

TEMA 34

LA TRIBUTACIÓN ADUANERA (II). EL TERRITORIO ADUANERO DE LA UNIÓN. OBLIGADOS TRIBUTARIOS. DEUDA ADUANERA. NATURALEZA Y TRIBUTOS QUE COMPRENDE. LUGAR DE NACIMIENTO DE LA DEUDA ADUANERA. GARANTÍA Y RECAUDACIÓN DE LA DEUDA ADUANERA. EXTINCIÓN DE LA DEUDA ADUANERA. DEVOLUCIÓN Y CONDONACIÓN DE LA DEUDA ADUANERA

El **derecho aduanero** se puede definir como el conjunto de normas de derecho público que se aplican a la circulación de mercancías en el ámbito de la Unión Europea (en adelante, UE).

La **normativa básica** en materia aduanera en la UE está constituida por el **Reglamento (UE) nº 952/2013** del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre, que establece el **Código aduanero de la Unión** (en adelante, el CAU) y por dos reglamentos de la Comisión que completan y desarrollan el anterior, el **Reglamento delegado (UE) 2015/2446** y el **Reglamento de ejecución (UE) 2015/2447**.

1. EL TERRITORIO ADUANERO DE LA UNIÓN

El **territorio aduanero de la Unión** (en adelante, TAU) es el área geográfica en la cual se aplica de forma uniforme una misma normativa aduanera.

Según el **artículo 4 del CAU**, comprende el territorio de todos los estados miembros, incluidos su mar territorial, aguas interiores y espacio aéreo, incluyéndose determinados territorios, como Mónaco, Akrotiri y Dhekelia y excluyéndose otros, como Islas Feroe, Groenlandia, Ceuta, Melilla, Livigno y Campione d'Italia.

2. OBLIGADOS TRIBUTARIOS

El **artículo 5 del CAU** define los siguientes conceptos:

«**Deudor**» como toda persona responsable de una deuda aduanera;

«**Declarante**» como aquel que presenta 1) una declaración en aduana, 2) una declaración de depósito temporal, 3) una declaración sumaria de entrada o de salida, 4) una declaración o notificación de reexportación en nombre propio, o aquel en cuyo nombre se presenta dicha declaración o notificación.

«**Representante aduanero**» es toda persona nombrada por otra para ejecutar los actos y formalidades precisos según la **legislación aduanera** en sus relaciones con las autoridades aduaneras.

Según los **artículo 18 y 19 del CAU** toda persona podrá nombrar a un representante aduanero, quien deberá declarar que actúa por cuenta de la persona representada y si la representación es directa o indirecta, así como poseer un poder de representación para ello.

Quien omita declarar su condición de representante o lo declare sin tener un poder de representación, se considerará que actúa en su propio nombre y por cuenta propia.

Puede actuar como tal, cualquier persona física que cumpla los siguientes **requisitos**:

- Tener residencia legal en España u otro Estado miembro de la Unión.

- Haber superado las pruebas convocadas por la Agencia Tributaria.
- Estar inscrito en el **Registro de Representantes Aduaneros** del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales.

Cuando varias personas sean responsables del pago de los derechos de aduana, lo serán de manera conjunta y solidaria.

3. DEUDA ADUANERA

NATURALEZA DE LA DEUDA ADUANERA

La deuda aduanera tiene una doble finalidad, ya que junto a su carácter recaudatorio se debe destacar su naturaleza extrafiscal, para defender las industrias nacionales incipientes y proteger los mercados propios.

Son **recursos propios de la Unión** y jurídicamente destaca su naturaleza estrictamente impositiva, son prestaciones pecuniarias obligatorias, establecidas por normas con rango legal, aprobadas por entes públicos y sin contraprestación.

TRIBUTOS QUE COMPRENDE

El **artículo 5** define los siguientes conceptos:

La **deuda aduanera** es la obligación de una persona de pagar el importe de los derechos de importación o exportación, aplicables a mercancías específicas con arreglo a la **legislación aduanera**.

Los derechos a la importación son los que deben pagarse por la importación de mercancías y los derechos a la exportación son los que deben pagarse por la exportación de mercancías.

Junto a la deuda aduanera existen **otras figuras tributarias** que, aunque son aplicadas por las aduanas de la Unión en el tráfico exterior, no pueden incluirse en dicho concepto:

a. Los derechos antidumping.

Son recursos propios de la UE sin tratamiento específico en el **CAU**, que pretenden combatir la competencia desleal en el comercio internacional. *Se aplican cuando el precio de exportación a la UE es muy inferior al precio o coste de producción en el mercado interior del país exportador.*

b. Los derechos antisubvención o compensatorios.

Aplican cuando las autoridades del país exportador conceden una prima o subvención no justificada a sus operadores, abaratando el precio de venta para la exportación de sus productos a la Unión.

c. Los tributos aplicados a modo de ajuste fiscal en frontera.

Como IVA e impuestos especiales, que no tienen naturaleza aduanera, así como las sanciones que pudieran imponerse.

A. DEUDA ADUANERA DE IMPORTACIÓN

Conforme al **artículo 77** **nacerá** al incluirse las mercancías no pertenecientes a la Unión, sujetas a derechos de importación, en el régimen de despacho a libre práctica o en el de importación temporal con exención parcial de derechos de importación, **devengándose** al **admitirse la declaración en aduana**, siendo **deudor** tanto el declarante como el representado en caso de representación indirecta. (*representado actúa n. propio*)

También **nacerá** la deuda conforme al **artículo 79**, por incumplimiento de:

- las obligaciones de la **legislación aduanera** relativas a la introducción de mercancías en el TAU, su retirada de la vigilancia aduanera o su circulación, transformación, depósito, depósito temporal, importación temporal o disposición.
- las condiciones relativas al destino final de las mercancías dentro del TAU.

En ambos casos el **deudor** será la persona a quien se exija el cumplimiento de las obligaciones; o quien hubiera actuado por cuenta de la persona obligada a cumplirlas, hubiera participado en el acto que condujo al incumplimiento, o hubiese adquirido o poseído las mercancías, sabiendo o debiendo razonablemente haber sabido de tal incumplimiento.

También **nacerá** la deuda, al incumplir una condición que regule la inclusión de mercancías no pertenecientes a la Unión en un régimen aduanero o la concesión, en virtud del destino final, de una exención o reducción del tipo de los derechos. Será **deudor** la persona que deba cumplir dichas condiciones, así como aquel que suministre la información requerida para formular la declaración en aduana, sabiendo o debiendo razonablemente saber que era falsa, llevando a no percibir la totalidad o parte de los derechos.

El **momento en que nace la deuda aduanera** será:

- Cuando no se cumpla o deje de cumplirse la obligación.
- Cuando se admita una declaración en aduana para que las mercancías se incluyan en un régimen aduanero, si posteriormente se comprueba que no cumple alguna de las condiciones para su inclusión, o las exigidas para la concesión de una exención o reducción del tipo de derechos.

B. DEUDA ADUANERA DE EXPORTACIÓN

Conforme al **artículo 81** **nacerá** al incluirse las mercancías sujetas, en el régimen de exportación o en el de perfeccionamiento pasivo, **devengándose** al **admitirse la declaración en aduana**, siendo **deudor** tanto el declarante como el representado en caso de representación indirecta, o quien suministró la información requerida para realizar la declaración sabiendo o debiendo razonablemente saber que era falsa, llevando a no percibir la totalidad o parte de los derechos.

También **nacerá** la deuda conforme al **artículo 82** por el incumplimiento de:

- las obligaciones de la **legislación aduanera** para la salida de las mercancías, siendo **deudor** aquel a quien se hubiera exigido su cumplimiento, y el que hubiera actuado por cuenta de este, o hubiera participado en el acto que llevó al incumplimiento, sabiendo o debiendo razonablemente saber, que no se había presentado declaración en aduana.
- las condiciones que permitieron su salida con exención total o parcial de los derechos, siendo **deudor** toda persona obligada a cumplir dichas condiciones.

El **momento en que nace la deuda aduanera** será:

- Cuando las mercancías salgan del TAU sin una declaración en aduana.
- Cuando alcancen un destino distinto de aquel para el que fueron autorizadas a salir con exención de derechos o, si no se pudiera determinar, al vencer el plazo para presentar las pruebas del cumplimiento de dichas condiciones.

4. LUGAR DE NACIMIENTO DE LA DEUDA ADUANERA

El **artículo 87** señala que la deuda aduanera **nacerá** en el lugar en que se **presente** la declaración en aduana, o la declaración de reexportación.

En caso de nacer la deuda por incumplimiento, será en el lugar donde se produzcan los hechos de los que se derive y, si no es posible determinarlo, donde autoridades aduaneras concluyan que las mercancías se encuentran en una situación que ha originado una deuda aduanera.

Cuando se incluyan en un régimen aduanero que no ha sido ultimado o el depósito temporal no terminó correctamente, sin poder determinarse el lugar de nacimiento, será aquel en que las mercancías fueron bien incluidas en dicho régimen, bien introducidas en el TAU, o donde estuvieron en depósito temporal.

Por último, si una autoridad aduanera comprueba que una deuda nació por incumplimiento en otro Estado miembro siendo **inferior a 10.000€**, se considerará nacida en el Estado miembro en que se verificó.

5. GARANTÍA Y RECAUDACION DE LA DEUDA ADUANERA

GARANTIA DE LA DEUDA ADUANERA

Los **artículos 89 a 100 del CAU** regulan las garantías, aplicables tanto a la deuda aduanera existente como potencial.

La garantía **deberá cubrir** los derechos de aduana, cuando solo sea válida en el Estado miembro en que se requiere, y adicionalmente, otros gravámenes devengados, cuando pueda utilizarse en más de un Estado miembro, o se utilice para incluir la mercancía en el régimen de tránsito de la Unión.

La garantía **será exigida** del deudor o de la persona que pueda llegar a serlo, pudiendo constituirla también

cualquier persona distinta. No se exigirá garantía de las autoridades públicas ni en determinados casos específicos.

A elección de la persona a quien se exija, podrá adoptar una de las siguientes **formas**:

- Depósito en metálico o cualquier medio de pago equivalente admitido por las autoridades aduaneras.
- Compromiso suscrito por un fiador establecido en el TAU, previa aprobación de las autoridades aduaneras salvo que sea una entidad de crédito, una institución financiera o una compañía de seguros acreditada.
- Otra garantía que proporcione una seguridad equivalente.

No obstante, la autoridad aduanera podrá negarse a aceptarla cuando sea incompatible con el correcto funcionamiento del régimen aduanero, o exigir que se mantenga durante un plazo determinado.

La garantía será **obligatoria** según el **artículo 90** cuando así establezca la **normativa aduanera**, fijando el importe de referencia en:

- el importe exacto de los derechos de aduana y otros gravámenes, o
- el más elevado estimado por las autoridades aduaneras, cuando no pueda determinarse con certeza.

Conforme al **artículo 91** será **facultativa** cuando las autoridades aduaneras consideren que no existe la certeza de que se pague la deuda en plazo, sin que pueda sobrepasar el importe de la garantía obligatoria.

Con carácter general la garantía será **individual** pero la persona que la constituye podrá solicitar una garantía **global** cuando cumpla las condiciones del **artículo 95**:

- estar establecido en el TAU,
- utilizar habitualmente los regímenes aduaneros en cuestión,
- ser operador de instalaciones de depósito temporal y cumplir con los requisitos para la concesión del estatuto de operador económico autorizado.

Cuando las autoridades comprueben que la garantía es insuficiente, exigirán una **complementaria** o su **sustitución** por una nueva.

Se liberará la garantía, según el **artículo 98**, cuando la deuda aduanera o la obligación de pagar otros gravámenes se extingan o ya no puedan originarse.

RECAUDACIÓN DE LA DEUDA ADUANERA

Está regulada en el **Título III del CAU**, se distinguen los siguientes apartados:

• **Determinación de la deuda aduanera Art. 101**

Determinarán la deuda exigible las autoridades aduaneras responsables del lugar en el que nazca o se considere nacida la misma, cuando dispongan de la información necesaria, pudiendo aceptar el importe determinado por el declarante, sin perjuicio de las posibles comprobaciones posteriores a la concesión del

levante.

• **Notificación de la deuda aduanera Art. 102 y 103**

La deuda aduanera deberá ser notificada al deudor, conforme a la **normativa de cada Estado miembro**, bajo las siguientes reglas:

- Si el importe de los **derechos exigibles** es **igual al consignado** en la declaración en aduana, la concesión del levante de las mercancías será equivalente a la notificación de la deuda.
- En otro caso, las autoridades aduaneras se la notificarán al deudor cuando estén en posición de determinar el importe de los derechos exigibles y tomar una decisión.

Existe una regla especial, pudiendo efectuar una **notificación única al final** del periodo fijado por las autoridades, que no podrá sobrepasar **31 días**.

La deuda aduanera deberá notificarse en el plazo máximo de **3 años** desde el nacimiento, ampliable a un plazo **entre 5 y 10 años** conforme al **derecho nacional** en caso de procedimientos judiciales penales.

Este plazo se suspenderá cuando:

- Se presente un recurso, mientras dure el procedimiento.
- Cuando las autoridades aduaneras comuniquen al deudor los motivos por los que pretenden notificar la deuda, suspendiéndolo durante el plazo para presentar observaciones

• **Contracción de la deuda aduanera Art. 104 y 105**

Las autoridades aduaneras procederán a la contracción del importe de los derechos de aduana exigibles (su anotación en registros contables), conforme a la **legislación nacional** (salvo que no pueda notificarse conforme al **art. 103.1**), en los **14 días siguientes** a:

- El levante de las mercancías, con carácter general.
- *A la expiración del periodo de 31 días, en caso de contracción única.*
- *Desde que se determinen los derechos exigibles, o se establezca la obligación de pagarlos.*
- *Desde que las autoridades aduaneras puedan determinar el importe de los derechos de aduana en cuestión y adoptar una decisión, entre otros casos.*

• **Pago de la deuda aduanera**

El **artículo 108** establece que el plazo general de pago no sobrepasará los **10 días siguientes** a la notificación de la deuda, ampliable a solicitud del deudor cuando el importe de los derechos exigibles se determine durante el control posterior al levante de las mercancías, y pudiendo suspenderse cuando:

- Se presente una solicitud de condonación de derechos.
- Las mercancías deban ser decomisadas, destruidas o abandonadas en beneficio del Estado.
- La deuda aduanera haya nacido por incumplimiento y haya más de un deudor.

El pago podrá efectuarse en metálico o por cualquier otro medio con un poder liberatorio similar, incluido un
Tema 34 – La tributación aduanera (II) – pág. 3

ajuste de la compensación de créditos.

Los **artículos 110 a 112** establecen ciertas **facilidades de pago**, previa constitución de garantía y con la exigencia de intereses de crédito, pudiendo destacar el **aplazamiento** durante **30 días** sin exigencia de intereses.

El **artículo 113** recoge la **ejecución forzosa del pago**, estableciendo que cuando el importe de los derechos de aduana exigibles no sea pagado en plazo, las autoridades garantizarán el pago por todos los medios de que dispongan según la legislación nacional, en España será procedimiento de apremio de la LGT.

Finalmente, el **artículo 114** señala que se exigirán **intereses de demora**:

- a. Cuando exista un **retraso en el pago**, desde que expire el plazo establecido, hasta su realización.
- b. Cuando la deuda nazca en virtud de **incumplimiento** o su notificación derive de un **control posterior al levante**, desde su nacimiento hasta la notificación.

3 años

1 año

3 años

3 años

7. EXTINCIÓN DE LA DEUDA ADUANERA

Conforme al **artículo 124**, salvo **insolvencia del deudor judicialmente declarada**, la deuda aduanera se extinguirá:

- a) cuando el deudor ya **no pueda ser notificado** de la deuda aduanera con arreglo al **artículo 103.1**;
- b) por **pago o condonación** de los derechos de importación o de exportación;
- c) cuando se **invalide la declaración en aduana**;
- d) cuando unas mercancías sujetas a derechos de importación o de exportación sean **confiscadas, decomisadas, destruidas bajo vigilancia aduanera o abandonadas en beneficio del Estado**;
- e) por la **total destrucción o pérdida irremediable** debido a la naturaleza de las mercancías, **caso fortuito, fuerza mayor o instrucciones** de la autoridad aduanera;
- f) cuando las mercancías **despachadas a libre práctica** con exención de derechos o tipo reducido por su destino final sean **exportadas** bajo autorización;
- g) Cuando la deuda aduanera nazca por **incumplimiento** y se cumplan las siguientes condiciones:
 - Que el incumplimiento **no tenga efectos significativos** para el adecuado funcionamiento del régimen aduanero y no constituya tentativa de fraude, siempre que posteriormente se regularice la situación de las mercancías.
 - Cuando se justifique que las mercancías han salido del TAU **sin haberse utilizado ni consumido**.

8. DEVOLUCIÓN Y CONDONACIÓN DE LA DEUDA ADUANERA

Están regulados en el **Título III del CAU, artículos 116 a 123**, la **devolución** supone el **reintegro o reembolso de los derechos de aduana satisfechos**, mientras que la **condonación** supone la **dispensa de la obligación de pagar** total o parcialmente la deuda aduanera pendiente.

Se **devolverán o condonarán**, por cualquiera de los motivos siguientes:

- a. **Cobro excesivo** de derechos de aduana, en la medida en que la **deuda notificada exceda** de la **exigible**, o cuando en la fecha de admisión de la declaración de despacho a libre práctica, exista una **medida arancelaria favorable**.
- b. **Mercancías que fueron rechazadas** por el importador, al ser **defectuosas o incumplir los términos del contrato**, cuando hayan salido del TAU **sin haber sido utilizadas**.
- c. **Error de las autoridades competentes** por el cual, la **deuda notificada sea inferior** a la **exigible**, si el deudor actuando de buena fe, no pudo razonablemente detectar dicho error.
- d. **Equidad**, cuando nazca una deuda aduanera en circunstancias especiales, sin fraude ni negligencia manifiesta atribuible al deudor.
- e. **Invalidación de una declaración en aduana** a solicitud del declarante, bajo ciertos requisitos

En determinados supuestos de **error de las autoridades aduaneras o equidad**, las autoridades aduaneras del Estado interesado, **transmitirán el caso a la Comisión**.

Las autoridades aduaneras **no devolverán o condonarán** los derechos de aduanas que sean **igual o inferiores a 10 euros** salvo que el interesado lo solicite.

Cuando las autoridades aduaneras hayan **concedido erróneamente** una devolución o condonación, la deuda aduanera inicial volverá a ser exigible.

La devolución no implica el **pago de intereses** por las autoridades aduaneras, salvo que tras la decisión de devolución no se haya ejecutado en el plazo de **3 meses**, por causa imputable a las autoridades. En tal caso, se pagarán **desde la expiración de dicho plazo hasta la devolución**.

Finalmente, el **artículo 121** recoge los **plazos** para presentar las **solicitudes de devolución o condonación**:

- a. A partir de la notificación de la deuda, **3 años** en caso de **exceso de cobro, error** de las autoridades competentes, o **equidad**, y **1 año** para **mercancías rechazadas**.
- b. En caso de **invalidación de una declaración en aduana**, el plazo especificado en las normas aplicables a la invalidación.

“Derechos de importación o exportación” = Derechos de aduana