por cuenta ajena.*

Los Estados miembros podrán limitar el derecho de efectuar, en su territorio, declaraciones de aduana con arreglo a:

- o bien la modalidad de representación directa,*
- o bien la de representación indirecta,*

de forma que el representante deba ser un agente de aduanas en el ejercicio de su profesión en dicho país.

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

Tal y como señala la letra b) del apartado 2 del artículo 64 del Código, no se requerirá la condición de establecimiento en la Comunidad a las personas

- que hagan una declaración de tránsito o de importación temporal;*

- que declaren mercancías con carácter ocasional siempre que las autoridades aduaneras lo consideren justificado.*

Continúa el artículo 5 del CAC en los siguientes términos:

4. El representante deberá declarar que actúa por cuenta de la persona representada, precisar si se trata de una representación directa o indirecta y poseer un poder de representación.

Se considerará que la persona que no declare que actúa en nombre o por cuenta de otra persona, o que declare que actúe en nombre o por cuenta de otra persona sin poseer un poder de representación, está actuando en nombre propio y por cuenta propia.

5. Las autoridades aduaneras podrán reclamar de cualquier persona que declare actuar en nombre o por cuenta de otra persona los medios de prueba que acrediten su poder de representación."

En relación con lo previsto en estos apartados 4 y 5, insistiremos cuando analicemos el alcance de la representación en el ámbito de los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (en adelante, REF).

El derecho de representación ha sido regulado mediante Real Decreto 1889/1999, de 13 de diciembre y desarrollado mediante Orden del Ministerio de Hacienda de 9 de junio de 2000, por la que se regula el

derecho a efectuar declaraciones de aduana. Ambos, a su vez, desarrollan lo previsto en el citado artículo 5 del CAC.

Así pues, en el ámbito de los gravámenes aduaneros, el derecho de representación se encuentra regulado y limitado por una "supernorma" de ámbito superior, como es el CAC, ya que el mismo permite que los Estado miembros puedan restringir el derecho de representación, en alguna de las modalidades, a los agentes de aduana, debido al carácter de esta profesión, regulado el ejercicio de su actividad mediante un Colegio profesional.

No sucede lo mismo en el ámbito de la Comunidad Autónoma de Canarias. En este caso, resulta preciso señalar el carácter subsidiario que, en materia de importaciones, tiene para los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias la normativa aduanera y, en particular, tanto el ya mencionado CAC, como el Reglamento (CEE) nº 2454/93 de la Comisión, de 2 de julio de 1993, por el que se dictan las disposiciones de aplicación del Código Aduanero Comunitario. La justificación se encuentra en la Disposición Adicional Cuarta de la Ley 20/1991, de 7 de junio, la cual establece: *"Para todo lo no previsto en esta Ley, y en especial en lo relativo a materias aduaneras, se estará a lo que dispongan las disposiciones vigentes en el resto del territorio nacional en cuanto no se opongan a lo establecido en la misma."* En este caso, si la materia de la representación no estuviera regulada por la Comunidad Autónoma de Canarias para los tributos derivados del REF, sería indirecta y subsi-

diariamente aplicable la regulación establecida, tanto por el CAC, como la establecida por el Estado en desarrollo del mismo a través del Real Decreto 1889/1999 y por la Orden del Ministerio de Hacienda. Como curiosidad, la Ley 20/1991, únicamente se refiere a los representantes en el artículo 21 bis, al regular la responsabilidad en el ámbito de las importaciones, ya que recoge lo siguiente:

"2. En las importaciones de bienes, también serán responsables solidario del pago del impuesto:

(...)

3º. Los agentes de aduanas, y las personas autorizadas para presentar y tramitar declaraciones para el despacho de mercancías cuando intervengan en nombre propio y por cuenta de sus comitentes."

A) Alcance de la representación

Consideramos imprescindible, tratar el tema de hasta dónde se extienden las actuaciones sobre las que opera la representación. Entendemos que en los gravámenes aduaneros, el alcance de la misma se extiende a todos los actos que tienen por objeto proceder a los despachos y actuaciones accesorias, como es la de representar a los deudores en los llamados aforos o reconocimiento físico de las mercancías. Sin embargo, dicha representación se encuentra limitada a lo previsto, tanto en el artículo 243.2 del CAC, como en la legislación nacional, recogida en el artículo

46 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

El artículo 243.2 del CAC establece que el derecho de recurso podrá ejercitarse:

"(...)

b) en una segunda fase, ante una autoridad independiente que podrá ser una autoridad judicial o un órgano especializado equivalente, con arreglo a las disposiciones vigentes en el Estado miembro."

Con ello, la salvedad establecida por el artículo 5 del CAC queda patente en la limitación impuesta a los recursos que se formulen en una segunda fase, en los que se remite a la legislación establecida por el Estado miembro, siendo aplicable, en este caso, tanto la salvedad del artículo 46 de la Ley General Tributaria, como las limitaciones impuestas cuando los recursos se planteen en la correspondiente vía Jurisdiccional.

Añadiremos, que el alcance de la representación se extiende también a los supuestos en que se va a solicitar una Información Arancelaria Vinculante, o una Información Vinculante en materia de Origen, reguladas ambas en el artículo 12 del CAC.

B) Responsabilidad de los representantes

La responsabilidad a la que están sometidos en uno y otro caso dista de coin-

cidir. En el supuesto de los gravámenes aduaneros, la responsabilidad deriva de la cotitularidad en la deuda, ya que las diferentes figuras subjetivas que intervienen en los diferentes hechos imponibles recogidos en los artículos 201 a 205 del Código Aduanero Comunitario son instituidos por el mismo como codeudores, es decir, la Administración puede dirigirse a cualquiera de ellos para exigir el pago de la deuda, sin que exista acto administrativo de derivación de responsabilidad como sucede en el caso de la responsabilidad, solidaria y subsidiaria, regulada en la Ley General Tributaria. Tal sucede en el hecho imponible recogido en el artículo 201 del CAC, el cual establece:

"1. Dará origen a una deuda aduanera de importación:

a) el despacho a libre práctica de una mercancía sujeta a derechos de importación, o

b) la inclusión de dicha mercancía en el régimen de importación temporal con exención parcial de los derechos de importación.

2.(...)

3. El deudor será el declarante. En caso de representación indirecta, será también deudora la persona por cuenta de la cual se haga la declaración.

(...)"

Resulta necesario precisar que el CAC

define al declarante como la persona en cuyo nombre se formula la declaración, con lo cual, en el caso de autodespacho, es decir, aquel que se efectúa en nombre y por cuenta propia, sin representante, el declarante coincide con el importador y es el único deudor. Lo mismo sucede en la representación directa, ya que la declaración se efectúa en nombre de otra persona, el importador, aquel que tiene poder de disposición sobre las mercancías, con lo que el representante directo tampoco tiene ninguna responsabilidad sobre la deuda aduanera, fuera de que vamos a comentar más adelante. Sin embargo, en el caso de la representación indirecta, el representante es el primer deudor, siendo deudor, "además", la persona por cuenta de la cual se efectúa la declaración, que dando instituidos ambos como codeudores, como se encarga de aclarar, no obstante el artículo 213 del Código Aduanero Comunitario, que no nombra deudor principal, cuando existen varios deudores, a ninguno de ellos, sino que los instituye a todos como deudores solidarios.

No obstante lo anterior, la carencia de responsabilidad por parte de los responsables directos, es decir, por parte de los agentes de aduanas, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en su artículo 43, número 1, letra e), los ha instituido como responsables subsidiarios. Como sabemos, la responsabilidad subsidiaria opera de tal modo que para exigir el pago de la deuda a dichos responsables es necesario que tanto los deudores principales como los responsables solidarios, si los hubiera, sean declarados fallidos, exigién-

dose, en todo caso, un acto administrativo de derivación de responsabilidad, en donde se determine su alcance y contenido.

Por otro lado, los artículos 202 y siguientes del CAC, para hechos imponderables distintos de los previstos en el artículo 201, señalan otros deudores o codeudores que estarán constituidos por las siguientes personas:

1.- En el supuesto de introducción irregular de mercancías en el territorio aduanero comunitario, la persona que haya procedido a la introducción irregular, las personas que hayan participado en dicha introducción sabiendo o debiendo saber razonablemente que se trataba de una introducción irregular, así como las personas que hayan adquirido o tenido en su poder la mercancía de que se trate, sabiendo o debiendo saber razonablemente en el momento de la adquisición o recepción de dicha mercancía que se trataba de una mercancía introducida irregularmente.

2.- En el supuesto de sustracción de la mercancía a la vigilancia aduanera, la persona que haya sustraído la mercancía a la vigilancia aduanera, las personas que hayan participado en dicha sustracción sabiendo o debiendo saber razonablemente que se trataba de una sustracción de la mercancía a la vigilancia aduanera, las personas que hayan adquirido o tenido en su poder la mercancía de que se trate sabiendo o debiendo saber razonablemente en el momento de la adquisición o recepción de dicha mercancía que se trataba de una

mercancía sustraída a la vigilancia aduanera, así como, en su caso, la persona que deba cumplir las obligaciones que entrañe la permanencia en depósito temporal de la mercancía o la utilización del régimen aduanero en el que se encuentra dicha mercancía.

3.- Cuando la deuda se origina por el incumplimiento de cualquiera de las obligaciones a que quede sujeta una mercancía sometida a derechos de importación como consecuencia de su estancia en depósito temporal o de la utilización del régimen aduanero en el que se encuentre, o bien por la inobservancia de cualquiera de las condiciones señaladas para la concesión de tal régimen o para la concesión de un derecho de importación reducido o nulo por la utilización de la mercancía para fines especiales, será deudor la persona que, según el caso, deba cumplir las obligaciones que entrañe la estancia en depósito temporal de una mercancía sujeta a derechos de importación o la utilización del régimen aduanero en el que se encuentre dicha mercancía, o que deba respetar las condiciones fijadas para la inclusión de la mercancía en este régimen.

4.- Por último, en el caso en que la deuda aduanera se origine como consecuencia del consumo o la utilización, en una zona franca o en un depósito franco, en condiciones distintas de las previstas por la normativa vigente, de una mercancía sujeta a derechos de importación, serán codeudores y responderán solidariamente del pago del tributo, la persona que haya consumido o utilizado la mercancía, así

como las personas que hayan participado en dicho consumo o utilización, sabiendo o debiendo saber razonablemente que dicho consumo o utilización se efectuaba en condiciones distintas de las previstas por la normativa vigente.

Como vemos, en los casos anteriormente enumerados de codeudores en la deuda aduanera, en los distintos supuestos en los que se origina ésta, no intervienen los representantes como cotitulares de la misma, salvo que, por sus actuaciones, hayan sido colaboradores en alguno de los supuestos anteriormente mencionados, en cuyo caso asumirían la correspondiente responsabilidad.

El descrito más arriba constituye el esquema básico a partir del cual el CAC construye el modelo de elementos subjetivos pasivos de la deuda aduanera. Como veremos a continuación, el modelo configurado por la Ley 20/1991 es bastante diferente.

III. LA REPRESENTACIÓN EN EL ÁMBITO DE LOS TRIBUTOS DERIVADOS DEL REF DEVENGADOS CON OCASIÓN DE LA IMPORTACIÓN DE BIENES EN CANARIAS

Actualmente, las normas que regulan la representación en los despachos de importación y exportación relativos a los tributos derivados del REF están constituidas por:

Ley 20/1991, de 7 de julio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen

Económico Fiscal de Canarias, (en adelante, Ley 20/1991) en particular, en su artículo 21 bis.

El Decreto 139/1991, de 28 de junio, por el que se aprueban las normas de gestión, liquidación, recaudación e inspección de las importaciones de bienes sujetas al Arbitrio sobre la Producción y la Importación en Canarias (APIC), y de revisión de los actos dictados en aplicación del mismo. Esta norma es aplicable, en materia de importaciones, tanto al Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) –en virtud de lo dispuesto en el artículo 61.2 de la Ley 20/1991–, como al Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías (AIEM), de conformidad con lo establecido en el artículo del Decreto 34/2002, regulador de la gestión en el AIEM.

El Decreto 34/1998, de 2 de abril, por el que se regula la autorización a los Agentes y Comisionistas de Aduanas para intervenir ante la Administración Tributaria Canaria como representantes en los despachos de importación y exportación relativos a los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

Decreto 16/2003, de 10 de febrero, por el que se regula la presentación de declaraciones por medio de representante con el fin de proceder al despacho de importación y exportación relativo a los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, así como sus disposiciones de desarrollo.

Hasta la entrada en vigor del citado decreto 16/2003 los únicos representantes,

tanto en representación directa como indirecta, autorizados para efectuar los citados despachos eran los agentes de aduanas y un pequeño colectivo de asimilados que tenían el mismo “status” que los citados comisionistas de aduanas.

La Disposición Adicional Decimosexta de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social, completó el régimen sancionador de los representantes, en el ámbito de la suspensión y revocación de las autorizaciones, para los supuestos marcados en la citada Disposición adicional.

Así pues, tanto la apertura efectuada por el Estado, a fin de garantizar a otros colectivos la posibilidad de presentar declaraciones en Aduana, y la necesidad de establecer en un sector tan sensible un procedimiento homogéneo con la disciplina estatal, así como la necesidad de incorporar normativa dispersa a la ya existente sobre los representantes en el ámbito de la Comunidad Autónoma de Canarias, propició la publicación del decreto 16/2003, de 10 de febrero, el cual, aun cuando regula la representación, en general, en los despachos de importación y exportación relativos a los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, sin embargo, en la práctica, únicamente regula los requisitos y condiciones del ejercicio de la representación indirecta, ya que la representación directa, reservada a los Agentes y Comisionistas de Aduanas, sigue rigiéndose por lo previsto en el citado Decreto 34/1998, de 2 de abril, que queda ampliamente modificado y adaptado a las nuevas

circunstancias por el mencionado Decreto 16/2003.

El sistema de representación que construyen las normas anteriormente señaladas es similar al establecido con anterioridad por el Estado, y más concretamente, por la Orden del Ministerio de Hacienda, de 9 de junio de 2000, por la que se regula el derecho a efectuar declaraciones de aduana. En este sentido no hay diferencia sobre los colectivos a los que se reserva un tipo u otro de representación, salvo en lo que se refiere a los requisitos exigidos para el desempeño de la citada mediación.

La especialidad en los despachos ante los servicios de la Administración Tributaria Canaria deviene de la exigencia de un requisito adicional exigido en el ámbito de la representación indirecta: la acreditación del conocimiento de las singularidades económico-fiscales de Canarias en la forma que se determine reglamentariamente. Esta obligación –que únicamente es exigida a aquellos sectores profesionales cuya actividad no se halla regulada por un colegio profesional–, tiene una razón principal para su imposición: la ausencia de temas específicos relativos al Régimen Económico y Fiscal de Canarias en las respectivas convocatorias para obtener los correspondientes títulos de capacitación.

El desarrollo del requisito descrito anteriormente ha requerido, a su vez, disposiciones que lo han regulado, fijando la fórmula que, en cada momento, se ha determinado como la óptima para acredi-

tar el mencionado conocimiento ante la Administración Tributaria Canaria. En este sentido, la Orden de la Consejería de Economía, Hacienda y Comercio, de 11 de abril de 2003, reguló el citado requisito, determinando que, con carácter general, la acreditación del conocimiento señalado se efectuaría “mediante la superación de una prueba de capacitación, a realizar tras la celebración de un curso de asistencia obligatoria, que versará sobre las materias previstas en el anexo de la citada Orden”. Así pues, dos elementos principales configuran la fórmula de acreditación: un curso, y una prueba de capacitación a realizar tras el mismo. Por otro lado, el temario sobre el que iban a versar el curso y la prueba se estableció sobre la base de las singularidades del REF, temas de Derecho Tributario general, así como de derecho aduanero.

Asimismo, pareo establecer las Bases de la convocatoria, el tribunal, y la regulación del proceso de celebración del curso y de la prueba, se adoptó la Orden de la Consejería de Economía, Hacienda y Comercio de 23 de mayo de 2003. Esta Orden fijó la duración del curso en treinta horas, estableciendo una condición de asistencia mínima de 24 horas, sin la cual no se entendería superado el mismo y no se podría optar, en su caso, a la celebración del examen.

Por otro lado, se dio la oportunidad de acreditar el conocimiento de las singularidades económico-fiscales de Canarias mediante la simple asistencia al curso de treinta horas, sin necesidad de realizar la prueba, en aquellos caso en que el media-

dor hubiera actuado durante un periodo mínimo de diez años dentro de los quince inmediatamente anteriores a la entrada en vigor de la Orden de 10 de abril como apoderado de Agentes y Comisionistas de Aduanas, debiendo acreditar la citada circunstancia mediante escritura pública de apoderamiento o cualquier otro documento admitido en derecho. Con ello, se admite que la experiencia acumulada en la realización de los despachos ante la Administración Tributaria Canaria constituye otro medio adicional para avalar el conocimiento de las singularidades económico-fiscales descritas. Pero, debemos preguntarnos, ¿Por qué es tan importante acreditar el citado conocimiento? Precisamente por las singularidades mencionadas, provocadas por la configuración de los dos elementos principales en el entorno de la imposición indirecta del REF, como son el Impuesto General Indirecto Canario y el Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en Canarias. Estas singularidades se cifran en casi todos los elementos esenciales de los citados tributos, cuando se dan cita en la materia de las operaciones de comercio exterior, incluida, por supuesto, la especialidad de la representación y de la responsabilidad de los propios representantes.

A) Alcance de la representación

En este aspecto, debemos mencionar, dentro del alcance de la representación, el documento de poder de representación, regulado en el artículo 3 del Decreto 16/2003, de 10 de febrero, por el que se regula la presentación de declaraciones por medio de representante con el fin de pro-

ceder al despacho de importación y exportación relativo a los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, exigido como requisito, también, para el ejercicio de la representación indirecta, por el artículo 5, apartado 3, del mencionado Decreto. Es este documento el que determina la naturaleza de la representación conferida al mediador –sea directa, o indirecta–, así como el carácter de la misma, es decir, si es general y, por tanto, válida para todas las operaciones efectuadas en nombre del comitente y en tanto la misma no sea revocada, o bien, particular o parcial, para una sola operación de intermediación.

El citado documento es indispensable para acreditar la representación y el carácter de la misma, ya que el citado artículo 3 del Decreto 16/2003, en su apartado 4 establece que *“La falta de poder de representación por parte del Agente y Comisionista de Aduanas determinará el considerar que éste actúa en nombre y por cuenta propia.”* Así pues, la existencia del mencionado documento se torna en indispensable para acreditar no sólo el carácter de la representación, sino para probar su existencia, ya que, en ausencia del citado poder, se entenderá que el mediador está actuando como autodespachante.

Sin embargo, como comentábamos al principio, la citada exigencia puede considerarse como una presunción *“iuris tantum”* que admite prueba en contrario, como veremos, ya que es aquí donde adquiere protagonismo una figura como es la de la *ratificación a posteriori*, que parece

no ser válida de acuerdo con la literalidad del artículo citado. La misma, regulada en el artículo 1259 del Cc. con el siguiente tenor: *"(...) El contrato celebrado a nombre de otro por quien no tenga su autorización o representación legal será nulo, a no ser que lo ratifique la persona a cuyo nombre se otorgue antes de ser revocado por la otra parte contratante"*, y que el profesor Díez-Picazo considera en los siguientes términos: *"Si no ha existido apoderamiento, el principal puede, aceptar la actuación del gestor o asumir sus consecuencias. La actuación del gestor se transforma entonces en actuación plenamente representativa y despliega, en el orden de la representación, todos los efectos que son propios de ésta."*

Entendemos que dicha figura es perfectamente válida en el ámbito de representación que nos ocupa, eso sí, siempre y cuando la misma sea expresa y no tácita, y se ratifique a través del mismo documento que sirve para conferir la representación a priori. Estos últimos requisitos son obvios debido a los efectos que produce la citada figura representativa. Por tanto, a requerimiento de los servicios de la Administración Tributaria Canaria, –o a iniciativa de los propios intervinientes en la importación, representante e importador,– el importador, o en su caso, el representante, podrán ratificar dicha representación, el carácter de la misma y su extensión, mediante la aportación del correspondiente poder de representación en el que quede suficientemente acreditada la fecha a partir de la cual tenía vigencia la misma, si el poder era general, o la operación a la que se refería, si el poder era parcial, aplicable a una

única operación. Todo ello, a pesar de que el artículo 3 del Decreto 16/2003, de 10 de febrero, establece la necesidad de que el documento se aporte con carácter previo, ya sea a la Administración, si es de carácter global, o a la propia declaración, si es de carácter parcial.

Por lo que respecta al alcance propiamente dicho de la representación, es decir, a los actos y formalidades a los que se extiende, el documento de representación aprobado mediante Orden de la Consejería de Economía, Hacienda y Comercio, de 11 de abril, declara textualmente que *"el que suscribe (...) autoriza a representante autorizado ante la Administración Tributaria Canaria (...), en la modalidad de representación (...) para la realización de los despachos de importación o exportación relativos a los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, así como la realización de los demás actos de trámite que se deriven de dicho despacho."*

Es precisamente la última parte de la disposición transcrita la que debemos interpretar, aunque pensamos que la misma no guarda demasiados secretos, puesto que ella misma ya describe las actuaciones derivadas, es decir, los actos de trámite que se derivan de dicho despacho.

Pero, ¿cuáles son estos actos de trámite? Entendemos que serán aquéllos que, precisamente, no requerirían un nuevo mandato, como por ejemplo la asistencia, en lugar de los sujetos pasivos y demás interesados, a los actos de reconocimiento físico de las mercancías, suscribiendo, en su nombre, los documentos en los que se

recoge el resultado de dicho reconocimiento, o, en su caso, la solicitud para los reconocimientos sanitarios y fitosanitarios de las mercancías, o bien, la solicitud de traslado de las mercancías a un depósito temporal autorizado, etcétera.

No se extiende, por el contrario, a aquellos actos a los que la propia Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, requiere de acreditación por cualquier medio válido en derecho que deje constancia fidedigna, como sucede en los enumerados en el artículo 46, es decir, *para interponer recursos o reclamaciones, desistir de ellos, renunciar a derechos, asumir o reconocer obligaciones en nombre del obligado tributario (...)* Con ello, a pesar de que la representación, directa o indirecta, se hubiera acreditado de manera fidedigna mediante la presentación del correspondiente documento de poder de representación, la interposición de un recurso o de una reclamación en nombre del importador, –tan comunes en el ámbito de las declaraciones de importación y exportación, por la generalidad del procedimiento de declaración previa y liquidación posterior practicada por la Administración– requerirá de un acto adicional de representación en el que se declare la citada intención, expresado a través de un documento adicional, o bien mediante la correspondiente declaración *apud acta* (comparecencia del interesado ante el órgano competente).

B) Responsabilidad de los representantes

El alcance de la responsabilidad de las diversas personas intervinientes en los pro-

cedimientos de despachos de importación y exportación relativos a los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias difiere bastante de la configuración de responsabilidades entre los diversos deudores en el ámbito de los gravámenes aduaneros, en la medida en que, por un lado, quienes intervienen en introducciones irregulares de mercancías en el territorio de las Islas Canarias, o bien aquellos que incumplen obligaciones relativas a depósitos, depósitos o zonas francas, o regímenes especiales, se instituyen en sujetos infractores, y no sujetos pasivos, o *deudores*, en la terminología comunitaria, y, por el otro, el diferente carácter de la responsabilidad que adquieren los propios representantes, los cuales se ven despojados, en el ámbito de los tributos del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, del carácter de cotitulares en la deuda.

En el ámbito de la Ley 20/1991, el artículo 21 bis de la citada norma establece lo siguiente:

"Artículo 21º bis.- Responsables del Impuesto.

(...)

2. En las importaciones de bienes, también serán responsables solidario del pago del impuesto:

1º. Las asociaciones garantes en los casos determinados en los Convenios Internacionales.

2º. Las empresas de transporte, cuando actúen en nombre de terceros en virtud de Convenios internacionales.

3º. Los agentes de aduanas, y las personas autorizadas para presentar y tramitar declaraciones para el despacho de mercancías cuando intervengan en nombre propio y por cuenta de sus comitentes.

(3. Serán responsables subsidiarios del pago del impuesto los agentes de aduanas cuando actúen en nombre y por cuenta de sus comitentes.) Derogado por la Disposición derogatoria séptima de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y de orden social.

4. Las responsabilidades establecidas en el número 2 anterior no alcanzarán a las deudas tributarias que se pongan de manifiesto como consecuencia de actuaciones practicadas fuera de los recintos aduaneros."

En este artículo nos encontramos con una diferencia fundamental respecto a lo previsto en los artículos 201 y siguientes del Código Aduanero Comunitario, y es la diferencia en la extensión de la responsabilidad de los representantes que actúan en representación indirecta en los despachos a los que nos referimos. Efectivamente, ya que, como veíamos anteriormente, el CAC declara a los representantes indirectos, que tienen la consideración de declarantes, como codeudores, al mismo nivel, o incluso algo superior, al de los importadores, que son las personas por cuenta de las cuales se efectúan las declaraciones.

En el ámbito del sistema tributario español, a partir del 1 de julio de 2004, la responsabilidad está recogida en la Sección

3ª del Capítulo II del Título II de la Ley general Tributaria, Ley 58/2003, de 17 de diciembre, que abarca los artículos 41 a 43, ambos inclusive, así como en el Título III, Capítulo V, Sección 3ª, artículos 174 a 176, ambos incluidos, del mismo texto legal, que regula, en este último caso, el procedimiento a seguir frente a los responsables.

En esta regulación, que no difiere en lo sustancial en lo establecido por la legislación anterior, se establece que "*salvo que una norma con rango de ley disponga otra cosa, la derivación de la acción administrativa para exigir el pago de la deuda tributaria a los responsables requerirá un acto administrativo en el que, previa audiencia al interesado, se declare la responsabilidad y se determine su alcance y extensión, de conformidad con previsto en los artículos 174 a 176 de esta ley. Con anterioridad a esta declaración, la Administración competente podrá adoptar medidas cautelares del artículo 81 de esta ley y realizar actuaciones de investigación con las facultades previstas en los artículos 142 y de esta ley.*"

Asimismo, el artículo 41 de la mencionada Ley General Tributaria continúa, con respecto a la responsabilidad subsidiaria, en los siguientes términos: "*La derivación de la acción administrativa a los responsables subsidiarios requerirá la previa declaración fallido del deudor principal y de los responsables solidarios.*"

Por tanto, vemos cómo el procedimiento para solicitar el pago de los tributos a los responsables se agrava en el ámbito

de los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias respecto del procedimiento exigido en el ámbito de los gravámenes aduaneros. Efectivamente, en este último caso, la Administración, en caso de impago se dirigirá indistintamente a cualquiera de los deudores para exigirles el pago de las cantidades debidas, sin que deba existir un procedimiento especial para ello, fuera del propio de la vía de apremio. Por el contrario, en el caso de los tributos contenidos en la Ley 20/1991, devengados con ocasión de la importación de bienes en Canarias, la derivación de la acción administrativa para exigir el pago de la deuda a los responsables solidarios exige un acto administrativo previo, dictado conforme a lo previsto en los artículos 174, 175 y 176 de la Ley General Tributaria, exigiéndose, en caso de responsabilidad subsidiaria, una declaración de fallido por parte del deudor principal y de los responsables solidarios, si los hubiera. La declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios, en su caso, exige, respecto de los mismos, ultimar el procedimiento de recaudación en la vía de apremio, incluyendo, si procede, el procedimiento de embargo, para concluir que no es posible cobrar las cantidades debidas. Esto, en la práctica, como sabemos, hace enormemente dilatado el procedimiento para exigir la deuda al responsable subsidiario, lo que, a su vez, provoca la cuasi imposibilidad de cobrar la deuda por parte de la Administración, con el coste que, además, conlleva.

Respecto a los propios responsables, vemos que, además de los casos lógicos de las empresas de transportes y de las aso-

ciaciones garantes, en los casos fijados por los Convenios Internacionales, el artículo transcrito destaca como responsables solidarios a los representantes indirectos, sean agentes y comisionistas de aduanas, o bien personas autorizadas pertenecientes a cualquier otro colectivo.

Asimismo, el citado artículo 21 bis recoge una limitación especial a la responsabilidad de los representantes y es que ésta únicamente alcanza a las deudas que se pongan de manifiesto como consecuencia de actuaciones practicadas dentro de los propios recintos aduaneros, salvando los representantes su actuación en los supuestos en los que no concurra dicha circunstancia. A título de ejemplo, como actuaciones practicadas fuera de los recintos aduaneros, a las que no se extendería, en su caso, la responsabilidad de los representantes, podemos contemplar, entre otras, las siguientes:

1) Sustracción a la vigilancia de los servicios de la Administración Tributaria Canaria de mercancías que se encontrasen en régimen de depósito, o bien, que se encontrasen físicamente en depósitos temporales situados fuera de los recintos aduaneros.

2) Incumplimiento de las obligaciones a las que quedan sujetas las mercancías como consecuencia de la inclusión de las mismas en el régimen de importación temporal, o de tráfico de perfeccionamiento activo, como podría ser el caso de una cesión o arrendamiento de mercancías mientras las mismas permanecen en régimen de importación temporal.

3) Inobservancia de requisitos y condiciones que deben cumplir las personas autorizadas por los servicios de la Administración Tributaria Canaria para la aplicación de un régimen especial de importación, como sucede en el caso de los titulares de depósitos públicos, respecto de las mercancías almacenadas en los mismos.

4) Inobservancia de requisitos y condiciones a las que están sometidos quienes han sido destinatarios de aplicaciones de tipos reducidos o nulos, como sucede en el supuesto del importador de bienes de inversión exentos, al amparo de lo dispuesto en el artículo 25 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, que, antes del periodo legal establecido de cinco años, enajena el citado bien de inversión.

Por lo que respecta a la responsabilidad subsidiaria, la redacción vigente anterior al 1 de enero de 1999 contemplaba dicha responsabilidad respecto de los agentes de aduana y otros operadores autorizados que actuaran en el ejercicio de representación directa. No obstante, la Disposición derogatoria séptima de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y de orden social, derogó el citado número 3, con lo que, desde dicho momento, los agentes de aduana y otros representantes autorizados no tenían ningún tipo de responsabilidad, salvo aquella que derivase de su colaboración en la comisión den una infracción tributaria, o cualquier otra prevista en el régimen de infracciones y sanciones, tanto general como particular de cada tributo.

No obstante, la nueva Ley General Tributaria, con entrada en vigor a partir del 1 de julio de 2004, restablece este supuesto de responsabilidad subsidiaria. El artículo 43 del citado texto legal determina:

"1. Serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades:

(...)

e) Los agentes y comisionistas de aduanas, cuando actúen en nombre y por cuenta de sus comitentes.

(...)"

Resulta necesario precisar si el citado precepto es aplicable al ámbito de los tributos derivados del REF. Sólo podemos contestar afirmativamente a la citada duda, ya que, como vimos anteriormente, la Disposición Adicional Cuarta de la Ley 20/1991, de 7 de junio, recogía que *"para todo lo no previsto en esta Ley, y en especial en lo relativo a materias aduaneras, se estará a lo que dispongan las disposiciones vigentes en el resto del territorio nacional en cuanto no se opongan a lo establecido en la misma."* Distinto hubiese sido si la citada Ley 20/1991 hubiese regulado específicamente –tal y como efectivamente lo hacía, antes de la derogación establecida por Ley 50/1998, de 30 de diciembre– la figura de la responsabilidad subsidiaria respecto de los representantes directos, y esta regulación fuese en contra de lo previsto en la citada Ley 20/1991, en cuyo caso, antes de proceder a una revisión de la

misma, si procediera, sería preciso cumplir los mandatos establecidos por la Ley específica.

Por otro lado, cabe señalar aquí un aspecto que no tiene en cuenta la Ley General Tributaria cuando declara la responsabilidad subsidiaria de los agentes y comisionistas de aduanas cuando actúen en representación indirecta, y es la posible aplicación, en el ámbito de los tributos regulados por la Ley 20/1991, de la limitación a la exigencia de responsabilidad, cuando se trate de deudas que se pongan de manifiesto como consecuencia de actuaciones practicadas dentro de los recintos aduaneros. Debemos concluir que, en coherencia con lo establecido para los responsables solidarios, teniendo en cuenta que el carácter de la responsabilidad subsidiaria resulta menos gravosa para el representante que la solidaria, parece adecuado interpretar, en el ámbito que nos ocupa, la responsabilidad subsidiaria de los representantes directos, en los mismos términos que la establecida para los representantes que actúen en representación indirecta, con lo que deberemos tener en cuenta la citada limitación cuando los agentes y comisionistas de aduanas actúen en esa representación ante los servicios de la Administración Tributaria Canaria, sin que la responsabilidad se extienda a las deudas que se pongan de manifiesto como consecuencia de actuaciones practicadas fuera de los recintos aduaneros.

Por otra parte, en consonancia con lo dispuesto en el artículo 41.4 de la Ley General Tributaria, la responsabilidad de

los responsables no se extiende a las sanciones, sin perjuicio de que pueda alcanzarse si se les considera colaboradores en la comisión de una infracción tributaria.

Por último, ya que hemos dedicado un apartado a recoger las responsabilidades de los representantes, tenemos que mencionar también un derecho especial regulado en sendas leyes de acompañamiento de los Presupuestos Generales del Estado, en particular la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, y la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, también de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social. Este derecho no es otro que el de reembolso de las cuotas del Impuesto General Indirecto Canario a aquellos agentes de aduanas y otros operadores cuando hubieran satisfecho el Impuesto por cuenta de sus comitentes que hayan obtenido el reembolso del impuesto. Si transcurrido un año desde el nacimiento del derecho a la deducción, el importador que tenga derecho a la deducción total del impuesto devengado por la importación no ha reembolsado la cuota satisfecha con ocasión de dicha importación por el agente de aduanas o la persona o entidad que haya actuado en nombre propio y por cuenta del importador, aquél o ésta podrá solicitar de la Administración Tributaria Canaria su devolución, en el plazo de los tres meses siguientes y en las condiciones y con los requisitos que se determinen reglamentariamente. Por otro lado, el agente de aduanas o la persona o entidad que haya actuado en nombre propio y por cuenta del importador deberá acompañar a la solicitud de devolución el

documento acreditativo del pago del impuesto, que quedará inutilizado a los efectos del ejercicio del derecho a la deducción o devolución.

IV. TIPOLOGÍA Y CASUÍSTICA DE LAS PERSONAS Y ENTIDADES QUE PUEDEN ACCEDER A ACTUAR COMO REPRESENTANTES EN LOS DESPACHOS E IMPORTACIÓN Y EXPORTACIÓN RELATIVOS A LOS TRIBUTOS DERIVADOS DEL REF

A) Modelo general

En el ámbito que nos ocupa, el Decreto 16/2003, de 10 de febrero, por el que se regula la presentación de declaraciones por medio de representante con el fin de proceder al despacho de importación y exportación relativo a los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, en sus artículos 2 y 4 regulan las personas y entidades que pueden actuar ante la Administración Tributaria Canaria como representantes en los citados despachos, estableciendo, asimismo, la reserva de la representación directa a los agentes y comisionistas de aduanas.

Esta reserva queda patente en la propia redacción literal del artículo 2 del citado Decreto, que recoge el mandato en los siguientes términos:

"1. Toda persona, física o jurídica, así como las entidades a las que se refiere el artículo 33 de la Ley General Tributaria, que actúe por medio de representante ante

la Administración Tributaria Canaria para efectuar declaraciones, con el fin de proceder al despacho de importación o exportación relativo a los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, deberá valerse de un Agente y Comisionista de Aduanas autorizado, cuando la modalidad de representación elegida fuese la directa."

La regulación de los Agentes y Comisionistas de Aduanas como representantes en los despachos de importación y exportación ante la Administración Tributaria Canaria se efectúa a través del Decreto 34/1998, de 2 de abril, debidamente modificado por el supracitado Decreto 16/2003.

En relación a la representación indirecta, el artículo 4 del mencionado Decreto 16/2003 tiene el siguiente tenor:

"2. Se encuentran capacitados para actuar como representantes ante la Administración Tributaria Canaria, en las declaraciones de importación y exportación, bajo la modalidad de representación indirecta:

a) Las personas físicas que actúen en el ejercicio de una actividad profesional cuya regulación estatutaria les faculte expresamente para formular declaraciones ante la Administración Tributaria, con capacidad para efectuarlas en nombre propio y por cuenta ajena.

b) Las personas jurídicas cuyos socios, asociados, miembros o partícipes

actúen en el ejercicio de una actividad profesional cuya regulación estatutaria les faculte expresamente para formular declaraciones ante la Administración Tributaria, con capacidad para efectuarlas en nombre propio y por cuenta ajena.

c) Las personas físicas o jurídicas que, por previsión legal o reglamentaria, se hallen autorizadas por la Comunidad Autónoma de Canarias para el ejercicio de funciones de intermediación en operaciones de tráfico exterior de mercancías, con facultad para hacerlo en nombre propio y por cuenta ajena.

d) En todo caso, los Agentes y Comisionistas de Aduanas debidamente autorizados, así como las empresas en las que, al menos, uno de los socios tuviera la condición de Agente colegiado de Aduanas con mayoría del capital de la sociedad y cuyo objeto societario consistiese en el ejercicio habitual de funciones de intermediación en operaciones de tráfico exterior de mercancías.

3. Tratándose de personas jurídicas, el socio, asociado, miembro o partícipe mayoritario deberá reunir los requisitos previstos para alguna de las personas físicas descritas en el número anterior.

4. Cuando el representante revista forma societaria, actuará ante la Administración Tributaria Canaria a través de la persona física a la que corresponda la administración de la sociedad o, en su caso, de la persona que dispusiese de poder, otorgado ante fedatario público e

inscrito en el Registro Mercantil, expresamente para este fin por el órgano societario competente. En todo caso, el poder indicado ha de recaer necesariamente en persona que se halle al servicio exclusivo de la empresa por medio de relación laboral por tiempo indefinido."

Del texto transcrito se puede efectuar el siguiente análisis:

1. Para evitar una discriminación a favor de las personas jurídicas, se exige de la persona física que tenga la participación mayoritaria en la Entidad reúna los mismos requisitos que los establecidos para las personas naturales.

En este orden, cuando el representante revista forma de persona jurídica, la persona física que disponga del mayor número de acciones, o de participaciones, deberá, o bien ser agente o comisionista de aduanas, debidamente colegiado, o bien actuar en el ejercicio de una actividad profesional cuya regulación estatutaria les faculte expresamente para formular declaraciones ante la Administración Tributaria, con capacidad para efectuarlas en nombre propio y por cuenta ajena, o, en su caso, que por previsión legal o reglamentaria, se halle autorizada por la Comunidad Autónoma de Canarias para el ejercicio de funciones de intermediación en operaciones de tráfico exterior de mercancías, con facultad para hacerlo en nombre propio y por cuenta ajena.

No menciona el citado artículo la posibilidad de las entidades a las que se refiere

el artículo 35 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en particular a las comunidades de bienes, o cualquier otra fórmula asociativa sin personalidad jurídica distinta de la de sus asociados. Entendemos que lo anterior sería extensivo a dichas entidades, ya que, en caso contrario, sería exigible el requisito de pertenecer a alguno de los grupos descritos a todas y cada una de las personas físicas o jurídicas que forman parte de la mencionada comunidad.

Por otro lado, cabe mencionar aquí el supuesto de personas jurídicas que están, a su vez, participadas por otras personas jurídicas, y así sucesivamente hasta llegar a una sociedad matriz, o que controla directa o indirectamente a la entidad que va a proceder a actuar como representante ante la Administración Tributaria Canaria. En este supuesto, habrá que remontarse hasta la persona física que controla, bien directamente mediante la titularidad de la mayoría de acciones o participaciones de la entidad representante, o bien indirectamente mediante la titularidad de acciones o participaciones de aquellas entidades que, a su vez, controlan a la citada entidad representante, y comprobar que se incluye en alguno de los grupos descritos más arriba.

Como hemos visto, el requisito que debe reunir el titular mayoritario de acciones o de participaciones consiste en pertenecer a alguno de los colectivos descritos en el mencionado artículo 4, lo que podría suponer, al contrario de lo que comentábamos, una discriminación positiva a favor de las personas jurídicas, al no exigirles las

mismas condiciones que a las personas físicas en el momento de solicitar la autorización, las cuales están previstas en el artículo 5 del citado Decreto. Estos requisitos se resumen en el cumplimiento de una serie de formalidades, entre las que se encuentra el acreditar el conocimiento de las singularidades económico-fiscales de Canarias, en la forma que reglamentariamente se determine, y de la que hemos hablado en otro punto de l presente trabajo. No obstante, para despejar dudas que en algún momento se han planteado sobre la interpretación del citado precepto, el apartado 4 del citado artículo 4 del Decreto 16/2003, establece la necesidad de que cuando el representante revista forma societaria –o, como comentábamos, de comunidad de bienes o cualquier otra fórmula asociativa sin personalidad jurídica distinta de la de sus asociados-, deberá actuar ante la Administración Tributaria Canaria a través de la persona física a la que corresponda la administración de la sociedad o, en su caso, de la persona que dispusiese de poder, otorgado ante fedatario público e inscrito en el Registro Mercantil, expresamente para este fin por el órgano societario competente. Precisándose que, en todo caso, el poder indicado ha de recaer necesariamente en persona que se halle al servicio exclusivo de la empresa por medio de relación laboral por tiempo indefinido. Sin embargo, esta norma queda completada con la prevista en el apartado 2 del artículo 5 del Decreto 16/2003, que exige a la persona física a través de la que opere, tanto que pertenezca a alguno de los colectivos mencionados, así como que disponga de la acreditación del conocimiento de las

citadas singularidades. Con esta exigencia, entendemos cumplido un requisito de igualdad exhaustiva en el trato efectuado por la norma a las personas físicas y a las personas jurídicas.

2. Los colectivos descritos, a su vez, pueden ser clasificados en tres:

a) Agentes y comisionistas de aduanas debidamente colegiados. Sobre este particular no existen dudas en cuanto a los mismos. La única particularidad la constituye un grupo de operadores que anteriormente a la entrada en vigor del Decreto 16/2003, de 10 de febrero, fueron autorizados a actuar ante la Administración Tributaria Canaria con un status de asimilado a la condición de Agente y comisionista de aduanas.

b) Un colectivo, heterogéneo, que reúne a quienes actúen en el ejercicio de una actividad profesional cuya regulación estatutaria les faculte expresamente para formular declaraciones ante la Administración Tributaria, con capacidad para efectuarlas en nombre propio y por cuenta ajena.

Dentro de la definición de este grupo, ya se establece un requisito que deben reunir y que salta a la vista: que exista una regulación estatutaria de su actividad. Dicha regulación estatutaria sólo puede cumplirse actualmente mediante la regulación de la actividad a través de un Colegio Oficial. De entre aquellas actividades que podrían reunir los requisitos, mencionaremos a las dos principales, como es la acti-

vidad profesional de abogado y la de asesor fiscal, regulada a través del registro de Economistas Asesores Fiscales, inserto este último dentro del Consejo General de Colegios de Economistas de España.

b.1) Abogados en ejercicio.- Para el análisis de este colectivo, nos hemos fijado en los Estatutos del Colegio de Abogados de Santa Cruz de Tenerife, espejo de las normas de los diversos Colegios de abogados que existen en España. En este sentido, el artículo 11, que señala el ámbito de actuación de los mismos, establece:

"1.- La intervención del Abogado será preceptiva en toda clase de procesos y ante cualquier jurisdicción, salvo que por ley se disponga expresamente otra cosa.

2.- El Abogado podrá ejercer su profesión ante cualquier clase de Tribunales, Órganos Administrativos, Asociaciones, Corporaciones y Entidades públicas de cualquier índole, sin perjuicio de poderlo hacer también ante cualquier entidad o persona privada cuando lo requieran sus servicios.

3.- El Abogado podrá ostentar la representación del cliente cuando no esté reservada por ley a otras profesiones."

Estos dos últimos puntos son sobre los que cabe incidir, ya que son los que pueden dar lugar a dos tipos de interpretaciones: una restrictiva, en la medida en que, expresamente, los Estatutos no mencionan la labor de representación en la modalidad de representación indirecta para

actuar ante la Administración Tributaria, y otra más extensiva, en la medida en que la Ley, expresamente, no lo reserva a otras profesiones, y genéricamente, el abogado tiene la posibilidad de representar a su cliente ante la Administración. Esta cuestión deberá ser resuelta por la Administración, ya sea a través de consulta, bien a iniciativa propia mediante la determinación del criterio en una resolución. Desde luego, donde no habría duda de la imposibilidad para actuar ante la Administración como representantes indirectos sería en el caso de los Procuradores, ya que los mismos únicamente representan a las partes ante los Juzgados y Tribunales.

b.2) Asesores fiscales debidamente colegiados.- En este sentido, los Estatutos del Consejo General de Colegios de Economistas de España, órgano donde se integra el Registro de Economistas Asesores Fiscales, entre las funciones de aquéllos no señalan, en ningún momento, la labor de intermediación ante la Administración, ni en representación directa, ni indirecta, por lo que cabe concluir que, en este caso, no reúnen el requisito de actividad para poder actuar ante la Administración Tributaria Canaria como representantes indirectos en los despachos de importación y exportación.

c) Aquellas personas, físicas o jurídicas, que, por previsión legal o reglamentaria, se hallen autorizadas por la Comunidad Autónoma de Canarias para el ejercicio de funciones de intermediación en operaciones de tráfico exterior de mercancías, con

facultad para hacerlo en nombre propio y por cuenta ajena.

Este es el caso que más concurre en el presente y va a concurrir en el futuro, y engloba a aquellos profesionales denominados Transitarios, o como los denomina el Código de Comercio, Comisionistas de transportes. Este colectivo, que no tiene regulado el ejercicio de su actuación profesional a través de un Colegio Oficial, al contrario de lo que sucede con los Agentes y Comisionistas de aduanas, es una figura que, bien por sus propios medios, bien con medios ajenos, o bien mediante la mezcla de unos y otros, organiza el transporte de una determinada mercancía.

De acuerdo con lo que comentábamos, el profesor Rodrigo Uría en su obra Derecho Mercantil afirma: *"El comisionista de transportes no es, en efecto, porteador, porque no se obliga a realizar por sí el transporte, sino a que lo realice un verdadero porteador, con el cual concertará al efecto el correspondiente contrato de transporte por cuenta de su comitente. El hecho de que el artículo 379 del Código de Comercio declare aplicables a esos comisionistas lo dispuesto para el porteador en los artículos 349 y siguientes y disponga, además, que quedarán subrogados en el lugar de los mismos porteadores, así en cuanto a las obligaciones y responsabilidades de éstos como respecto a su derecho, no permite confundir dos figuras que el propio precepto distingue. El sistema legal es claro: el comisionista, al asumir la obligación de hacer transportar por medio de un porteador, queda obligado a responder*

frente al comitente de la ejecución del transporte como si fuera un verdadero porteador, pero esto no le convierte en porteador.”⁴

Actualmente, la Consejería de Infraestructuras, Transportes y Vivienda del Gobierno de Canarias, a través de la Dirección General de Transportes, tiene atribuidas las competencias para la expedición de los títulos de capacitación profesional para el ejercicio de la actividad de transitario, de acuerdo a un programa y unas bases aprobadas por el Estado. Para poder acceder a la actuación de representación indirecta, los representantes que pertenecieran a este grupo profesional deberán estar en posesión del preceptivo título de capacitación.

B) Excepcionalidades estratégicas al modelo general. La sociedad estatal Correos y Telégrafos

Dentro del modelo general descrito, en el que se recogen los operadores que pueden acceder a actuar como representantes en los despachos de importación y exportación ante la Administración Tributaria Canaria, la propia Administración tiene en preparación un Proyecto que tiene por objeto ampliar unilateralmente el ámbito subjetivo de personas que pueden actuar como mediadores ante la Comunidad Autónoma de Canarias. Esta ampliación tiene por objeto incluir a la sociedad estatal Correos y Telégrafos dentro de los operadores que actúan en representación indirecta, al reu-

nir todas las características típicas de los citados mediadores.

El propio título elegido para presentar este apartado constituye una descripción bastante acertada sobre la razón y el porqué de dicha decisión, teniendo en cuenta que, seguramente, Correos es el mayor operador que actualmente interviene en el Archipiélago, realizando tal intervención, además, como casi todas las empresas de paquetería, en nombre propio y por cuenta de sus comitentes.

En este ámbito, resulta conveniente contemplar la posibilidad de que la sociedad estatal Correos y Telégrafos, Sociedad Anónima, dada la importancia estratégica de la misma en el sector, y en los términos que establezca la Consejería competente en materia de hacienda, mediante Orden, pueda actuar como representante indirecto ante la Administración Tributaria Canaria en los despachos de importación y exportación relativos a los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias. Dicha posibilidad se ha concretado en el citado Proyecto de Decreto, con especialidades derivadas de la idiosincrasia de la organización respecto al modelo general.

V. CONCLUSIONES

Una vez analizados los dos modelos de representación vigentes en el Estado y

⁴ Rodrigo Uría, *Derecho Mercantil*, Vigésimo Séptima Edición, Marcial Pons, Madrid, 2000, página 705.

en la Comunidad Autónoma de Canarias, cabe concluir en la coincidencia fundamental, entre ambas configuraciones, en cuanto a las personas que pueden acceder a ejercer ante las respectivas Administraciones la actividad de representación, tanto en la modalidad de representación directa, como indirecta. En ambos casos, tanto la administración estatal, como la autonómica han establecido una reserva a favor de los agentes de aduanas en la representación directa, dejando la indirecta a una serie de colectivos cuya regulación profesional está íntimamente ligada a la intermediación ante la Administración.

Las diferencias fundamentales se hallan, por un lado, en la especificidad del Régimen Económico y Fiscal de Canarias y, por el otro, en la especial configuración de los elementos subjetivos de la deuda aduanera que efectúa el Código Aduanero Comunitario. Veámoslo en los siguientes aspectos:

a) No existe ninguna diferencia en la medida establecida por una y otra administración en cuanto a la reserva de la representación directa al colectivo de Agentes y Comisionistas de Aduanas. La diferencia reside en la razón de dicha reserva. Mientras que el Estado se encuentra limitado por lo previsto en el artículo 5 del Código Aduanero Comunitario, en la medida que la reserva, en una u otra modalidad de representación, debe recaer en los Agentes y comisionistas de aduanas, la Comunidad Autónoma de Canarias no se halla limitada por otra norma superior, a pesar del carácter subsidiario de la norma-

tiva del Estado, y sus razones estriban tanto en la experiencia como colaboradores de la Administración de este colectivo, como en la necesaria coordinación y racionalidad con la normativa vigente en el Estado.

b) En relación a las personas que pueden acceder a la condición de representante indirecto, ante una u otra administración, no existen diferencias significativas en uno u otro caso; la única disparidad deviene del requisito que adicionalmente exige la Administración Tributaria Canaria de acreditar el conocimiento de las singularidades económico-fiscales de Canarias en la forma descrita más arriba, como consecuencia, precisamente, de la inexistencia de las materias específicas relativas al Régimen Económico y Fiscal de Canarias en el programa aprobado para obtener la titulación de capacitación profesional.

c) Respecto de la configuración de los elementos subjetivos de las obligaciones tributarias, el Código Aduanero Comunitario configura a los representantes indirectos como codeudores de la deuda aduanera, cuando ésta se origina como consecuencia de presentación de declaraciones para el despacho a libre práctica o para la inclusión de la mercancía en el régimen de importación temporal en la modalidad de exención parcial. Frente a este modelo, la Ley 20/1991 configura a los mediadores autorizados por la Administración Tributaria Canaria, cuando actúan en representación indirecta, en responsables solidarios del pago de la deuda. La conse-

cuencia principal es el grado de dificultad de una u otra administración para el cobro de la deuda.

d) Por último, en cuanto a la responsabilidad a la que quedan sometidos los representantes indirectos, la especialidad de los mediadores que actúen en representación indirecta ante la Administración

Tributaria Canaria deriva de que, tanto en la responsabilidad solidaria de los representantes indirectos, como en la subsidiaria a la que quedan sujetos los agentes de aduana, la citada obligación solo tendrá efecto tratándose de deudas que se pongan de manifiesto como consecuencia de actuaciones practicadas dentro de los recintos aduaneros.