
Impostos duaners

PID_00257669

Ana María Delgado García
Rafael Oliver Cuello

Temps mínim de dedicació recomanat: 3 hores



**Ana María Delgado García**

Doctora en Dret. Catedràtica de Dret Financer i Tributari. Universitat Oberta de Catalunya.

**Rafael Oliver Cuello**

Doctor en Dret. Catedràtic de Dret Financer i Tributari. ESERP. Business & Law School.

Tercera edició: febrer 2019
© Ana María Delgado García, Rafael Oliver Cuello
Tots els drets reservats
© d'aquesta edició, FUOC, 2019
Av. Tibidabo, 39-43, 08035 Barcelona
Disseny: Manel Andreu
Realització editorial: Oberta UOC Publishing, SL



Els textos i imatges publicats en aquesta obra estan subjectes –llevat que s'indiqui el contrari– a una llicència de Reconeixement-NoComercial-SenseObraDerivada (BY-NC-ND) v.3.0 Espanya de Creative Commons. Podeu copiar-los, distribuir-los i transmetre'ls públicament sempre que en citeu l'autor i la font (FUOC. Fundació per a la Universitat Oberta de Catalunya), no en feu un ús comercial i no en feu obra derivada. La llicència completa es pot consultar a <http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/es/legalcode.ca>

Índex

Introducció	5
Objectius	6
1. Naturalesa i classes	7
1.1. Naturalesa dels impostos duaners	7
1.2. Classes d'impostos duaners	9
2. Fet imposable	10
2.1. Drets d'importació	10
2.2. Drets d'exportació	11
2.3. Aspecte temporal	11
2.4. Aspecte espacial	12
3. Exempcions i règims especials	14
3.1. Exempcions	14
3.2. Règims especials	16
4. Subjectes passius	19
5. Quantificació del deute duaner	22
5.1. Base imposable	22
5.2. Els tipus de gravamen	25
5.3. L'aranzel duaner comú	25
6. Gestió duanera	27
Activitats	31
Exercicis d'autoavaluació	32
Solucionari	34

Introducció

El quart i últim mòdul de l'assignatura de *Fiscalitat internacional i duanera* es dedica als impostos duaners.

En el primer apartat s'analitza la naturalesa dels impostos duaners i les classes existents actualment.

El segon apartat aborda el fet imposable dels impostos duaners, amb relació als drets d'importació i als drets d'exportació. També constitueix l'objecte d'aquest capítol l'aspecte temporal i l'aspecte espacial del fet imposable dels impostos duaners.

En el tercer apartat s'analitzen les exempcions i els règims especials dels impostos duaners. I en el quart apartat, els subjectes passius d'aquests tributs.

El cinquè apartat es dedica a la quantificació del deute duaner, i s'examinen tant la base imposable com els tipus de gravamen. Així mateix, s'estudia l'aranzel duaner comú. I, finalment, el sisè apartat té per objecte la gestió duanera.

Objectius

Els principals objectius que s'assoliran mitjançant l'estudi d'aquesta matèria són els següents:

- 1.** Identificar la naturalesa i classes d'impostos duaners.
- 2.** Reconèixer les normes sobre el fet imposable dels impostos duaners, tant dels drets d'importació com dels drets d'exportació.
- 3.** Entendre la regulació de les exempcions dels impostos duaners, i també els règims especials d'aquests tributs.
- 4.** Comprendre la regulació dels subjectes passius dels impostos duaners.
- 5.** Dominar la quantificació del deute duaner, tant amb relació a la base imposable com als tipus de gravamen.
- 6.** Assimilar la regulació vigent de la gestió duanera.

1. Naturalesa i classes

1.1. Naturalesa dels impostos duaners

De tots els tributs harmonitzats en l'àmbit comunitari, els impostos duaners són, sens dubte, els que han aconseguit un grau d'harmonització més alt en tots els sentits. De fet, es tracta d'impostos regulats directament per la Unió Europea i la seva recaptació enriqueix les arques comunitàries per a finançar l'execució dels pressupostos comunitaris, és a dir, constitueixen un **recurs comunitari propi**.

Després que les Comunitats Europees, a partir de 1993, aconseguissin l'establiment d'un mercat interior únic, i la **unió duanera** consegüent, aquesta imposició va tenir per objecte regular el tràfic comercial de mercaderies existent entre la Unió Europea i tercers països.

Territori duaner comunitari i dret duaner comunitari

En l'actualitat, no hi ha obstacles perquè les mercaderies i les persones puguin anar lliurement d'un país a un altre de la Unió Europea. S'han eliminat les fronteres comercials existents dins de la UE i s'ha creat un **territori duaner comunitari** únic, que coincideix bàsicament amb el territori de la Unió Europea, amb determinades excepcions. L'entrada o sortida de productes des de o cap als països aliens a la Unió Europea segueix sempre el mateix tractament, comercial i administratiu, qualsevol que sigui l'Estat de la Unió que rebí o envii aquests productes.

S'entén per **dret duaner comunitari** el conjunt de regles de dret públic que s'apliquen en la circulació internacional de les mercaderies.

Aquests impostos no solament són regulats per la **normativa comunitària**, sinó que també formen part del sistema d'ingressos de la Unió Europea. Ara bé, cal tenir present que les tasques de gestió en sentit ampli es continuen fent en cadascun dels Estats membres de la Unió Europea, ja que, de moment, no hi ha una Administració tributària comunitària.

Normativa reguladora

La regulació duanera està encapçalada pel Reglament (UE) núm. 952/2013 del Parlament Europeu i del Consell, de 9 d'octubre de 2013, pel qual s'estableix el **Codi duaner de la Unió**. A partir del 30 d'octubre del 2013, només entren en vigor determinades normes d'aquest reglament (delegació de poders, atribució de competències d'execució i el que disposa en relació amb càrregues i costos); en la resta de casos, l'entrada en vigor serà a partir de l'1 de juny del 2016.

L'aprovació d'aquest reglament respon, d'un costat, a la necessitat de dotar de coherència aquesta normativa amb el Tractat de Funcionament de la Unió Europea (TFUE), en particular amb els articles 290 i 292; i, d'un altre, d'adaptar-la a l'evolució registrada en el dret de la Unió. A fi de completar o modificar alguns elements no essencials d'aquest

reglament, es deleguen en la Comissió els poders per a adoptar actes conformement a l'article 290 del TFUE. D'altra banda, en interès dels operadors econòmics i de les autoritats duaneres de la Unió, és aconsellable reunir la legislació duanera en un codi.

Aquest codi deroga el Codi duaner modernitzat (CAM), aprovat pel Reglament (CEE) 450/2008, de 23 d'abril, del Parlament Europeu i el Consell, i modifica l'aranzel duaner integrat (en terminologia duanera, TARIC), regulat en el Reglament 2658/1987 del Consell, de 23 de juliol, que conté els tipus de gravamen dels impostos duaners. Tots dos reglaments comunitaris han estat objecte de modificacions contínues amb la finalitat d'adequar-los a una realitat canviant.

Amb relació al CAM, la seva aprovació va representar tenir una legislació tributària duanera que pretenia ser més senzilla, racional i adaptada a la circumstància que la gestió duanera s'efectua actualment, amb caràcter general, per mitjans electrònics. D'aquesta manera, es va millorar la sistemàtica del Codi, es van simplificar les normes relatives al deute duaner mitjançant l'agrupament dels fets que en generen el naixement per causa d'algun incompliment, es van reordenar les disposicions relatives als règims duaners i es va agilitzar la gestió duanera.

Dins de la regulació espanyola, cal tenir en compte el que disposa l'RD 335/2010, de 19 de març, pel qual es regula el dret a efectuar declaracions en duana i la figura del representant duaner.

Finalment, han de tenir-se en compte en aquesta matèria diversos tractats internacionals multilaterals, principalment GATT-OMC i el Consell de Cooperació Duanera.

Els **impostos duaners** són impostos comunitaris, indirectes, objectius, reals i amb una doble finalitat: d'una banda, recaptatòria i, de l'altra, proteccionista de les mercaderies fabricades o produïdes al territori duaner comunitari.

Per tant, es pot afirmar que els impostos duaners són els tributs que graven les mercaderies pel fet de travessar una línia duanera, ja sigui per tal d'exportar-les o bé per tal d'importar-les.

La duana

El control del moviment de béns, tant d'entrada a la Unió Europea (importacions) com de sortida (exportacions), es porta a les duanes. Per tant, les duanes són els llocs on es realitzen els tràmits i les operacions per a autoritzar que les mercaderies puguin intercanviar-se entre un país de la Unió Europea i un altre de fora. En aquest sentit, les funcions de les duanes són: de tipus fiscal, estadístic i de control (sanitari, polític, militar...).

Després del pagament dels impostos que graven la importació i una vegada complerts els tràmits administratius corresponents, els productes no comunitaris que han estat introduïts al territori de la UE adquireixen l'estatut duaner de productes comunitaris i poden circular lliurement pel territori dels països membres.

Quant a la **funció** dels impostos duaners, cal tenir en compte que, originàriament, aquests tributs representaven una font d'ingressos important per als Estats, però, a causa de la globalització econòmica i de la liberalització dels intercanvis comercials, la funció recaptatòria dels impostos duaners actualment és poc rellevant, i es justifica fonamentalment per la seva funció extrafiscal. En aquest sentit, els drets d'importació representen una eina que permet protegir la producció nacional de determinades mercaderies enfront de les que proce-

deixen de l'exterior, mentre que els drets d'exportació (molt excepcionals actualment) s'empren per a assegurar que hi hagi un nivell de proveïment de determinats productes essencials en el mercat intern.

1.2. Classes d'impostos duaners

Quant a les diferents classes d'impostos duaners, en podem enumerar les següents:

1) Els **drets d'importació**¹, que son els més importants i estan constituïts pels drets i exaccions següents:

⁽¹⁾Articles 77 a 80 CAU.

a) Els drets d'aranzel duaner comú i les exaccions d'efecte equivalent establertes per a la importació de les mercaderies.

b) Les exaccions reguladores agrícoles i altres gravàmens a la importació establerts en el marc de la política agrícola comuna (PAC).

2) Els **drets d'exportació**², d'aplicació molt escassa, formats per aquests drets i exaccions:

⁽²⁾Articles 81 i 82 CAU.

a) Els drets de duana i les exaccions d'efecte equivalent establerts per a l'exportació de les mercaderies.

b) Les exaccions reguladores agrícoles i altres gravàmens a l'exportació establerts en el marc de la PAC.

2. Fet imposable

Els impostos duaners considerats globalment tenen un **pressupost de fet múltiple**, en el sentit que agrupen dins de la regulació normativa una sèrie de supòsits en els quals es tracta de sotmetre a gravamen la importació i l'exportació de mercaderies que són objecte del tràfic comercial.

2.1. Drets d'importació

Amb caràcter general, consisteix a introduir una mercaderia al territori subjecte a gravamen.

Supòsits d'importació

A més, comprèn tot un seguit de supòsits que van des de l'entrada legal d'una mercaderia al territori duaner comunitari per a incorporar-la al mercat interior, coneguda també com a *despatx de lliure pràctica i destinació duanera per excel·lència* (art. 201 CAU), fins a la inclusió d'una mercaderia en règim d'importació temporal amb exempció parcial dels drets d'importació, passant per supòsits d'entrades irregulars de mercaderies, l'evitació de la vigilància duanera i l'incompliment d'una sèrie de formalitats i condicions indicades per la normativa duanera, per als casos en què les mercaderies tinguin un règim duaner suspensiu, com poden ser, entre d'altres, el dipòsit duaner i el trànsit extern.

Entre els supòsits de **no-subjecció** es pot esmentar, per exemple, l'entrada de mercaderies des d'un altre Estat membre de la Unió Europea o la introducció de mercaderies amb destinació a àrees no subjectes a gravamen, com els dipòsits duaners i les zones i els dipòsits francs, sempre que no s'incorporin de manera definitiva al mercat interior.

Els articles 77 a 79 CAU descomponen el supòsit de fet genèric dels drets d'importació en tres fets imposables: el despatx de lliure pràctica, el règim d'importació temporal i les introduccions irregulars de mercaderies.

Amb relació al **despatx de lliure pràctica**, es tracta de la destinació duanera general a la qual se sotmeten les mercaderies procedents de tercers països, és a dir, les denominades mercaderies no comunitàries³. Consisteix en el compliment dels tràmits previstos per a la importació i en l'aplicació dels drets legalment reportats, de manera que les mercaderies passen a ser considerades mercaderies comunitàries (art. 201 CAU). En definitiva, el fet imposable es verifica per la introducció regular o legal d'una mercaderia al territori duaner comunitari.

Supòsit d'entrada irregular de mercaderia

Per exemple, l'entrada d'una mercaderia sense declarar-la.

⁽³⁾Art. 77.1.a CAU.

Pel que fa a la inclusió d'unes mercaderies en el **règim d'importació temporal** amb exempció parcial dels drets d'importació⁴, s'ha d'assenyalar que aquest règim permet utilitzar una mercaderia no comunitària al territori duaner de

⁽⁴⁾Art. 77.1.b CAU.

la Comunitat, dins d'un termini determinat, amb exempció total o parcial dels drets d'importació, sempre que les mercaderies es reexportin sense haver sofert més modificacions que les causades per la depreciació derivada del seu ús (articles 250 a 253 CAU).

I amb relació als supòsits en els quals es produeix **alguna irregularitat en la introducció d'una mercaderia** no comunitària o en el règim duaner a què aquestes queden sotmeses, el CAU estableix que naixerà un deute duaner a la importació⁵ per incompliment d'alguna de les circumstàncies següents:

⁽⁵⁾Art. 79.1 CAU.

1) Una de les obligacions relatives a la introducció de mercaderies no comunitàries, a la retirada d'aquestes de la vigilància duanera o a la circulació, la transformació, el dipòsit, la importació temporal o la disposició d'aquestes mercaderies en territori duaner comunitari.

2) Una de les obligacions relatives a la destinació final de les mercaderies dins del territori duaner de la Comunitat.

3) Una condició que reguli la inclusió de mercaderies no comunitàries en un règim duaner o la concessió, en virtut de la seva destinació final, d'una exempció total o parcial.

2.2. Drets d'exportació

Es configura com la sortida d'una mercaderia comunitària, amb declaració o no en la duana, fora del territori duaner comunitari, com també l'incompliment de les condicions que hagin permès aquesta sortida amb una exempció total o parcial dels drets d'exportació⁶.

⁽⁶⁾Art. 81, 82 i 269 CAU

El gravamen de l'exportació és marginal i s'aplica molt poques vegades. Amb tot, pot tenir una transcendència especial, ja que determinades mesures adoptades, per exemple, en el marc de la PAC (restitucions agrícoles a l'exportació), es compleixen si efectivament les mercaderies s'exporten.

2.3. Aspecte temporal

Els impostos duaners tenen un fet imposable complex, que solament es perfecciona amb la meritació. Per a conèixer millor aquest moment, cal efectuar una referència breu a les diverses etapes per les quals passen les mercaderies en el supòsit típic de la seva entrada legal al territori duaner comunitari per a incorporar-la al mercat interior (el denominat *despatx de lliure pràctica*).

Etaques per les quals passen les mercaderies

⁽⁷⁾Articles 153 a 198 CAU.

1) En primer lloc, cal que es verifiqui l'entrada en la duana designada.

2) En segon lloc, es presenta una declaració sumària de les mercaderies⁷ introduïdes la importació i el reconeixement de les quals sol·licita (sol·licitud de destinació duanera) l'Administració de duanes.

3) En tercer lloc, es procedeix a la liquidació i el pagament del deute duaner en la importació i, finalment, s'atorga a la mercaderia l'estatut comunitari i se n'autoritza l'aixecament. Ara bé, perquè es converteixi en despatx a consum cal satisfer la resta d'impostos indirectes d'aplicació, com l'IVA i, si escau, els impostos especials.

Doncs bé, la meritació dels **drets d'importació**, amb caràcter general, en el despatx de lliure pràctica, es produeix quan s'admet la declaració en la duana⁸; o en el moment en què s'accepti una declaració de duana que representi la inclusió de mercaderies en un règim determinat, quan, posteriorment, es comprovi que no es complien les condicions per a la inclusió en aquest règim o per a la concessió d'una exempció total o parcial en funció de la seva destinació final (art. 79.2 CAU), i en els altres supòsits de fet (importació temporal, introducció irregular de mercaderies, règims duaners suspensius) quan es produeixen les situacions que els originen.

⁽⁸⁾Art. 77.2 CAU.

Quan es tracta de **drets d'exportació**, la meritació té lloc en el moment en què es du a terme l'admissió de la declaració en la duana de la mercaderia subjecta a l'exportació, o bé en el moment de la sortida efectiva de la mercaderia que no hagi estat declarada⁹.

⁽⁹⁾Art. 81.2 CAU

El deute duaner a l'exportació sorgeix com a conseqüència d'una sortida de les mercaderies del territori duaner de la comunitat de manera regular, és a dir, a l'empara del règim d'exportació o de perfeccionament passiu.

A més, igual que succeeix en la importació, els drets d'exportació es poden originar també com a conseqüència d'alguna irregularitat. Concretament, el CAU¹⁰ estableix que aquests drets neixen per l'incompliment d'alguna de les obligacions establertes per a la sortida de les mercaderies, com, per exemple, no presentar la declaració de sortida, o per l'incompliment de les condicions segons les quals es va permetre la sortida amb exempció total o parcial dels drets d'exportació.

⁽¹⁰⁾Art. 82 CAU.

2.4. Aspecte espacial

Els impostos duaners graven el tràfic de mercaderies entre el **territori duaner comunitari** i tercers països, i en el cas d'Espanya aquest territori exclou Ceuta i Melilla, que no són considerats, com altres territoris europeus de característiques especials, espai duaner comú.

Exemple

Una part de les mercaderies de la Sra. Gómez despatxades de lliure pràctica és enviada per avió a Ceuta, i l'altra, també per avió, a Palma de Mallorca.

Atès que Ceuta no forma part del territori duaner de la Comunitat, encara que formi part del territori espanyol, l'enviament allà de mercaderies s'ha de qualificar com una exportació i, per tant, s'hauran de complir tots els tràmits i requisits associats amb l'exportació de mercaderies.

En tot moment, cal tenir en compte la **destinació duanera assignada a les mercaderies**, ja que aquestes es poden haver inclòs en un dels règims econòmics i de suspensió de drets i d'aquesta manera poden circular per l'espai duaner o emmagatzemar-se en un dipòsit duaner sense que es consideri que s'han reportat drets a la importació fins que no s'acabi el trànsit o surtin del dipòsit per al despatx lliure, l'exportació, etc.

El mateix succeeix quan les mercaderies no comunitàries entren en un dipòsit o zona franca (parts del territori duaner bloquejades respecte a la resta). Ara bé, la sortida de mercaderies comunitàries d'aquestes instal·lacions s'equipara a l'exportació, i se sotmet, si escau, al gravamen corresponent.

L'àmbit d'aplicació territorial dels impostos duaners resulta de la definició de **territori duaner de la Comunitat**¹¹ que es conté en el CAU. En general, coincideix amb el territori polític dels Estats membres de la UE, però s'estableixen algunes excepcions, com, per exemple, Gibraltar, les illes Fèroe o Groenlàndia. Pel que fa a Espanya, no formen part d'aquest territori Ceuta i Melilla, mentre que les illes Canàries sí que s'integren en aquest territori duaner, a diferència del que succeeix amb l'IVA, que s'exclou del territori d'aplicació d'aquest impost. També es dóna la circumstància que s'inclouen al territori duaner de la Comunitat països no comunitaris, com a conseqüència de la signatura de determinats tractats internacionals, com, per exemple, Mònaco. A més, cal tenir en compte que la UE ha signat acords d'unió duanera amb San Marino, Andorra i Turquia.

⁽¹¹⁾Art. 4 CAU.

3. Exempcions i règims especials

3.1. Exempcions

Les **exempcions** fan referència a una sèrie de situacions en les quals es produeixen tots els elements integrants del fet imposable (introducció de mercaderies al territori duaner), però s'eximeix de gravamen i no es liquiden els impostos duaners corresponents¹².

⁽¹²⁾Articles 203 a 209 CAU.

Entre les **situacions** que originen una exempció, en podem diferenciar les següents:

1) Franquícies a la importació i l'exportació

Les **franquícies** dels drets d'importació i exportació quan es compleixen unes condicions determinades. Poden ser:

- **De caràcter objectiu:** productes de naturalesa educativa, científica o cultural, béns de valor escàs, material d'estudi, etc.
- **De caràcter subjectiu:** béns personals quan es traslladi una persona física d'un tercer país a la Unió Europea, els importats amb motiu del matrimoni, els béns destinats a l'ús de caps d'Estat, etc.

S'estableixen franquícies duaneres a la importació i a l'exportació de determinades mercaderies. Les franquícies tenen com a efecte que no neixi el deute originari quan es compleixen les condicions de la concessió. S'estableixen per motius diversos, com, per exemple, per raons d'ordre personal (trasllat de residència, matrimoni, recepció d'herència, equipatge personal), per incentivar activitats econòmiques (trasllats de béns d'inversió, productes agrícoles, mercaderies amb finalitats de prospecció comercial), per finalitats educatives, científiques o culturals (materials d'estudi, instruments i aparells científics, material de laboratori), per la quantia escassa que tenen (béns sense valor estimable), per raons de tipus tècnic (documents, carburants en els dipòsits de vehicles), etc.

2) Contingents aranzelaris

Els **contingents aranzelaris**, que és la quantitat màxima d'importació d'un producte no comunitari amb exempció total de drets a la importació, per a evitar un encariment dels productes o el sorgiment de problemes de submi-

nistrament al territori duaner comunitari, normalment per un temps determinat. Superada la quantitat que constitueix el contingent, l'importador haurà d'abonar els drets d'importació que es reportin.

Consisteixen en la possibilitat d'importar una classe de productes pagant un tipus de gravamen reduït o nul, fins que no se superi una quantitat determinada i durant un termini establert. De vegades, també s'exigeix que les mercaderies siguin originàries de certs països. Cal tenir present que quan es depassa qualsevol dels límits establerts, s'aplica automàticament el tipus de gravamen normal.

D'altra banda, és convenient subratllar que els contingents aranzelaris són diferents dels contingents quantitius o comercials, també anomenats *quotes* o *contingents*. Aquests últims consisteixen en la fixació d'una quantitat màxima de productes que poden ser importats pagant els drets corresponents al tipus normal, és a dir, sense aplicar-los cap exempció. Superada aquesta quantitat, es prohibeix qualsevol importació.

3) Mercaderies de tornada

El CAU exceptua dels drets d'importació les mercaderies que hagin estat exportades i es reintrodueixin i es despatxin de lliure pràctica en un termini de tres anys. Per a l'aplicació d'aquesta exempció és necessari que l'interessat ho sol·liciti i que les mercaderies romanguin en el mateix Estat on van ser exportades. No obstant això, es permet fer tractaments per a la conservació, manipulacions que n'afectin la presentació o un altre tipus de tractaments si es comprova que les mercaderies eren defectuoses o no aptes per a l'ús previst¹³.

⁽¹³⁾Articles 203 a 205 CAU.

4) Productes de la pesca

Estan exempts dels drets d'importació quan es despatxin de lliure pràctica els productes de la pesca marítima i d'altres extrets de les aigües territorials d'un tercer país per bucs registrats en un Estat membre de la UE i que arborin pavelló d'aquest Estat, i també els productes obtinguts a partir de bucs factoria que compleixin les mateixes condicions¹⁴.

⁽¹⁴⁾Art. 208.1 CAU.

5) Exportació temporal

Les mercaderies comunitàries poden sortir del territori duaner de la Comunitat amb exempció dels drets d'importació quan aquesta exempció se supediti al fet que les mercaderies siguin reimportades. Seria un altre supòsit de retorn de mercaderies, però, a diferència d'aquest règim, la reintroducció ja es preveu en el moment de l'exportació i l'exempció es produeix en aquest moment¹⁵.

⁽¹⁵⁾Art. 277 CAU.

3.2. Règims especials

De vegades, segons la destinació que tinguin les mercaderies que entrin a l'espai duaner, se'ls concedeix una suspensió o reducció dels gravàmens reportats. Aquesta suspensió pot afectar alguns productes industrials, agropecuaris, etc. La concessió d'aquest tipus d'exempcions està sotmesa a controls estrictes per a evitar el frau.

1) Trànsit extern i intern

El **règim de trànsit extern**¹⁶ permet que les mercaderies no comunitàries circulin d'un punt a un altre del territori duaner de la Comunitat sense que sigui necessari abonar els drets de duana i altres gravàmens a la importació ni s'apliquin les mesures de política comercial.

⁽¹⁶⁾Art. 226 CAU.

En canvi, el **règim de trànsit intern**¹⁷ s'aplica a mercaderies comunitàries i la circulació es produeix d'un punt a un altre de la Comunitat però passant pel territori d'un país tercer, sense que això impliqui un canvi en l'estatut duaner (és a dir, que les mercaderies conserven la condició de comunitàries durant tot el projecte).

⁽¹⁷⁾Art. 227 CAU.

En tots dos casos, la circulació està sotmesa a mesures de control importants per tal d'evitar l'elusió dels tributs duaners i d'altres impostos, com l'IVA o els impostos especials. El titular del règim de trànsit es configura com a obligat principal i, com a tal, haurà de presentar les mercaderies intactes, i també la informació requerida en la duana de destinació, en el termini assenyalat i després d'haver respectat les mesures d'identificació preses per les autoritats duaneres.

Així mateix, el titular del règim de trànsit ha de prestar una garantia que asseveri el pagament del deute duaner i altres gravàmens¹⁸.

⁽¹⁸⁾Articles 89 a 100 CAU.

2) Dipòsit temporal i duaner

El règim de dipòsit temporal està previst per a mercaderies no comunitàries, procedents d'un país tercer o d'una zona franca de la Comunitat, que es pretenen introduir al territori duaner comunitari, però que estan emmagatzemades a l'espera que se'ls inclogui en el corresponent règim duaner definitiu¹⁹. Les mercaderies es presenten a la duana mitjançant una declaració sumària d'entrada i les autoritats duaneres poden exigir al titular de les mercaderies la constitució d'una garantia que asseveri el pagament dels drets duaners i altres gravàmens que es puguin originar. Les mercaderies només poden ser objecte de les manipulacions necessàries per a garantir-ne la conservació.

⁽¹⁹⁾Articles 129 a 237 CAU.

El règim de dipòsit duaner²⁰ permet introduir mercaderies no comunitàries i emmagatzemar-les en territori de la Comunitat sense que s'exigeixin drets d'importació ni s'hi apliquin mesures de política comercial. Amb això, l'importador aconsegueix ajornar el pagament del tribut fins que tingui clara la destinació duanera definitiva que s'adeqüi a les seves necessitats. Durant la seva vigència, les mercaderies poden ser manipulades per a conservar-ne l'Estat, millorar-ne la presentació o qualitat comercial, o preparar-ne la distribució o revenda.

(20) Art. 240 CAU.

3) Zones franques

Les zones franques són enclavaments dins del territori duaner de la Comunitat, separades físicament, amb punts d'entrada i sortida, en les quals es poden introduir tot tipus de mercaderies, per temps il·limitat, sense que s'hi exigeixi l'abonament de drets de duana ni s'hi apliquin mesures de política comercial²¹. Les mercaderies que surten de les zones franques poden ser exportades o reexportades fora de la Comunitat, o bé introduïdes en la resta del territori duaner, d'acord amb qualsevol dels règims duaners.

(21) Art. 243 CAU.

4) Destinacions especials

Aquest règim duaner permet la importació de determinades mercaderies amb exempció total o parcial de drets i sense aplicació de les mesures de política comercial, amb la condició que les mercaderies siguin reexportades en un termini màxim de vint-i-quatre mesos, susceptible de ser ampliat durant un temps raonable. La utilització d'aquest règim se supedita a l'obtenció d'una autorització administrativa²².

(22) Articles 250 a 252 CAU.

5) Perfeccionament passiu i actiu

El règim de perfeccionament passiu²³ permet exportar temporalment mercaderies comunitàries per sotmetre-les a operacions de perfeccionament i despatxar de lliure pràctica, amb exempció total o parcial de drets, els productes resultants d'aquestes operacions. Constitueixen operacions de perfeccionament l'elaboració, transformació i reparació de mercaderies, inclòs el muntatge, assemblatge i adaptació a altres mercaderies, la restauració i la posada a punt. Per a l'aplicació del règim es requereix una autorització de les autoritats duaneres.

(23) Articles 259 a 262 CAU.

Exemple

L'empresa A envia material al Brasil perquè sigui objecte de muntatge d'uns armaris, que després tornen a entrar a Espanya per a vendre'ls.

A l'efecte dels impostos duaners, es produeix una operació de perfeccionament passiu, que haurà de ser autoritzada per les autoritats duaneres, ja que les mercaderies comunitàries s'exporten temporalment per a ser objecte de muntatge.

El **règim de perfeccionament actiu**²⁴ és simètric a l'anterior, ja que consisteix a permetre l'entrada en territori duaner de la Comunitat, de manera temporal, de mercaderies no comunitàries, perquè siguin objecte d'operacions de perfeccionament, sense que aquestes mercaderies estiguin subjectes a drets d'importació o a altres gravàmens ni tampoc a mesures de política comercial. Els productes transformats resultants no s'han de reexportar necessàriament, sinó que es poden acollir a qualsevol règim duaner, és a dir, es poden despatxar de lliure pràctica, sortir de la Comunitat i fins i tot sotmetre's a una nova transformació de perfeccionament.

⁽²⁴⁾Articles 256 a 258 CAU.

Exemple

L'empresa A introdueix a Espanya automòbils procedents del Japó amb la finalitat de reparar-los i reexportar-los a Rússia.

Atès que els automòbils entren al territori duaner comunitari a fi de ser reparats, a l'efecte dels impostos duaners, es fa un perfeccionament actiu. Per tant, els automòbils no estan subjectes a drets d'importació ni a cap altre gravamen.

4. Subjectes passius

El legislador comunitari, en el supòsit general de despatx de lliure pràctica d'una mercaderia o d'importació temporal, situa com a subjecte passiu la persona que fa la declaració en la duana, és a dir, el **declarant**²⁵.

⁽²⁵⁾Articles 101 a 114 CAU.

Actuació mitjançant un representant

Quan l'importador actua mitjançant un representant o agent de duanes, tal com succeeix en la major part dels casos, cal veure si aquest té una representació directa o indirecta. Si és directa, és a dir, si l'agent actua en nom i per compte d'un altre, el subjecte passiu és la persona en el nom de la qual s'hagi fet la declaració (el titular de la mercaderia o poderdant). En canvi, quan és indirecta, és a dir, quan es presenta en nom propi i per compte d'un altre, l'agent de duanes té la condició de subjecte passiu i l'amo de la mercaderia n'és el responsable solidari.

Lectura recomanada

Quant al dret a efectuar declaracions en la duana en nom propi o per mitjà de representant duaner, podeu veure l'RD 335/2010, de 19 de març.

Exemple

La Sra. Suárez és una agent de duanes, que presenta la declaració duanera en nom propi i per compte del Sr. Martínez (l'amo de la mercaderia).

Atès que som davant d'un supòsit de representació indirecta, la Sra. Suárez és subjecte passiu dels impostos duaners, mentre que el Sr. Martínez té la consideració de responsable solidari.

Juntament amb aquest supòsit general, cal tenir en compte una altra sèrie de situacions que originen la importació, com la introducció irregular de la mercaderia, l'evitació de la vigilància o l'incompliment d'un règim suspensiu. En termes generals, es pot dir que en aquestes situacions és subjecte passiu qui dugui a terme aquestes actuacions (el qui hagi introduït la mercaderia de manera il·legal, el qui hagi incomplert un règim suspensiu, etc.).

Exemple

Una mercaderia procedent i originària del Marroc arriba a l'aeroport de Barcelona l'1 de maig del 2011, i és introduïda en un dipòsit temporal. El 2 de maig una part de les mercaderies desapareix, per la qual cosa el 3 de maig el Sr. Martínez, el seu propietari, decideix despatxar-les de lliure pràctica.

L'article 79.1.a CAU estableix que dóna origen a un deute duaner d'importació la sostracció a la vigilància duanera d'una mercaderia subjecta a drets d'importació, i que aquest deute neix en el moment de la sostracció de la mercaderia, en aquest cas, el 2 de maig per a les mercaderies que han desaparegut.

A més, entre els responsables deutors del deute duaner hi ha les persones que hagin de complir les obligacions que comporti la permanència de les mercaderies en un dipòsit temporal, en aquest cas, el titular del dipòsit duaner. Per tant, són responsables del deute duaner el propietari, el Sr. Martínez, per la part despatxada de lliure pràctica, i el titular del dipòsit temporal, encara que es demostrï que no va tenir res a veure amb la desaparició de les mercaderies.

En l'exportació també és subjecte passiu el declarant i, en cas que no hi hagi hagut cap declaració, la persona que hagi participat en la sortida irregular de la mercaderia.

El CAU utilitza l'expressió genèrica de **deutor** per a referir-se als obligats tributaris. Segons l'art. 5.19 CAU, un deutor és qualsevol persona responsable d'un deute duaner. Els articles 77 a 82 CAU estableixen qui tenen la condició de deutor en els fets imposables respectius.

Segons el CAU, **declarant**²⁶ és la persona que presenta una declaració sumària o una notificació de reexportació o efectua una declaració en duana en nom propi, o bé la persona en el nom de la qual es fa aquesta declaració (representació directa). En canvi, en els supòsits de representació indirecta (el representant actua en nom propi però per compte d'altri), tant el representant com el representat tenen la condició de deutor. Així mateix, quan es presenti una declaració en duana sobre la base d'una informació que implica no pagar la totalitat o una part dels drets de duana, i aquesta informació ha estat subministrada per un tercer, aquest també es considera deutor si la informació és falsa i el tercer coneixia o devia conèixer raonablement aquesta circumstància.

⁽²⁶⁾Art. 5.15 CAU.

Per tant, és possible que concorrin **diversos deutors** respecte d'un mateix deute duaner. Per a aquests casos, el CAU estableix que tots són responsables, de manera conjunta i solidària, de la quantia total del deute duaner²⁷.

⁽²⁷⁾Art. 84 CAU.

En matèria duanera, és freqüent que el deutor compleixi les seves obligacions mitjançant un **representant**. El CAU preveu aquest dret a la representació, que pot ser directa o indirecta²⁸. Els representants han d'estar establerts al territori duaner de la Comunitat. Si el representant no declara que està actuant per representació o no l'acredita, s'entén que actua en nom propi i per compte propi.

⁽²⁸⁾Art. 18 i 21 CAU.

Exemple

La Sra. Pérez ha presentat una declaració a duana en nom i per compte de l'entitat importadora COMERCIO, S.L. per al despatx a lliure pràctica, a través de la duana del Port de Barcelona, d'uns llums d'escriptori procedents de la Xina. Qui té la condició de deutor duaner?

D'acord amb el que es disposa en els arts. 18.1 i 77.3 CAU, té la condició de deutor duaner l'entitat COMERCIO, S.L., ja que en un despatx a lliure pràctica, quan el representant duaner actua en la modalitat de representació directa, només és deutor l'importador (declarant).

Finalment, el CAU preveu la figura de l'**operador econòmic autoritzat**, que confereix al titular uns beneficis determinats quant a la simplificació dels procediments duaners, alhora que li concedeix facilitats en matèria de seguretat i protecció. La condició d'operador econòmic autoritzat²⁹ s'atorga per sol·licitud

⁽²⁹⁾Articles 22, 23, 32 i 38 40 CAU.

de l'interessat i després que les autoritats duaneres verifiquin que compleix diversos requisits que es refereixen a la seva fiabilitat, professionalitat i solvència econòmica.

5. Quantificació del deute duaner

5.1. Base imposable

La **base imposable** dels drets d'importació pot ser de dos tipus: monetària, que és la més utilitzada, està formada pels drets *ad valorem* o valor en duana de la mercaderia; o bé no monetària, pels drets específics, calculats per la quantitat de tones, pes, unitats, etc.

Respecte a la base imposable, el problema principal que es planteja és el relatiu al que s'entén per **valor en duana**. El Codi duaner recull les directrius fixades pel GATT (Acord general d'aranzels i comerç).

Així mateix, el Codi duaner indica diversos criteris i **mètodes** per a determinar aquest valor, com els següents:

- El valor de transacció.
- El valor de transacció de mercaderies idèntiques.
- El valor de transacció de mercaderies similars.
- El mètode sostractiu.
- El mètode basat en el cost de producció.

Quan no es pugui determinar la base per cap dels mètodes anteriors, cal aplicar criteris raonables de valoració compatibles amb els principis i les disposicions generals del GATT; així mateix, alguna vegada caldrà observar alguna limitació, com, per exemple, que el preu de venda no sigui idèntic a l'indicat en el mercat del país d'exportació.

En l'àmbit comunitari, els articles 69 a 76 CAU regulen els mètodes per a determinar el valor en duana de les mercaderies, en termes pràcticament coincidents amb el Codi de valoració del GATT, de 12 de desembre de 1979, que s'aplica de manera generalitzada en el comerç internacional.

1) Mètode principal: el valor de transacció

Aplicació dels mètodes

L'aplicació dels mètodes no és aleatòria, sinó que s'ha de seguir l'ordre indicat; per això, la valoració de les mercaderies és el més utilitzat i consisteix en el pagament total que el comprador hagi de fer al venedor per les mercaderies, sempre que es compleixin una sèrie de condicions i una vegada sumades les despeses corresponents (envasos i embalatges, transports, manipulació, etc.), i restats, quan sigui oportú, els costos originats després de la importació o exportació.

El mètode principal de valoració per a determinar el valor en duana és el mètode de valor de transacció, que és utilitzat en la pràctica totalitat dels casos. Consisteix a aplicar al **preu** efectivament pagat o per pagar una sèrie d'ajustos positius i negatius. Aquest preu és el pagament total, de manera que comprèn els pagaments fets i els que es facin amb posterioritat, ja sigui al venedor o a una tercera persona per a satisfer una obligació del venedor.

Entre els **ajustos positius** al preu total, se'n poden esmentar els següents:

- Les comissions i despeses de corretatge, el cost dels envasos que formin un tot amb la mercaderia i el cost de l'embalatge.
- El valor de determinats béns que hagin estat subministrats pel comprador gratuïtament o a preus reduïts, o bé que hagin estat utilitzats en la producció de les mercaderies i no s'incloguin en el preu.
- Els cànon i drets de llicència que hagi de pagar el comprador com a condició de venda.
- El valor de qualsevol part del producte que reverteixi directament o indirectament al venedor com a conseqüència d'una revenda.
- Les despeses de transport, assegurança, càrrega i manipulació, que estiguin associats a les mercaderies i que siguin anteriors a l'entrada.

Quant als **ajustos negatius**, se'n poden esmentar els següents:

- Les despeses de transport posteriors a l'arribada de les mercaderies.
- Les despeses de construcció, instal·lació, muntatge o assistència tècnica, realitzades després de la importació.
- Els interessos derivats d'un acord escrit de finançament.
- Les despeses relatives al dret de reproducció de les mercaderies importades.
- Les comissions de compra.
- Els drets d'importació i altres gravàmens que s'apliquin a la Comunitat com a conseqüència de la importació o la venda de les mercaderies.

Exemple

El preu en factura d'unes mercaderies que, una vegada despatxades de lliure pràctica, són enviades a Palma de Mallorca, és de 100.000 euros, inclòs un descompte de 10.000 euros (per la qual cosa l'import per pagar en factura és de 90.000 euros). El venedor, el Sr. Domínguez, cobra una comissió de compra de 5.000 euros. Com que

les mercaderies es pagaran a 90 dies, es carrega sobre el preu en factura un interès que ascendeix a 1.500 euros.

De manera general, i d'acord amb l'art. 70 CAU, el valor en duana és el valor de transacció, és a dir, el preu efectivament pagat o per pagar per les mercaderies. En aquest cas, el preu per pagar és de 90.000 euros (el preu en factura menys el descompte de 10.000 euros).

Respecte a la comissió de compra carregada pel venedor, els articles 71.1.a.i i 72.e) CAU estableixen que no forma part del valor en duana. Així mateix, tampoc no formen part del valor en duana els interessos pel pagament ajornat de la factura, segons preveu l'art. 72.c CAU.

2) Mètodes subsidiaris

Amb caràcter prioritari s'aplica el **valor de transacció de mercaderies idèntiques**, enteses com les produïdes al mateix país i que tinguin les mateixes característiques físiques, la mateixa qualitat i el mateix prestigi comercial. Es procura prendre el valor de mercaderies produïdes per la mateixa persona. Així mateix, en principi, es tenen en compte les mercaderies venudes al mateix nivell comercial i substancialment en les mateixes quantitats.

Si no hi ha mercaderies idèntiques, s'acudeix al **valor de transacció de mercaderies similars**, en el qual s'apliquen les mateixes regles de quantificació que en el mètode anterior. Es consideren mercaderies similars les produïdes al mateix país i que, sense ser iguals en tots els aspectes, presenten unes característiques i una composició semblants que els permeten complir les mateixes funcions i ser intercanviables comercialment.

El mètode següent, aplicable si no són aplicables els anteriors, es denomina **mètodes ostractiu o deductiu**. Es parteix del preu unitari al qual es vengui al territori duaner de la Comunitat la major quantitat de mercaderies importades (o, si no, idèntiques o similars) en una data propera a la importació. A aquest preu es resten una sèrie de conceptes que no formen part del valor en duana (comissions, marges de beneficis, transport, assegurances i impostos).

A continuació, el CAU preveu el **mètode del valor reconstruït o recalculat**, que es basa en els costos de producció de les mercaderies importades. Aquest valor equival a la suma del cost o valor dels materials i operacions de fabricació, dels beneficis i despeses generals que apliquen normalment a les mercaderies de la mateixa naturalesa els productors del país d'origen i de les despeses de transport, assegurança, càrrega i manipulació anteriors a l'entrada al territori duaner de la Comunitat. El declarant pot sol·licitar que s'inverteixi l'ordre establert en el CAU i que s'apliqui el valor reconstruït amb preferència sobre el mètode del valor deductiu.

Finalment, com a mecanisme de tancament del sistema, es preveu l'eventualitat que no hagi estat possible determinar el valor en duana d'acord amb cap dels mètodes anteriors. En aquest cas, s'utilitza el denominat **procediment de l'últim recurs**, que consisteix a aplicar un mitjà raonable de va-

loració, basant-se en les dades disponibles, sempre que no sigui contrari als principis generals continguts en la normativa comunitària i en els acords internacionals de valoració.

5.2. Els tipus de gravamen

Quant al **tipus de gravamen** aplicable a la base imposable, en el supòsit de drets d'importació, està contingut en l'aranzel de duanes comunitària, que recull sistemàticament els diferents tipus impositius que graven les diverses mercaderies en el comerç exterior que són objecte d'importació o, si escau, d'exportació.

Tipus de gravamen

En la mesura que hi ha dues modalitats de base imposable, el tipus de gravamen és diferent per a cadascuna. Així, quan la base és el valor en duana (drets *ad valorem*), el tipus és una alíquota o un percentatge; mentre que si es tracta d'una base no monetària (drets específics, com unitats, tones, etc.), el tipus és una quantitat per unitat no monetària. També hi ha tipus de gravamen que conjuguen totes dues modalitats.

En el supòsit dels productes agrícoles i en el marc de la PAC, s'han establert uns gravàmens determinats que recauen en les importacions i exportacions, com els impostos compensatoris i suplementaris, els drets addicionals sobre el sucre, etc.

Quant a les exportacions, cal dir que s'apliquen els tipus impositius solament en circumstàncies molt concretes, per a evitar situacions d'escassetat de certs productes a l'interior de l'espai duaner.

Els tipus de gravamen també es classifiquen en convencionals i autònoms. Els **convencionals** són els que s'apliquen als Estats que són part del GATT (actualment, OMC) o als Estats amb els quals la Comunitat hagi conclòs un acord que incorpori la clàusula de nació més afavorida, que assegura que a un país determinat se li concedeix el tracte més beneficiós atorgat per la Comunitat. Per la seva banda, els tipus de gravamen **autònoms** són els aplicables als països no coberts per l'estatus de nació més afavorida.

5.3. L'aranzel duaner comú

Per acabar, cal tenir en compte la importància especial de la **classificació aranzelària de les mercaderies**, a l'efecte no solament fiscal, sinó també comercial. Per facilitar aquesta tasca i atorgar informació als operadors econòmics davant la diversitat d'acords comercials i polítiques aranzelàries que hi ha entre la Unió Europea i tercers països, els Estats membres es remetent a l'aranzel duaner comunitària integrat (en terminologia duanera, TARIC). S'hi relacionen totes les mesures, fiscals o no, de caràcter comunitària que incideixen en el tràfic exterior de mercaderies.

L'arancel duaner comú o tarifa integrada comunitària (TARIC) és determinat en el Reglament CEE 2658/1987. Segons l'art. 56 CAU, aquest arancel comunitari comprèn la nomenclatura combinada, que és una classificació ordenada de totes les mercaderies, basada en el sistema harmonitzat establert pel Conveni internacional, de 14 de juny de 1983. En aquest sistema harmonitzat, cada mercaderia té un codi format per sis xifres (les dues primeres corresponen al capítol, les dues següents a la partida i les dues últimes a la subpartida). A més, s'hi han afegit dos dígit més, denominats *subpartides NC*, amb la finalitat d'establir una classificació més precisa.

Aquest codi s'empra per a especificar els drets corresponents de l'arancel comunitari, però també per a altres finalitats com l'elaboració d'estadístiques del comerç exterior de la Comunitat i per a altres polítiques comunitàries relatives als intercanvis comercials.

El CAU preveu un procediment a partir del qual pot obtenir de les autoritats duaneres una **informació vinculant** relativa a la classificació aranzelària de les mercaderies. Així mateix, es pot sol·licitar informació vinculant sobre l'origen de les mercaderies³⁰, a l'efecte de determinar si li resulten aplicables mesures aranzelàries preferencials. Aquestes decisions tenen una validesa de tres anys a partir de la data en la qual tingui efecte la decisió.

Enllaços recomanats

Es pot consultar el TARIC en els webs següents:

<https://aeat.es/aduanet>

<http://europa.eu.int/eur-lex>

www.taric.es

⁽³⁰⁾Art. Art. 22 a 25, 32 i 34 a 36 CAU.

6. Gestió duanera

El procediment de **gestió dels impostos** duaners es caracteritza per una legislació aplicable que és extensa i canviant, i també per l'existència de nombrosos tràmits i controls exhaustius als quals s'han de sotmetre les mercaderies. Tampoc no convé oblidar la regulació nacional vigent, que adquireix un cert protagonisme precisament en aquest tema, la qual cosa no impedeix que el Codi duaner també dediqui una part del text a aquesta matèria.

Com s'ha indicat en parlar de la meritació, la introducció d'una mercaderia requereix, en primer lloc, la presentació davant les autoritats nacionals d'una **declaració sumària** de les mercaderies i la sol·licitud a l'Administració de l'assignació d'una destinació duanera. A partir d'aquesta declaració i després de reconèixer la mercaderia, es practica la liquidació i la notificació corresponents del deute duaner, el qual, una vegada pagat, o si escau, garantit, determina l'autorització per a l'aixecament o la sortida de la mercaderia.

Exemple

Unes mercaderies procedents de Tailàndia arriben al Port de Barcelona el 30 de maig 2015, i es presenten a la duana aquest mateix dia.

Tal com s'estableix en els articles. 71 a 76 CAU, les mercaderies presentades a la duana hauran de ser objecte de declaració sumària quan es presentin o en un termini que finalitzi, com a molt, el primer dia laborable següent al de la presentació a la duana, i sempre que ho concedeixin així les autoritats duaneres.

Admesa a la duana la declaració, aquesta pot ser objecte de **comprovació** per part de les autoritats duaneres, que poden dur a terme diversos controls (documental, físic de les mercaderies o *a posteriori*).

En cas que no se satisfaci el deute en els terminis de pagament indicats, la **recaptació** forçosa del deute s'ha de dur a terme d'acord amb la regulació nacional de cada Estat membre de la Unió Europea.

Per acabar, cal dir que els ordenaments nacionals dels diversos Estats membres de la Unió Europea han de preveure, en compliment del que estableix el Codi duaner, la possibilitat que els subjectes passius puguin **impugnar** jurisdiccionalment els actes de l'Administració duanera.

Lectura recomanada

Respecte a les normes de gestió relatives a la presentació de declaracions, consulteu l'RD 335/2010, de 19 de març.

Per tant, la introducció de mercaderies al territori duaner de la Comunitat s'inicia amb una **declaració sumària d'entrada**³¹, és a dir, resumida, en virtut de la qual s'informa les autoritats duaneres d'aquesta entrada, abans que es produeixi.

⁽³¹⁾Art. 127 i 131 CAU.

Amb caràcter general, la declaració es presenta utilitzant una tècnica de tractament electrònic de dades. Només en circumstàncies excepcionals s'admeten declaracions sumàries en paper, sempre que s'apliqui el mateix nivell de gestió de riscos que a les declaracions electròniques. Les autoritats duaneres poden acceptar la substitució d'aquesta declaració sumària per una notificació i l'accés a les dades de la declaració en el sistema informàtic de l'operador econòmic.

Les mercaderies que s'introdueixin han de ser **traslladades immediatament a la duana** designada per les autoritats duaneres o a qualsevol altre lloc autoritzat, o bé a una zona franca (art. 135 CAU). A partir de la introducció, les mercaderies queden sotmeses a vigilància i poden ser subjectes a controls duaners³²: examen de les mercaderies, presa de mostres, verificació de les dades contingudes en les declaracions i de l'existència i autenticitat dels documents, revisió de la comptabilitat dels operadors econòmics i d'altres registres, inspecció dels mitjans de transport i de les mercaderies i equipatges, etc.

⁽³²⁾Art. Art. 46, 50 i 134 CAU.

A continuació, s'ha de fer una **declaració de duana**, que l'art. 5.12 CAU defineix com l'acte pel qual una persona expressa, en la forma i la manera establerts, la voluntat d'incloure les mercaderies en un règim duaner determinat. En principi, el declarant pot triar lliurement el règim en el qual s'inclouran les mercaderies, sempre que en compleixi les condicions. Si es presenta la declaració de duana en el termini estipulat per a presentar la declaració sumària d'entrada, es pot prescindir d'aquesta última.

La declaració a la duana i els documents justificatius es presenten, amb caràcter general, amb una tècnica de **tractament electrònic de dades**³³, encara que les autoritats duaneres poden acceptar que se substitueixi la declaració per una inscripció en els llibres de comptabilitat del declarant, sempre que aquestes autoritats tinguin accés al sistema electrònic del declarant i es puguin intercanviar dades entre duanes.

⁽³³⁾Art. 6, 158, 160, 161 i 182 a 184 CAU.

Una vegada admesa la declaració, les autoritats duaneres poden efectuar un control documental, i també examinar les mercaderies i extreure'n mostres (art. 188 CAU). També hauran d'adoptar les mesures necessàries per a garantir la identificació de les mercaderies³⁴.

⁽³⁴⁾Art. 192 CAU.

Seguidament, les autoritats duaneres han de **liquidar** els drets de duana tan aviat com sigui possible i notificar-ne l'import al deutor. No es pot notificar un deute duaner una vegada que hagin transcorregut tres anys des del seu

⁽³⁵⁾Art. 103 CAU.

naixement. Aquest termini se suspèn³⁵ en cas d'interposició de recursos contra la liquidació i s'amplia a deu anys si el deute es va originar per un acte que va donar lloc a un procediment penal.

El **pagament** s'ha de fer, amb caràcter general, en un termini màxim de deu dies des de la notificació al deutor de l'import dels drets. No obstant això, es preveu la possibilitat d'un ajornament de pagament i d'altres facilitats de pagament, supeditades a la constitució d'una garantia i al pagament d'interessos (articles 108 a 112 CAU). Quan el deute hagi estat pagat o garantit³⁶, les autoritats duaneres procedeixen a **aixecar** les mercaderies, és a dir, a posar-les a disposició de les finalitats previstes en el règim duaner al qual estiguin sotmeses.

⁽³⁶⁾Articles 5.26 i 195 CAU.

Dins dels catorze dies següents a l'aixecament de les mercaderies, s'ha de produir la contracció del deute³⁷, és a dir, l'anotació dels drets en els registres comptables a favor de la Hisenda comunitària (articles 104 i 105 CAU). Després de la concessió de l'aixecament, les autoritats duaneres poden revisar l'exactitud de la informació continguda en les declaracions sumària i de duana.

⁽³⁷⁾Art. 48 CAU.

Activitats

Casos pràctics

1. Una empresa espanyola es dedica a la venda majorista i importa els béns següents, que destina a la comercialització posterior a Espanya:

- a) Compra farina d'orades de mar apta per a l'alimentació humana al Perú, per valor de 100.000 euros.
- b) Compra pianos de cua a Bielorússia, per valor de 50.000 euros.
- c) Compra escultures originals d'artistes a Austràlia, per valor de 35.000 euros.

A partir de la informació disponible a Internet, heu de donar a aquesta empresa la informació següent amb relació a les operacions que s'acaben d'esmentar:

- Nomenclatura d'aquests productes en l'aranzel integrat d'aplicació (TARIC).
- Aranzel aplicable.

2. El Sr. Méndez crea una empresa de fabricació de para-sols, que té el centre de producció al Vietnam, però que comercialitzarà els productes des de València. Per fer més atractiu el producte, ha adquirit una llicència a una coneguda marca de roba esportiva amb seu als Estats Units perquè els para-sols en llueixin el logotip.

En pocs mesos aconseguen posar en marxa la fàbrica al Vietnam, i com que de moment no té comandes, decideix que l'empresa matriu amb seu a València compri la primera remesa de para-sols, perquè la fàbrica al Vietnam comenci a produir.

Quan la remesa de para-sols ja està de camí a València, n'aconsegueix vendre alguns a un quiosc de Tarifa, que hauran de ser despatxats de lliure pràctica a València juntament amb la resta de para-sols, i transportats a Tarifa en camió des de València.

El preu que consta en la factura de venda emesa per la filial vietnamita és de 25 euros/para-sol (són para-sols d'alta qualitat). El preu en factura inclou totes les despeses fins a la posada a disposició al comprador, i el preu és el mateix de venda a l'empresa matriu o a un tercer (és a dir, el preu també inclou les despeses de transport i assegurança de València a Tarifa).

Per a fer els tràmits davant la duana, bàsicament la presentació de les declaracions, el Sr. Méndez contracta una empresa transitària que li cobra una comissió, no per declaració presentada, sinó per para-sol importat, a raó de 0,01 euros/para-sol.

L'empresa matriu paga 1 euro/para-sol de llicència a la marca de roba esportiva.

El transport Vietnam-València: 0,5 euros/para-sol

El transport València-Tarifa: 0,1 euros/para-sol

Assegurança de transport Vietnam-Barcelona: 0,03 euros/para-sol

Assegurança de transport Barcelona-Tarifa: 0,02 euros/para-sol

En la factura es detallen les despeses de transport i assegurança del Vietnam a València, però no es detallen les de Barcelona a Tarifa. Els para-sols arriben al Port de Barcelona el 30 de maig de 2012, i es presenten a la duana aquest mateix dia.

Quin és el valor en duana/unitari dels para-sols importats?

3. Es constitueix una empresa amb domicili a Lleida l'activitat principal del qual és la venda de cafè, te i herba mat i altres espècies. Per tal d'iniciar l'activitat, procedeix a la importació dels següents béns i animals:

- 900 quilograms de cafè torrat sense descafeïnar, procedents de Colòmbia, per valor de 0,45 euros/quilogram.
- Herba mat, procedent de l'Argentina, per valor de 2.300 euros.
- 300 envasos de te verd (sense fermentar) presentat en envasos immediats d'un quilo, per valor de 0,35 euros l'envàs i procedents de l'Índia.
- 4 balances domèstiques, també procedents de Colòmbia, per un valor de 265 euros cadascuna.

En relació amb les operacions descrites, heu de trobar la nomenclatura d'aquests productes a l'Aranzel Integrat d'Aplicació (TARIC) i l'aranzel aplicable. Així mateix, heu d'explicar el procediment seguit per a l'obtenció de la informació.

Per determinar la informació que se us demana, heu d'accedir a la web:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/dds2/taric/taric_consultation.jsp?Lang=es

Exercicis d'autoavaluació

1. El representant duaner...

- a) és un agent de duanes que ha d'indicar a les autoritats duaneres si actua en nom propi o en nom de la persona que l'ha designat.
- b) és una figura que no està permesa pel Codi duaner modernitzat.
- c) no pot actuar en nom propi, ja que en aquest cas ja no seria un representant, sinó un operador econòmic o importador de la mercaderia.

2. Són règims duaners especials...

- a) el trànsit extern i intern.
- b) les zones franques.
- c) totes dues respostes són correctes.

3. En quin règim duaner s'inclouen les mercaderies no comunitàries destinades a ser introduïdes en el mercat comunitari o destinades a utilització o consum privats dins de la UE?

- a) Perfeccionament.
- b) Trànsit.
- c) Despatx de lliure pràctica.

4. Quan se sostreu de la vigilància duanera una mercaderia subjecta a drets d'importació, s'origina el deute duaner i els deutors són, entre d'altres...

- a) els qui hagin participat en la sostracció de la vigilància duanera, únicament si sabien que es tractava d'una sostracció.
- b) els qui hagin adquirit la mercaderia tant si sabien que es tractava d'una mercaderia sostreta de la vigilància duanera, com si ho havien de saber raonablement.
- c) Les dues respostes anteriors són incorrectes.

5. Forma part del territori duaner comunitari...

- a) Ceuta.
- b) Canàries.
- c) Melilla.

6. A l'efecte dels impostos duaners, perquè una mercaderia es converteixi en despatx a consum...

- a) n'hi ha prou que se n'hagi sol·licitat la destinació duanera.
- b) n'hi ha prou que se n'hagi autoritzat l'aixecament.
- c) Tot l'anterior i, a més, s'han d'haver liquidat la resta d'impostos indirectes.

7. La Sra. Sánchez ha importat uns mobles del Marroc. La introducció a Espanya s'ha fet sota el règim de perfeccionament actiu i, posteriorment, els mobles seran exportats a Egipte. A l'efecte dels impostos duaners, la importació d'aquests mobles...

- a) està exempta.
- b) no està exempta.
- c) no està subjecta.

8. Una empresa importa vehicles dels Estats Units que s'introdueixen a la Zona Franca de Barcelona. A l'efecte dels impostos duaners...

- a) els vehicles són en una destinació duanera.
- b) els vehicles estan en un règim duaner.

c) els vehicles estan en un règim de trànsit intern.

9. Poden ser objecte d'exempció, total o parcial...

- a) les franquícies a la importació.
- b) els contingents aranzelaris.
- c) totes dues respostes són correctes.

10. La meritació dels drets d'exportació té lloc...

- a) en el moment en què es du a terme l'admissió de la declaració a la duana de la mercaderia subjecta a exportació.
- b) en el moment de la sortida efectiva de la mercaderia que no ha estat declarada.
- c) Les dues respostes anteriors són correctes.

Solucionari

Casos pràctics

1. Es pot accedir a les nomenclatures del TARIC i conèixer l'arancel aplicable en cada cas en diferents webs. Una vegada dins del web, a la pàgina d'inici es pot buscar per codi i per àrea. En la pestanya "Codi de les mercaderies" es pot començar la cerca mitjançant la indicació exacta del codi de la mercaderia o accedint a les diverses seccions i als capítols entrant en l'enllaç "Explorar". Una vegada introduïda aquesta informació, l'arancel aplicable s'obté indicant addicionalment el "país d'origen/destinació". A partir d'aquestes dades es poden calcular els drets de duana.

Amb tots aquests instruments a disposició nostra, ja és possible trobar la nomenclatura i l'arancel aplicable a cadascun dels productes:

a) Zona geogràfica: Perú

Secció I: Animals vius i productes del regne animal

Capítol 03: Peixos i crustacis, mol·luscos i altres invertebrats aquàtics

0305: Peix sec, salat o en salmorra; peix fumat, fins i tot cuit abans o durant el fumatge; farina, pols i *pellets* de peix, aptes per a l'alimentació humana

030510: Farina, pols i *pellets* de peix, aptes per a l'alimentació humana

0305100030: D'orades de mar

Codi de les mercaderies: 0305100030

- Arancel duaner: dret tercers països: 13%
- Arancel per pagar en el supòsit: $100.000 \times 13\% = 13.000$ euros.

b) Zona geogràfica: Bielorrússia

Secció XVIII: Instruments i aparells d'òptica, fotografia o cinematografia, de mesurament, control o precisió; instruments i aparells medicoquirúrgics; rellotgeria; instruments de música; parts i accessoris d'aquests instruments o aparells

Capítol 92: Instruments musicals; les seves parts i els seus accessoris

9201: Pianos, fins i tot automàtics; clavicèmbals i altres instruments de corda amb teclat

920120: Pianos de cua

Codi de les mercaderies: 9201200000

- Arancel duaner: dret tercers països: 4%
- Arancel per pagar en el supòsit: $50.000 \times 4\% = 2.000$ euros.

c) Secció XXI: Objectes d'art, de col·lecció o d'antiguitat

Capítol 97: Objectes d'art o col·lecció i antiguitats

9703: Obres originals d'estatuària o escultura, de qualsevol matèria

Codi de les mercaderies: 9703000000

- Arancel duaner: dret tercers països: 0%
- Arancel per pagar en el supòsit: $35.000 \times 0\% = 0$ euros.

2. Per a determinar el valor en duana/unitari dels para-sols importats s'ha d'aplicar el que disposen els articles 69 a 72 CAU.

El preu en factures de venda emesa per la filial és de 25 euros/para-sol i inclou totes les despeses de transport i assegurança, és a dir, també inclou les despeses de transport i assegurança de València a Tarifa.

D'acord amb l'establert en l'art. 72.a CAU, no formen part del valor en duana les despeses de transport (i assegurança) després que arribin al lloc d'entrada del territori duaner de la Comunitat; en canvi, sí que en formen part, d'acord amb els termes de l'art. 71.1.e.i del CAU,

les despeses de transport i assegurança fins al punt d'entrada de les mercaderies al territori duaner de la Comunitat.

Així, en principi podria semblar que s'han de restar del preu per a calcular el valor en duana les despeses de transport i assegurança de València a Tarifa. No obstant això, l'art. 72.a CAU preceptua que les despeses de transport (i assegurança) després de l'arribada al lloc d'entrada del territori duaner de la Comunitat no formen part del valor en duana sempre que siguin diferents del preu pagat o per pagar. En aquest cas, les despeses de transport i assegurança de València a Tarifa formen part del preu pagat o per pagar, ja que no estan detallats en la factura (en incloure's dins del preu unitari).

Així, les despeses de transport no modifiquen el preu unitari de 25 euros/para-sol. És important tenir en compte que independentment que en la factura estiguin detallades les despeses de transport (0,5 euros/para-sol) i assegurança (0,03 euros/para-sol) del Vietnam a València, aquests ja estan inclosos en el preu unitari de 25 euros/para-sol, per la qual cosa ja no s'hi han de sumar per calcular-ne el valor en duana.

La comissió que es paga a l'empresa transitària per para-sol importat forma part del valor en duana; per la qual cosa s'ha de sumar al preu unitari dels para-sols, ja que l'art. 71.1.a.i CAU estableix que formen part del valor en duana les comissions i despeses de corretatge. En aquest sentit, aquesta comissió no és una comissió de compra, ja que en l'apartat 4 del mateix precepte es defineixen les comissions de compra com les pagades pel comprador al seu agent pel "servei de representar-lo en la compra de les mercaderies"; però s'ha de tenir present que aquesta comissió de 0,01 euro/para-sol és per la realització dels tràmits duaners, no per la compra dels para-sols.

La llicència per para-sol d'1 euro/para-sol que paga l'empresa matriu s'ha de sumar al valor en duana, ja que l'art. 71.1.c CAU estableix que formen part del valor en duana "[...] els cànon i drets de llicència relatius a les mercaderies objecte de valoració que el comprador estigui obligat a pagar directament o indirectament, en la mesura que no estiguin inclosos en el preu pagat o per pagar". És a dir, encara que l'euro/para-sol no s'ha de pagar a la filial, sinó que s'ha de pagar a una empresa nord-americana, com que és un pagament indirecte que el comprador està obligat a fer, forma part del valor en duana. En aquest sentit, no es tracta del "dret de reproducció" a què fa referència l'art. 72.d CAU, ja que l'empresa no paga una llicència per fer els para-sols, sinó que la paga per posar una marca als para-sols.

En definitiva, el valor en duana és de 26,1 euros/para-sol.

3. Dins de la web referenciada, a la pàgina d'inici busquem per codi de les mercaderies i per país d'origen/destinació. A la pestanya «codi de les mercaderies» comencem la recerca mitjançant la indicació exacta del codi de la mercaderia o accedint a les diverses seccions i capítols entrant en el vincle «Explorar». Una vegada introduïda aquesta informació, l'aranzel aplicable s'obté indicant el país d'origen/destinació i calculant els drets de duana.

a) 900 quilograms de cafè torrat sense descafeïnar, procedents de Colòmbia, per valor de 0,45 euros/quilogram.

SECCIÓ II: PRODUCTES DEL REGNE VEGETAL

CAPÍTUL 9: CAFÈ, TE, HERBA MAT I ESPÈCIES

Partida 0901: cafè, fins i tot torrat o descafeïnat; pela i pel·lofa de cafè; succedanis del cafè que continguin cafè en qualsevol proporció.

Subpartida: 0901 21: cafè torrat sense descafeïnar.

Aranzel: importació: drets tercers països (01-07-2000 -): 7,50%

Per tant, l'aranzel que cal pagar és $(900 \text{ kg.} \times 0,45 \text{ €}) \times 7,50\% = 30,38 \text{ euros}$.

b) Herba mat, procedent de l'Argentina, per valor de 2.300 euros.

SECCIÓ II: PRODUCTES DEL REGNE VEGETAL

CAPÍTOL 9: CAFÈ, TE, HERBA MAT I ESPÈCIES

Partida 0903: Herba mat.

Aranzel: importació: dret tercers països (15-09-1994 -): 0%

Per tant, $2.300 \text{ euros} \times 0\% = 0 \text{ euros}$.

c) 300 envasos de te verd (sense fermentar) presentat en envasos immediats d'un quilo, per valor de 0,35 euros l'envàs i procedents de l'Índia.

SECCIÓ II: PRODUCTES DEL REGNE VEGETAL

CAPÍTOL 9: CAFÈ, TE, HERBA MAT I ESPÈCIES

Partida 090: te, fins i tot aromatitzat.

Subpartida 0902 10: te verd (sense fermentar) presentat en envasos immediats amb un contingut inferior o igual a 3 kg.

Aranzel: importació: dret tercers països (01-07-2000 -): 3,20%

Per tant, l'aranzel que cal pagar és $(300 \times 0,35 \text{ €}) \times 3,20\% = 3,36$ euros.

d) 4 balances domèstiques, també procedents de Colòmbia, per un valor de 265 euros cadascuna.

SECCIÓ XVI: MÀQUINES I APARELLS, MATERIAL ELÈCTRIC I PARTS; APARELLS D'ENREGISTRAMENT O REPRODUCCIÓ DE SO, APARELLS D'ENREGISTRAMENT O REPRODUCCIÓ D'IMATGES I SO EN TELEVISIÓ, I LES PARTS I ACCESSORIS D'AQUESTS APARELLS

CAPÍTOL 84: REACTORS NUCLEARS, CALDERES, MÀQUINES, APARELLS I ARTEFACTES MECÀNICS; PARTS D'AQUESTES MÀQUINES O APARELLS

Partida: 8423: Aparells i instruments de pesar, incloses les bàscules i balances per comprovar o explicar peces fabricades (excepte les balances sensibles a un pes inferior o igual a 5 cg); pesos per a tota mena de bàscules o balances.

Subpartida SA 8423 10: per pesar persones, inclosos els pesabebès; balances domèstiques.

Subpartida SN 8423 10 10: balances domèstiques.

Aranzel: Importació: drets tercers països (01-07-2016 -): 1,70%

Per tant, l'aranzel que cal pagar és $(265 \times 4) \times 1,70\% = 18,02$ euros.

A efectes de la resolució d'aquesta activitat s'ha adoptat el tipus previst per a tercers països en tots els casos. Tot això, sense perjudici. Segons cada cas concret, seria procedent comprovar que no estem davant el tipus de preferències aranzelàries. L'aplicació de qualsevol dels tipus es prendrà com a correcta, sempre que s'indiqui.

Exercicis d'autoavaluació

1. a
2. c
3. c
4. b
5. b
6. c
7. a
8. a
9. c
10. c