

NI GA 10/2018, DE 24 DE SEPTIEMBRE, RELATIVA A REVALUACIONES DE GARANTÍAS

Las garantías en el ámbito aduanero están reguladas, fundamentalmente, en el Capítulo 2 del Título III del CAU¹.

Por otro lado, en relación con tributos internos hay que tener en cuenta los siguientes preceptos:

i. Artículo 80 LGT² que regula el *derecho de retención* y establece que “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**”, previsión que debe entenderse aplicable a la garantía de levante por aplazamiento de pago; y

ii. Art. 74.3 RIVA³ según el cual, “*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”.

La presente nota pretende aclarar las dudas suscitadas en relación a las revaluaciones de autorizaciones de garantía global y, en especial, respecto a los modelos de garantías admisibles, conforme al CAU, para las nuevas autorizaciones que se concedan, ya sea previa solicitud del interesado o como resultado de una revaluación.

¹ Reglamento (UE) nº 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo de 9 de octubre de 2013 por el que se establece el Código Aduanero de la Unión.

² Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

³ Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido

1. TIPOS E IMPORTES DE GARANTÍAS

En general, en aplicación de la normativa aduanera y tributaria, nos podemos encontrar con diferentes tipos de garantías:

- Levante con nacimiento deuda (195 CAU) y, en su caso, con aplazamiento de pago (110 CAU): se correspondería a la garantía aportada para el levante en el caso de despacho a libre práctica, destino final con reducción de derechos o importación temporal con exención parcial.
- Autorizaciones de almacenes de depósito temporal y otros lugares de presentación de las mercancías en aduanas y su depósito temporal.
- Regímenes especiales, salvo tránsito, lo que incluiría las garantías vinculadas a autorizaciones de regímenes especiales que, igualmente, deben hacerse constar en las declaraciones de vinculación que correspondan.
- Garantía obligatoria para la inclusión de mercancías en el régimen de tránsito. Este tipo de garantías, a diferencia de otras, deben ser siempre válidas en toda la Unión y cubrir siempre tanto los derechos de importación y exportación como otros gravámenes que se puedan devengar en caso de nacimiento de deuda.
- Otras facilidades de pago en voluntaria (112 CAU). En este caso, los modelos recogidos en el RECAU⁴ no resultan aplicables, pudiendo utilizarse los previstos con carácter general para los aplazamientos en la Resolución de 28 de febrero de 2006, de la Dirección General de la AEAT, por la que se establecen las condiciones y el procedimiento para la validación mediante un código NRC de los avales otorgados por las entidades de crédito y por las sociedades de garantía recíproca y presentados por los interesados ante la administración tributaria, en la redacción dada por la Resolución de 15 de julio de 2014, de la Dirección General de la AEAT.
- Suspensión del plazo de pago en los supuestos previstos en el artículo 108 CAU, básicamente, solicitudes de condonación, para los que no existe un modelo específico a nivel europeo ni nacional.

⁴ Reglamento de Ejecución (UE) 2015/2447 de la Comisión de 24 de noviembre de 2015 por el que se establecen normas de desarrollo de determinadas disposiciones del Reglamento (UE) nº 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo por el que se establece el código aduanero de la Unión.

- Suspensión de actos en caso de recurso. En este caso, los modelos recogidos en el RECAU tampoco resultan aplicables, siendo de aplicación los modelos de la Resolución de 28 de febrero de 2006, de la Dirección General de la AEAT, antes indicada.

2. ELEMENTOS PERSONALES: QUIEN PUEDE APORTAR GARANTÍA Y ESPECIAL SITUACIÓN DE REPRESENTANTES DIRECTOS

En primer lugar, desde el punto de vista del procedimiento de revaluación, debemos considerar que el CAC no exigía una autorización expresa sujeta a requisitos específicos para el uso de avales u otro tipo de garantías mientras que el CAU prevé, para la constitución de una garantía global, **solicitud** del interesado y **autorización** por parte de las autoridades aduaneras (89.5 CAU) siempre que se cumplan los requisitos previstos en el 95 CAU y los recogidos en el 84 RDCAU⁵, en relación con las reducciones y/o dispensas.

Cabe destacar que todos los requisitos ligados a reducciones van ligados a la situación **subjectiva e individual** del solicitante (sistema de contabilidad, organización administrativa, situación financiera...).

En relación a los elementos personales, según lo previsto en el art. 89.3 CAU, cuando las autoridades aduaneras exijan la constitución de una garantía esta se exigirá, como regla general, al **deudor** o a la **persona que pueda llegar a serlo**. Es decir, la persona que presenta la declaración aduanera en su nombre o la persona en cuyo nombre se presenta o el titular de cualquier autorización cuya concesión requiera que se aporte la correspondiente garantía.

No obstante, se prevé igualmente la posibilidad de que se permita que la garantía sea prestada por una persona distinta. A este respecto, las [Guías sobre garantías de deuda real o potencial](#) publicadas por DG TAXUD señalan que, en caso de que se admita que la garantía sea aportada por un tercero, éste no tiene la consideración de deudor o persona que pueda llegar a serlo sino una persona que asume la obligación financiera de pagar la deuda que pueda surgir, por cuenta del deudor. En el caso de los regímenes especiales la garantía debe ser aportada por el titular de la autorización por las mismas razones antes expuestas.

⁵ Reglamento Delegado (UE) n° 2015/2446 de la Comisión de 28 de julio de 2015 por el que se completa el Reglamento (UE) n° 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo con normas de desarrollo relativas a determinadas disposiciones del Código Aduanero de la Unión. Artículo modificado por el Reglamento (UE) n° 2018/1118.

En lo que respecta a la representación directa, el representante que actúa en nombre y por cuenta del importador no es deudor, por lo que para poder disponer de una autorización de garantía global aportando un compromiso suscrito por un fiador a su nombre, en base al citado 89.3, debe quedar obligado al pago del total del importe garantizado (100%) en caso de que se apliquen reducciones.

Es decir, teniendo en cuenta que la concesión a un representante directo de una autorización de garantía global con reducción del importe de referencia no implica, en ningún caso, el análisis de la situación financiera de sus clientes, en caso de impago en período voluntario, debe ser este representante quien asuma el pago del importe de la deuda garantizada pero no cubierta debido a la reducción.

Para que esta posibilidad pueda hacerse efectiva, es necesario contar, a nivel nacional, con una disposición legal que prevea que la persona que aporta la garantía queda obligada al pago del 100% de la deuda, en caso de impago por parte del deudor y cuando no sea posible cobrar la totalidad de la deuda con la ejecución de la garantía (por las reducciones o dispensas), por lo que en tanto no exista una disposición en dicho sentido no se pueden aportar nuevas garantías por personas distintas del deudor.

En consecuencia, en relación a la revaluación de las garantías previas de representación directa, para las revaluaciones que finalicen antes de que, en su caso, se publique la citada norma, no hay cobertura normativa para aportar avales de representación directa. Por ese motivo, ante la posibilidad de que la modificación normativa indicada se apruebe antes del 01 de mayo de 2019, por razones de eficacia administrativa intentando evitar duplicar los procedimientos (revaluación sin modificación normativa y nueva autorización una vez se publique la misma, en su caso), dichas revaluaciones se retrasarán en la medida de lo posible teniendo en cuenta que, **en todo caso, a fecha 01 de mayo de 2019** deben haber finalizado todas las revaluaciones y haberse aportado las garantías (nuevas o modificadas) conforme al CAU.

3. FORMAS DE GARANTÍAS

De acuerdo a lo previsto en el artículo 92.1 CAU la garantía podrá adoptar una de las formas siguientes:

- a) un depósito en metálico o cualquier otro medio de pago admitido por las autoridades aduaneras como equivalente a un depósito en metálico, efectuado en euros o en la moneda del Estado miembro en que se exija la garantía;
- b) un **compromiso suscrito por un fiador**, incluyendo tanto los avales como los certificados de seguro de caución;

c) **otra forma de garantía** que proporcione una seguridad equivalente de que se pagarán el importe de los derechos de importación o de exportación correspondiente a la deuda aduanera y los demás gravámenes y que está desarrollada en el artículo 83 del RDCAU.

A continuación, se analizan ciertos aspectos de los avales y certificados de seguro de caución por ser los tipos de garantía más extendidos en la actualidad.

3.1. AVALES

En relación con el **aval**, el artículo 151 del RECAU establece que, como regla general, las garantías individuales o globales constituidas en forma de compromiso deberán ajustarse, respectivamente, a los modelos recogidos en los anexos 32-01 a 32-03 del citado Reglamento.

No obstante, se prevé que cada Estado miembro pueda, de acuerdo con su legislación nacional, aceptar compromisos suscritos por un fiador en una forma distinta, siempre que surtan **efectos idénticos** que los modelos indicados.

A este respecto, se debe recordar que la legislación nacional no establece un modelo de aval para garantizar las deudas tributarias, salvo cuando se está en el marco del procedimiento de validación del aval por medio de NRC, de acuerdo a lo previsto en la Resolución de 28 de febrero de 2006, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se establecen las condiciones generales y el procedimiento para la validación mediante un código NRC de los avales otorgados por las entidades de crédito y por las sociedades de garantía recíproca y presentados por los interesados ante la administración tributaria.

La validez de los diferentes textos de avales que se pueden aportar a la aduana se analiza a continuación.

3.1.1. Suficiencia

Entre los requisitos que debe cumplir una garantía para ser suficiente, de acuerdo con la legislación vigente, cabe destacar:

- a) Debe tratarse de un aval a primer requerimiento.

Se debe indicar expresamente que el aval “se otorga a primer requerimiento”.

De acuerdo con nuestro Derecho nacional, pueden incluirse cláusulas que indiquen la “*renuncia del avalista a cualquier beneficio y, específicamente, a los de orden, división y excusión de bienes del avalado*”, o que “el aval responderá íntegramente por el importe

avalado, con independencia de que, por cualquier causa, las deudas avaladas queden incluidas en un proceso concursal” y que “*el aval tiene carácter ejecutivo y se hará efectivo por el procedimiento administrativo de apremio*”.

b) Derechos aduaneros, IVA e IIEE: el aval debe mencionar expresamente los gravámenes que cubre en función del tipo de autorización para la que se aporta.

c) Validez

Una de las diferencias entre el CAU y la normativa previa es la mención recogida en el punto 3 de los modelos de aval del RECAU, que siempre debe incluirse de forma expresa:

“El presente compromiso será válido a partir del día de su aprobación por la aduana de garantía y se presta con duración indefinida. El aval permanecerá vigente hasta que la Agencia Estatal de Administración Tributaria autorice su cancelación, siendo responsable del pago de la deuda originada como consecuencia de la operación aduanera, cubierta por el presente aval, que haya comenzado con anterioridad a la fecha en que surta sus efectos la revocación o rescisión del documento de fianza, incluso si el pago se exigiera con posterioridad”.

3.1.2. Modelos de aval

Al analizar la validez de los diferentes textos de aval que se puedan aportar es necesario diferenciar el tratamiento de los avales con NRC del resto, debiendo analizar su validez caso a caso:

A. Avales sin NRC

Dentro de los diferentes textos que se pueden aportar nos podemos encontrar con las siguientes situaciones

i. Modelo de los anexos 32-01 y 32-03 RECAU

En principio, estos modelos de aval resultan admisibles en relación con los derechos arancelarios, pero es necesario tener en cuenta una serie de consideraciones con carácter previo a su aportación.

En primer lugar, la versión consolidada del Anexo 32-03 del RECAU contiene los siguientes errores de traducción en relación a la versión inglesa que deben corregirse en el texto que se aporte:

a) Donde indica “1bis” del apartado 1 del modelo, debe decir “1a”

- b) Donde en la letra “b” del apartado 1 del modelo indica “que puedan originarse”, debe decir “que se hayan originado”.

El aval que se aporte debería corregirse en el sentido indicado.

En segundo lugar, en relación con los tributos cubiertos (apartado 2.1.1 b)), en los modelos de aval recogidos en los Anexos 32-01 y 32-03, la deuda garantizada sólo cubre el IVA y los IIEE en el caso de tránsito o de garantías válidas en más de un Estado Miembro. En el resto de los casos, para que estos modelos sean válidos para otros gravámenes no se debería incluir la nota⁶ que hace mención a este extremo o, alternatively, habría que incluir expresamente una mención como las siguientes:

- Anexo 32-01:

*“deba o pudiera deber a los citados países en concepto de la deuda constituida por los **derechos de importación o exportación y otros gravámenes**, con respecto a las mercancías descritas a continuación cubiertas por la siguiente operación aduanera*”

- Anexo 32-03:

*“por todo lo que la persona que aporta esta garantía:deba o pudiera deber a los citados países en concepto de la deuda constituida por **los derechos de importación o exportación y otros gravámenes** que pueda originarse o se haya originado con respecto a las mercancías cubiertas por las operaciones aduaneras indicadas en el punto 1a y/o 1b.”*

En relación con los datos personales del avalista, se deberán incluir los identificativos de éste (razón social y NIF) y la de los apoderados que suscriben el aval (nombre y apellidos y NIF).

Se deberá indicar el número de registro en el Registro General de Aavales de la entidad garante.

Los textos de estos aavales sólo se podrán admitir si respetan los textos del anexo del RECAU y los cambios anteriormente indicados.

ii. Otros modelos

B. Aavales con NRC

⁶ Nota 5ª en el modelo del anexo 32-01 y 6 en el 32-03.

Los modelos de aval para operaciones de comercio exterior de la resolución de 28 de febrero de 2006 actualmente vigente (a excepción del tránsito), **no se ajustan** a lo previsto en el apartado anterior y, por tanto, no deben utilizarse.

No obstante, los modelos actualmente recogidos en los Anexos 32-01 a 32-03 del RECAU son equivalentes a los previstos en las DACAC para el tránsito y a los que, según la Resolución, correspondería el código 6 por lo que, en caso de que se desee usar dichos modelos se utilizará dicho código.

3.1.3. Adendas

Las adendas son modificaciones del contrato de aval que la entidad avalista puede emitir y que modifican el aval previo en los términos especificados.

No obstante, se debe tener en cuenta que, en los modelos de avales de dicha Resolución la expresión a “*primer requerimiento*” se incluyó en el texto por la modificación introducida en la misma por la Resolución de 14 de julio de 2015, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por lo que los avales previos es posible que no incluyan dicha referencia.

3.1.4. Sustitución

Los modelos del RECAU se refieren a operaciones futuras, es decir, que se realicen a partir de la fecha de aprobación por la aduana de garantía.

Por otro lado, cuando un operador solicita la devolución del aval, en principio, no se puede devolver en tanto no se hayan ultimado todos los regímenes en los que se haya usado y, en su caso, comprobado el estado de liquidación o finalice el depósito temporal (art. 151.4 RECAU y art. 82 del RDCAU).

La sustitución del primer aval por uno nuevo **antes** de la ultimación de los regímenes pendientes tiene efectos más allá de los modelos recogidos en el RECAU por lo que, en ese caso, será necesario que el nuevo aval incluya una **mención expresa** a las deudas que puedan corresponder a declaraciones u operaciones previas.

3.1.5. Avales para el régimen de tránsito

Las formas de garantías que se admiten en el régimen de tránsito son:

- a) Garantía individual de tránsito: depósito en efectivo (artículo 150 UCC RECAU); compromiso suscrito por un fiador (artículo 152 UCC RECAU); garantía individual mediante títulos (artículos 160 RECAU).
- b) Garantía global de tránsito: solo se podrá prestar en forma de compromiso suscrito por un fiador (artículo 162 RECAU)

Las formas de garantía distintas del depósito en metálico o del compromiso suscrito por el fiador a las que se refiere el artículo 83 RDCAU **no se pueden utilizar** en el régimen de tránsito.

Según el apartado décimo de la Resolución de 28 de febrero de 2006, en redacción dada por la Resolución de 15 de julio de 2014, los avales para el régimen de tránsito de la Unión, código de aval 6, se ajustarán a los modelos establecidos en los anexos 48 a 50 del Reglamento (CEE) 2454/93.

Estos modelos son esencialmente iguales que los comprendidos en la actual normativa por lo que:

- No es necesario sustituir ni modificar los modelos previos;
- Se pueden seguir aportando los avales con NRC conforme a la Resolución vigente (código 6).

3.2. SEGURO DE CAUCIÓN

Los modelos de certificado de seguro de caución recogidos en la *Resolución de 5 de febrero de 2004, del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, de aprobación de modelo de certificado de seguro de caución para garantizar el pago de la deuda aduanera y fiscal a la importación* y la *Resolución de 19 de mayo de 2000, del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se regula los modelos de compromiso escrito para formalizar garantías para el régimen de tránsito comunitario/común emitidas por entidades de seguros*, se entiende que tiene efectos idénticos⁷ que los exigidos por el CAU, sin perjuicio de que proceda su modificación para incluir otras situaciones, por lo que pueden mantenerse los certificados previos en relación a garantías concedidas conforme al CAU.

4. PROCEDIMIENTO Y COMPETENCIA

Según lo previsto en la Resolución de 14 de diciembre de 2016, del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria por la que se delegan

⁷ En el caso del tránsito, siempre que sea válido en todos los Estados miembros.

competencias en órganos de las delegaciones especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria⁸, corresponde al titular de la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales competente en función del domicilio fiscal del interesado la autorización de garantía global cuando ésta sea de ámbito nacional (apartado Primero.2.e) 2º), así como la revaluación (apartado Segundo bis), siendo parte del procedimiento la valoración de la garantía aportada.

En el caso de autorizaciones de garantía global que afecten a varios estados miembros, la competencia corresponde al Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales

No obstante, hay que tener en cuenta que, en el caso de garantías previas, las mismas pueden encontrarse en una aduana diferente de la competente para la revaluación por lo que, para facilitar la tramitación:

- Las garantías previas quedarán depositadas en la aduana donde se encuentren, salvo que proceda su devolución, y
- Las nuevas garantías o adendas se aportarán a la Dependencia competente para la revaluación.

Madrid, 24 de septiembre de 2018

La Subdirectora General de Gestión Aduanera

Nerea Rodríguez Entremonzaga

(Documento firmado electrónicamente)

⁸ Modificada por Resolución de 27 de abril de 2017.