

NUM-CONSULTA V0615-16

ORGANO SG de Impuestos sobre el Consumo

FECHA-SALIDA 15/02/2016

NORMATIVA Ley 37/1992 art. Art- 167

DESCRIPCION HECHOS

El consultante es un representante aduanero con representación directa en todos los despachos aduaneros, con aval presentado ante la aduana para garantizar el levante de las mercancías. Algunos de sus clientes importadores se han acogido al sistema de diferimiento del IVA a la Importación, regulado en el artículo 167 de la Ley 37/1992.

CUESTIONPLANTEADA

Si debe entenderse que la Aduana renuncia al derecho de retención sobre las mercancías declaradas en las aduanas a la importación cuando el sujeto pasivo se ha acogido al sistema de diferimiento del IVA y, en su caso, si la garantía debe cubrir la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido.

CONTESTACIONCOMPLETA

1º. En relación con los Tributos sobre el Comercio Exterior, se informa lo siguiente:

1.- El artículo 74 del Reglamento (CEE) 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el Código Aduanero Comunitario (DOCE L 302 de 19 de octubre) establece que:

“Cuando la admisión de una declaración en aduana implique el nacimiento de una deuda aduanera, sólo se podrá conceder el levante de las mercancías objeto de dicha declaración cuando haya sido pagado o garantizado el importe de la deuda aduanera (...).

A estos efectos se entiende por deuda aduanera la obligación que tiene una persona de pagar los derechos de importación (deuda aduanera de importación) o los derechos de exportación (deuda aduanera de exportación) aplicables a una determinada mercancía con arreglo a las disposiciones comunitarias vigentes.”.

A su vez, el apartado 1 del artículo 189 del Código Aduanero dispone que: “Cuando, en aplicación de la normativa aduanera, las autoridades aduaneras exijan la constitución de una garantía con objeto de afianzar el pago de una deuda aduanera, dicha garantía deberá prestarla el deudor o la persona a que pueda convertirse en deudor”. No obstante, el apartado 3 del mismo artículo dispone que: “las autoridades aduanera podrán permitir que un tercero constituya la garantía en lugar y nombre de la persona de que se haya exigido la garantía.”.

El artículo 201.3 del Reglamento 2913/92, establece que: “el deudor será el declarante. En caso de representación indirecta, será también deudora la persona por cuya cuenta se haga la declaración.”,

Por su parte, según el apartado 18 del artículo 4 del Código Aduanero, “A efectos del presente Código se entenderá por declarante: la persona que efectúa la declaración en aduana en nombre propio o la persona en cuyo nombre se realiza la declaración en aduana.”.

Por tanto, de acuerdo con la normativa vigente, en el supuesto de representación directa, el representante no tiene la condición de declarante, ni por tanto la de deudor de los derechos de importación, siendo deudor de los mismos el importador, quien en su condición de declarante queda obligado al pago de la deuda aduanera o, en su caso, el representante que actúe en representación indirecta; esto es, en nombre propio y por cuenta ajena, quien también tiene la condición de deudor ante la Aduana.

No obstante, en el supuesto de representación directa, esto es, cuando el representante actúa en nombre y por cuenta de su comitente, el representante no será deudor de los derechos de importación, y únicamente será responsable subsidiario de la deuda tributaria por I.V.A.

Asimismo, la necesidad como condición previa al levante de las mercancías de los recintos, de afianzar el pago de las deudas aduanera y fiscales a la importación está también recogida en el artículo 80 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), que dice: “La Administración tributaria tendrá derecho de retención frente a todos sobre las mercancías declaradas en las aduanas para el pago de la pertinente deuda aduanera y fiscal, por el importe de los respectivos derechos e impuestos liquidados, de no garantizarse de forma suficiente el pago de la misma.”.

Con independencia de que, en el caso de representación directa, al representante solo le alcance una responsabilidad subsidiaria a efectos de IVA, y en determinados casos, la constitución de garantía por el levante de las mercancías responde a la necesidad de garantizar los derechos e impuestos liquidados.

En conclusión, tanto la Ley General Tributaria como el Código Aduanero disponen que solo se puede conceder el levante de una mercancía cuando haya sido pagado o garantizado el importe de los derechos liquidados (deuda aduanera, Impuesto sobre el Valor Añadido, Impuestos Especiales).

En cuanto a la regulación de las garantías, dicho Código exige que sean constituidas por el deudor. No obstante las autoridades aduaneras podrán permitir que un tercero constituya la garantía en el lugar y nombre de la persona a quien se haya exigido la garantía.

2º. En relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido:

2.- El artículo 167 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), con la nueva redacción dada por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras (BOE de 28 de noviembre), establece lo siguiente:

“Artículo 167. Liquidación del Impuesto.

Uno. Salvo lo dispuesto en el apartado siguiente, los sujetos pasivos deberán determinar e ingresar la deuda tributaria en el lugar, forma, plazos e impresos que establezca el Ministro de Economía y Hacienda.

Dos. En las importaciones de bienes el Impuesto se liquidará en la forma prevista por la legislación aduanera para los derechos arancelarios.

La recaudación e ingreso de las cuotas del Impuesto a la importación se efectuará en la forma que se determine reglamentariamente, donde se podrán establecer los requisitos exigibles a los sujetos pasivos, para que puedan incluir dichas cuotas en la declaración-liquidación correspondiente al período en que reciban el documento en el que conste la liquidación practicada por la Administración.

Tres. Reglamentariamente se determinarán las garantías que resulten procedentes para asegurar el cumplimiento de las correspondientes obligaciones tributarias.”.

3.- Por otra parte, el Real Decreto 1073/2014, de 19 de diciembre, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real

Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, 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, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, y el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre (BOE de 20 de diciembre), ha modificado el artículo 74 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, con la siguiente redacción:

“Artículo 74. Recaudación del Impuesto en las importaciones.

1. La recaudación e ingreso de las cuotas tributarias correspondientes a este Impuesto y liquidadas por las Aduanas en las operaciones de importación de bienes se efectuarán según lo dispuesto en el Reglamento General de Recaudación.

No obstante lo anterior, cuando el importador sea un empresario o profesional que actúe como tal, y siempre que tribute en la Administración del Estado y que tenga un periodo de liquidación que coincida con el mes natural de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 71.3 del presente Reglamento, podrá optar por incluir la cuota liquidada por las Aduanas en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que reciba el documento en el que conste dicha liquidación, en cuyo caso, el plazo de ingreso de las cuotas liquidadas en las operaciones de importación se corresponderá con el previsto en el artículo 72 del mismo Reglamento. En el caso de sujetos pasivos que no tributen íntegramente en la Administración del Estado, la cuota liquidada por las Aduanas se incluirá en su totalidad en la declaración-liquidación presentada a la Administración del Estado.

(...)

3. La Aduana podrá exigir que se constituya garantía suficiente en las siguientes operaciones de tráfico exterior:

- a) Aquéllas en que la aplicación de exenciones o bonificaciones dependa del cumplimiento por el contribuyente de determinados requisitos.
- b) Cuando concurren circunstancias que así lo aconsejen.

La garantía tendrá por objeto asegurar el pago de la deuda en caso de incumplimiento de las condiciones o requisitos del beneficio fiscal aplicado, o de las especiales circunstancias que puedan darse en la operación.”.

4.- Por su parte, el artículo 80 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), establece lo siguiente:

“Artículo 80. Derecho de retención.

La Administración tributaria tendrá derecho de retención frente a todos sobre las mercancías declaradas en las aduanas para el pago de la pertinente deuda aduanera y fiscal, por el importe de los respectivos derechos e impuestos liquidados, de no garantizarse de forma suficiente el pago de la misma.”.

5.- Por otra parte, debe tenerse en cuenta que el riesgo tributario derivada de la falta del ingreso del IVA a la importación para aquellos operadores que se hayan acogido al régimen de diferimiento del Impuesto en las importaciones de bienes al que se refiere el artículo 167 de la Ley 37/1992, se reduce de forma importante en la medida que incluirán la cuota liquidada por la Aduana en su declaración-liquidación del Impuesto, y bajo la consideración que el IVA a la importación es deducible desde la admisión a despacho de la declaración aduanera por parte de la Administración tributaria.

En este sentido, y a efectos meramente informativos la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a través de su página web: www.aeat.es, ha incluido con

fecha de 7 de abril de 2015, el siguiente anuncio para su difusión y conocimiento entre los importadores de bienes:

“Tras un primer periodo de implantación de este nuevo procedimiento de pago del IVA a la importación, se introduce una novedad en cuanto a la declaración aduanera en el sentido de que, desde el día de hoy, ya no será obligatoria, con carácter general, la inclusión de una garantía que avale la cuota por dicho impuesto.”.

No obstante lo anterior, cuando la Administración tributaria lo estime conveniente porque concurren circunstancias que así lo aconsejen podrá exigir que se constituya garantía suficiente para el pago del IVA a la importación que se derive de las declaraciones de importación presentadas.

6.- Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.