



Universidad de Jaén

Escuela de Doctorado

TESIS DOCTORAL

**ESTUDIO DE LA DISCIPLINA
ADUANERA DE LA UNIÓN EUROPEA**

PRESENTADA POR:

DAVID GARCÍA GUERRERO

DIRIGIDA POR:

PROF. DR. CARLOS MARÍA LÓPEZ ESPADAFOR

JAÉN, 2021

ISBN

“Un día vendrá en el que veremos estos dos grupos inmensos, los Estados Unidos de América y los Estados Unidos de Europa, situados en frente uno de otro, tendiéndose la mano sobre los mares, intercambiando sus productos, su comercio, su industria, sus artes, sus genios, limpiando el planeta, colonizando los desiertos, mejorando la creación bajo la mirada del Creador, y combinando juntos, para lograr el bienestar de todos, estas dos fuerzas infinitas, la fraternidad de los hombres y el poder de Dios. Y franceses, ingleses, belgas, íberos, rusos, eslavos, europeos, ¿qué debemos hacer para llegar antes a aquel gran día? Amarnos” – VICTOR HUGO¹.

¹ Fragmento del discurso de apertura que pronunció el autor en el Congreso de Paz de París el 21 de octubre de 1849 (HUGO, V.: “Congrès de la Paix 1849. I. Discours d’ouverture”, en *Actes et paroles - Avant l’exil*, vol. II, J Hetzel, París, págs. 154 y 155).

AGRADECIMIENTOS

Tras estos cuatro años, pongo fin a mi formación predoctoral con la presentación de esta Tesis Doctoral me gustaría dedicar unas palabras de agradecimiento a aquellas personas que me han acompañado en este recorrido:

En primer lugar, al Director de este trabajo académico, el Prof. Dr. D. Carlos María López Espadafor, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Jaén, mi maestro, quien me ha introducido en el mundo académico con sus tan importantes y sabias enseñanzas y a quien he de agradecer que me haya transmitido tanto su buen hacer por su trabajo como su pasión por esta rama del Ordenamiento jurídico, en general, y por la fiscalidad internacional y de la Unión Europea, en particular. Espero haber estado y estar a la altura como su discípulo.

A los miembros del Tribunal que evalúan la Tesis Doctoral, a quienes les tengo una gran estima académica y agradezco que hayan aceptado la invitación.

A mi familia y a Jonatán, que me han apoyado -y también soportado- en este periodo con amor, cariño, generosidad y paciencia. Merece una mención especial mi abuelo Manuel, quien me hizo descubrir el mundo de la docencia y me inculcó la importancia del trabajo y el esfuerzo.

A mis amigos, quienes han sabido cómo gestionar mis días de agobio y con los que he compartido momentos excepcionales.

Y también a mis compañeros del Departamento de Derecho Civil, Derecho Financiero y Tributario, así como del resto de la Universidad, por su apoyo en estos años.

Estoy inmensamente agradecido de las personas que forman parte de mi vida y que me rodean.

ÍNDICE

ABREVIATURAS	11
INTRODUCCIÓN.....	15
CAPÍTULO I. EL DERECHO ADUANERO DENTRO DE LA ESTRUCTURA DE LA DISCIPLINA FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA UNIÓN EUROPEA.....	21
1. El Derecho Aduanero de la Unión Europea	21
1.1. El contenido del Derecho Aduanero de la Unión Europea y su encuadre dentro del Derecho Financiero de la Unión Europea.....	21
1.2. El reparto de competencias en la Unión Europea y su incidencia en materia aduanera.....	24
1.3. El sistema de fuentes del Derecho Aduanero de la Unión Europea	31
2. La importancia de la materia aduanera en la construcción y evolución del fenómeno comunitario: de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero a la Unión Europea	34
3. La codificación del Derecho Aduanero de la Unión Europea	45
4. La libre circulación de mercancías como principio fundamental de la Unión Europea frente a la institución aduanera	48
4.1. El mercado interior <i>ad intra</i> y <i>ad extra</i>	49
4.2. Elementos que rodean de la libre circulación de mercancías	52
4.2.1. Ámbito material: la determinación del concepto “mercancía” y su relación con la libre circulación de servicios y la libre circulación de capitales	52
4.2.2. Ámbito espacial: el territorio aduanero de la Unión.....	56
4.3. La definición de la libre circulación de mercancías por parte del legislador comunitario	61
4.4. Los elementos constitutivos de la libre circulación de mercancías	65
4.4.1. Los pilares de la libre circulación de mercancías	65
4.4.2. La unión aduanera	66
4.4.3. La cooperación aduanera	69

4.4.4. La prohibición de restricciones cuantitativas y medidas de efecto equivalente.....	70
4.4.5. La no utilización de disposiciones tributarias nacionales que distorsionen esta libertad comunitaria.....	78
4.4.6. La supresión de las barreras fiscales entre los Estados miembros	81
5. El Poder Financiero de la Unión Europea y su peculiaridad en cuanto estructura supranacional: de las contribuciones financieras a los recursos propios	82
5.1. La manifestación del Poder Financiero de la Unión Europea	82
5.2. Noción, perspectiva histórica y normativa vigente de los recursos propios de la Unión Europea.....	84
CAPÍTULO II. EL CÓDIGO ADUANERO DE LA UNIÓN: DISPOSICIONES GENERALES DE LA DISCIPLINA ADUANERA DE LA UNIÓN EUROPEA.....	95
1. Aspectos esenciales del Código Aduanero de la Unión	95
2. Ámbito subjetivo de la relación aduanera	96
2.1. Posibles sujetos.....	96
2.2. El representante aduanero.....	99
2.3. El Operador Económico Autorizado	104
2.4. Las autoridades aduaneras ante la normativa de la Unión: su estructuración y articulación en España	109
3. El suministro de información	113
3.1. El registro y la identificación de los operadores económicos: el número EORI	113
3.2. La información en la relación aduanera: comunicación, intercambio y suministro	116
4. El sistema de decisiones relativas a la aplicación de la normativa aduanera	119
5. Las sanciones.....	126
6. Los recursos.....	131
7. La conservación de documentos y datos	133
8. Los gravámenes y los costes.....	137

9. La conversión de divisas.....	137
10. Los plazos, las fechas y los términos.....	139
CAPÍTULO III. ARTICULACIÓN DE LA TRIBUTACIÓN ADUANERA: ESTRUCTURA DE LOS DERECHOS DE ADUANA, REGÍMENES DE APLICACIÓN Y NORMAS DE GESTIÓN.....	
1. Los tributos aduaneros: noción, naturaleza, categorización y sujeto activo. La importancia de los derechos de importación y de exportación.....	145
2. Delimitación del hecho imponible.....	156
3. Devengo y lugar de nacimiento de la deuda aduanera	165
4. Supuestos de no sujeción y supuestos de exención	168
5. Obligados tributarios	174
6. Base imponible	179
6.1. Cálculo de la base imponible de los derechos de aduanas	179
6.2. Métodos de determinación del valor en aduana	182
6.2.1. El valor de transacción como método principal	182
6.2.2. Los métodos secundarios.....	187
7. Origen de las mercancías: criterios para su atribución y prueba	192
8. El arancel aduanero común y su relación con la base imponible. El TARIC como instrumento fundamental de la Unión Europea	197
9. Garantía y extinción de la deuda aduanera.....	201
10. Los distintos regímenes aduaneros	207
10.1. Definición y clasificación de los regímenes aduaneros.....	207
10.2. Despacho a libre práctica.....	209
10.3. Regímenes especiales	212
10.3.1. Disposiciones comunes.....	212
10.3.2. Tránsito	214
10.3.3. Depósito.....	217
10.3.4. Destinos especiales	221

10.3.5. Perfeccionamiento	224
11. La gestión aduanera	229
12. La relación de los derechos de aduanas con el Impuesto sobre el Valor Añadido y los Impuestos Especiales	235
CAPÍTULO IV. LA COOPERACIÓN ADUANERA EN LA UNIÓN EUROPEA <i>AD INTRA Y AD EXTRA</i>	241
1. La cooperación aduanera en el interior de la Unión Europea.....	241
1.1. La cooperación aduanera como herramienta para la protección de los intereses financieros de la Unión Europea	241
1.2. La asistencia mutua y colaboración en el marco de la prevención, investigación, persecución y represión de las infracciones de la legislación aduanera	249
1.2.1. Ámbito de aplicación del Reglamento 515/97 y del Convenio Nápoles II	250
1.2.2. Justificación de la elección de la forma jurídica de Reglamento y de Convenio.....	252
1.2.3. Manifestaciones de cooperación en el contexto del Reglamento 515/97 y del Convenio Nápoles II	254
1.2.3.1. Clasificación	254
1.2.3.2. Relaciones entre los Estados miembros.....	255
1.2.3.3. Relaciones entre los Estados miembros y la Comisión	261
1.2.3.4. Relaciones de los Estados miembros y la Comisión con países terceros	266
1.3. La asistencia mutua para el cobro de créditos aduaneros	268
1.4. El Programa de la Unión de Lucha contra el Fraude y el Programa Aduana para la cooperación en el ámbito aduanero	273
1.5. El papel de la Comisión Europea, del Comité del Código Aduanero y de la Oficina Europea de Lucha contra el Fraude en el ámbito de la cooperación aduanera	276
2. La cooperación aduanera entre la Unión Europea y terceros países	281

2.1. Derecho Aduanero de la Unión Europea vs. Derecho Aduanero Internacional	282
2.2. Organizaciones internacionales y convenios internacionales en materia aduanera.....	283
2.2.1. El papel fundamental de la Organización Mundial del Comercio y de la Organización Mundial de Aduanas	283
2.2.2. Los principales convenios internacionales en materia aduanera	286
2.3. Las relaciones comerciales y aduaneras entre la Unión Europea y terceros países	293
2.3.1. Acuerdos comerciales	293
2.3.2. Acuerdos y protocolos en materia de cooperación y asistencia mutua aduanera.....	297
2.3.3. Listado de acuerdos comerciales y de acuerdos y protocolos en materia de asistencia mutua aduanera en vigor	301
CONCLUSIONES.....	307
BIBLIOGRAFÍA	330
TEXTOS INTERNACIONALES.....	342
NORMATIVA Y OTROS TEXTOS DE LA UNIÓN EUROPEA	344
NORMATIVA Y DISPOSICIONES ADMINISTRATIVAS ESPAÑOLAS	352
JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA	355

ABREVIATURAS

Art.: artículo;

CAU: Reglamento (UE) n° 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;

CECA: Comunidad Europea del Carbón y del Acero;

CEE: Comunidad Económica Europea;

Convenio Nápoles I: Convenio de los Estados miembros de la Comunidad Económica Europea para la asistencia mutua entre las respectivas Administraciones aduaneras del año 1967;

Convenio Nápoles II: Convenio celebrado sobre la base del artículo K.3 del Tratado de la Unión Europea, relativo a la asistencia mutua y la cooperación entre las administraciones aduaneras;

Decisión 2020/2053: Decisión (UE, Euratom) 2020/2053 del Consejo de 14 de diciembre de 2020 sobre el sistema de recursos propios de la Unión Europea y por el que se deroga la Decisión 2014/335/UE, Euratom;

Directiva 2010/24/UE: Directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo de 2010, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas;

Directiva 2017/1371: Directiva (UE) 2017/1371 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 5 de julio de 2017, sobre la lucha contra el fraude que afecta a los intereses financieros de la Unión a través del Derecho penal;

DUA: Documento Único Administrativo;

EORI: *Economic Operators' Registration and Identification*;

EURATOM: Comunidad Europea de la Energía Atómica;

FIDE: Fichero de Identificación de los Expedientes de Investigaciones Aduaneras;

GATT de 1947: Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1947;

GATT de 1994: Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994;

Informe explicativo sobre el Convenio Nápoles II: Informe explicativo sobre el Convenio celebrado sobre la base del artículo K.3 del Tratado de la Unión Europea relativo a la asistencia mutua y la cooperación entre las administraciones aduaneras;

IVA: Impuesto sobre el Valor Añadido;

LIIEE: Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales;

LIVA: Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido;

LGT: Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria;

Marco SAFE: Marco Normativo para Asegurar y Facilitar el Comercio Global;

OEA: Operador Económico Autorizado;

OECE: Organización Europea para la Cooperación Económica;

OLAF: Oficina Europea de Lucha contra el Fraude;

OMA: Organización Mundial de Aduanas;

OMC: Organización Mundial del Comercio;

RDCAU: Reglamento Delegado (UE) 2015/2446 de la Comisión de 28 de julio de 2015 por el que se completa el Reglamento (UE) nº 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo con normas de desarrollo relativas a determinadas disposiciones del Código Aduanero de la Unión;

RECAU: 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;

Reglamento 1182/71: Reglamento (CEE, Euratom) nº 1182/71 del Consejo, de 3 de junio de 1971, por el que se determinan las normas aplicables a los plazos, fechas y términos;

Reglamento 2658/87: Reglamento (CEE) nº 2658/87 del Consejo, de 23 de julio de 1987, relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y al arancel aduanero común;

Reglamento 2988/95: Reglamento (CE, Euratom) n° 2988/95 del Consejo, de 18 de diciembre de 1995, relativo a la protección de los intereses financieros de las Comunidades Europeas;

Reglamento 515/97: Reglamento (CE) núm. 515/97 del Consejo de 13 de marzo de 1997 relativo a la asistencia mutua entre las autoridades administrativas de los Estados miembros y la colaboración entre éstas y la Comisión con objeto de asegurar la correcta aplicación de las legislaciones aduanera y agraria;

Reglamento (UE) n° 182/2011: Reglamento (UE) n° 182/2011 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de febrero de 2011, por el que se establecen las normas y los principios generales relativos a las modalidades de control por parte de los Estados miembros del ejercicio de las competencias de ejecución por la Comisión;

Reglamento (UE, Euratom) n° 883/2013: Reglamento (UE, Euratom) n° 883/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 11 de septiembre de 2013, relativo a las investigaciones efectuadas por la Oficina Europea de Lucha contra el Fraude (OLAF) y por el que se deroga el Reglamento (CE) n° 1073/1999 del Parlamento Europeo y del Consejo y el Reglamento (Euratom) n° 1074/1999 del Consejo;

Reglamento 2021/444: Reglamento (UE) 2021/444 del Parlamento Europeo y del Consejo de 11 de marzo de 2021 por el que se establece el programa Aduana para la cooperación en el ámbito aduanero y se deroga el Reglamento (UE) n° 1294/2013;

Reglamento 2021/785: Reglamento (UE) 2021/785 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 29 de abril de 2021, por el que se establece el Programa de la Unión de Lucha contra el Fraude y por el que se deroga el Reglamento (UE) n° 250/2014;

SIA: Sistema de Información Aduanero;

STJCE: Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas / Sentencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea.

STJUE: Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea;

TFUE: Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (versión consolidada);

TJUE: Tribunal de Justicia de la Unión Europea;

TUE: Tratado de la Unión Europea (versión consolidada);

INTRODUCCIÓN

SAINZ DE BUJANDA, referente indiscutible del Derecho Financiero y Tributario español, señalaba la importancia del factor financiero en el proceso de unidad europea al destacar que, hasta la mitad del siglo XX, se tenía la convicción de que la unidad política de Europa sería una realidad después de la consecución de la unión económica y fiscal, por lo que la coordinación o unificación fiscal era el paso previo a la unidad política. Ponía como ejemplo el Benelux, pues Bélgica, Países Bajos y Luxemburgo iniciaron una acción común partiendo con una unión aduanera, a la que seguiría, tal y como afirmaron sus mandatarios, una cooperación económica que desembocaría, al fin, en la solidaridad política. Sin embargo, como bien afirmaba Don Fernando, una coordinación de los sistemas fiscales, como método de aglutinación política, será bastante ineficaz hasta el momento en que existiese una autoridad supranacional que dirigiese los instrumentos de la política financiera. Por ello, era necesario, en primer lugar, crear un vínculo político real para proceder, posteriormente, a cualquier otra forma de integración o de unidad, como la financiera, de la mano de todos los Estados que se adhirieran a la Unión y del Poder supranacional².

La Unión Europea³ es el fruto del proceso continuo de integración de los pueblos que componen Europa⁴. Se trata de un territorio en donde no existen aduanas entre los

² SAINZ DE BUJANDA, F.: *Hacienda y Derecho*, vol. I, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1975, págs. 74 a 75 y 98.

³ Se hará también referencia a la Unión Europea como Unión, como normalmente se hace en la disciplina europea.

⁴ Art. 1 de la versión consolidada del Tratado de la Unión Europea.

diferentes Estados miembros que la componen. Así, hablamos de una unión aduanera dentro del mercado interior, a veces también llamado mercado único, en el que rige la libre circulación de mercancías, donde no hay fronteras físicas entre los territorios que la componen y donde existe una política económico-comercial común entre todos los Estados miembros de la Unión, con un arancel aduanero común y la prohibición expresa de establecer tributos en este sentido por parte de los Estados miembros.

Todo ello tiene una relevancia político-económica de gran envergadura, pues cuando en la actualidad se habla de Unión Europea, se está haciendo referencia a una potencia político-económica muy importante en el plano internacional⁵ que representa el 15% del comercio mundial de mercancías⁶.

La Unión Europea tiene una posición de firme defensa del comercio internacional y de eliminación de las barreras que obstaculizan el denominado comercio justo. La reducción de estas barreras del mercado europeo ha sido un principio que ha iluminado sus políticas desde su origen e, igualmente, también ha solicitado la apertura de los mercados exteriores a sus productos. La principal consecuencia de este hecho es la necesidad de una regulación clara con el objetivo de que estos intercambios se realicen al amparo del imprescindible principio de seguridad jurídica.

En este sentido, atendiendo al Reglamento (UE) n° 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el código

⁵ El Producto Interior Bruto de la Unión fue de 16,4 billones de euros en 2019 (*GDP and main components (output, expenditure and income)*), Comisión Europea, Eurostat, consultado online el 29 de octubre de 2020: http://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do?dataset=nama_10_gdp&lang=en), superando el 20% del Producto Interior Bruto mundial (Según el Banco Mundial, el PIB mundial es de 87,6 mil millones de dólares, los cuales equivaldrían a aproximadamente 85 billones de euros. De ahí que se proceda a afirmar que la economía europea es alrededor de un 20% de la economía global en términos de PIB. Consultado online el 29 de octubre de 2020: <https://datos.bancomundial.org/indicador/NY.GDP.MKTP.CD?end=2019&start=1960&view=chach>).

⁶ Comisión Europea: *Comercio internacional de mercancías*, Eurostat, *Statistics explained*, consultado online el 24 de febrero de 2019: https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=International_trade_in_goods/es#Comercio_exterior_de_mercanc.C3.ADAs_de_la_UE.

aduanero de la Unión⁷, juegan un papel fundamental las autoridades aduaneras, que actúan de supervisoras del comercio internacional de la Unión Europea adoptando decisiones tendentes estos cuatro fines: la protección de los intereses financieros tanto de la Unión como de sus Estados miembros; la protección a la Unión del comercio desleal e ilegal y el apoyo al comercio legítimo; la garantía de la seguridad y de la protección de la Unión Europea y de sus residentes y la protección del medio ambiente, cooperando de forma estrecha con otras autoridades; y el mantenimiento de un adecuado equilibrio entre los controles aduaneros y la facilitación del comercio legítimo⁸.

Defendemos que la Unión Europea, uno de los mayores logros del continente, ha de avanzar para perfeccionarse hacia una verdadera federación, esto es, unos Estados Unidos de Europa, y este perfeccionamiento pasa, necesariamente, por la mejora y clarificación del comercio con el resto del mundo. Cada Estado o cualesquiera otras formas de agrupación de éstos, en los que existan uniones aduaneras, mercados comunes o mercados interiores, disponen de un conjunto de herramientas para establecer su política comercial con terceros países y territorios, siendo un pilar básico de sus economías. Por tanto, aparece el Derecho Aduanero como un elemento esencial.

Así las cosas, esta Tesis Doctoral tiene dos objetivos fundamentales: el primero es esclarecer el funcionamiento de la aduana europea a través del estudio de los distintos actos de la Unión Europea que la rigen, ostentando un papel esencial el CAU -dado que aglutina las bases de una serie de bloques temáticos que consideramos imprescindibles del Derecho Aduanero de la Unión Europea, como son las disposiciones generales, los derechos de aduana, los regímenes aduaneros y la gestión aduanera-, además de un conjunto de acuerdos y tratados internacionales en materia de cooperación aduanera; y el segundo objetivo fundamental es aportar una necesaria perspectiva académica a las citadas bases del Derecho Aduanero de la Unión Europea porque es un tema que ha sido poco abordado por la doctrina, de forma parcial e incluso con un enfoque más práctico que dogmático.

⁷ En adelante, CAU.

⁸ Art. 3 del CAU.

La existencia del CAU proporciona seguridad jurídica a los sujetos que quieren realizar negocios jurídicos cuyo objeto sean los intercambios de mercancías entre el territorio aduanero de la Unión y países o territorios terceros, ya que rigen unas normas comunes. De esta forma, los países de la Unión Europea podrán competir no individualmente, sino con la fortaleza que conlleva la unión en una materia tan importante como es el comercio en un mundo globalizado y fuertemente competitivo. Se trata de un asunto más que relevante por la primacía del modelo económico de libre mercado en el plano internacional, si bien es cierto que nos encontramos con las excepciones de los últimos acontecimientos político-económicos internacionales que reflejan el resurgimiento de las teorías nacionalistas y, por tanto, proteccionistas.

La clarificación en la materia aduanera de la Unión Europea traería consigo, consecuentemente, como resultado, un aumento de las operaciones comerciales entre los Estados miembros de la Unión y países o territorios terceros, con el incremento de riqueza que generaría y, posteriormente, su redistribución, redundando, así, más que positivamente en el bienestar de los ciudadanos europeos.

El CAU desempeña un rol imprescindible en el Derecho Aduanero de la Unión Europea porque en él están contenidos disposiciones y procedimientos que resultan de aplicación a los bienes que se introducen o que salen del territorio aduanero de la Unión⁹. Es por ello que esta investigación jurídica gira, de forma preeminente, en torno al CAU, como cuerpo que aúna el grueso de las bases de la legislación aduanera comunitaria¹⁰.

Para alcanzar los objetivos de la Tesis, la metodología de estudio ha sido la tradicional en la investigación jurídica, es decir, que se fundamenta en tres fuentes primordiales: legislación, jurisprudencia y doctrina. Es por ello que se ha analizado el CAU, naturalmente, junto con el resto de normativa que trata el Derecho Aduanero de la Unión y la normativa de desarrollo y aplicación de los Estados que pertenecen al territorio

⁹ Art. 1 del CAU.

¹⁰ Somos plenamente conscientes de que, en la actualidad, no existe el *nomen iuris* de Derecho Comunitario, sino Derecho de la Unión Europea. Sin embargo, con el fin de evitar ser reiterativos con el término “de la Unión Europea”, defendemos la utilización del término “comunitario”, en minúscula, como sinónimo del anterior, sin olvidar, como otro argumento, que en la doctrina jurídico-tributaria se ha enraizado y consolidado como término jurídico.

aduanero de la Unión, así como los acuerdos y tratados internacionales en materia aduanera. Para llevar a caso este análisis, se han estudiado los autores que, a través de su literatura científica, han tratado la materia aduanera, así como la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea¹¹.

El resultado de este trabajo de investigación es la presente Tesis Doctoral, cuya estructuración se ha realizado atendiendo a los bloques temáticos del Derecho Aduanero de la Unión Europea que se mencionaban *supra*: se ha comenzado partiendo de la disciplina financiera y tributaria de la Unión Europea, en general, enlazándola con el Derecho Aduanero de la Unión Europea; posteriormente, el protagonismo recae, principalmente, en el CAU y, en particular, con los aspectos más relevantes que aborda, como son las disposiciones generales, los derechos de aduanas, los regímenes aduaneros y la gestión aduanera, bloques que son el resultado de reagrupar los distintos títulos del citado Reglamento de la Unión Europea¹²; y, por último, se ha tratado la cooperación en materia aduanera, materia también fundamental. En consecuencia, la estructura de esta Tesis Doctoral es la siguiente:

En el Capítulo I, “El Derecho Aduanero dentro de la estructura actual de la disciplina financiera y tributaria de la Unión Europea”, se abordan cuestiones generales del Derecho Aduanero de la Unión: su concepto, su encuadre dentro del Derecho Financiero de la Unión Europea, su sistema de fuentes, una breve aproximación histórica de la cuestión aduanera y del hito de la codificación en este ámbito, el principio comunitario de la libre circulación de mercancías y el Poder Financiero de la Unión Europea.

¹¹ En adelante, TJUE.

¹² La estructuración del CAU se basa en la estructura del Protocolo de Enmienda del Convenio Internacional sobre la Simplificación y Armonización de los Regímenes Aduaneros o Convenio de Kioto revisado, hecho en Bruselas en 1999, al que se adhirió la entonces Comunidad Europea mediante la Decisión del Consejo de 17 de marzo de 2003 relativa a la adhesión de la Comunidad Europea al Protocolo de Enmienda del Convenio Internacional para la Simplificación y Armonización de los Regímenes Aduaneros (Convenio de Kioto) (2003/231/CE).

Con el Capítulo II, “El Código Aduanero de la Unión: disposiciones generales de la disciplina aduanera de la Unión Europea”, se abordan aquellas disposiciones generales de la legislación aduanera más relevantes.

Se trata la cuestión de la tributación aduanera en el Capítulo III, “Articulación de la tributación aduanera: estructura de los derechos de aduanas, regímenes de aplicación y normas de gestión”, mediante el esquema lógico empleado en la doctrina tributarista española en sede del análisis de un tributo, esto es, hecho imponible, exenciones, obligados tributarios, base imponible y deuda tributaria, junto con el arancel aduanero común o TARIC. Además, era menester abordar el origen de las mercancías en este capítulo dada la peculiaridad de la materia que se trata y que el mismo CAU lo inserta cuando trata los derechos aduaneros como otro elemento más. Junto al estudio del tributo aduanero, conviene resaltar tanto los regímenes aduaneros como la gestión aduanera, aspectos que están estrechamente relacionados con los derechos de aduanas, es decir, con la tributación aduanera. Así, con respecto a los regímenes aduaneros, se analizará el despacho a la libre práctica, los regímenes especiales -tránsito, depósito, destinos especiales y perfeccionamiento- y la exportación. Se ha considerado más oportuno desde el punto de vista sistemático analizar los regímenes aduaneros antes de la gestión aduanera, dado que es costumbre, desde el punto de vista académico, analizar el Derecho sustantivo antes del Derecho formal. Por su parte, la gestión aduanera hace referencia al conjunto de procedimientos y actuaciones que se han de llevar a cabo para que una mercancía pueda entrar o salir del territorio aduanero de la Unión cumpliendo con la legislación vigente, como los controles, las declaraciones, las notificaciones y demás formalidades aduaneras.

En último lugar, el Capítulo IV, “La cooperación aduanera en la Unión Europea *ad intra* y *ad extra*”, aborda toda una serie de actos de la Unión y de textos jurídicos internacionales en materia de cooperación y asistencia mutua entre autoridades aduaneras que no están incluidos en el CAU, además de organizaciones internacionales que son fundamentales en esta cuestión, en el marco de la protección de los intereses financieros de la Unión Europea.

CAPÍTULO I

EL DERECHO ADUANERO DENTRO DE LA ESTRUCTURA DE LA DISCIPLINA FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA UNIÓN EUROPEA

1. El Derecho Aduanero de la Unión Europea

1.1. El contenido del Derecho Aduanero de la Unión Europea y su encuadre dentro del Derecho Financiero de la Unión Europea

El CAU define la legislación aduanera¹³ como el *corpus* jurídico que está integrado por: a) el CAU y todas aquellas disposiciones que se adoptan por las

¹³ Dentro de la doctrina, se han de destacar a dos autores que han abordado la cuestión de la noción de Derecho Aduanero: por una parte, VISMARA utiliza el término “normativa” aduanera en referencia al mencionado art. 5, apartado 2, del CAU, *inter alias*, vid. *Corso di diritto doganale. Diritto dell’Unione europea e diritto interno*, G. Giappichelli Editore, Turín, 2018, págs. 2 y 3; por otra parte, FABIO relaciona el Derecho Aduanero con la imposición aduanera, al afirmar que comprende todos aquellos derechos que la aduana debe recaudar en sede de las relaciones aduaneras, de forma que comprendería toda prestación pecuniaria que es consecuencia de la realización de un hecho imponible relevante para las autoridades aduaneras, incluyéndose aquellos hechos relevantes para las estructuras organizativo-administrativas de la Administración Pública para los cuales el legislador haya previsto que se satisfaga una prestación pecuniaria en la aduana, *inter alias*, vid. *Manuale di diritto e pratica doganale*, VI ed., Wolters Kluwer, Milán, 2017, págs. 42 y 43.

instituciones de la Unión Europea y por las instituciones de los Estados miembros para completarlo o para ejecutarlo; b) el arancel aduanero común; c) la normativa sobre establecimiento de un régimen comunitario de franquicias aduaneras; y d) todo acuerdo internacional en cuyo interior existan preceptos en materia de aduanas que sean de aplicación en la Unión Europea¹⁴.

Por su parte, la Organización Mundial de Aduanas¹⁵ entiende por Derecho Aduanero las disposiciones legales y reglamentarias relativas a la importación, exportación, tránsito o depósito de mercancías, también la administración y la lucha contra aquellas materias cuya competencia recaiga sobre las aduanas, así como aquellas disposiciones emanadas por las autoridades aduaneras en el marco de sus competencias¹⁶.

Es más, el Derecho Aduanero podría entenderse como la más amplia representación de la armonización del Derecho Tributario en el plano internacional, dado que es un sector en el que la voluntad de unificar criterios se ha plasmado en acuerdos y convenios internacionales que han sido firmados y ratificados por los Estados. Los sectores de esta rama jurídica donde más evidente se muestra lo anteriormente afirmado sería la clasificación, el origen de las mercancías y el valor de transacción¹⁷.

Partiendo de lo ya expuesto en la Introducción, se podrían distinguir cinco bloques temáticos dentro del Derecho Aduanero de la Unión Europea: las disposiciones generales, los derechos de aduanas, los regímenes aduaneros, la gestión aduanera y la cooperación en ámbito aduanero.

Para comprender la relación que podría existir entre el Derecho Aduanero de la Unión Europea y el Derecho Financiero de la Unión Europea se ha de partir de SAINZ DE BUJANDA, quien definía el Derecho Financiero como la rama del Derecho Público interno que tiene por objeto la organización de los recursos constitutivos de las Haciendas

¹⁴ Art. 5, apartado 2, del CAU.

¹⁵ En adelante, OMA.

¹⁶ OMA: *Glossary of international customs terms*, 2018, pág. 11. Disponible online: <http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/facilitation/instruments-and-tools/tools/glossary-of-international-customs-terms/glossary-of-international-customs-terms.pdf?db=web>

¹⁷ FABIO, M., *ob. cit.*, pág. 17.

de las entidades públicas y la regulación de los procedimientos de obtención de ingresos y de ordenación de los gastos y de los pagos que tales entidades públicas destinan al cumplimiento de sus fines¹⁸. Por su parte, FERREIRO LAPATZA lo definía como la rama del Derecho que se encarga del estudio de las normas que regulan la actividad financiera, siguiendo las palabras de GIANNINI¹⁹. Así, se podría afirmar que el Derecho Financiero es la rama del Ordenamiento jurídico que estudia aquellas normas que persiguen la obtención de un ingreso o la regulación de un gasto por parte de los entes públicos, si bien se da también el expediente de extrafiscalidad²⁰.

En el caso de los derechos de aduanas, y, en particular, de los derechos de aduanas de la Unión Europea, éstos persiguen la protección y realización del mercado interior y evitar el fraude²¹. Además, también se persigue, naturalmente, la obtención de un ingreso que nutrirá el presupuesto comunitario. Esto quiere decir que no se persigue como finalidad fundamental la obtención de un ingreso, como es el caso de las normas financieras en ámbito nacional español. Además, piénsese en la existencia de la regla de unanimidad en el ámbito de la creación normativa tributaria en la Unión Europea²². La existencia de una actividad financiera en la Unión, con las diferencias mostradas respecto

¹⁸ SAINZ DE BUJANDA, F.: *Lecciones de Derecho Financiero*, 10ª ed., Servicio de publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1993, pág. 1.

¹⁹ FERREIRO LAPATZA, J. J.: *Curso de Derecho Financiero español*, 16ª ed., Marcial Pons, Madrid, 1994, págs. 30 y 31.

²⁰ MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J. M. y CASADO OLLERO, G.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 28ª ed., Tecnos, Madrid, 2017, pág. 82.

²¹ Muestra de ello son los considerandos 9, 15, 16, 17, 36, 37, 39, que establecen como finalidades la protección de los intereses financieros tanto de la Unión Europea como de los Estados miembros, la facilitación del comercio legítimo, la reducción de los obstáculos para el comercio y las inversiones internacionales y la necesidad de proteger y mantener seguras las fronteras exteriores de la Unión Europea.

²² LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: “La discutible autonomía financiera de la Unión Europea y su contemplación desde la perspectiva tributaria”, en *Quincena Fiscal*, núm. 19, 2010, págs. 1 y 2.

a la actividad financiera de los Estados, puede llevar a plantearse la existencia de un Derecho Financiero de la Unión Europea²³.

Ésta sería una de las tres ramas en que puede realizarse la contemplación internacional del tributo, como bien señala LÓPEZ ESPADAFOR. Así, encontraríamos el Derecho de la Unión Europea en materia tributaria, el Derecho Internacional Convencional -convenios internacionales con normas de naturaleza tributaria- y el Derecho Internacional General -costumbres y principios generales del Derecho aplicables-²⁴.

1.2. El reparto de competencias en la Unión Europea y su incidencia en materia aduanera

Para comprender el sistema de fuentes del Derecho Aduanero de la Unión Europea, es fundamental analizar, previamente, el reparto de competencias en la Unión Europea. Para ello, se distinguirá entre la delimitación de las competencias y el ejercicio de las competencias.

La Unión es una organización internacional mixta -de integración, en materias como la unión aduanera y de cooperación en materias como la política común de defensa- cuya actuación se legitima en las competencias que le han sido otorgadas en su Derecho originario, es decir, en los Tratados, por los Estados miembros. Por tanto, no existe un acto constituyente que se base en la soberanía europea para poder funcionar, sino que son los Estados miembros, tal y como se desprende del art. 1 del Tratado de la Unión

²³ FUSTER GÓMEZ, M.: “En torno a la autonomía científica del Derecho Tributario Internacional: propuestas para un debate”, en *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 183, 2019, pág. 11.

²⁴ LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: “La estructuración del Derecho Financiero y Tributario Internacional y Comunitario”, en *Crónica Tributaria*, núm. 125, 2007, págs. 40 a 42.

Europea²⁵, los que le confieren algunas competencias²⁶. Es lo que se conoce como principio de atribución, que rige la delimitación de competencias de la Unión²⁷. Se trata, así, de competencias derivadas, y no de competencias originarias o propias²⁸. La Unión deberá actuar siempre atendiendo a los límites de las citadas competencias otorgadas a ella con el fin de conseguir los objetivos que los Tratados constitutivos de la Unión Europea determinan²⁹. Además, se entenderá que toda competencia que no haya quedado atribuida a la Unión en el Derecho originario comunitario corresponderá a los Estados miembros³⁰.

Las competencias de la Unión Europea se podrían categorizar de la siguiente forma, atendiendo a lo dispuesto en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea³¹: competencias exclusivas; competencias compartidas; competencias de apoyo, coordinación y complemento; economía, empleo y política social; política exterior y de seguridad común; y, por último, están las competencias implícitas o evolutivas³². Corresponde, pues, averiguar qué competencias ostenta la Unión en sede aduanera para alcanzar a entender su posibilidad de actuación al efecto.

²⁵ Como nota importante de tipo metodológica, dado que el Tratado de Lisboa modificó el Tratado de la Unión Europea o Tratado de Maastricht, se hará referencia en esta Tesis Doctoral de ahora en adelante simplemente a “TUE”, entendiéndose como tal la versión consolidada del Tratado de la Unión Europea o Tratado de Maastricht con las modificaciones posteriores a su creación en 1992, como las comprendidas en el Tratado de Lisboa.

²⁶ MANGAS MARTÍN, A. y LIÑÁN NOGUERAS, D. J.: *Instituciones y Derecho de la Unión Europea*, 8ª ed., Tecnos, Madrid, 2014, pág. 69.

²⁷ Art. 5.1 del TUE.

²⁸ MANGAS MARTÍN, A. y LIÑÁN NOGUERAS, D. J., *ob. cit.*, pág. 70.

²⁹ Art. 5.2 del TUE.

³⁰ Art. 4.1 del TUE.

³¹ En adelante, TFUE. Se hará referencia a esta norma del Derecho originario de la Unión Europea en su versión consolidada.

³² MANGAS MARTÍN, A. y LIÑÁN NOGUERAS, D. J., *ob. cit.*, pág. 74.

Las competencias exclusivas permiten a la Unión Europea que sólo ella pueda legislar y adoptar actos jurídicamente vinculantes sobre la materia de que se trate, si bien los Estados miembros podrán hacerlo únicamente en el caso de que hayan sido facultados por la Unión³³.

Existe un *numerus clausus* de competencias exclusivas de la Unión Europea³⁴: a) la unión aduanera -aspecto que lleva regulando la Unión en exclusiva desde los años cincuenta-; b) las normas sobre competencia (leal) que sean necesarias para el funcionamiento del mercado interior; c) la política monetaria de aquellos Estados miembros que han adoptado el euro como moneda oficial; d) la conservación de los recursos biológicos marinos en el marco de la política pesquera común; e) la política comercial común, siendo exclusiva para el intercambio de bienes, mientras que será compartida cuando el ámbito del comercio sean los servicios o la propiedad intelectual; y f) la celebración de acuerdos internacionales³⁵. No cabe la cooperación reforzada, que consiste en instaurar una suerte de integración en materia de competencias no exclusivas entre nueve o más Estados en virtud de la cual se permite que usen las instituciones comunitarias y el ejercicio de las competencias, en el marco de lo dispuestos en el Derecho originario de la Unión Europea³⁶.

Las competencias compartidas son aquéllas cuya titularidad recae tanto en la Unión como en los Estados miembros. Ahora bien, los Estados miembros podrán legislar y adoptar actos jurídicamente vinculantes sobre la materia en cuestión una vez que la Unión Europea no la haya ejercido o haya decidido dejar de ejercerla³⁷.

Dentro de las competencias compartidas, se debe distinguir entre las competencias compartidas con preclusión y las competencias compartidas sin preclusión. Las primeras, con preclusión, serían las que seguirían la regla general, es decir, lo que se acaba de exponer en el párrafo pretérito. Por su parte, las competencias compartidas sin preclusión

³³ Art. 2.1 del TUE.

³⁴ Art. 3. 1 y 2 del TFUE.

³⁵ MANGAS MARTÍN, A. y LIÑÁN NOGUERAS, D. J., *ob. cit.*, págs. 74 y 75.

³⁶ Art. 20 del TUE.

³⁷ Art. 2.2 del TFUE.

serían aquellas que pueden ser ejercidas también por los Estados miembros, aunque ya hayan sido ejercidas por la Unión. MANGAS MARTÍN y LIÑÁN NOGUERAS afirman que más que tratarse de competencias compartidas, serían competencias concurrentes³⁸. Atendiendo a esta afirmación, incluso se podría decir que las competencias compartidas con preclusión son competencias concurrentes, mientras que las competencias compartidas sin preclusión son simplemente competencias compartidas. Sin embargo, en el análisis de esta categoría, las competencias compartidas, haremos referencia a las competencias compartidas con preclusión y a las competencias compartidas sin preclusión.

Por tanto, las competencias compartidas con preclusión serían las siguientes: a) el mercado interior -materia que ostenta desde los años setenta y que deberá ejercitarse atendiendo al conjunto de preceptos que regulen las competencias de armonización para el funcionamiento del mercado interior³⁹-; b) la política social, en los aspectos definidos en el TFUE; c) la cohesión económica, social y cultural; d) la agricultura y la pesca -teniendo en cuenta que la conservación de recursos biológicos marinos es una competencia exclusiva de la Unión-; e) el medio ambiente; f) la protección de los consumidores; g) los transportes; h) las redes transeuropeas; i) la energía; j) el espacio de libertad, seguridad y justicia; k) los asuntos comunes de seguridad en materia de seguridad pública, atendiendo a lo establecido en el TFUE⁴⁰.

Por su parte, son dos las competencias compartidas sin preclusión: a) la investigación, el desarrollo tecnológico y el espacio; y b) la cooperación para el desarrollo y la ayuda humanitaria⁴¹.

Además, existe una cláusula residual según la cual, en el caso de que el Derecho originario comunitario otorgue una competencia que no corresponda ni con las

³⁸ MANGAS MARTÍN, A. y LIÑÁN NOGUERAS, D. J., *ob. cit.*, pág. 75.

³⁹ MANGAS MARTÍN, A. y LIÑÁN NOGUERAS, D. J., *ob. cit.*, pág. 76.

⁴⁰ Art. 4.2 del TFUE.

⁴¹ Art. 4. 3 y 4 del TFUE.

competencias exclusivas ni con las competencias de apoyo, coordinación y complemento, esta competencia será compartida entre la Unión Europea y sus Estados miembros⁴².

Las competencias de apoyo, coordinación y complemento de la acción de los Estados miembros no sustituirán la competencia de estos últimos en los ámbitos en que la Unión apoya, coordina o complementa, estando completamente excluidas medidas de armonización⁴³. Se trata de las siguientes competencias: a) la protección y mejora de la salud humana; b) la industria; c) la cultura; d) el turismo; e) la educación, la formación profesional, la juventud y el deporte; f) la protección civil; y g) la cooperación administrativa⁴⁴.

Luego, además de las competencias exclusivas, las competencias compartidas y las competencias de apoyo, coordinación y complemento, el legislador comunitario ha establecido otras dos categorías aparte de las anteriores. Por un lado, la competencia en economía, empleo y política social podría clasificarse como competencia compartida, pero no termina de encajar por completo⁴⁵, consistiendo en la adopción de orientaciones generales e iniciativas⁴⁶. Por otro lado, en cuanto la política exterior y de seguridad común, la Unión Europea tiene competencia para definir y aplicar una política en este sentido⁴⁷.

Las competencias implícitas se fundamentan en una cláusula implícita o evolutiva según la cual, en el supuesto de que se estime necesaria una actuación de la Unión Europea en el marco de las políticas establecidas en el Derecho originario comunitario para lograr un objetivo que haya sido fijado por este Derecho y que no se prevean los poderes que resulten convenientes para que la Unión pueda actuar, se pueden adoptar

⁴² Art. 4.1 del TFUE.

⁴³ Art. 2.5 del TFUE.

⁴⁴ Art. 6 del TFUE.

⁴⁵ MANGAS MARTÍN, A. y LIÑÁN NOGUERAS, D. J., *ob. cit.*, pág. 77.

⁴⁶ Arts. 2.3 y 5 del TFUE.

⁴⁷ Art. 2.4 del TFUE.

disposiciones adecuadas a través de un procedimiento al efecto⁴⁸. Se trata de una competencia absolutamente necesaria en el contexto del mundo cambiante en que vivimos que ha de ostentar la Unión Europea en cuanto organización internacional⁴⁹, dado que, como se exponía al principio, la delimitación de sus competencias está presidida por el principio de atribución, lo cual podría dar lugar a una rigidez tal que convirtiese a la Unión en un ente que no fuese capaz de responder a problemas inmediatos que se encuadrasen dentro de los objetivos que la Unión debe lograr o cumplir.

Pues bien, continuando con el análisis del sistema competencial comunitario, una vez que sabemos que una competencia está atribuida a la Unión, el ejercicio de la misma se regirá por el principio de subsidiariedad y/o el principio de proporcionalidad⁵⁰.

El principio de subsidiariedad es de aplicación en el ejercicio de aquellas competencias que no sean exclusivas de la Unión y encuentra su fundamento en la exigencia de que la toma de decisiones se realice de la forma más próxima posible a los ciudadanos de la Unión Europea. En particular, mediante este principio que rige el ejercicio de las competencias compartidas y de las competencias de apoyo, coordinación y complemento, la Unión actuará en aquellas situaciones en que la acción de los Estados miembros no sea suficiente para poder alcanzar los objetivos, pudiéndose alcanzar estos últimos mejor a nivel comunitario dada la dimensión o los efectos de aquella acción que se pretende⁵¹. En consecuencia, la Unión deberá justificar su actuar cuando no se trate de una competencia exclusiva que le esté atribuida atendiendo a tres parámetros: la incapacidad de alcanzar los objetivos mediante la acción de los Estados miembros, la

⁴⁸ Art. 352 del TFUE.

⁴⁹ MANGAS MARTÍN, A. y LIÑÁN NOGUERAS, D. J., *ob. cit.*, pág. 79.

⁵⁰⁵⁰ Por su parte, IGLESIAS BERLANGA cita un tercer principio que incide en el ejercicio de las competencias de la Unión: el principio de cooperación leal. A través de este principio, la Unión Europea y los Estados miembros tienen la obligación de respetarse y de asistirse mutuamente para poder conseguir las misiones que se derivan de los Tratados comunitarios (art. 4.3 del TUE). Tendrán, así, no sólo un deber, sino también un derecho de cooperación para ejecutar el Derecho de la Unión Europea (“Tema 4. Competencias”, en SÁNCHEZ, V. M. (Dir.): *Derecho de la Unión Europea*, 4ª ed., Huygens, Barcelona, 2017, pág. 43).

⁵¹ Art. 5.3 del TUE.

dimensión o efectos de la acción que se pretende y mayor eficacia de actuar conjuntamente. Además, el principio de subsidiariedad está sometido a dos tipos de control: un control preventivo por parte de los Parlamentos de los Estados miembros y un control judicial por parte del TJUE⁵².

El principio de proporcionalidad, por su parte, es de aplicación en el ejercicio de cualquier competencia, incluidas las competencias exclusivas de la Unión. Mediante el mismo, la acción de la Unión Europea debe limitarse a lo necesario, tanto en el contenido como en la forma, para conseguir los objetivos que se reflejan en los Tratados de la Unión⁵³. Así las cosas, el hecho de la Unión ostente competencia exclusiva en una determinada materia no comporta que no exista ningún límite en su ejercicio, pues los Estados miembros -autoridades nacionales, regionales o locales- podrán realizar actuaciones normativas o reglamentarias que ejecuten la acción de la Unión Europea en cuanto están incardinados en su estructura aquellas autoridades más próximas a los ciudadanos⁵⁴.

Además, en materia del principio de subsidiariedad y del principio de proporcionalidad será también de aplicación el Protocolo (nº 2) sobre la aplicación de los principios de subsidiariedad y proporcionalidad⁵⁵, con el fin de desarrollar lo dispuesto en el TUE.

Es menester señalar también que no se trata de un catálogo de competencias como el que plasman las Constituciones de los Estados, sino que, con respecto al alcance y a las condiciones del ejercicio de las competencias de la Unión Europea, habrá que estar a lo que establezca el Derecho originario de la Unión⁵⁶.

Llegados a este punto, en sede aduanera, la Unión Europea dispone de competencia exclusiva en regulación de la unión aduanera y en política comercial común,

⁵² MANGAS MARTÍN, A. y LIÑÁN NOGUERAS, D. J., *ob. cit.*, pág. 80.

⁵³ Art. 5.4 del TUE.

⁵⁴ MANGAS MARTÍN, A. y LIÑÁN NOGUERAS, D. J., *ob. cit.*, págs. 84 y 85.

⁵⁵ Se trata de un protocolo anexo al TFUE.

⁵⁶ Art. 2.6 del TFUE.

si bien el mercado interior es competencia compartida entre la Unión y los Estados miembros, con las implicaciones que se acaban de exponer⁵⁷.

Así, habrá que atender al aspecto en particular que se trate de la materia aduanera para determinar en qué competencia se ha de encuadrar y, en consecuencia, se estará en presencia de una competencia exclusiva -unión aduanera o política comercial común- o de una competencia compartida -mercado interior-.

Con respecto a la cooperación aduanera, hemos de distinguir, por una lado, entre la cooperación aduanera entre Estados miembros y entre éstos y la Comisión y, por otro lado, la cooperación aduanera con países y territorios extracomunitarios: con respecto al primer tipo, el art. 33 del TFUE le otorga el protagonismo al Parlamento Europeo y al Consejo para que adopten aquellas medidas que consideren necesarias para conseguir el fortalecimiento de la cooperación aduanera entre los Estados miembros y entre éstos y la Comisión; y, con respecto a la cooperación con Administraciones aduaneras de países terceros, ésta se suele concretar a través de acuerdos que tienen un contenido amplio y complejo al concurrir intereses distintos y la regulación conjunta de distintas materias que pueden ser competentes tanto la Unión Europea como los Estados miembros⁵⁸.

1.3. El sistema de fuentes del Derecho Aduanero de la Unión Europea

⁵⁷ GARCÍA COSO señala, a nuestro juicio, de forma acertada, que, teniendo en cuenta la importancia que tiene el mercado interior, debería haber sido una competencia exclusiva de la Unión y no una competencia compartida entre ésta y los Estados miembros que la componen (“Tema 23. Mercado interior (I): libre circulación de mercancías”, en SÁNCHEZ, V. M. (Dir.): *Derecho de la Unión Europea*, 4ª ed., Huygens, Barcelona, 2017, pág. 222).

⁵⁸ FABIO, M., *ob. cit.*, pág. 766.

Visto lo anterior y la definición que ofrece el CAU de legislación aduanera, analizada *supra*, se pueden extraer las siguientes fuentes principales del Derecho Aduanero de la Unión Europea⁵⁹:

En primer lugar, el Derecho originario de la Unión Europea, donde se abordan, por ejemplo, el conjunto de elementos que componen la libre circulación de mercancías que rige en el territorio aduanero de la Unión.

En segundo lugar, el CAU y el resto de disposiciones de la Unión Europea o de los Estados miembros que completen o ejecuten el citado código comunitario.

Centrando la atención en esas disposiciones que completan o ejecutan el CAU, en el Derecho de la Unión Europea, además de los actos legislativos, esto es, aquello que son el resultado de un procedimiento legislativo ordinario o especial, se prevén los actos delegados -tienen como finalidad completar o modificar elementos que sean no esenciales de un acto legislativo- y los actos de ejecución -se adoptan cuando son necesarias condiciones uniformes de ejecución de actos jurídicamente vinculantes comunitarios-⁶⁰. Pues bien, en sede del CAU, se ha de destacar un acto delegado, el Reglamento Delegado (UE) 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 Unión⁶¹; y un acto de ejecución, el 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) n° 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo por el que se establece el código aduanero de la Unión⁶².

⁵⁹ Cfr. RODRIGO SERRADILLA, F.: “Disposiciones generales”, en SOLÉ ESTALELLA, J. A. (Dir.): *El Código Aduanero de la Unión y su normativa de desarrollo*, 1ª ed., Thomson Reuters Aranzadi, Pamplona, 2017, págs. 9 a 27 (versión online); VISMARA, F., *ob. cit.*, págs. 2 a 4; y también FABIO, M., *ob. cit.*, págs. 18 a 23.

⁶⁰ Arts. 288 a 291 del TFUE.

⁶¹ En adelante, RDCAU.

⁶² En adelante, RECAU.

Además, se hace referencia a las disposiciones de nivel nacional que los Estados miembros adoptan para completar o para ejecutar el CAU. En el caso de España, se servirá de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria⁶³ y el Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario. También existen normas que regulan determinados impuestos que también incluyen preceptos de materia aduanera, como la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido⁶⁴; o la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales⁶⁵.

En tercer lugar, el arancel aduanero común está recogido en el Reglamento (CEE) n° 2658/87 del Consejo, de 23 de julio de 1987, relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y al arancel aduanero común, debiéndonos remitir necesariamente a la Decisión (UE, Euratom) 2020/2053 del Consejo de 14 de diciembre de 2020 sobre el sistema de recursos propios de la Unión Europea y por el que se deroga la Decisión 2014/335/UE, Euratom.

En cuarto lugar, las franquicias aduaneras quedan reguladas en el Reglamento (CE) n° 1186/2009 del Consejo, de 16 de noviembre de 2009, relativo al establecimiento de un régimen comunitario de franquicias aduaneras.

En quinto lugar, existe un elenco importante de normativa con disposiciones en materia aduanera que resultan de aplicación en la Unión Europea, debiendo destacar los textos jurídicos internacionales en materia de cooperación entre Administraciones aduaneras, como el Convenio celebrado sobre la base del artículo K.3 del Tratado de la Unión Europea, relativo a la asistencia mutua y la cooperación entre las administraciones aduaneras de 1997⁶⁶; el Reglamento (CE) núm. 515/97 del Consejo de 13 de marzo de 1997 relativo a la asistencia mutua entre las autoridades administrativas de los Estados miembros y la colaboración entre éstas y la Comisión con objeto de asegurar la correcta

⁶³ En adelante, LGT.

⁶⁴ En adelante, LIVA.

⁶⁵ En adelante, LIIIE.

⁶⁶ En adelante, Convenio Nápoles II.

aplicación de las legislaciones aduanera y agraria⁶⁷, así como la Directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo de 2010, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas.

Podrían también entenderse incluidos todos aquellos actos de la Unión en materia de lucha contra el fraude y protección de sus intereses financieros, como el Reglamento (CE, Euratom) n° 2988/95 del Consejo, de 18 de diciembre de 1995, relativo a la protección de los intereses financieros de las Comunidades Europeas⁶⁸; la Directiva (UE) 2017/1371 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 5 de julio de 2017, sobre la lucha contra el fraude que afecta a los intereses financieros de la Unión a través del Derecho penal⁶⁹; el Reglamento (UE) 2021/785 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 29 de abril de 2021, por el que se establece el Programa de la Unión de Lucha contra el Fraude y por el que se deroga el Reglamento (UE) n° 250/2014; y el Programa Aduana para la cooperación contra el ámbito aduanero, regulado por el Reglamento (UE) 2021/444 del Parlamento Europeo y del Consejo de 11 de marzo de 2021 por el que se establece el programa Aduana para la cooperación en el ámbito aduanero y se deroga el Reglamento (UE) n° 1294/2013.

2. La importancia de la materia aduanera en la construcción y evolución del fenómeno comunitario: de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero a la Unión Europea

La Unión Europea es un hito no sólo europeo, sino mundial, desde múltiples puntos de vista, como el jurídico, el histórico, el político, el económico o el cultural, entre otros muchos, interesándonos, como es natural, el primero, el jurídico. Con construcción y evolución del fenómeno comunitario se hace referencia al proceso de integración

⁶⁷ En adelante, Reglamento 515/97.

⁶⁸ En adelante, Reglamento 2988/95.

⁶⁹ FABIO, M., *ob. cit.*, pág. 22.

europea⁷⁰. Así, el origen más inmediato de la Unión Europea, siempre dentro del mencionado proceso de integración⁷¹, es la Comunidad Europea del Carbón y del Acero⁷², estando estrechamente relacionado con la materia aduanera.

Además, se ha de mencionar la Organización Europea para la Cooperación Económica⁷³ porque podría también identificarse como su origen, como hipótesis, pero no puede merecer tal consideración. Efectivamente, la OECE, constituida en 1948, es anterior en el tiempo a la CECA, que nació del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero o Tratado de París, firmado en 1951, pero no podemos considerar la OECE como los inicios de la Unión Europea en un sentido puro, visto que esta última, aunque inicialmente estaba integrada exclusivamente por países europeos, más adelante en el tiempo comenzaron a formar parte de la misma también Estados no europeos, derivando en lo que hoy conocemos como la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, siendo, sin lugar a dudas, un organismo internacional de una importancia significativa, pero que, como es evidente, no ha derivado en la Unión Europea.

No obstante, se ha de destacar que fueron notorios los avances en materia de difuminación de las barreras arancelarias llevados a cabo por la OECE entre sus Estados integrantes, debido a que, aunque naciese como un instrumento para gestionar las ayudas derivadas del *European Recovery Program*, es decir, lo que se conoce como el Plan Marshall financiado por los Estados Unidos de América después de la II Guerra Mundial, se adoptó también una reducción progresiva de los aranceles aduaneros y de los

⁷⁰ TESAURO, G.: *Diritto dell'Unione Europea*, 7ª ed., CEDAM, Padova, 2012, pág. 1.

⁷¹ En cuanto al origen no inmediato de lo que podemos denominar Europa, como idea y sentimiento, están como antecedentes a destacar la Antigua Roma y la Antigua Grecia, la Cristiandad a partir del siglo IX, el Sistema Europeo de Estados que surge tras la firma de la Paz de Westfalia en el siglo XVII o el Concierto Europeo en el siglo XIX, ya que mostraban, en mayor o menor medida, una unidad focalizada en territorio europeo (ALCAIDE FERNÁNDEZ, J. y CASADO RAIGÓN, R.: *Curso de Derecho de la Unión Europea*, 2ª ed., Tecnos, Madrid, 2014, págs. 31 a 34).

⁷² En adelante, CECA.

⁷³ En adelante, OECE.

obstáculos de tipo normativo con el fin de facilitar el comercio internacional⁷⁴. Es así, en consecuencia, como se le puede otorgar un papel relevante en sede aduanera, pero no se puede considerar como el origen de la Unión Europea.

Por su parte, la CECA supuso una revolución en cuanto a la concepción de las organizaciones internacionales, ya que se trataba de un ente de integración, y lo que se conocían entonces eran organizaciones internacionales que tenían un carácter de cooperación entre los países integrantes de los mismos. A título de ejemplo de organizaciones internacionales de cooperación, se puede citar la Unión Europea Occidental, creada en 1948 para la cooperación entre los países integrantes de la Europa Occidental en caso de agresión bélica; la Organización del Tratado del Atlántico Norte, que responde al mismo fin que la anterior entre sus países integrantes, no necesariamente europeos; o la ya citada OECE. Otra organización internacional de cooperación, en la que no se cedía soberanía a ésta por parte de las Naciones integrantes, es el Consejo de Europa, creada en 1949, compuesta de una Asamblea Consultiva, cuyos actos eran recomendaciones que no vinculan a los países que forman parte de esa organización, y un Comité de Ministros, que necesitaba de la unanimidad de todos ellos⁷⁵.

Pues bien, la CECA, en cuanto organización internacional de integración y verdadero germen de la Unión Europea, estaba compuesta por cuatro órganos⁷⁶: la Alta Autoridad, que tenía poder de decisión; el Consejo, que podía realizar recomendaciones y estaba formado por aquellos representantes que habían sido elegidos por parte del gobierno de cada país integrante de esta organización; la Asamblea y el Tribunal de Justicia⁷⁷. Esta Comunidad Europea supuso un inicio de unión económica entre los Estados miembros en la que éstos cedieron soberanía a aquélla y que favoreció el

⁷⁴ VISMARA, F., *ob. cit.*, págs. 8 y 9.

⁷⁵ ALCAIDE FERNÁNDEZ, J. y CASADO RAIGÓN, R., *ob. cit.*, págs. 34 a 37.

⁷⁶ Art. 7 del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero.

⁷⁷ FERNÁNDEZ DE CASADEVANTE ROMANI, C.: “La Unión Europea”, en FERNÁNDEZ DE CASADEVANTE ROMANI, C. (Coord.): *Nociones básicas de Derecho de la Unión Europea*, 3ª ed., Editorial Universitaria Ramón Areces, Madrid, 2017, pág. 53.

nacimiento de toda una producción normativa de base comunitaria⁷⁸. Esta primera puesta a disposición de una autoridad supraestatal de la producción de acero y carbón de los Estados que componían la CECA fue, sin duda, una decisión que abrió la puerta a futuras Comunidades Europeas que profundizaron aún más en el aspecto aduanero.

Así, tras esta primera experiencia de Comunidad Europea de resultado muy positivo, se decide por parte de los Estados miembros de la CECA la creación de otras dos Comunidades Europeas que serían igualmente organizaciones internacionales en pro de la integración⁷⁹: la Comunidad Económica Europea⁸⁰, constituida mediante el Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea de 1957, y la Comunidad Europea de la Energía Atómica⁸¹, constituida mediante el Tratado constitutivo de la Comunidad Europea de la Energía Atómica de 1957. Ambos tratados se conocen como los Tratados de Roma. La CEE y el EURATOM supusieron el establecimiento y consolidación de una unión aduanera en la que regía la libre circulación de bienes entre los Estados integrantes de estas dos Comunidades de importantes sectores económicos⁸². Desde el punto de vista orgánico, cada una estaba compuesta por una Asamblea, un Consejo, una Comisión y un Tribunal de Justicia, además de un Comité Económico y Social⁸³.

Llegados a este punto, es menester diferenciar los mecanismos de integración previstos en los tratados constitutivos de las tres Comunidades Europeas vistas: si bien la CECA constituye una zona de libre comercio, la CEE y el EURATOM constituyen una unión aduanera dentro de un mercado común. Interesaría destacar dos aspectos de cada mecanismo: qué mercancías pueden ser objeto de intercambio y cuán profunda es la integración, ya que ambas son organizaciones con vocación de integración.

⁷⁸ FABIO, M., *ob. cit.*, pág. 9.

⁷⁹ FERNÁNDEZ DE CASADEVANTE ROMANI, C., *ob. cit.*, pág. 53.

⁸⁰ En adelante, CEE.

⁸¹ En adelante, EURATOM.

⁸² ÁLVAREZ GÓMEZ-PALLETE, J. M.: *La aduana en el Mercado Común*, 2ª ed., Extecom, Madrid, 1986, pág.18.

⁸³ En referencia a cada Comunidad Europea, art. 4.1 del Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea y art. 3.1 del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea de la Energía Atómica.

En referencia al primer aspecto, la determinación de qué mercancías pueden ser objeto de intercambio, la CECA se trata de un área limitada únicamente al carbón y al acero, como bien se desprende de su nombre; mientras que la CEE y el EURATOM no se limitan a ese reducido número de bienes, sino que abarcan un territorio en el que se puedan intercambiar una generalidad de productos. En referencia al segundo aspecto, el grado de profundidad de la integración, la CECA, en cuanto zona de libre comercio, constituye un grado de integración inferior que la unión aduanera constituida en la CEE y el EURATOM: así, mientras la zona de libre comercio requería de la abolición de los derechos de aduana y de cualquier restricción en sede de importación y exportación entre los Estados miembros, la unión aduanera conllevaba, además de lo anterior, el establecimiento de un arancel aduanero común en relación a terceros países⁸⁴.

Es más, la CEE y el EURATOM no constituyeron simplemente una unión aduanera entonces, sino que fue un paso más allá, en concreto, un mercado común⁸⁵, ya que no se permitía a los Estados miembros que utilizasen figuras tributarias con el objeto bien de discriminar productos originarios de otros países que formen parte de ese mercado común, bien de favorecer de una forma directa o indirecta la producción nacional frente a la de los otros Estados miembros. Por tanto, no es sólo no establecer tributos entre los Estados miembros, sino que un Estado miembro tampoco puede establecer, por ejemplo, un tipo impositivo más alto a un producto de otro Estado miembro respecto a los bienes nacionales⁸⁶.

De esta forma, existían en el seno de Europa tres organizaciones de integración con los órganos propios de cada una de ellas. Ante tal situación, se produjo en dos fases la reunificación en una sola Comunidad, aunque también se podría hablar de una armonización, término utilizado en el ámbito tributario comunitario. Así, en un primer momento, en el 1957, por tanto, en el mismo año que se constituyeron la CEE y el EURATOM, se firma el Convenio sobre determinadas instituciones comunes a las

⁸⁴ FABIO, M., *ob. cit.*, pág. 10.

⁸⁵ A través del Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea de 1957, se instaura un mercado común (art. 2). Además, el art. 9.1 establece que la CEE está fundada sobre una unión aduanera.

⁸⁶ FALCÓN Y TELLA, R. y PULIDO GUERRA, E.: *Derecho Fiscal Internacional*, 3ª ed., Marcial Pons, Madrid, 2018, pág. 351.

Comunidades Europeas, en virtud del cual, aunque el resultado de este procedimiento de unificación trajo como resultado una única Asamblea, un único Tribunal de Justicia y un único Comité Económico y Social, restaban todavía tres Consejos -CECA, CEE y EURATOM-, dos Comisiones -CEE y EURATOM- y la Alta Autoridad -CECA-. Tal situación de unificación “a medio gas” finalizó en 1965 con una auténtica armonización gracias a la firma del Tratado por el que se constituye un Consejo único y una Comisión única de las Comunidades europeas, que representaría el segundo momento o la segunda fase, de forma que existían unas instituciones que eran comunes a la CECA, la CEE y el EURATOM, pero ostentaban competencias diferentes en función del Tratado constitutivo de que se tratase⁸⁷.

En cuanto a la implementación de este mercado común, ésta se realizó de forma paulatina, debiendo hacer referencia a dos elementos: la eliminación de los derechos de aduana y restricciones al intercambio de mercancías entre los Estados miembros y la fijación del arancel aduanero común.

Respecto al primer elemento, la supresión de los derechos de aduana entre los países comunitarios, no se realizó de forma inmediata, ya que el mismo Tratado constitutivo de la CEE fijó un periodo transitorio de doce años en el cual los Estados miembros tenían la obligación de ir reduciendo los aranceles a las mercancías del resto de Estados miembros y la prohibición de establecer otros al resto de países miembros hasta su completa desaparición una vez concluido ese periodo, que sería el 31 de diciembre de 1969⁸⁸. Sin embargo, los Estados miembros estaban actuando más rápido de lo esperado, por lo que el Consejo decidió acelerar el ritmo⁸⁹, quedando abolidos

⁸⁷ FERNÁNDEZ DE CASADEVANTE ROMANI, C., *ob. cit.*, pág. 54.

⁸⁸ Arts. 3 y 8 del Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea de 1957.

⁸⁹ Decisiones del Consejo de 12 de mayo de 1960 y de 15 de mayo de 1962, relativas a la aceleración del ritmo de desarrollo del Tratado.

definitivamente los derechos de aduana entre los Estados miembros el 1 de julio de 1968⁹⁰.

Ahora bien, no sólo se debían eliminar los derechos de aduana entre los Estados miembros, sino también las llamadas exacciones de efecto equivalente y todas las restricciones cuantitativas que restringiesen el tráfico mercantil entre los Estados miembros en 1969, sin que supusiese tal medida un problema jurídico de relieve⁹¹.

El segundo elemento del mercado común a que se hacía referencia es la fijación del arancel aduanero común, aplicable a los intercambios comerciales con terceros países. También se realizó de forma progresiva⁹², debiendo los Estados miembros adaptar sus aranceles con esos países extracomunitarios en la forma y el modo que establecía el Tratado constitutivo de la CEE⁹³. Este proceso culminó con la aplicación por parte del conjunto de los Estados miembros del arancel aduanero⁹⁴, de forma completa, el 1 de julio de 1968⁹⁵, que es la misma fecha en que quedaron suprimidos los derechos de aduana y exacciones de efecto equivalente entre los Estados miembros, como se ha visto *supra*.

El siguiente paso de integración del fenómeno comunitario que tiene una incidencia aduanera destacable es el Acta Única Europea de 1986, con la que se pretendió la progresiva eliminación de las barreras para la libre circulación de mercancías con el fin de pasar de un mercado común a un mercado interior, también denominado mercado único⁹⁶. Para ello, el método empleado fue añadir una serie de preceptos al Tratado

⁹⁰ JURADO BORREGO, M. P.: “La aduana del siglo XXI”, en SOLÉ ESTALELLA, J. A. (Dir.): *El Código Aduanero de la Unión y su normativa de desarrollo*, 1ª ed., Thomson Reuters Aranzadi, Pamplona, 2017, pág. 8 (versión online).

⁹¹ GARCÍA COSO, E., *ob. cit.*, págs. 224 y 225.

⁹² El art. 23.1 del Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea de 1957 hace referencia expresa a una “instauración progresiva del arancel aduanero común”.

⁹³ Arts. 18 y ss. del Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea de 1957.

⁹⁴ FABIO, M., *ob. cit.*, pág. 10.

⁹⁵ Art. 4 del Reglamento (CEE) n° 950/68 del Consejo de 28 de junio de 1968, relativo al arancel aduanero común.

⁹⁶ ALCAIDE FERNÁNDEZ, J. y CASADO RAIGÓN, R., *ob. cit.*, pág. 321.

constitutivo de la CEE encaminados a la culminación en ese mercado interior a partir del 1 de enero de 1993, estableciéndose, hasta entonces, un periodo transitorio⁹⁷. De esta forma, el 1 de enero de 1993 se implementó el mercado interior sin barreras físicas⁹⁸.

Efectivamente, con el Acta Única Europea se pretende superar el concepto de mercado común⁹⁹, pues si bien este último hacía referencia a la eliminación de las barreras en el intercambio de mercancías entre los Estados miembros de ese mercado, mantenía, no obstante, las fronteras físicas¹⁰⁰. Piénsese que, hasta aquel momento, no existían derechos de aduana en los intercambios comerciales efectuados entre los Estados miembros, pero sí se aplicaba tanto el Impuesto sobre el Valor Añadido¹⁰¹, como los impuestos especiales, con el correspondiente control físico que se efectuaba en las fronteras.

Para tal fin, el objetivo era implantar el “sistema definitivo” del IVA consistente en la tributación en origen, es decir, se aplicarían los tipos del Estado donde se produce el consumo. Dos consecuencias a destacar de este sistema son, en primer lugar, que el consumidor final adquiriría, probablemente, en aquellos países comunitarios con unos tipos menos elevados, resultando éstos mucho más competitivos desde el punto de vista fiscal; por otro lado, que el ingreso de la cuota tributaria se realizaría en el país de origen, mientras que la deducción sería en el país de destino, por lo que verían aumentar sus ingresos tributarios los Estados que podríamos denominar exportadores netos.

⁹⁷ Es tal el compromiso con este paso adelante en la integración en sede aduanera que, al final del Acta Única Europea, se realizan una serie de Declaraciones. Entre las primeras, ostentando una posición predominante, destaca la Declaración sobre el artículo 8 A del Tratado CEE, artículo que se introduce mediante el art. 13 del Acta Única Europea, la misma Comisión reflejaba su “firme voluntad política” para que el mercado interior fuese una realidad para la fecha prevista.

⁹⁸ FALCÓN Y TELLA, R. y PULIDO GUERRA, E., *ob. cit.*, pág. 352.

⁹⁹ JURADO BORREGO, M. P., *ob. cit.*, pág. 10 (versión online).

¹⁰⁰ MATTERA, A.: *El mercado único europeo: sus reglas, su funcionamiento* (traducido al español por ZAPICO LANDROVE, C.), Civitas, Madrid, 1991, págs. 43 a 45.

¹⁰¹ En adelante, IVA.

Este “sistema definitivo” del IVA ni prosperó entonces, ni se encuentra todavía vigente. Actualmente, rige el “régimen transitorio” -que lleva siendo transitorio desde el año 1993-, mediante el cual se suprimen de hecho las fronteras físicas entre Estados comunitarios. Hay un cambio terminológico, pues no existen importaciones y exportaciones entre Estados miembros, sino que sus *nomen iuris* pasan a ser adquisiciones intracomunitarias, sometidas a tributación, y entregas intracomunitarias, en las que se devolverá el IVA¹⁰².

En 1992, se firmó el Tratado de la Unión Europea o Tratado de Maastricht, en virtud del cual se han de señalar dos términos: de una parte, los Estados miembros que suscriben este Tratado constituyen entre sí una Unión Europea, que encuentra su fundamento en las Comunidades Europeas¹⁰³; por otra parte, la CEE pasa a denominarse Comunidad Europea¹⁰⁴. Aunque se hable en el Tratado de la Unión Europea en alguna ocasión de mercado común, en cuanto forma de integración inferior al mercado interior, son numerosas las ocasiones en que se refleja expresamente la voluntad de consolidar el mercado interior¹⁰⁵.

Mercado común y mercado interior, por ende, son dos mecanismos de integración en materia aduanera, representando el primero una menor integración que el segundo: así, mientras el mercado común se caracteriza por prohibir los derechos de aduana, las exacciones de efecto equivalente y las restricciones cuantitativas entre los productos de los Estados miembros que formen parte de ese mercado, por establecerse un arancel aduanero común respecto a terceros países y por evitar cualquier tributo de un Estado miembro que discrimine un producto no nacional del mismo proveniente de otro Estado miembro¹⁰⁶ o que tienda a proteger de manera indirecta la producción nacional, el

¹⁰² FALCÓN Y TELLA, R. y PULIDO GUERRA, E., *ob. cit.*, págs. 373 y 374.

¹⁰³ Art. A del Tratado de la Unión Europea de 1992.

¹⁰⁴ Art. G. A. 1 del Tratado de la Unión Europea de 1992.

¹⁰⁵ Art. G. B. 3 del Tratado de la Unión Europea de 1992, que introduce el nuevo art. 3 c) del Tratado de la Comunidad Europea (antigua CEE).

¹⁰⁶ Se trataría de la manifestación del principio de no discriminación comunitario, el cual no determina el tipo de tributación de cada Estado miembro, sino que pretende, básicamente, un efecto neutralizador de las posibles diferencias entre los grupos que se comparan (GARCÍA PRATS, F. A.: “Incidencia del Derecho

mercado interior sería aquel mercado común en el que no existen fronteras físicas que supongan una barrera al intercambio de mercancías de los Estados miembros de ese mercado interior, aspecto este último que no se da en los mercados comunes¹⁰⁷.

En 2002, expiró el Tratado de la CECA, siendo el plazo natural fijado en su art. 97, sucediéndole la Comunidad Europea en todos aquellos derechos y obligaciones consecuencia de los acuerdos suscritos entre la CECA con terceros países¹⁰⁸.

La integración de la Unión Europea tal y como la conocemos, en fin, se produjo con el Tratado de Lisboa por el que se modifican el Tratado de la Unión Europea y el Tratado constitutivo de la Comunidad Europea de 2007¹⁰⁹, que constituyen la última reforma de los tratados constitutivos. Gracias a éste, la Unión Europea concentró en sí misma todas las competencias¹¹⁰, pues substituyó y sucedió a la Comunidad Europea¹¹¹.

Consecuentemente, podemos afirmar que se puede considerar a la CECA como el verdadero germen inmediato de la Unión Europea, demostrándose, por tanto, la importancia que tiene y ha tenido la aduana en el proceso de construcción y evolución de la Unión. Se ha visto cómo la CECA, que conformó junto con la CE y el EURATOM las

comunitario en la configuración jurídica del Derecho Financiero (II): políticas comunitarias con incidencia sobre el Derecho Financiero”, en *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 260, 2001, págs. 524 y 525).

¹⁰⁷ FALCÓN Y TELLA, R. y PULIDO GUERRA, E., *ob. cit.*, págs. 352 y 253.

¹⁰⁸ Art. 1 de la Decisión del Consejo, de 19 de julio de 2002, relativa a las consecuencias de la expiración del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero (CECA) sobre los acuerdos internacionales celebrados por la CECA.

¹⁰⁹ Como nota importante de tipo metodológica, dado que el Tratado de Lisboa modificó el Tratado de la Unión Europea o Tratado de Maastricht, se hará referencia en esta Tesis Doctoral de ahora en adelante simplemente a “TUE”, entendiéndose como tal la versión consolidada del Tratado de la Unión Europea o Tratado de Maastricht con las modificaciones posteriores a su creación en 1992, como las comprendidas en el Tratado de Lisboa.

¹¹⁰ SÁNCHEZ, V. M.: “Tema 2. Breve historia de la Unión Europea”, en SÁNCHEZ, V. M. (Dir.): *Derecho de la Unión Europea*, 4ª ed., Huygens, Barcelona, 2017, págs. 17 y 18.

¹¹¹ Párrafo tercero del art. 1 del TUE (introducido por el art. 1. 2) b) del Tratado de Lisboa por el que se modifican el Tratado de la Unión Europea y el Tratado constitutivo de la Comunidad Europea de 2007).

Comunidades Europeas, son los inicios de la Unión Europea. Así, se podría incluso prescindir del término de “inmediato”, puesto que se trata de la misma base desde la óptica de su estructura con las sucesivas modificaciones de tipo normativo. Dicho de otro modo, es la simple evolución normativa del Derecho comunitario la que ha conllevado al nacimiento de la actual Unión Europea. Empero, se ha optado por el manteniendo de esa referencia a la inmediatez temporal porque somos de la opinión de que han influido otras múltiples circunstancias que se podrían considerar como un origen algo más mediato, incluso lejano, como son el conjunto de acontecimientos acaecidos en Europa y las organizaciones y textos legales de carácter internacional entre los territorios europeos.

GUTIÉRREZ CASTILLO señala que, después de la II Guerra Mundial, había una serie de políticos que tenían visión de futuro al querer transformar Europa en una estructura de tipo político donde los Estados-nación cedían de forma paulatina su soberanía a instancias supraestatales, recibiendo su impulso definitivo mediante la Declaración de Schuman¹¹².

Resulta imprescindible destacar una idea que se retiene fundamental de esta Declaración, realizada en 1950 por quien ocupaba por entonces el cargo de Ministro de Asuntos Exteriores en Francia: “Europa no se hará de una vez en una construcción de conjunto: se hará mediante realizaciones concretas, con la creación, primero, de una solidaridad de hecho”. Y así ha sido, pues la Unión Europea no es más que el producto de los sucesivos pasos de integración que se han dado desde la CECA. La propuesta de colocar toda la producción de carbón y acero tanto de Francia como de la República Federal Alemana bajo una Alta Autoridad común, con la posible adhesión de otros países europeos, contenida en esta Declaración, que sentó las bases ideológicas de lo que fue la CECA, según SCHUMAN, realizaría “las primeras bases de una federación europea indispensable para el mantenimiento de la paz”¹¹³. No podemos sino suscribir en su totalidad esta idea.

¹¹² GUTIÉRREZ CASTILLO, V. L.: “El Tratado por el que se instituye una Constitución para Europa”, en *Revista de Estudios de Ciencias Sociales y Humanidades*, núm. 12, 2004, págs. 73 y 74.

¹¹³ SÁNCHEZ, V. M., *ob. cit.*, págs. 15 y 16.

Así, una vez que se ha presentado el origen y evolución de la Unión Europea en relación con la materia aduanera, se ha de estudiar, a continuación, un hito en el Derecho de la Unión Europea como es la codificación de la normativa aduanera.

3. La codificación del Derecho Aduanero de la Unión Europea

La voluntad de aunar en un único un acto de la Unión las partes o los bloques fundamentales del Derecho Aduanero de la Unión Europea se realizó, al fin, en 1992, con la entrada en vigor del Reglamento (CEE) n° 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el Código aduanero comunitario¹¹⁴. Posteriormente, se aprobó el Reglamento (CE) n° 450/2008 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de abril de 2008, por el que se establece el código aduanero comunitario (código aduanero modernizado)¹¹⁵. Por último, el tercer Código Aduanero es el que actualmente se encuentra en vigor, el CAU. En consecuencia, teniendo en cuenta el actual vigente, hemos contado con un total de tres Códigos Aduaneros en ámbito comunitario.

Comenzando por el Código Aduanero Comunitario, en estricto orden cronológico, afirmamos que su entrada en vigor en 1994 supuso una verdadera revolución al integrarse, en un único cuerpo legislativo, más de una veintena de normas aduaneras que estaban dispersas en el Ordenamiento comunitario. La fecha de su aprobación, 1992, y la de su entrada en vigor, 1994, no es causal, sino que coincide en el tiempo con una real libre circulación de mercancías, y, en definitiva, con la inauguración del mercado interior en el seno de la Unión Europea¹¹⁶.

En la Introducción de esta Tesis se defendía cuán importante es la claridad en las normas que regulan el comercio internacional con el fin de hacer posible este último.

¹¹⁴ En adelante, Código Aduanero Comunitario.

¹¹⁵ En adelante, Código Aduanero Armonizado.

¹¹⁶ JURADO BORREGO, M. P., *ob. cit.*, pág. 10 (versión online).

Cualquier sujeto, y no solamente aquellos que intervienen en el tráfico internacional de mercancías, precisan de la mayor seguridad jurídica por parte del legislador.

Efectivamente, la existencia de una unificación de una gran parte, de lo fundamental, de las bases¹¹⁷, de la normativa aduanera era un elemento esencial para el mercado interior, ya que otorga al Derecho Aduanero de la Unión la nota de claridad mediante la simplificación y coherencia, atendiendo a los considerandos primero y segundo del Código Aduanero Comunitario, denotando tal posicionamiento privilegiado dentro de la estructura de este Código la importancia que tenían estas premisas para el legislador comunitario.

En particular, el Código Aduanero Comunitario agrupó normas y procedimientos en sede de derechos aduaneros, regímenes aduaneros, representación en aduana o los derechos de importadores y exportadores, entre otros aspectos¹¹⁸.

Por su parte, el Código Aduanero Armonizado supuso la culminación de un proceso de modernización global de la disciplina aduanera. Piénsese que, desde que entró en vigor el Código Aduanero Comunitario en 1994, se produjeron importantes cambios que tuvieron una incidencia reseñable en sede aduanera, como la expiración natural del Tratado de la CECA, las adhesiones de otros países o, sobre todo, la adhesión de la Comunidad Europea al Convenio Internacional para la Simplificación y Armonización de los Regímenes Aduaneros, incorporando gran parte del Protocolo de Enmienda del Convenio realizado en 1999¹¹⁹. Así, fue necesaria una revisión del Derecho Aduanero comunitario y, como es natural, del Código Aduanero Comunitario.

Prima facie aparecía el Código Aduanero Armonizado con una gran simplificación respecto al anterior, al Código Aduanero Comunitario. En consecuencia,

¹¹⁷ Como bien señala HERRERA OROZCO, no es posible aunar en un solo texto legislativo toda la normativa aduanera por la misma naturaleza de esta última (*Derecho Aduanero Tributario de la Unión Europea*, Bosch Editor, Barcelona, 2016, págs. 61 y 62).

¹¹⁸ Considerandos tercero y quinto del Código Aduanero Comunitario.

¹¹⁹ Se materializó mediante la Decisión 2003/231/CE, del Consejo, de 17 de marzo de 2003, relativa a la adhesión de la Comunidad Europea al Protocolo de Enmienda del Convenio Internacional para la Simplificación y Armonización de los Regímenes Aduaneros (Convenio de Kioto).

el Código Aduanero Armonizado preveía una simplificación de los procedimientos aduaneros y una modernización de las disposiciones, en general, aduaneras¹²⁰.

El principal problema que se encontró el Código Aduanero Armonizado es que nunca llegó a aplicarse, dado que, si bien entró en vigor en 2008, su aplicación dependía de la adopción de medidas por parte de la Comisión, que no podían ir más allá del 24 de junio de 2013¹²¹. Sin embargo, se produjo en este arco temporal una reforma del Derecho originario comunitario de gran calado, como fue la aprobación del Tratado de Lisboa. Con la nueva realidad institucional en la Unión Europea, se revisó el Código Aduanero Armonizado -que estaba en vigor, pero no era de aplicación todavía-, denominándose a este procedimiento de revisión “refundición” y cristalizándose en el CAU.

Por último, como se exponía, el CAU, aprobado en 2013, entró en vigor el 10 de octubre de 2013, requiriendo de una serie de actos y medidas para su aplicación¹²²: el RDCAU; también el RECAU; y, además, encontramos otras dos normas en materia de sistemas electrónicos, como son, de una parte, el Reglamento Delegado (UE) 2016/341 de la Comisión, de 17 de diciembre de 2015, por el que se completa el Reglamento (UE) n° 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo en lo que se refiere a las normas transitorias para determinadas disposiciones del Código aduanero de la Unión mientras no estén operativos los sistemas electrónicos pertinentes y por el que se modifica el Reglamento Delegado (UE) 2015/2446¹²³, y, de otra parte, la Decisión de Ejecución (UE) 2019/2151 de la Comisión de 13 de diciembre de 2019 por la que se establece el programa de trabajo relativo al desarrollo y a la introducción de los sistemas electrónicos previstos en el Código Aduanero de la Unión.

Estas dos últimas normas reflejan que el CAU no se ha aplicado todavía en su totalidad mediante un sistema definitivo, sino que encontramos aún modificaciones del mismo CAU y distintos actos normativos comunitarios que tienden a ampliar el Derecho

¹²⁰ FABIO, M., *ob. cit.*, págs. 23 y 491.

¹²¹ Art. 188.2 del Código Aduanero Armonizado.

¹²² JURADO BORREGO, M. P., *ob. cit.*, págs. 11 a 13 (versión online).

¹²³ VISMARA, F., *ob. cit.*, págs. 3 y 4.

transitorio¹²⁴. Se puede resumir, *grosso modo*, la razón por la que se sigue ampliando este periodo transitorio en la dificultad en el establecimiento de un sistema de gestión de declaraciones en aduana que sea ágil y en un procedimiento de tramitación que sea idéntico o muy parecido en la Unión Europea¹²⁵.

En cuanto al que podríamos considerar el objetivo principal del CAU, atendiendo a sus considerandos, no se aleja de lo afirmado hasta el momento, pues se busca la mayor claridad, recordando los avances ya mencionados alcanzados en sede aduanera con los dos Códigos anteriores, con el fin de facilitar el comercio internacional sin abandonar la capacidad de control del mismo.

Atendiendo a todo lo anterior, podemos afirmar que, en puridad, se han aplicado dos Códigos en la Unión en materia aduanera, pues el Código Aduanero Armonizado no llegó a aplicarse y se refundió en el CAU.

Llegados a este punto, una vez que se ha ofrecido una visión más historicista del Derecho Aduanero de la Unión Europea, hemos de tratar, antes de entrar de lleno en el CAU, el principio fundamental comunitario de la libre circulación de mercancías que permite la existencia de este texto normativo y lo que conlleva.

4. La libre circulación de mercancías como principio fundamental de la Unión Europea frente a la institución aduanera

¹²⁴ La Decisión de Ejecución (UE) 2019/2151 de la Comisión de 13 de diciembre de 2019 por la que se establece el programa de trabajo relativo al desarrollo y a la introducción de los sistemas electrónicos previstos en el Código Aduanero de la Unión, recuerda, en su considerando segundo, que el art. 278 del CAU ha sido modificado con el objeto de prolongar los *tempos* en que se pueden utilizar, de manera transitoria, las técnicas de tratamiento electrónico previstas en el CAU.

¹²⁵ ANGUREN, M.: “El desarrollo temporal del Código Aduanero de la Unión. El régimen transitorio”, en SOLÉ ESTALELLA, J. A. (Dir.): *El Código Aduanero de la Unión y su normativa de desarrollo*, 1ª ed., Thomson Reuters Aranzadi, Pamplona, 2017, pág. 3 (versión online).

4.1. El mercado interior *ad intra* y *ad extra*

Los funcionalistas¹²⁶, dentro de la teoría de sistemas, parten de que el sistema define a su entorno y el entorno define al sistema. ¿La articulación del “aparato” aduanero es el entorno y la libre circulación de mercancías el sistema o tal libertad de circulación es el entorno y la estructura aduanera el sistema? Sea como fuere, ambas se definen mutuamente. De ahí la necesidad de no poder abordar el fenómeno aduanero europeo sin una toma en consideración de la libre circulación de mercancías en un mercado común, que quiere convertirse en un verdadero mercado interior. La libertad de circulación acaba donde empiezan los límites aduaneros y éstos acaban donde comienza tal libertad. Son los dos mecanismos, rodeando uno al otro, los que marcan el germen y la clave de la construcción económica europea. Así pues, dedicamos en nuestro trabajo una serie de apartados a no perder la perspectiva de esta libertad comunitaria.

Se puede afirmar que la Unión Europea es un mercado interior, siendo éste un objetivo promulgado por el TUE¹²⁷, que es la forma de integración más profusa de los mecanismos mencionados *supra*, donde no existen fronteras interiores y donde rigen, según el TFUE, las denominadas libertades comunitarias¹²⁸, que son la libre circulación de mercancías, de personas, de servicios y de capitales¹²⁹. De estas cuatro libertades, para nuestro estudio tiene relevancia la libre circulación de mercancías entre los Estados miembros que la componen.

La materia aduanera tiene una doble vertiente en la Unión Europea: por una parte, forma parte de la Política y acción interna de la Unión -*ad intra*-, y, por otra parte, también se enmarca en la Acción exterior de la Unión -*ad extra*-.

¹²⁶ Vid. TORRES NAFARRATE, J.: *Introducción a la teoría de sistemas de Nikla Luhmann*, Centro de Investigaciones Interdisciplinarias en Ciencias y Humanidades, Universidad Nacional Autónoma de México, México D.F., 1999, págs. 9 a 23.

¹²⁷ Art. 3.3 del TUE.

¹²⁸ VISMARA, F., *ob. cit.*, págs. 1 y 2.

¹²⁹ Art. 26.2 del TFUE.

Así las cosas, existe un mercado interior, donde hay una libre circulación de mercancías. Este mercado interior es una manifestación de la Política y acción interior de la Unión¹³⁰.

Por otra parte, es natural que, si internamente existen unas reglas comunes que rigen el mercado interno, existan también en la manifestación exterior del fenómeno aduanero comunitario. Se está haciendo referencia a la política comercial común¹³¹, en cuanto acción exterior de la Unión. No son políticas que estén desvinculadas, puesto que se parte de la unión aduanera, que se engloba en la Política y acción interior de la Unión¹³², para hablar de la política comercial común¹³³. Además, como se desprende del mismo *nomen*, la política comercial común se basará en la adopción de principios que sean uniformes, en materias tan amplias como los asuntos arancelarios, la política de exportación o las medidas de protección comercial, entre otras¹³⁴.

Si bien se podría afirmar, dada la literalidad del TFUE, que estas vertientes interior y exterior hacen referencia a la unión aduanera, ya que se uniforman las medidas arancelarias que afectan a territorios o países terceros¹³⁵, nuestra afirmación va más allá, pues se considerarían manifestaciones del mismo mercado interior comunitario en el que existe esa unión aduanera. Recuérdese que la Unión Europea comprende una unión aduanera en la que existe libre circulación de mercancías, que es una de las libertades que rigen en el mercado interior que no tiene barreras interiores. En consecuencia, afirmamos

¹³⁰ La Tercera Parte del TFUE se denomina “Política y acción interior de la Unión”, subdividido en distintos títulos que tratan tanto el mercado interior (Título I) como la libre circulación de mercancías (Título II).

¹³¹ La política comercial común (Título II) se engloba dentro de la Quinta Parte del TFUE, es decir, de la Acción exterior de la Unión.

¹³² La unión aduanera se aborda en el Capítulo I del Título II (“Libre circulación de mercancías”) de la Tercera Parte (“Política y acción interior de la Unión”) del TFUE.

¹³³ Arts. 206 y 207.1 del TFUE.

¹³⁴ GARÍN ALEMANY, F.: “Régimen jurídico español del Comercio Exterior”, en ESPLUGUES MOTA, C. (Dir.): *Derecho del Comercio Internacional*, 8ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2017, pág. 57.

¹³⁵ PÉREZ DE LAS HERAS, B.: *El mercado interior europeo. Las libertades económicas comunitarias: mercancías, personas, servicios y capitales*, Publicaciones de la Universidad de Deusto, Bilbao, 2008, pág. 25.

que la política comercial común, dado que parte de la base de la unión aduanera, parte, por ende, de la base del mercado común. Así, existe una relación directa entre la política comercial común y el mercado interior de la Unión, tornándose en una manifestación de este último.

Aunque la política comercial común sea una de las acciones exteriores de la Unión y se pueda considerar separada del mercado interior como política y acción interior de la Unión, es decir, en el caso de que parecieran dos políticas que pertenecen a dos compartimentos estancos que no tienen relación ninguna, esta premisa es falsa. Por tanto, afirmando que la política comercial común es, efectivamente, una acción exterior de la Unión, no cabe duda de que ésta se quedaría, en gran parte, sin contenido si no existiese una unión aduanera dentro del mercado interior comunitario. Es por ello que profundizamos más aún en la afirmación pretérita: no es sólo que exista una relación directa entre el mercado interior y la política comercial común, sino que esta última sería una política frágil o débil, como quiera tildarse, sin la existencia de la primera, además de un sinsentido lógico, ya que cuán absurdo sería el establecimiento de una política en sede de comercio de Estados, en los que no existe una unión aduanera, con las consecuencias que ello implicaría entre esas Naciones, hacia terceros países.

Pues bien, como ya se vio anteriormente, mientras la Unión Europea tiene competencia exclusiva en sede de unión aduanera o de política comercial común¹³⁶, sí que ejerce una competencia compartida con los Estados miembros en materia de mercado interior¹³⁷.

Así, asentadas estas premisas, conviene entrar en la cuestión protagonista, esto es, la libre circulación de mercancías como principio fundamental de la Unión Europea. En particular, se procede a analizar cómo se materializan en el Derecho de la Unión Europea los elementos definitorios de la libre circulación de mercancías en cuanto eje fundamental, junto con las otras tres libertades comunitarias, del mercado interior de la Unión.

¹³⁶ Arts. 3.1 a) y e) del TFUE.

¹³⁷ Art. 4.2 a) del TFUE.

4.2. Elementos que rodean de la libre circulación de mercancías

4.2.1. Ámbito material: la determinación del concepto “mercancía” y su relación con la libre circulación de servicios y la libre circulación de capitales

La determinación de qué bienes son los que pueden ser objeto de la libertad de circulación de mercancías, así como en qué espacio geográfico ésta se produce, son dos premisas fundamentales que merecen ser resueltas antes de entrar en el contenido de esta libertad comunitaria.

El ámbito material de la libre circulación de mercancías hace referencia tanto a mercancías que son originarias de los Estados miembros como a mercancías que se encuentren en el régimen aduanero del despacho a libre práctica¹³⁸. Dicho esto, cabría entonces delimitar los conceptos de “mercancía”, “mercancía originaria” y “mercancía en libre práctica”.

Por lo que respecta al término “mercancía”, ha sido la jurisprudencia comunitaria quien se ha encargado de otorgarle contenido¹³⁹, entendiéndose como tal cualquier bien que pueda valorarse en dinero y susceptible de una operación comercial¹⁴⁰. Sin embargo, no toda cosa que sea encuadrable en esta definición ha de subsumirse necesariamente en el ámbito de aplicación de la libre circulación de mercancías¹⁴¹. Pues bien, nos encontramos, de esta forma, ante un concepto muy amplio, por lo que la determinación de qué es una mercancía es esencial, ya que podría entrar en colisión con otras libertades comunitarias; en particular, podría colisionar con los términos “servicio”, en referencia a

¹³⁸ Art. 28.2 y 29 del TFUE.

¹³⁹ PÉREZ DE LAS HERAS, B., *ob. cit.*, pág. 25.

¹⁴⁰ STJCE de 10 de diciembre de 1968, Asunto 7/68, Fundamento de Derecho B. 2.

¹⁴¹ STJUE de 21 de octubre de 1999, Asunto C-97/98, apartado 33.

la libre circulación de servicios, o “capital”, en relación a la libre circulación de capitales¹⁴².

Así, a título de ejemplo, en la contraposición mercancía-servicio, son considerados mercancía la energía eléctrica¹⁴³ o el gas natural¹⁴⁴; estos últimos¹⁴⁵, si bien tienen asignados su propio código de mercancías en el TARIC¹⁴⁶, son considerados también servicios de interés económico general¹⁴⁷. Sin embargo, no serán mercancía ni los derechos de pesca y concesiones de autorizaciones análogos, ni las actividades de

¹⁴² Se he decidido dejar fuera el concepto de “persona”, en referencia a la cuarta libertad comunitaria que no se ha citado en el texto principal, es decir, la libre circulación de personas, porque es evidente que resulta mucho más fácilmente distinguible de “mercancía”, “servicio” y “capital”, dado que estos tres últimos términos se podrían categorizar bajo el concepto “cosa”.

¹⁴³ STJUE de 27 de abril de 1994, Asunto C-393/92, apartado 28: el objeto de esta Sentencia era un acuerdo que obstaculizaba la importación de electricidad, que es un servicio de interés económico general, en la que se recuerda que ésta viene considerada tanto por el Derecho de la Unión Europea como por los Ordenamientos de los Estados miembros como mercancía en el sentido de los arts. 30 y 37 del Tratado de la Comunidad Económica Europea, que son artículos del Capítulo 2 (“Supresión de las restricciones cuantitativas entre los Estados miembros”) del Título I “Libre circulación de mercancías” del citado Tratado.

¹⁴⁴ STJUE de 23 de octubre de 1997, Asunto C-159/94, apartados 27 y ss.: resolución judicial en la que se estudia, igualmente, si procede la aplicación de los artículos 30 y 37 citados en la nota anterior (en este caso, se habla del Tratado de la Comunidad Europea, que coinciden con sus respectivos del Tratado de la Comunidad Económica Europea), en materia derechos exclusivos de importación y exportación de gas y de electricidad, siendo, igualmente, un servicio de interés económico general, en suma, el gas natural.

¹⁴⁵ GARCÍA COSO, E., *ob. cit.*, pág. 223.

¹⁴⁶ La energía eléctrica y el gas natural pertenecen la Sección V (“Productos minerales”), Capítulo 27 (“Combustibles minerales, aceites minerales y productos de su destilación; materias bituminosas; ceras minerales”). Ahora bien, mientras la energía eléctrica está recogida tiene el código 2716, el gas natural tiene varios códigos en función de su estado físico, 2709 00 10 para los condensados de gas natural, 2711 11 para el licuado y 2711 21 para el gaseoso). Disponible en la página web oficial del TARIC: https://ec.europa.eu/taxation_customs/dds2/taric/taric_consultation.jsp?Lang=es

¹⁴⁷ PIERNAS LÓPEZ, J. J.: “La definición de servicio de interés económico general en la Unión Europea, ¿de qué margen disponen los estados miembros?”, en *Revista Española de Derecho Europeo*, núm. 61, 2017, pág. 4. En este sentido, *vid.* el art. 17.1 de la Directiva 2006/123/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 12 de diciembre de 2006 relativa a los servicios en el mercado interior.

lotería, dado que predomina más la prestación del servicio que el hecho de que puedan ser evaluables económicamente y objetos de una transacción económica¹⁴⁸. En cuanto a los derechos de propiedad intelectual, no son mercancías tampoco, aunque pueden afectar tanto a mercancías como a servicios¹⁴⁹.

Sin embargo, no sólo existe la contraposición mercancía-servicio, sino también la contraposición mercancía-capital. Así, una moneda de curso legal no se consideraría mercancía, sino capital, ya que es un medio de pago, mientras que una moneda que no

¹⁴⁸ STJUE de 21 de octubre de 1999, Asunto C-97/98, apartados 34 a 39: en relación a la actividad de lotería, controversia resuelta en la STJUE de 24 de marzo de 1994, Asunto C-275/92, y recordada en el apartado 35 del asunto principal que se aborda en esta nota, el C-97/98, la actividad de lotería sería un servicio en cuanto el foco se centra en la prestación que proporciona quien organiza la misma para hacer participar a aquellos compradores de los billetes de lotería mediante pago del precio de éstos, y no en la difusión tanto de publicidad como de estos boletos. Así, basándose en esta argumentación, el Tribunal afirma que se ha de predicar exactamente lo mismo en referencia a los derechos de pesca y concesiones de autorizaciones equivalentes, es decir, que se trata de un servicio la actividad de permitir a los sujetos beneficiarios de estos derechos y autorizaciones la práctica de la pesca, bajo una serie de condiciones y debiendo realizar el pago correspondiente.

Nótese que el hecho de que la actividad de lotería conlleve la venta de un décimo de lotería o la difusión de publicidad, o el hecho de que ese derecho de pesca o concesión se recojan en una documentación que puede ser objeto de un intercambio comercial, no es determinante para que sean consideradas mercancías; de hecho, no lo son, sino que se tratan de servicios. En definitiva, la definición genérica aportada por la STJCE de 10 de diciembre de 1968, Asunto 7/68, Fundamento de Derecho B. 2, no conlleva la automática subsunción de una cosa que sea valorable económicamente y susceptible de intercambio comercial (apartado 33 de esta STJUE de 21 de octubre de 1999, Asunto C-97/98).

¹⁴⁹ STJUE de 21 de octubre de 1999, Asunto C-97/98, apartados 37 y 38. Sin embargo, el hecho de que no constituya mercancía no significa que la propiedad intelectual no venga tutelada por parte de las Administraciones aduaneras; en este sentido, *vid.* VISMARA, F., *ob. cit.*, págs. 297 a 301.

sea de curso legal sí sería mercancía¹⁵⁰, como las de colección¹⁵¹. Otro ejemplo sería la donación que tiene por objeto una cosa que no es una cantidad de dinero, cuestión en la que, si bien se parte de la base de que habría que tomar el Derecho nacional como referencia, constituiría movimiento de capitales, independientemente de si esa donación es dineraria o en especie¹⁵².

La determinación de una cosa como mercancía, servicio o capital comportará la aplicación de distintas normas en función de la subsunción en una categoría u otra, pues cada libertad comunitaria tiene una regulación específica en la Tercera Parte del TFUE “Políticas y acciones internas de la Unión”: mientras que las disposiciones que hacen referencia a la libre circulación de mercancías se encuentran en el Título II del TFUE, aquellas relativas a la libre circulación de servicios y a la libre circulación de capitales se recogen en los Capítulos 2 y 3 del Título IV del citado acto de la Unión, respectivamente.

Consecuentemente, la ausencia de una definición legal de mercancía llevó a su fijación por parte de los jueces comunitarios. Sin embargo, este concepto jurisprudencial ostenta la nota de generalidad, por lo que ha desencadenado una sucesión de sentencias en las cuales se lleva a cabo una labor de concretización cuando en una determinada

¹⁵⁰ STJCE de 23 de noviembre de 1978, Asunto 7/78, apartados 19 y ss.: el objeto que nos interesaría es determinar si una moneda de curso legal se considera mercancía y, por tanto, se somete a las disposiciones de la libre circulación de mercancías, o si son medios de pago regulados por otra normativa. Pues bien, si bien se afirma que la libre circulación de capitales es imprescindible para la consecución de la libre circulación de mercancías, redundando en el mercado común en su conjunto, los medios de pago, en general, no constituyen mercancías, por lo que no les son de aplicación las reglas de la libre circulación de mercancías. Sin embargo, cuando esos medios de pago no sean de curso legal, entonces sí serán mercancías y, por ende, estarán sometidas a la libre circulación de mercancías, en cuanto no son medios de pago.

¹⁵¹ GARCÍA COSO, E., *ob. cit.*, págs. 223 y 224.

¹⁵² STJUE de 27 de enero de 2009, Asunto C-318/07, apartados 27 a 30: en este caso, se trataba de una deducción fiscal que se aplicó un contribuyente de un Estado miembro por haber realizado una donación en especie a un organismo situado en otro Estado miembro, determinado el TJUE que le eran de aplicación las reglas de la libre circulación de capitales. La normativa interna no discrimina si se trata de una donación en especie o dineraria y habrá que atender a ella como referencia. Ahora bien, esto no sería aplicable en las situaciones en que esos elementos estén en el interior de un solo Estado miembro.

situación no se sabe si una cosa se puede considerar mercancía a efectos de las libertades comunitarias.

En cuanto a la delimitación negativa del concepto de mercancía, habrían de quedar fuera de éste los bienes que no se consideren mercancía porque sea servicio o capital, o también aquellos bienes, como material bélico utilizado para fines militares¹⁵³, estipulado así en el Derecho originario de la Unión Europea¹⁵⁴.

Además, también puede darse el caso de que la introducción de una cosa considerada como mercancía conlleve la inaplicación de algunas disposiciones del CAU, como sucede cuando se introduce irregularmente una mercancía¹⁵⁵.

En una posición intermedia se encontrarían los productos agrícolas, visto que se verán sometidos a un régimen especial¹⁵⁶, pasando a ser estas normas generales como Derecho supletorio¹⁵⁷.

Esto no ocurre con la definición de los conceptos “mercancía originaria” y “mercancía en libre práctica”, que sí los ha realizado el legislador comunitario. No obstante, este no es el momento para el análisis de su alcance y su problemática de ambos términos desde el punto de vista sistemático.

4.2.2. Ámbito espacial: el territorio aduanero de la Unión

Sentada la base de que se ha de determinar, en primer lugar, si el bien de que se trate se encuadraría en la definición de mercancía, con las peculiaridades observadas, una

¹⁵³ ALCAIDE FERNÁNDEZ, J. y CASADO RAIGÓN, R., *ob. cit.*, pág. 325.

¹⁵⁴ Art. 346.1 b) del TFUE.

¹⁵⁵ RODRIGO SERRADILLA, F., *ob. cit.*, pág. 8 (versión online).

¹⁵⁶ Art. 38.2 del TFUE.

¹⁵⁷ ALCAIDE FERNÁNDEZ, J. y CASADO RAIGÓN, R., *ob. cit.*, pág. 324.

vez que se haya cerciorado de que es efectivamente una mercancía, el siguiente elemento a tener en cuenta es en qué territorio se podría mover aquélla, aspecto que se establece en el art. 4 del CAU, siendo éste el territorio aduanero de la Unión. Ahora bien, no hay una identidad absoluta entre el territorio de los Estados miembros que componen la Unión Europea y el citado territorio aduanero de la Unión.

Así, se podría definir el territorio aduanero de la Unión como el ámbito de aplicación espacial específico de la normativa aduanera y de los poderes de las Administraciones aduaneras. Este ámbito espacial será, con carácter general, el territorio europeo de los Estados miembros, junto con sus mares territoriales, aguas interiores y espacios aéreos¹⁵⁸, si bien existen excepciones, en cuanto no va a existir una coincidencia exacta entre el territorio político de la Unión Europea y el territorio aduanero de la Unión¹⁵⁹. Lo anterior conlleva dos peculiaridades reseñables: la primera es que algunas partes territoriales de los Estados miembros que integran la Unión Europea no formarán parte de este territorio aduanero; y la segunda es que existen terceros países, esto es, países que no son Estados miembros, que sí formarán parte del territorio aduanero de la Unión¹⁶⁰.

En cuanto a la primera peculiaridad, aquellos territorios de los Estados miembros que no integrarán el territorio aduanero de la Unión se establecen en el art. 4.1 del CAU¹⁶¹: para el caso de Dinamarca, las Islas Feroe y Groenlandia; para Alemania, la isla de Heligoland y el territorio de Büsingen; en el caso de España, Ceuta y Melilla; para Francia, los países y territorios franceses de ultramar que se rijan por la Cuarta Parte del TFUE; en cuanto a Italia, el municipio de Livigno; y, en cuanto a Chipre, el Acta de adhesión de 2003 excluye la parte chipriota que se encuentra bajo el dominio de Turquía.

¹⁵⁸ VISMARA, F, *ob. cit.*, pág. 34.

¹⁵⁹ FABIO, M., *ob. cit.*, pág. 34.

¹⁶⁰ PÉREZ DE LAS HERAS, B., *ob. cit.*, págs. 28 y 29.

¹⁶¹ En este precepto del CAU se establece un elenco de los Estados miembros, con los que podemos denominar “salvos”: en esa enumeración, se establece cuáles son los territorios que se excluyen del territorio aduanero de la Unión, que son los que se proceden a analizar.

Como regla general, la principal consecuencia de que estos territorios no formen parte del territorio aduanero de la Unión es que no se aplicará la normativa aduanera en sede de libre circulación de mercancías, por lo que la relación entre éstos y los territorios que forman parte del territorio aduanero de la Unión será como la que tienen estos territorios del territorio aduanero de la Unión con terceros países¹⁶².

Ahora bien, igual que sucede con las relaciones comerciales de los territorios que forman parte del territorio aduanero de la Unión con países terceros, que pueden acordar ciertas formas de integración en materia aduanera mediante los mecanismos vistos, habrá que atender a la relación que tengan los territorios que forman parte del territorio aduanero de la Unión con aquellos que no forman parte.

La propuesta del régimen jurídico aplicable al territorio de un Estado miembro nace de ese mismo Estado, aunque habrá de acordarse, posteriormente, con el resto de Estados miembros y reflejarse en un acto de la Unión. Se pueden mencionar dos ejemplos: las Islas Canarias, en relación con España, y el municipio de Campione d'Italia y las aguas nacionales del lago de Lugano comprendidas entre la orilla y la frontera política de la zona situada entre Ponte Tresa y Porto Ceresio, en el caso de Italia. Efectivamente, España tenía la voluntad, al principio, de dejar fuera del territorio aduanero comunitario a las Islas Canarias¹⁶³; sin embargo, posteriormente, el Gobierno de España solicitó su adhesión al territorio aduanero de la Unión y se acordó que así fuese en ámbito comunitario¹⁶⁴. Por su parte, siendo mucho más reciente en el tiempo, desde el 1 de enero de 2020, el municipio de Campione d'Italia y las aguas nacionales del lago de Lugano comprendidas entre la orilla y la frontera política de la zona situada entre Ponte Tresa y Porto Ceresio pasan a formar parte del territorio aduanero de la Unión, dado que se considera que, en la actualidad, no existen las causas que motivaron su exclusión del

¹⁶² PÉREZ DE LAS HERAS, B., *ob. cit.*, pág. 28.

¹⁶³ ALCAIDE FERNÁNDEZ, J. y CASADO RAIGÓN, R., *ob. cit.*, págs. 326 y 327.

¹⁶⁴ Reglamento (CEE) n° 1911/91 del Consejo, de 26 de junio de 1991, relativo a la aplicación de las disposiciones del Derecho comunitario en las islas Canarias, si bien se consideran región ultraperiférica ex art. 349 del TFUE.

territorio aduanero de la Unión, como eran su aislamiento y su desventaja desde la óptica económica¹⁶⁵.

Pues bien, la pregunta que cabría realizarse es qué estatus jurídico tienen esos territorios que forman parte de los Estados miembros, pero que no integran el territorio aduanero de la Unión.

En estricto orden de la enumeración realizada *supra*, comenzando por Dinamarca, las Islas Feroe están excluidas del territorio aduanero de la Unión en cuanto no son de aplicación los Tratados de la Unión Europea; por su parte, Groenlandia es un territorio de ultramar¹⁶⁶, con sus reglas especiales, si bien se beneficiarán las entradas de mercancías en territorio aduanero de la Unión originarias de esos territorios de ultramar de la prohibición de los derechos de aduana¹⁶⁷.

En cuanto a Alemania, la isla de Heligoland y el territorio de Büsingen son, efectivamente, alemanes, si bien están incluidos en la unión aduanera suiza, y se encuentran excluidos del territorio aduanero de la Unión¹⁶⁸.

Ceuta y Melilla, las dos ciudades autónomas españolas, no forman parte tampoco del territorio aduanero de la Unión¹⁶⁹, por lo que no será aplicable la normativa aduanera comunitaria, aunque sí lo serán normas nacionales de ámbito aduanero como las relativas

¹⁶⁵ Mediante el art. 1. 1) del Reglamento (UE) 2019/474 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de marzo de 2019, por el que se modifica el Reglamento (UE) n° 952/2013 por el que se establece el código aduanero de la Unión se incorporan al territorio aduanero de la Unión tales territorios, justificándose tal decisión en el considerando segundo.

¹⁶⁶ Art. 204 y Protocolo núm. 34 del TFUE.

¹⁶⁷ RODRIGO SERRADILLA, F., *ob. cit.*, págs. 31 y 32 (versión online).

¹⁶⁸ Tratado de 23 de noviembre de 1964 entre la Republica Federal de Alemania y la Confederación Suiza, referenciado expresamente en el art. 4.1 del CAU.

¹⁶⁹ Art. 2 del Protocolo núm. 2 del Acta relativa a las condiciones de adhesión del Reino de España y de la República Portuguesa y a las adaptaciones de los Tratados.

al contrabando, a la representación en aduana o al procedimiento de despacho de las mercancías¹⁷⁰.

Cuando el CAU hace referencia a Francia, dispone genéricamente que quedarán excluidos del territorio aduanero de la Unión los países y territorios en que rigen los artículos que componen la cuarta parte del TFUE, que, concretando, serán aquellos países y territorios que son considerados de ultramar¹⁷¹: Nueva Caledonia, Mayotte, San Pedro y Miquelón, Wallis y Fortuna, Polinesia Francesa y los Territorios Australes y Antárticos Franceses. Sin embargo, sí que van a formar parte del territorio aduanero de la Unión aquellos territorios que son considerados regiones ultraperiféricas¹⁷²: Guadalupe, Guayana Francesa, Martinica y las Islas Reunión.

Respecto a Italia, Livigno, zona franca que, por razones históricas, ha ostentado siempre una posición privilegiada en el Ordenamiento jurídico italiano¹⁷³, está excluida del territorio aduanero de la Unión.

En cuanto a Chipre, no se aplican los Tratados, ni, por tanto, la normativa aduanera, en el territorio de este Estado miembro en que no ejerza un control efectivo. Así, esa parte del territorio no formará parte del territorio aduanero de la Unión¹⁷⁴.

En consecuencia, sería conveniente distinguir entre dos tipos de países y territorios: de un lado, se aprecia que en las regiones ultraperiféricas mencionadas en el art. 349 del TFUE forman parte del territorio aduanero de la Unión, en cuanto son de aplicación en ellas los Tratados; de otro lado, los territorios de ultramar mencionados en

¹⁷⁰ RODRIGO SERRADILLA, F., *ob. cit.*, pág. 33 (versión online).

¹⁷¹ Anexo II del TFUE.

¹⁷² Art. 349 del TFUE.

¹⁷³ Informe especial nº 2/93 “El territorio aduanero de la Comunidad y los regímenes de intercambio correspondientes al que se adjuntan las respuestas de la Comisión”, de 27 de diciembre de 1993, apartado 3.22, pág. 12.

¹⁷⁴ Protocolo núm. 10 del Acta relativa a las condiciones de adhesión de la República Checa, la República de Estonia, la República de Chipre, la República de Letonia, la República de Lituania, la República de Hungría, la República de Malta, la República de Polonia, la República de Eslovenia y la República Eslovaca, y a las adaptaciones de los Tratados en los que se fundamenta la Unión.

el Anexo II del TFUE no formarán parte del territorio aduanero de la Unión y, por ende, no será de aplicación en ellos la normativa aduanera comunitaria¹⁷⁵. Además, en el art. 4.1 del CAU, como se ha visto, también se enumeran zonas francas, territorios incluidos en otras uniones aduaneras o zonas en las que no se ejerce un control efectivo por parte del Estado de que se trate, entre otros, o, simplemente, territorios en los que no son de aplicación los Tratados comunitarios.

Con la segunda peculiaridad se hacía referencia a la existencia de países que no son Estados miembros de la Unión Europea, pero que forman parte del territorio aduanero de la Unión, donde se entenderán incluidos sus mares territoriales, sus aguas interiores y sus espacios aéreos -como se indicaba en el art. 4.1 del CAU-. En particular, según recoge el art. 4.2 del CAU, se tratarían de los territorios que se encuentran físicamente fuera del territorio de los Estados miembros a los que se hace referencia en esta disposición aduanera comunitaria, que son Francia y Chipre.

En cuanto a Francia, ese territorio situado fuera de su territorio es Mónaco¹⁷⁶; por su parte, con respecto a Chipre, esos territorios serían Akrotiri y Dhekelia -zonas de soberanía del Reino Unido-¹⁷⁷. Por tanto, esto quiere decir que estos tres territorios situados fuera del territorio de los Estados miembros de Francia y Chipre formarán parte del territorio aduanero de la Unión¹⁷⁸.

4.3. La definición de la libre circulación de mercancías por parte del legislador comunitario

¹⁷⁵ RODRIGO SERRADILLA, F., *ob. cit.*, págs. 31 y 32 (versión online).

¹⁷⁶ Reflejado en el Convenio aduanero firmado en París el 18 de mayo de 1963.

¹⁷⁷ Se encuentra establecido en el Tratado relativo al Establecimiento de la República de Chipre, firmado en Nicosia el 16 de agosto de 1960.

¹⁷⁸ FABIO, M., *ob. cit.*, pág. 33.

Contextualizada la libre circulación de mercancías en la Unión Europea desde el punto de vista material y espacial, conviene analizar el contenido de esta libertad comunitaria, es decir, qué implica que la libre circulación de mercancías rija en el territorio aduanero de la Unión.

Se ha de destacar el rol central que desempeñan los arts. 28 y 29 del TFUE, importancia que se manifiesta desde el punto de vista sistemático. Dos son los Títulos de ese mismo Tratado que se ocupan de la libre circulación de mercancías, ambos dentro de la Tercera Parte “Políticas y acciones internas de la Unión”: el Título II, con el nombre de “Libre circulación de mercancías”, y el Título VII, denominado “Normas comunes sobre competencia, fiscalidad y aproximación de las legislaciones”. Pues bien, de estos dos, el Título II, el que lleva por nombre el tema que se está estudiando, la libre circulación de mercancías, está compuesto por tres capítulos: “Unión aduanera” es el Capítulo 1, “Cooperación aduanera” es el Capítulo 2 y “Prohibición de las restricciones cuantitativas entre los Estados miembros” es el Capítulo 3. Sin embargo, hay dos preceptos que se encuentran antes de esos tres capítulos, los citados arts. 28 y 29.

Vista, pues, su relevancia dada su preeminencia en la estructura del Título II de la Tercera Parte, tendríamos que entrar en el detalle de ambas disposiciones, pero es menester recordar que los arts. 28.2 y 29 del TFUE ya se abordaron en el subepígrafe que trata el ámbito material de la libre circulación de mercancías. En consecuencia, y como veremos, será de nuestro interés, en este momento, el apartado que resta del art. 28.

Así las cosas, el art. 28.1 del TFUE establece que la Unión Europea comprende una unión aduanera. Lo anterior implica, por un lado, la unión aduanera en cuanto resultado y, por otro lado, los instrumentos jurídicos que posibilitan esa primera implicación.

La primera implicación es que esta unión va a comprender el conjunto de intercambios de mercancías que se produzcan en el ámbito espacial del territorio aduanero de la Unión, por lo que se manifiesta su vocación de universalidad desde el punto de vista del ámbito material, es decir, de las mercancías que pueden circular por este territorio, con las características que se analizaron cuando se contextualizó materialmente la libre circulación de mercancías. Además, de aquélla se deduce también que la unión aduanera

consistirá en el libre intercambio de mercancías, cuyas características se manifiestan en los preceptos posteriores, o sea, en la segunda implicación.

Por su parte, la segunda implicación es que, para llevar a término esta unión aduanera, no pueden existir derechos de aduana -de importación y de exportación-, ni exacciones de efecto equivalente entre todos los Estados miembros, y que estos últimos han de adoptar un arancel aduanero común para sus relaciones de ámbito comercial con terceros países. Si bien éstos son los instrumentos jurídicos, como se ha dicho *supra*, también constituyen los elementos de la unión aduanera.

Ahora bien, podría resultar insuficiente, hoy en día, el contenido del art. 28.1 del TFUE, en cuanto se limita a definir una unión aduanera, cuando nos encontramos ante la que tendría que ser la disposición central de una de las cuatro libertades que rigen el mercado interior de la Unión, la que la enuncie o defina. En particular, defendemos que la libre circulación de mercancías se compone de tres elementos o bloques fundamentales porque todos y cada uno de ellos representan la totalidad de la noción de libre circulación de mercancías, sin los cuales no estaríamos en presencia de la máxima forma de integración a nivel aduanero.

El art. 28.1 del TFUE, en definitiva, se limitaría a exponer que la unión aduanera que existe en la Unión Europea implica la prohibición de derechos de aduana y exacciones de efecto equivalente entre los Estados miembros, así como el establecimiento de un arancel aduanero común para terceros países. Efectivamente, en la Unión existe una unión aduanera, pero esto no se puede entender sin la perspectiva desde la que partimos, que no es otra que en la Unión existe un mercado interior en el que rige la libre circulación de mercancías, siendo un mecanismo de integración mucho más avanzado que una unión aduanera, cosa que existe, pero no sólo y exclusivamente esta última, sino con otros aspectos imprescindibles que manifiestan los compromisos alcanzados por los Estados miembros en pro de una mayor integración aduanera.

Nosotros, en relación con lo expuesto hasta el momento, proponemos dividir en distintas partes el contenido de la libre circulación de mercancías. Se atenderá, para su estructuración, en su mayor parte, a los cuatro capítulos del TFUE que tienen incidencia en esta cuestión desde la óptica de los poderes públicos, que forman parte de los dos títulos del TFUE a los que se ha hecho referencia anteriormente. Así, desde el punto de

vista sistemático, diferenciaremos los siguientes bloques, coincidiendo algunos títulos con aquellos de los capítulos del TFUE a los que corresponden: unión aduanera -Capítulo 1 del Título II-, cooperación aduanera -Capítulo 2 del Título II-, prohibición de las restricciones cuantitativas entre los Estados miembros -Capítulo 3 del Título II-, la no utilización de disposiciones tributarias nacionales que distorsionen esta libertad comunitaria -Capítulo 2 del Título VII- y eliminación de las barreras fiscales entre los Estados miembros -cristalizado, originariamente, en la Directiva 91/680/CEE del Consejo, de 16 de diciembre de 1991, que completa el sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido y que modifica, con vistas a la abolición de las fronteras, la Directiva 77/388/CEE-.

Si, consecuentemente, la libre circulación de mercancías no es solamente la unión aduanera, entendida como mecanismo de integración inferior al mercado interior, en cuyo interior hay una unión aduanera, el art. 28.1 del TFUE aparecería, en principio, como un precepto incompleto, insuficiente, sobre todo teniendo en cuenta que se erige como un artículo definitorio de lo que es la libre circulación de mercancías, desde la perspectiva de su posición dentro de la estructura del citado Tratado comunitario.

Entendemos que la causa podría ser que este artículo ha venido ostentado, prácticamente, el mismo contenido desde la creación de la Comunidad Económica Europea. Muestra de ello es que así se reflejaba en el art. 9.1 del Tratado de Roma de 1957, constitutivo de la Comunidad Económica Europea; en el art. 9.1 del Tratado de Maastricht de 1992, constitutivo de la Comunidad Europea; en el art. 23.1 del Tratado de Ámsterdam de 1997; y en el art. 23.1 del Tratado de Niza de 2002. Los tres últimos tratados modificaron el Tratado constitutivo de la Comunidad Europea¹⁷⁹.

El actual art. 28.1 del TFUE es, como bien indica textualmente, el antiguo art. 23.1 del Tratado de la Comunidad Europea, no habiendo sido modificado su contenido. Entendemos, igualmente, que los distintos tratados que hemos destacado que han sucedido al Tratado de Roma de 1957 podrían haber abordado más ambiciosamente el contenido de tales disposiciones, visto que estaba ya en vigor el mercado interior.

¹⁷⁹ Recuérdese que hasta el 1 de enero de 1993 existía en la entonces Comunidad Europea un mercado común, pues seguía habiendo fronteras físicas e inauguramos, a partir de la citada fecha, el mercado interior.

Por tanto, el actual contenido del art. 28.1 podría tener cabida dentro del Capítulo I del Título II de la Tercera Parte, que es la que trata la unión aduanera, pero no como disposición que define y enuncia la composición de la libre circulación de mercancías en la Unión, ya que esta unión aduanera es uno de los cinco elementos definitorios de esta libertad comunitaria. Por lo que, desde el punto de vista sistemático, incluso se podría entender que no está bien posicionado, actualmente, dentro de la estructura del TFUE.

4.4. Los elementos constitutivos de la libre circulación de mercancías

4.4.1. Los pilares de la libre circulación de mercancías

Consideramos que los cinco bloques que podrían componer la libre circulación de mercancías existente en el territorio aduanero de la Unión, desde la perspectiva de la estructura del TFUE y, más en concreto, de su Tercera Parte, serían: una unión aduanera -Capítulo 1 del Título II-, una cooperación aduanera -Capítulo 2 del Título II-, una prohibición de restricciones cuantitativas entre los Estados miembros -Capítulo 3 del Título II-, la no utilización de disposiciones tributarias nacionales que distorsionen esta libertad comunitaria -Capítulo 2 del Título VII- y la supresión de las barreras fiscales -ejecutada *in primis* por la Directiva 91/680/CEE del Consejo, de 16 de diciembre de 1991, que completa el sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido y que modifica, con vistas a la abolición de las fronteras, la Directiva 77/388/CEE-. Cada uno de estos pilares, naturalmente, está compuesto, a su vez, de otros subelementos.

Afirmamos que serían pilares porque, sin la concurrencia de cada uno de ellos, estaríamos ante una estructura que no sería la libre circulación de mercancías que reina en el mercado interior de la Unión. Así, al mismo tiempo, esta libertad comunitaria actúa como otro pilar de una estructura superior como es el mercado interior de la Unión. Por todo ello, resulta imprescindible la compresión de la globalidad de los elementos constitutivos de la libre circulación de mercancías, ya que permitirá una mejor comprensión del mercado interior y, en último lugar, de la aduana en la Unión Europea.

4.4.2. La unión aduanera

En cuanto a la unión aduanera, encuentra su fundamentación en el Capítulo 1 del Título II de la Tercera Parte del TFUE. Ésta conlleva, según los arts. 30 y 31 del TFUE, la supresión de los derechos de aduana y las exacciones de efecto equivalente entre los Estados miembros, así como el establecimiento de un arancel aduanero común de éstos en sus relaciones comerciales con terceros países¹⁸⁰.

Los derechos de aduana o aranceles aduaneros son tributos¹⁸¹, mientras que las exacciones de efecto equivalente, según la definición que ha ido perfilando la jurisprudencia comunitaria unas décadas atrás, dado que el Derecho de la Unión Europea no ha dado un concepto, hacen referencia a cualquier carga pecuniaria impuesta unilateralmente por una autoridad pública¹⁸² que, independientemente del *nomen iuris* que se le dé y de su técnica, grave una mercancía que haya atravesado la frontera y que no constituya *stricto sensu* un derecho de aduana. Además, no es necesario que exista un fin proteccionista por parte del Estado que sea titular de esa exacción¹⁸³.

Un ejemplo de derecho de aduana que estaría prohibido sería un derecho a la importación en España de un producto lácteo proveniente de Francia. En cuanto a las exacciones de efecto equivalente, no estaría permitido el precio que pagasen los sujetos por las pruebas hechas por un laboratorio que debiesen realizar obligatoriamente a todos

¹⁸⁰ BOIRA, P.: *Taxation in European Union*, 2ª ed., Springer y G. Giappichelli Editore, Gewerbestrasse, 2014, pág. 56 (versión online).

¹⁸¹ La profundización en los conceptos de “derecho de aduana”, “derecho de importación”, “derecho de exportación” y “arancel aduanero común” se realizará en el Capítulo III de esta Tesis Doctoral.

¹⁸² GARCÍA COSO, E., *ob. cit.*, págs. 227 y 228.

¹⁸³ MARTOS GARCÍA, J. J.: “Las exacciones de efecto equivalente a los derechos de aduana en la Unión Europea. Análisis jurisprudencial”, en *Crónica Tributaria*, núm. 144, 2012, págs. 56 a 61.

los productos entregados¹⁸⁴, provenientes de otro Estado miembro, para la entrada en su territorio, aunque estuviese amparado ese laboratorio por una concesión o licencia de la Administración Pública¹⁸⁵; o tasas exigidas al sujeto que quiere entregar un producto de otro Estado miembro por parte del Estado miembro al que se desea realizar la entrega por la realización de controles sanitarios o fitosanitarios, o inspecciones de calidad de los bienes que se desean exportar¹⁸⁶, regulados en la legislación nacional de este Estado miembro, pero que no encuentra soporte en la normativa comunitaria.

Estos últimos controles e inspecciones pueden ser calificados de aspectos paraaduaneros¹⁸⁷, es decir, aquellos controles que se realizan para garantizar la seguridad y la protección, y que no están relacionados directamente con el fin recaudatorio, en los que, como en el caso español, su ejecución no va a depender directamente del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Tributaria española, sino de otros ministerios e incluso entes comunitarios.

Sin embargo, existen tres categorías de cargas pecuniarias que no se consideran exacción de efecto equivalente y que, en consecuencia, son admitidas por el Derecho: aquellas abonadas como consecuencia de la obtención de un servicio facultativo que ha sido prestado por la Administración Pública, solicitado por el mismo sujeto que quiere llevar a cabo la importación o exportación, que le reporte un beneficio específico y que sea proporcional a este servicio; aquellas establecidas por el Derecho de la Unión Europea, como son las exacciones que se han de abonar por la ejecución de controles de

¹⁸⁴ Se habla de adquisición intracomunitaria porque no se importa un producto de otro Estado miembro, sino que se adquiere. De igual manera, tampoco se exporta a otro Estado miembro, mas se entrega. De todas formas, hecha esta precisión, se recurrirá también a los términos “importación” y “exportación” para evitar reiteraciones que provoquen falta de agilidad en la lectura.

¹⁸⁵ STJCE de 9 de noviembre de 1983, Asunto 158/82 (FALCÓN Y TELLA, R. y PULIDO GUERRA, E., *ob. cit.*, pág. 360).

¹⁸⁶ En materia de controles fitosanitarios, STJCE de 11 de octubre de 1973, Asunto 39/73; en materia de control de calidad de productos que se exportan, STJCE de 16 de junio de 1966, Asuntos acumulados 52 y 55/65 (PÉREZ DE LAS HERAS, B., *ob. cit.*, pág. 39).

¹⁸⁷ PELECHÁ ZOZAYA, F.: *Fiscalidad sobre el comercio exterior: el Derecho Aduanero Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 2009, págs. 15 y 16.

tipo fitosanitario o veterinario, según la normativa comunitaria; y aquellas pertenecientes al sistema tributario del Ordenamiento interno de cada Estado miembro a los que se someten, con iguales requisitos y/o condicionantes, los productos nacionales y aquellos bienes que se pretenden importar o exportar¹⁸⁸.

Cabe señalar que el art. 30 del TFUE no prohíbe solamente los derechos de aduanas y las exacciones de efecto equivalente, sino también los derechos de aduanas de carácter fiscal. En teoría, estos últimos se encontrarían en contraposición con los derechos de aduanas, dado que los derechos de aduanas persiguen proteger la producción nacional frente a los productos importados, mientras que los derechos de aduanas de carácter fiscal tienen un fin recaudatorio¹⁸⁹.

Por lo que respecta al arancel aduanero común, su regulación se encuadra en la política comercial común¹⁹⁰, de la cual afirmábamos *supra* que no es una acción exterior de la Unión independiente y desconectada del resto de políticas y acciones de la Unión, sino que esta política comercial común se basa en la unión aduanera comunitaria, por lo que está directa y necesariamente conectada con el mercado interior de la Unión Europea, que constituye, a su vez, una política y acción interna comunitaria. Además, la política comercial común es una característica de las uniones aduaneras, pues se han de tomar decisiones de común acuerdo en sede de política exterior, acuerdos sobre preferencias arancelarias, medidas *antidumping*, etcétera¹⁹¹. Sin embargo, aunque estemos realizando el análisis de los elementos definitorios de la libre circulación de mercancías desde la misma estructura del TFUE, se ha traído a colación en este momento la política comercial común porque hay una relación directa entre ésta y el arancel aduanero común.

Además, otra consecuencia fáctica de la puesta en funcionamiento de una unión aduanera sería que todos aquellos países y territorios que ya tenían su propio territorio aduanero antes de formar una unión aduanera se sustituyen, todos ellos, por solamente

¹⁸⁸ GARCÍA COSO, E., *ob. cit.*, pág. 228.

¹⁸⁹ HERRERA OROZCO, C. G., *ob. cit.*, págs. 30 a 35.

¹⁹⁰ Art. 207 del TFUE.

¹⁹¹ FALCÓN Y TELLA, R. y PULIDO GUERRA, E., *ob. cit.*, pág. 350.

uno¹⁹², atendiendo al punto 1 del Entendimiento relativo a la interpretación del artículo XXIV del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, que establece que, para que una unión aduanera sea considerada como tal, deberá cumplir, entre otras cosas, con la disposición 8 del susodicho artículo¹⁹³.

En suma, como decíamos, la unión aduanera es uno de los elementos definitorios de la libre circulación de mercancías que rige en el mercado único comunitario, es decir, que es una de las implicaciones de esta libertad comunitaria¹⁹⁴. La unión aduanera está caracterizada, a su vez, por los siguientes elementos: prohibición de establecer derechos de aduana y exacciones de efecto equivalente entre los Estados miembros y establecimiento de un arancel aduanero común en sus relaciones comerciales con terceros países, según el art. 207.1 del TFUE, como una de las tantas medidas de política comercial común que han de tomar los territorios integrantes en una unión aduanera. Sin embargo, no serán solamente éstos los elementos que definirían la unión aduanera, como se expondrá a continuación.

4.4.3. La cooperación aduanera

En cuanto a la cooperación aduanera, afirmamos que constituye un verdadero elemento definitorio de la unión aduanera. El art. 33 del TFUE le otorga al Parlamento Europeo y al Consejo el rol de adoptar medidas con el objeto de fortalecer la cooperación en ámbito aduanero entre los Estados miembros y entre éstos y la Comisión¹⁹⁵.

¹⁹² HERRERA OROZCO, C. G., *ob. cit.*, pág. 24.

¹⁹³ En particular, se hace referencia a esta sustitución de los distintos territorios aduaneros por uno únicamente en el apartado 8.A a) del Artículo XXIV del citado Acuerdo.

¹⁹⁴ GARÍN ALEMANY, F., *ob. cit.*, pág. 58.

¹⁹⁵ El Capítulo IV de esta Tesis Doctoral se dedica, en exclusividad, a la cooperación aduanera.

Anteriormente, se había planteado la hipótesis de que la libre circulación de mercancías podría estar compuesta de cinco pilares, de los cuales uno fuese la cooperación aduanera. Ante tal hipótesis, hemos de señalar dos ideas que nos permiten rechazar esta hipótesis.

La primera idea es que no existe unión aduanera en la que no haya cooperación entre las Administraciones aduaneras de los Estados que componen esa unión aduanera. En consecuencia, la cooperación aduanera se torna en un elemento definitorio de la unión aduanera, junto con los ya mencionados *supra*.

La segunda idea es que no tendría sentido que la libre circulación de mercancías estuviese compuesta por una unión aduanera y por la cooperación aduanera como dos elementos que funcionasen como dos compartimentos estancos. Por tanto, tomando como base la primera idea, sería redundante decir que un pilar de la libre circulación de mercancías es la cooperación aduanera, cuando ya hemos afirmado que la unión aduanera es un pilar de esta libertad comunitaria.

4.4.4. La prohibición de restricciones cuantitativas y medidas de efecto equivalente

En cuanto a la prohibición de restricciones cuantitativas entre los Estados miembros, está regulada en el Capítulo 3 del Título II de la Tercera Parte del TFUE. Respecto a este elemento, proponemos su división en tres partes: la prohibición de toda restricción cuantitativa a la importación y exportación y de toda medida de efecto equivalente -arts. 34 y 35 del TFUE-, los supuestos en que están justificadas las restricciones que se acaban de mencionar -arts. 36 y apartados 4 al 10 del art. 114 del TFUE- y la adecuación de los monopolios nacionales de carácter comercial -art. 37 del TFUE-.

Antes de entrar en materia, se ha de traer a colación, de nuevo, la estructura del TFUE: dejando a un lado la crítica realizada a su art. 28.1, en cuanto disposición que se podría considerar incompleta en los términos anteriormente descritos, el Capítulo 1 del Título II de la Tercera Parte aborda, en exclusividad, según su título, la “unión aduanera”.

Es necesario subrayar que, para la OMA¹⁹⁶, la eliminación de las restricciones cuantitativas es un elemento que forma parte de las uniones aduaneras¹⁹⁷. Además, en ese Capítulo 1 que trata la unión aduanera no se incluye la cooperación aduanera, abordándose, sucintamente, en el capítulo sucesivo, el Capítulo 2. Es obvio que no puede existir una unión aduanera sin una cooperación aduanera entre las Administraciones de los territorios y países que la componen, tal y como mencionábamos *supra*. La existencia de opacidad en cuanto a informaciones que son relevantes para el correcto funcionamiento de la unión aduanera va en contra de la misma naturaleza de ésta, por lo que ha de ser, necesariamente, un elemento constitutivo de cualquier unión aduanera.

Pues bien, la prohibición de restricciones cuantitativas entre los países y territorios que forman parte de una unión aduanera también debería ser considerado un elemento de la unión aduanera¹⁹⁸, según la OMA¹⁹⁹. Por tanto, la prohibición de restricciones cuantitativas entre los países y territorios que forman parte de una unión aduanera sería un elemento de las uniones aduaneras y no un pilar específico de la libre circulación de mercancías, al ser la unión aduanera un pilar de esta libertad de la Unión Europea.

Consecuentemente, una unión aduanera no comprendería solamente la prohibición de todo derecho de aduana o exacción de efecto equivalente entre los Estados miembros y el establecimiento de un arancel aduanero común en sus relaciones comerciales con terceros países, sino también una cooperación aduanera -en la línea de lo que defendimos- y la prohibición de restricciones cuantitativas entre sus Estados miembros -tal y como afirma la OMA y suscribimos nosotros-.

Aclarado lo anterior y volviendo al contenido del TFUE, si bien quedan prohibidas todas las restricciones cuantitativas a la importación y medidas de efecto equivalente,

¹⁹⁶ En adelante, OMA.

¹⁹⁷ OMA: *Glossary of international customs terms*, 2018, pág. 14. Disponible online: <http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/facilitation/instruments-and-tools/tools/glossary-of-international-customs-terms/glossary-of-international-customs-terms.pdf?db=web>

¹⁹⁸ En igual sentido se pronuncia HERRERA OROZCO, C. G., *ob. cit.*, págs. 25 y 26.

¹⁹⁹ Si bien se olvida de nombrar la cooperación aduanera, aspecto que parecería sorprendente siguiendo el mismo razonamiento empleado para considerar la inexistencia de restricciones de tipo cuantitativas como elemento de toda unión aduanera.

según su art. 34, así como todas las restricciones cuantitativas a la exportación y medidas de efecto equivalente -art. 35-, cabría, en primer lugar, la delimitación conceptual de “restricción cuantitativa” y de “medida de efecto equivalente”.

La restricción cuantitativa o contingente, que tampoco viene definida por el TFUE, siendo fruto del trabajo doctrinal y jurisprudencial²⁰⁰, es aquella disposición interna del Ordenamiento jurídico de un Estado miembro que tiene por objeto la limitación o prohibición total o parcial, desde el punto de vista cuantitativo, de un determinado volumen de operaciones de tipo comercial con otros Estados miembros. Así, se encuadran el establecimiento de contingentes para importar o exportar mercancías, o la necesidad de autorización o licencia previa para poder llevar a término una transacción mercantil²⁰¹. En definitiva, obstaculizarían la importación y/o exportación de productos dentro del territorio aduanero de la Unión²⁰². Un ejemplo de restricción cuantitativa prohibida sería que Polonia limitase la importación de ordenadores portátiles procedentes de Alemania a una cuantía máxima de mil unidades por año.

Por su parte, la medida de efecto equivalente es un concepto que ha requerido, igualmente, de interpretación jurisprudencial²⁰³, en vista de que el TFUE tampoco la define. Así, una medida de efecto equivalente sería aquella reglamentación comercial de los Estados miembros que sean susceptibles bien de obstaculizar, directa o indirectamente, real o de forma potencial, bien de restringir, el comercio intracomunitario, con independencia de si se aplican solamente a productos importados y exportados o también a productos nacionales. Además, son reglamentaciones o disposiciones, no cargas económicas²⁰⁴.

Ahondando más en este concepto, la jurisprudencia de la Unión Europea estableció que también habrá de ser considerada medida de efecto equivalente toda

²⁰⁰ ALCAIDE FERNÁNDEZ, J. y CASADO RAIGÓN, R., *ob. cit.*, pág. 328.

²⁰¹ PÉREZ DE LAS HERAS, B., *ob. cit.*, pág. 42.

²⁰² FALCÓN Y TELLA, R. y PULIDO GUERRA, E., *ob. cit.*, pág. 361.

²⁰³ Respectivamente, la STJCE de 11 de julio de 1974, Asunto 8/74 -caso *Dassonville*-, como la STJCE de 20 de febrero de 1979, Asunto 120/78 -caso *Cassis de Dijon*-.

²⁰⁴ ALCAIDE FERNÁNDEZ, J. y CASADO RAIGÓN, R., *ob. cit.*, pág. 328.

imposición que, aunque se aplique también en igualdad de condiciones a los productos nacionales, conlleve una desventaja competitiva para el bien importado, pues, si bien en el plano jurídico no conlleva una distinción entre la mercancía nacional y la mercancía importada, sí tiene un efecto negativo en la fase de venta o en la de comercialización de la mercancía importada respecto a la nacional²⁰⁵. Sin embargo, esta ampliación del concepto de medida de efecto equivalente fue restringida posteriormente, entendiéndose que no pueden considerarse medidas de efecto equivalente aquellas imposiciones de los Estados miembros que estén relacionados con las *selling arrangements*, es decir, cuando tengan por objeto la limitación o prohibición de ciertas modalidades de venta, siempre y cuando se den dos requisitos: que estas imposiciones sean de aplicación al conjunto de operaciones que actúen en el territorio del Estado miembro que impone tales obligaciones y que tenga un grado de afectación igual, de hecho y de Derecho, en sede de comercialización de todos los productos, ya sean nacionales o procedentes de otro Estado miembro²⁰⁶.

En materia de las medidas de efecto equivalente, desempeñó un papel fundamental el caso *Cassis de Dijon*, que implantó el principio de reconocimiento mutuo entre los Estados miembros en tanto no exista normativa de la Unión Europea; en consecuencia, si no existe un acto de la Unión que contenga la regulación de la comercialización de una mercancía en particular, podrán ser comercializados todos los productos cuya comercialización se permita en los Ordenamientos jurídicos nacionales de los Estados miembros. En el caso *Cassis de Dijon*, la entonces República Federal Alemana prohibió la importación de una bebida espirituosa francesa, cuyo nombre es el del mismo caso, porque no llegaba al mínimo de graduación alcohólica que establecía internamente la República Federal Alemana. El Tribunal de Justicia determinó que ello constituía una traba a la libre circulación de mercancías, siendo una mercancía admitida a libre práctica en el país de origen, es decir, en Francia²⁰⁷. En la actualidad, cada Estado miembro ha de notificar a la Comisión sus reglamentaciones comerciales y, además, cada

²⁰⁵ GARCÍA COSO, E., *ob. cit.*, págs. 225 a 227.

²⁰⁶ STJUE de 24 de noviembre de 1993, Asuntos acumulados C-267/91 y C-268/91 -conocido como caso *Keck-*, apartados 14 y 16.

²⁰⁷ STJCE de 11 de julio de 1974, Asunto 8/74.

Estado dispone de organizaciones nacionales de normalización que otorgarán la etiqueta “UE” solamente a aquellos productos cuya reglamentación técnica sea acorde con el Derecho comunitario²⁰⁸.

Ahora bien, existe una serie de supuestos en los que se permiten prohibiciones o restricciones a la importación, exportación o tránsito. Podemos clasificarlos en tres categorías: excepción por objetivos de interés nacional -art. 36 del TFUE-, excepción por exigencias imperativas en relación al art. 34 del TFUE y el no cumplimiento de normas de armonización por parte de Estados miembros -apartados 4 a 10 del art. 114 del TFUE-²⁰⁹.

Empezando con la primera excepción, es decir, aquella realizada por objetivos de interés nacional, establecida en el art. 36 del TFUE, ha de analizarse la posición de este precepto dentro de la estructura del Tratado comunitario citado. En concreto, desde el punto de vista sistemático, se encuentra dentro del Capítulo 3 del Título II de la Tercera Parte, que trata la prohibición de restricciones cuantitativas entre Estados miembros. Piénsese que se está haciendo referencia a la prohibición y restricción a la importación, exportación o tránsito, es decir, desde una óptica cuantitativa. Por tanto, al tratar aquellos casos en los que se permiten prohibiciones o restricciones a la importación, exportación o tránsito, se están abordando las restricciones cuantitativas entre Estados miembros, de ahí también que comience el art. 36 del TFUE rezando que no serán un impedimento los arts. 34 y 35, es decir, preceptos en cuyo contenido se prohíbe las restricciones cuantitativas a la importación y a la exportación, así como las medidas de efecto equivalente.

En cuanto al contenido de la excepción del art. 36 del TFUE, como se decía, se autoriza a los Estados miembros a que puedan establecer prohibiciones o restricciones a la importación, exportación o tránsito, esto es, a que vayan en contra de lo establecido en los arts. 34 y 35 del TFUE, siempre que estén justificadas tales medidas por los objetivos de interés nacional tasados en esta disposición comunitaria, como son las razones de orden público, moralidad y seguridad públicas, protección de la salud y vida de las

²⁰⁸ ALCAIDE FERNÁNDEZ, J. y CASADO RAIGÓN, R., *ob. cit.*, pág. 329.

²⁰⁹ PÉREZ DE LAS HERAS, B., *ob. cit.*, pág. 56.

personas y animales, preservación de los vegetales, protección del patrimonio artístico, histórico o arqueológico nacional o protección de la propiedad industrial y comercial. Ha sido el TJUE quien ha realizado una importante labor de precisión a la hora de aplicar estas prohibiciones o restricciones²¹⁰. Ahora bien, estas medidas adoptadas al amparo del art. 36 no pueden representar una vía para discriminar de forma arbitraria a otros Estados miembros ni una restricción encubierta del comercio entre éstos²¹¹.

La segunda excepción sería aquellas prohibiciones o restricciones a la importación, exportación o tránsito realizadas por exigencias imperativas. Esta excepción nace jurisprudencialmente con el caso *Cassis de Dijon*, que, como se aprecia, tuvo un notable impacto en materia de prohibición de restricciones cuantitativas entre los Estados miembros. Pues bien, cuando se estableció en aquel asunto el principio de reconocimiento mutuo entre las reglamentaciones comerciales de los Estados miembros cuando no exista normativa de la Unión que armonice un sector comercial o industrial específico, se fijó que no podrían existir, como regla general, restricciones o limitaciones a la importación en caso de disparidad entre reglamentaciones comerciales de Estados miembros, salvo que la restricción o limitación se retenga como necesaria con el fin de satisfacer las denominadas exigencias imperativas²¹². En la Sentencia del asunto *Cassis de Dijon* se introdujeron cuatro exigencias imperativas: la eficacia de los controles fiscales, la salvaguardia de la salud pública, la lealtad de las transacciones comerciales y la protección de los consumidores. Sin embargo, posteriormente se aceptaron otras, haciendo ver que no es un *numerus clausus*. Se han de cumplir, así, dos requisitos: se aplicarán sobre productos que no sean nacionales y no ha de existir un acto de la Unión que armonice el sector de que se trate.

²¹⁰ Las razones que más han sido utilizadas por los Estados miembros a la hora de aplicar este art. 36 del TFUE son la protección de la salud y vida de las personas y animales y la preservación de los vegetales, en asuntos en los que han invocado el principio de precaución, que ostenta respaldo de la jurisprudencia comunitaria, mediante el que los Estados miembros tienen la capacidad de limitar el tráfico comercial en caso de incertidumbre científica sobre si es perjudicial un determinado bien, como en el caso de la STJUE de 5 de febrero de 2004, Asunto C-24/00 (GARCÍA COSO, E., *ob. cit.*, págs. 228 y 229).

²¹¹ ALCAIDE FERNÁNDEZ, J. y CASADO RAIGÓN, R., *ob. cit.*, págs. 329 y 330.

²¹² STJCE de 20 de febrero de 1979, Asunto 120/78, apartado 8.

Se puede afirmar, pues, que las diferencias entre la excepción por objetivos de interés nacional del art. 36 del TFUE y la excepción por exigencias imperativas son, por una parte, que las prohibiciones o limitaciones basadas en exigencias imperativas han de ser normativas indistintamente aplicables, esto es, que no puede existir discriminación por razón de nacionalidad de los productos, pudiéndose aplicar, *a sensu contrario*, las excepciones por objetivos de interés nacional sólo a productos nacionales²¹³; y, por otra parte, no pueden verse las exigencias imperativas como un alargamiento de la excepción por objetivos de interés nacional del art. 36, sino que son excepciones distintas²¹⁴, pues la invocación de las exigencias imperativas puede servir no solamente a la limitación de la libre circulación de mercancías en el ámbito de las restricciones cuantitativas, sino que es aplicable al conjunto del TFUE²¹⁵.

La tercera excepción hace referencia a la posibilidad que se le otorga a los Estados miembros en determinadas excepciones de no cumplir normas de armonización, según los de los apartados 4 a 10 del art. 114 del TFUE. En particular, un Estado miembro podrá mantener una disposición nacional que sea contraria a una norma de armonización de la Unión Europea cuando se den una serie de motivos tasados: las razones ya mencionadas establecidas en el art. 36 del mismo Tratado, la protección del medio de trabajo o la protección del medio ambiente. Ese Estado miembro tiene la obligación de notificarlo a la Comisión, cerciorándose esta última que no es un medio de discriminación arbitraria o una limitación del comercio encubierta. También se prevén las cláusulas de salvaguardia que permiten a los Estados miembros aprobar disposiciones provisionales sujetas a un procedimiento especial de revisión, basándose en las razones de índole no económica del citado art. 36²¹⁶.

Una vez expuestas las tres excepciones a la prohibición de restricciones cuantitativas entre los Estados miembros, podemos diferenciar entre exacción de efecto equivalente y

²¹³ PÉREZ DE LAS HERAS, B., *ob. cit.*, págs. 57 a 59.

²¹⁴ ALCAIDE FERNÁNDEZ, J. y CASADO RAIGÓN, R., *ob. cit.*, págs. 329 y 330.

²¹⁵ GARCÍA COSO, E., *ob. cit.*, pág. 229.

²¹⁶ ALCAIDE FERNÁNDEZ, J. y CASADO RAIGÓN, R., *ob. cit.*, pág. 330.

medida de efecto equivalente, atendiendo a su naturaleza y a la posibilidad de que se le apliquen excepciones.

Desde el punto de vista de la naturaleza, si bien la exacción de efecto equivalente tiene naturaleza de tributo, pues tiene como finalidad gravar la importación y exportación, la medida de efecto equivalente tiene un carácter no fiscal. De este modo, una tasa de un Estado miembro que no responda a una normativa comunitaria, sino puramente nacional, cuyo pago responde a la realización de un control sanitario a un producto de otro Estado miembro, que no se aplique a un producto nacional, sería una exacción por su naturaleza tributaria, mientras que la obligatoriedad de obtener una licencia que responde exclusivamente a una disposición nacional sin cobertura de una norma de la Unión sería una medida de efecto equivalente por su naturaleza no tributaria.

Desde el punto de vista de la existencia o no de excepciones, la exacción de efecto equivalente, al igual que los derechos de aduana, no conocen de ninguna excepción, al contrario que las medidas de efecto equivalente y las restricciones cuantitativas, cuyas excepciones se acaban de analizar.

La tercera parte que compone el bloque de la prohibición de restricciones cuantitativas entre los Estados miembros hace referencia a obligación que tienen todos los Estados miembros de adecuar sus monopolios nacionales de carácter comercial al Título II de la Tercera Parte, es decir, a la libre circulación de mercancías -art. 37 del TFUE-.

Se puede definir el monopolio nacional de carácter comercial, atendiendo al segundo párrafo del art. 37.1 del TFUE, como un organismo o un tercero del Estado a través del cual un Estado miembro, de hecho o de Derecho, de forma directa o indirecta, controle, dirija o influya sensiblemente en las importaciones o las exportaciones entre los Estados miembros.

Si profundizásemos en la naturaleza del monopolio nacional de carácter comercial, esta figura en sí misma supondría una violación de la libre circulación de mercancías en tanto en cuanto supone que un solo operador ostente capacidad decisoria más o menos acentuada en materia de tráfico comercial intracomunitario. Sin embargo, como se aprecia, no obliga el TFUE a los Estados miembros al desmantelamiento, eliminación o prohibición de estos monopolios, sino que no podrán adoptar ninguna

medida que discrimine a cualquier ciudadano del resto de Estados miembros de la Unión en materia de condiciones de abastecimiento y de mercado, ni tampoco podrán suponer una violación de la prohibición tanto de los derechos de aduana como de las restricciones cuantitativas entre los Estados miembros, atendiendo al párrafo primero del primer apartado y al segundo apartado del art. 37.

Su inclusión dentro del capítulo referente a la prohibición de las restricciones cuantitativas entre los Estados miembros denota la preocupación que despertaba y despierta en el legislador comunitario la figura del monopolio nacional de carácter comercial en el ámbito de la libre circulación de mercancías, ya que puede suponer un obstáculo para esta última²¹⁷. Es por esto que no hemos decidido incluir a los monopolios nacionales de carácter comercial entre las excepciones a la prohibición de restricciones cuantitativas entre Estados miembros, visto que, adecuándolos en el sentido del art. 37, no supone una excepción a esa prohibición, sino un posible obstáculo a la libre circulación de mercancías si adopta medidas contrarias a esta última.

4.4.5. La no utilización de disposiciones tributarias nacionales que distorsionen esta libertad comunitaria

Con el término “no utilización de disposiciones tributarias nacionales que distorsionen esta libertad comunitaria” se está haciendo referencia a las “disposiciones fiscales” establecidas en el Capítulo 2 del Título VII de la Tercera Parte del TFUE. Estas disposiciones fiscales son cuatro medidas -arts. 110 a 112 del TFUE-: prohibición de tributos nacionales que discriminen a productos no nacionales comunitarios; prohibición de tributos nacionales que protejan indirectamente la producción nacional; limitación de las desgravaciones fiscales a la exportación; y prohibición de exoneraciones y reembolsos a las exportaciones y de gravámenes compensatorios a las importaciones.

²¹⁷ PÉREZ DE LAS HERAS, B., *ob. cit.*, pág. 62.

Todas ellas, como puede apreciarse, imponen a los Estados miembros la obligación de no utilizar sus sistemas fiscales internos o nacionales para distorsionar la libre circulación de mercancías. Además, abordan los impuestos indirectos que gravan el consumo y se fundamentan en la tributación en destino, que implica ajustes fiscales en la frontera: de un lado, en la entrega intracomunitaria -exportación dentro de la Unión Europea- se llevará a cabo la devolución del impuesto soportado hasta el momento en que cruza la frontera del Estado miembro desde el que se exporta; y, de otro lado, en la adquisición intracomunitaria -importación dentro de la Unión Europea- es de aplicación el denominado impuesto de compensación, que equivaldría al tributo que se debería de pagar por un bien de iguales características en el mismo estado.

Comenzando por el art. 110.1 del TFUE, la primera medida aborda la discriminación de productos no nacionales de la Unión mediante la utilización de figuras tributarias internas de los Estados miembros. Se circunscribe al ámbito de las adquisiciones intracomunitarias, prohibiendo que sobre éstos recaigan cualquier clase de tributos, de forma directa o indirecta, superiores de los que soportan los bienes similares nacionales. Se han de matizar tres aspectos: primero, con “directa o indirectamente” se hace referencia a cualquier tributo que grave cualquier elemento de la cadena de producción y comercialización de la mercancía²¹⁸; segundo, que, cuando se habla de gravamen, no se hace referencia solamente a la cuota finalmente satisfecha por el sujeto pasivo, sino también al cálculo de la base imponible o a la aplicación del tributo, entre otros aspectos; y, tercero, que la similitud no es igualdad absoluta, sino que estén en el mismo grado de producción o comercialización, tengan propiedades análogas para los consumidores y atiendan a las mismas necesidades²¹⁹.

Sentado lo anterior, cabría preguntarse, en consecuencia, cuál es la diferencia entre un tributo interno discriminatorio y una exacción de efecto equivalente. Con esto se quiere decir que puede existir una coincidencia entre el contenido del art. 30 y el contenido del art. 110.1 del TFUE. Sin embargo, carecería de todo sentido tal igualdad desde el plano material, ya que el legislador aporta siempre algo nuevo; en caso contrario, uno de esos preceptos sería inútil, cosa que no se puede afirmar desde el punto de vista

²¹⁸ FALCÓN Y TELLA, R. y PULIDO GUERRA, E., *ob. cit.*, págs. 361 y 362.

²¹⁹ PÉREZ DE LAS HERAS, B., *ob. cit.*, págs. 71 y 72.

dogmático²²⁰. Por un lado, el tributo interno no puede estar formado por elementos cuya configuración desemboque en una discriminación entre el bien nacional y el bien importado, es decir, que basta su modificación sin ese elemento discriminatorio para que sea acorde con la legislación comunitaria, mientras la exacción de efecto equivalente es una figura que no ha de existir. Así, para eliminar la violación del Derecho comunitario, se requeriría del tributo su modificación, a diferencia de la exacción, que es una figura en sí contraria a la normativa de la Unión.

La segunda medida prohíbe la protección de la producción nacional mediante el uso de tributos internos de los Estados miembros, según el art. 110.2 del TFUE. Así, seguimos, igualmente, en el ámbito de las adquisiciones intracomunitarias. En este caso, a diferencia de la medida anterior, no exige similitud entre el producto nacional y el producto importado, sino que se encuentren, de algún modo, en competencia. Además, el elemento requerido de protección de la producción nacional respecto a la mercancía importada hace ver que se ha de hacer no tanto una comparación desde el punto de vista estrictamente tributario, sino también económico²²¹.

La tercera medida es la limitación de las desgravaciones fiscales a la exportación establecida en el art. 111 del TFUE. En este caso, a diferencia del art. 110, el ámbito es las entregas intracomunitarias. Como exponíamos *supra*, el ajuste fiscal en la frontera en el caso de las entregas intracomunitarias es la devolución. Pues bien, el límite que se establece a esta devolución es el importe de los tributos a los que han sido sometidos los bienes exportados, de forma directa o indirecta, valiendo para este último inciso lo dicho anteriormente. Si la devolución fuera de una cuantía mayor, no se trataría *stricto sensu* de la devolución de los tributos pagados en la entrega intracomunitaria, sino que hablaríamos, seguramente, de pagos con naturaleza de subvenciones.

La cuarta medida es la prohibición de exoneraciones y reembolsos a las exportaciones y de gravámenes compensatorios a las importaciones de los arts. 110 a 112

²²⁰ LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: “Lagunas en el Derecho Tributario de la Unión Europea”, en *Cuadernos de Derecho Transnacional*, vol. 9, núm. 2, 2017, pág. 384.

²²¹ Los apartados 1 y 2 del art. 110 del TFUE son calificados por GARCÍA COSO como una *lex specialis* respecto a los arts. 34 y 35 del mismo acto de la Unión, pues los tributos implicados habrán de ser estudiados bajo la lupa de aquel precepto y no de estos últimos (*ob. cit.*, pág. 230).

del TFUE en referencia a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y los otros impuestos indirectos. Con ello, el legislador comunitario advierte a los Estados miembros que todo tributo que no sea alguno de los especificados -impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y los otros impuestos indirectos- no se pueden incluir en las compensaciones en sede de adquisiciones intracomunitarias y las devoluciones en sede de entregas intracomunitarias²²².

4.4.6. La supresión de las barreras fiscales entre los Estados miembros

Por último, defendemos que la eliminación de las barreras fiscales entre los Estados miembros es también fundamental en la concepción actual de la libre circulación de mercancías en el territorio aduanero de la Unión. Esta afirmación ha de ser matizada, como es natural, pues de su simple lectura se podría extraer que existe en el seno de la Unión Europea una unión fiscal, y no es así. No hemos de perder la óptica desde la que se analiza esta libertad comunitaria, que no es otra que la aduanera. Con la eliminación de los derechos de aduana entre los Estados miembros se suprimieron, lógicamente, los controles que acarreaban estos tributos. Sin embargo, en materia de IVA, hasta 1993, seguían existiendo controles fiscales en los intercambios comerciales entre los Estados miembros. En este proceso desempeñó un papel fundamental la Directiva 91/680/CEE del Consejo, de 16 de diciembre de 1991, que completa el sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido y que modifica, con vistas a la abolición de las fronteras, la Directiva 77/388/CEE²²³.

La supresión del control fiscal en las fronteras se logró mediante la aprobación del “régimen transitorio”, que sigue siendo transitorio desde 1993, ya que no se ha logrado

²²² FALCÓN Y TELLA, R. y PULIDO GUERRA, E., *ob. cit.*, págs. 361 a 365.

²²³ GASCÓN CATALÁN, J.: “¿Existe alternativa para la tributación de las operaciones intracomunitarias en el IVA?”, en *Documentos de Trabajo*, núm. 14, Instituto de Estudios Fiscales, 2014, pág. 5.

aprobar el “sistema definitivo”²²⁴, basado este último en el gravamen en origen, es decir, se tributaría en el Estado miembro de origen y se deduciría, si fuera empresario, en el Estado miembro de destino²²⁵. Con el actual “régimen transitorio” se consiguió la eliminación de esa barrera fiscal del IVA en la frontera gracias a la regla general del gravamen en destino, esto es, se modificó el sistema de gestión gravando las adquisiciones o importaciones intracomunitarias y dejando exentas o con un tipo “cero” -devolución del IVA- a las entregas o exportaciones intracomunitarias, con algunas peculiaridades, pero quedando, *grosso modo*, dibujado de esta forma²²⁶.

Por tanto, se logró la eliminación de los controles fiscales a través de un sistema que requiere de ajustes fiscales en la frontera.

5. El Poder Financiero de la Unión Europea y su peculiaridad en cuanto estructura supranacional: de las contribuciones financieras a los recursos propios

5.1. La manifestación del Poder Financiero de la Unión Europea

Para poder responder al interrogante de si la Unión Europea ostenta un Poder Financiero, se han de hacer unas consideraciones previas.

²²⁴ PÉREZ DE LAS HERAS, B., *ob. cit.*, págs. 76 a 77 y 79.

²²⁵ ARRIBAS LEÓN, M.: “La propuesta de la Comisión Europea de modificar el régimen de los intercambios entre Estados miembros en el IVA para combatir el fraude fiscal”, en GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. (Dir.): *VI Encuentro de Derecho Financiero y Tributario “Tendencias y retos del Derecho Financiero y Tributario” (3ª parte)*, Documentos de Trabajo, núm. 12, Instituto de Estudios Fiscales, 2018, pág. 14.

²²⁶ FALCÓN Y TELLA, R. y PULIDO GUERRA, E., *ob. cit.*, págs. 373 y 374; BANACLOCHE PALAO, C. *et. al.*: “El Impuesto sobre el Valor Añadido (I), en CAZORLA PRIETO, L. M. y CHICO DE LA CÁMARA, P. (Dir.): *Introducción al sistema tributario español*, 7ª ed., Thomson Reuters Aranzadi, Pamplona, 2019, págs. 1 y ss. (versión online).

En primer lugar, defendimos anteriormente que la Unión Europea es una organización internacional de integración, y no solamente de cooperación. Prueba de ello es la intención que declaran todos los Estados miembros de continuar avanzando en el proceso de integración europeo que ya se había emprendido con las Comunidades Europeas, dispuesto en el Preámbulo del TUE.

En segundo lugar, en cuanto a la noción de Poder Financiero, CAZORLA PRIETO lo define como la facultad de establecimiento y aprobación de ingresos y gastos que ostentan ciertos órganos que integran los entes públicos. Por tanto, tiene una doble manifestación: poder sobre los ingresos públicos y poder sobre los gastos públicos²²⁷.

En particular, ya en 1986 CAYÓN GALIARDO atribuía a las entonces Comunidades Europeas un Poder Financiero, puesto que la materia de Hacienda era una competencia ejercida por aquéllas. En consecuencia, definió este Poder Financiero de las Comunidades Europeas como la totalidad de competencias que han sido atribuidas a las Comunidades, ya sean exclusivas o compartidas con los Estados miembros, atendiendo al Derecho originario comunitario, para establecer aquellos recursos que son necesarios para satisfacer los gastos que se generan para cumplir los fines comunitarios. Afirmó también la superación en la doctrina de la relación entre Poder Financiero y soberanía²²⁸.

Nos adherimos a la idea de este Profesor, pues sigue vigente: la Unión Europea tiene facultad de decisión respecto a sus ingresos y sus gastos. En la actualidad, se han de destacar dos normas que amparan que la Unión Europea ostenta tal facultad en materia de ingresos y gastos públicos: el TFUE y el Reglamento (UE, Euratom) 2018/1046 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 18 de julio de 2018, sobre las normas financieras aplicables al presupuesto general de la Unión, por el que se modifican los Reglamentos (UE) n° 1296/2013, (UE) n° 1301/2013, (UE) n° 1303/2013, (UE) n° 1304/2013, (UE) n°

²²⁷ CAZORLA PRIETO, L. M.: “Lección 2. Los sujetos activos de la actividad financiera”, en *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 19ª ed., Thomson Reuters Aranzadi, Pamplona, págs. 2 y 3 (versión online).

²²⁸ CAYÓN GARLIARDO, A.: “Capítulo XVII. Las disposiciones financieras de los Tratados de las Comunidades Europeas”, en GARCÍA DE ENTERRÍA, E., GONZÁLEZ CAMPOS, J. D. y MUÑOZ MACHADO, S.: *Tratado de Derecho comunitario europeo. Estudio sistemático desde el Derecho español*, I Tomo, 1ª ed., Civitas, Madrid, 1986, págs. 732 y 743.

1309/2013, (UE) n° 1316/2013, (UE) n° 223/2014 y (UE) n° 283/2014 y la Decisión n° 541/2014/UE y por el que se deroga el Reglamento (UE, Euratom) n° 966/2012²²⁹.

Empezando por el TFUE, su art. 310.1 establece que el conjunto de ingresos y gastos han de estar reflejados en el presupuesto de la Unión. Así, en materia de ingresos, según el párrafo segundo del art. 311, el presupuesto ha de estar financiado íntegramente por los recursos propios, sin perjuicio de la existencia de otros ingresos.

Por su parte, el art. 7.1 del Reglamento Financiero establece que será el presupuesto el encargado de autorizar aquellos ingresos y gastos comunitarios que resultaren necesarios.

En base a todo lo anterior, la Unión Europea tiene capacidad decisoria en ámbito de ordenación de ingresos y gastos, es decir, tiene autonomía financiera, que es una característica importante que la diferencia del resto de organizaciones internacionales²³⁰. Esta autonomía financiera es la que nos permite que consideremos que la Unión Europea ostenta Poder Financiero. A nosotros, dado el tema de la presente Tesis Doctoral, nos interesa la perspectiva de los ingresos, en particular, la de los recursos propios de la Unión.

5.2. Noción, perspectiva histórica y normativa vigente de los recursos propios de la Unión Europea

El Capítulo 1, “Recursos propios de la Unión”, del Título II, “Disposiciones financieras”, de la Sexta Parte, “Disposiciones institucionales y financieras”, del TFUE versa sobre los recursos propios²³¹. Por lo que respecta a su definición, existen diferencias

²²⁹ En adelante, Reglamento Financiero.

²³⁰ FABIO, M., *ob. cit.*, pág. 36.

²³¹ Los recursos propios de la Unión Europea se pueden clasificar en: derechos agrícolas, cotizaciones sobre el azúcar, derechos de aduana, recurso IVA, recurso de la Renta Nacional Bruta, otros ingresos presupuestarios -entre los que se pueden destacar saldos, excedentes, tasas, etc.- (OCHOA RUIZ, N.:

en cuanto a la consideración de la naturaleza de éstos. Así, CAYÓN GALIARDO los consideraba²³² figuras tributarias cuya existencia no requiere de su aprobación de forma anual en los presupuestos de cada Estado miembro²³³. Sin embargo, para LÓPEZ ESPADAFOR, que es la posición doctrinal que nosotros defendemos, son aquellos recursos que sustituyeron a las contribuciones financieras de los Estados miembros, de los cuales unos tienen naturaleza tributaria y otros no, dado que ni el recurso en base al IVA, ni el recurso en base a la Renta Nacional Bruta²³⁴ pueden ser un recurso de naturaleza tributaria en tanto en cuanto es el mismo Estado miembro quien lo abona a la Unión otorgando su consentimiento a este pago mediante su representante en el Consejo y sus preceptos constitucionales²³⁵.

Desde el punto de vista histórico, se pueden señalar dos periodos desde el punto de vista de la financiación del presupuesto comunitario: la etapa de las contribuciones financieras de los Estados miembros y la etapa de los recursos propios.

Así, en un primer momento, hasta el año 1970, cada Estado miembro versaba a la Comunidad una contribución financiera²³⁶, siendo éste el sistema que ha sido y es habitual

“Tema 15. Presupuesto”, en SÁNCHEZ, V. M. (Dir.): Derecho de la Unión Europea, 4ª ed., Huygens, Barcelona, 2017, págs. 136 y 137), más la incorporación en la última Decisión vigente sobre el sistema de recursos propios comunitarios del recurso sobre el plástico no reciclado de los Estados miembros.

²³² En relación a esta comparación de posiciones doctrinales, si bien esa afirmación de CAYÓN GARLIARDO fue manifestada en 1986, ya existía por entonces la participación en el IVA. Con respecto a la Renta Nacional Bruta, recurso muy parecido a las iniciales contribuciones que aportaban los Estados miembros antes del sistema de recursos propios, fue introducida por la Decisión del Consejo de 24 de junio de 1988 relativa al sistema de recursos propios de la Comunidad (en relación a la Renta Nacional Bruta, *vid.* OCHOA RUIZ, N., *ob. cit.*, págs. 133 y 136).

²³³ CAYÓN GARLIARDO, A., *ob. cit.*, págs. 746 y 747.

²³⁴ Como bien señala LÓPEZ ESPADAFOR, no tiene naturaleza tributaria el recurso basado en la Renta Nacional Bruta, pero tampoco tenía tal naturaleza en su configuración anterior como Producto Nacional Bruto (“La discutible autonomía de la Unión Europea y su contemplación desde la perspectiva tributaria”, *cit.*, pág. 6).

²³⁵ LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: “La discutible autonomía de la Unión Europea y su contemplación desde la perspectiva tributaria”, *cit.*, págs. 5 y 6.

²³⁶ FABIO, M., *ob. cit.*, pág. 36.

en las organizaciones internacionales de simple cooperación, incluso en las de vocación de integración, como las Comunidades. Estas aportaciones no tienen una naturaleza tributaria porque no existe el elemento de coercibilidad, pero sí tiene naturaleza financiera, o, dicho de otro modo, no pertenecerían al ámbito material del Derecho Tributario, pero sí al del Derecho Financiero²³⁷.

El segundo periodo al que hacíamos referencia se inicia con la ruptura con este esquema tradicional de financiación de las organizaciones internacionales, en particular, tras la aprobación de la Decisión de 21 de abril de 1970, relativa a la sustitución de las contribuciones financieras de los Estados miembros por los recursos propios de las Comunidades (70/243/CECA, CEE, EURATOM), fundamentada en el art. 201 del Tratado de la CEE y en el art. 173 del Tratado EURATOM. Como bien adelanta el título de la Decisión, se sustituye la financiación por contribuciones financieras por los denominados recursos propios comunitarios²³⁸.

Este sistema se mantenido con todas aquellas decisiones que han sucedido a la primera de 1970 hasta la actual en vigor: la Decisión del Consejo de 7 de mayo de 1985 (85/257/CEE, Euratom), relativa al sistema de recursos propios de las Comunidades; la Decisión del Consejo de 24 de junio de 1988 relativa al sistema de recursos propios de la Comunidad (88/376/CEE, Euratom); la Decisión del Consejo de 31 de octubre de 1994 relativa al sistema de recursos propios de las Comunidades Europeas (94/728/CE, Euratom); la Decisión del Consejo, de 29 de septiembre de 2000, sobre el sistema de recursos propios de las Comunidades Europeas (2000/597/CE, Euratom); la Decisión del Consejo, de 7 de junio de 2007, sobre el sistema de recursos propios de las Comunidades Europeas (2007/436/CE, Euratom); la Decisión del Consejo de 26 de mayo de 2014 sobre el sistema de recursos propios de la Unión Europea (2014/335/UE, Euratom); y la actual Decisión (UE, Euratom) 2020/2053 del Consejo de 14 de diciembre de 2020 sobre el

²³⁷ LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: *Fiscalidad internacional y territorialidad del tributo*, McGraw-Hill, Madrid, 1995, págs. 28 a 30.

²³⁸ VISMARA, F., *ob. cit.*, pág. 44.

sistema de recursos propios de la Unión Europea y por el que se deroga la Decisión 2014/335/UE, Euratom²³⁹.

Si bien el interés se va a centrar, principalmente, en la Decisión 2020/2053, no se va a perder de vista la perspectiva histórica de las decisiones que han regido el sistema de recursos propios de la Unión.

En el art. 2.1 a) de la Decisión 2020/2053 se contemplan cuatro categorías de recursos propios: a) los recursos propios tradicionales, compuesto por los derechos de aduanas y las cotizaciones y otros derechos que se encuadren organización común de mercados en el sector del azúcar; b) el recurso propio en base al IVA; c) el recurso propio en base a la cantidad de residuos de plástico no reciclados; y d) el recurso propio en base a la Renta Nacional Bruta. Ha de señalarse que, tradicionalmente, se han venido confundiendo en las sucesivas Decisiones sobre recursos propios comunitarios las nociones de “recurso” y de “ingreso”. Así, el precepto que se analiza establece literalmente que “constituirán recursos propios, consignados en el presupuesto de la Unión, los siguientes ingresos”. Pues bien, el recurso es el instituto jurídico que genera el ingreso, pero no puede afirmarse que el ingreso en sí mismo sea el recurso²⁴⁰.

En la anterior Decisión que regulaba el sistema de recursos propios comunitario, la Decisión del Consejo de 26 de mayo de 2014 sobre el sistema de recursos propios de la Unión Europea (2014/335/UE, Euratom), se establecían tres categorías, una menos que la actual Decisión 2020/2053; en particular, no se preveía el recurso propio basado en la cantidad de residuos de plástico que no hayan sido reciclados.

Ahora bien, el *Acuerdo Interinstitucional de 16 de diciembre de 2020 entre el Parlamento Europeo, el Consejo de la Unión Europea y la Comisión Europea sobre disciplina presupuestaria, cooperación en materia presupuestaria y buena gestión financiera, así como sobre nuevos recursos propios, en particular una hoja de ruta para la introducción de nuevos recursos propios* establece el estudio de la introducción de nuevos recursos propios, además de los cuatro que se acaban de ver. Al efecto, se proponen los siguientes recursos: a) un mecanismo de ajuste en frontera de las emisiones

²³⁹ En adelante, Decisión 2020/2053.

²⁴⁰ LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: *Fiscalidad internacional y territorialidad del tributo*, cit., pág. 37.

de carbono; b) un impuesto digital; c) un recurso propio basado en el régimen de comercio de derechos de emisión de la Unión; d) un impuesto sobre las transacciones financieras; e) una contribución financiera vinculada al sector empresarial; y f) un recurso propio sobre la base imponible común del impuesto sobre sociedades. El objetivo es que el *quantum* recaudado por la creación de estos nuevos recursos propios se destine al pago tanto del principal como de los intereses de los empréstitos a los que se refiere el art. 5.1 b) de la Decisión 2020/2053 y, en el caso de que hubiere excedente, financiará el presupuesto de la Unión Europea atendiendo al principio de universalidad²⁴¹.

Se ha criticado el sistema de recursos propios establecido por la Decisión anterior, la Decisión del Consejo de 26 de mayo de 2014 sobre el sistema de recursos propios de la Unión Europea (2014/335/UE, Euratom), tachándose de injusto, opaco e incomprensible para el ciudadano medio de la Unión Europea que no sea experto en la materia²⁴² y proponiéndose una mejora en tales aspectos y también requiriendo la introducción de nuevos recursos propios que reduzcan el peso de las aportaciones basadas en la Renta Nacional Bruta y que permitan obtener una mayor financiación²⁴³. En este sentido, se ha tratado de simplificar el recurso basado en el IVA y, precisamente, el estudio de la implantación de nuevos recursos propios sentará las bases de la reducción del peso de las aportaciones que se basan en la Renta Nacional Bruta²⁴⁴.

²⁴¹ Acuerdo Interinstitucional de 16 de diciembre de 2020 entre el Parlamento Europeo, el Consejo de la Unión Europea y la Comisión Europea sobre disciplina presupuestaria, cooperación en materia presupuestaria y buena gestión financiera, así como sobre nuevos recursos propios, en particular una hoja de ruta para la introducción de nuevos recursos propios, págs. 45 y 46.

²⁴² Resolución del Parlamento Europeo, de 14 de marzo de 2018, sobre la reforma del sistema de recursos propios de la Unión, apartados 9, 19 y 22. También opina de igual modo la Comisión, en su Comunicación de la Comisión. Un presupuesto moderno para la Unión que proteja, empodere y vele por la seguridad. El marco plurianual para el periodo 2021-2027, pág. 4.

²⁴³ Resolución del Parlamento Europeo, de 14 de marzo de 2018, sobre la reforma del sistema de recursos propios de la Unión, apartados 21 a 22 y 26 y ss. Posteriormente, ha encontrado de nuevo reflejo en la Resolución del Parlamento Europeo, de 10 de octubre de 2019, sobre el marco financiero plurianual 2021-2027 y los recursos propios: es hora de responder a las expectativas de los ciudadanos, apartado 5.

²⁴⁴ Considerandos 3, 5 y 6 de la Decisión 2020/2053.

Por su parte, también se contemplan en la Decisión 2020/2053 herramientas como mecanismos de corrección de las contribuciones de aquellos Estados miembros que han sido consideradas como excesivas, o facultar a la Comisión a que contraiga empréstitos en nombre de la Unión, contemplándose este último como un medio complementario de naturaleza extraordinaria y temporal con la única finalidad de afrontar las consecuencias de la pandemia de la COVID-19.

Además, fuera de esta Decisión del sistema de recursos propios existe otro recurso propio comunitario, que es el Impuesto sobre los sueldos, salarios y emolumentos de los funcionarios y otros agentes de la Unión Europea, cuya base jurídica se localiza en el art. 13 del Protocolo (nº 7) sobre los privilegios y las inmunidades de las Comunidades Europeas²⁴⁵, gracias al cual se aprobó el Reglamento (CEE, Euratom, CECA) nº 260/68 del Consejo de 29 de febrero de 1968 por el que se fijan las condiciones y el procedimiento de aplicación del impuesto establecido en beneficio de las Comunidades Europeas²⁴⁶.

De todos los recursos propios contemplados en la Decisión 2020/2053, deben centrar nuestra atención los derechos de aduanas, dado el tema de nuestra investigación, los cuales han venido siendo contemplados como recurso propio y, en particular, como recurso propio tradicional, en las decisiones sobre el sistema de recursos propios de la Unión anteriores²⁴⁷, perdurando hoy en día esta concepción en la Decisión 2020/2053.

²⁴⁵ Se trata de un protocolo anexo al TFUE.

²⁴⁶ LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: *Privilegios e inmunidades fiscales*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2017, págs. 181 a 182.

²⁴⁷ Art. 2 b) de la Decisión de 21 de abril de 1970, relativa a la sustitución de las contribuciones financieras de los Estados miembros por los recursos propios de las Comunidades (70/243/CECA, CEE, EURATOM); art. 2 b) de la Decisión del Consejo de 7 de mayo de 1985 (85/257/CEE, Euratom), relativa al sistema de recursos propios de las Comunidades; art. 2.1 b) de la Decisión del Consejo de 24 de junio de 1988 relativa al sistema de recursos propios de la Comunidad (88/376/CEE, Euratom); art. 2.1 b) de la Decisión del Consejo de 31 de octubre de 1994 relativa al sistema de recursos propios de las Comunidades Europeas (94/728/CE, Euratom); art. 2.1 b) de la Decisión del Consejo, de 29 de septiembre de 2000, sobre el sistema de recursos propios de las Comunidades Europeas (2000/597/CE, Euratom); art. 2.1 a) de la Decisión del Consejo, de 7 de junio de 2007, sobre el sistema de recursos propios de las Comunidades Europeas

No existe una Administración tributaria de la Unión Europea con medios parecidos a las de los Estados miembros, por lo que la recaudación la llevarán a cabo estas últimas. Así, la Unión se sirve de las estructuras de los Estados miembros. Este procedimiento de recaudación conlleva unos costes que son consecuencia de los medios materiales y personales que se ponen a disposición de esta tarea²⁴⁸. Por ello, el art. 9.1 de la Decisión 2020/2053 obliga a los Estados miembros a ejecutar esta tarea²⁴⁹, permitiendo que éstos retengan un porcentaje del montante total recaudado por este tributo, un 25%, según el art. 9.2 de esta Decisión, engrosando el restante 75% las arcas de la Unión Europea.

El porcentaje que retienen los Estados miembros no ha sido siempre del 25%, sino que ha sufrido variaciones a lo largo del tiempo. Por ende, a las cantidades que los Estados miembros no hubiesen aportado, habiendo debido ser entregadas ya a la Unión, se les aplicará el porcentaje que regía en el momento que debieron ser aportadas: un 10% para aquellas cantidades que debieron ser entregadas antes del 28 de febrero de 2001; un 25% para aquellas que se debieron aportar entre el 1 de marzo de 2001 y el 28 de febrero de

(2007/436/CE, Euratom); y art. 2.1 a) de la Decisión del Consejo de 26 de mayo de 2014 sobre el sistema de recursos propios de la Unión Europea (2014/335/UE, Euratom).

²⁴⁸ LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: “La discutible autonomía de la Unión Europea y su contemplación desde la perspectiva tributaria”, *cit.*, pág. 9.

²⁴⁹ Las medidas de ejecución del sistema de recursos propios de la Unión se regulan por el Reglamento (UE, EURATOM) 2021/768 del Consejo de 30 de abril de 2021 por el que se establecen medidas de ejecución del sistema de recursos propios de la Unión Europea y por el que se deroga el Reglamento (UE, Euratom) n° 608/2014. Por su parte, tanto las modalidades como el procedimiento de puesta a disposición de los recursos propios se establecen en los siguientes actos de la Unión: Reglamento (UE, Euratom) n° 609/2014 del Consejo, de 26 de mayo de 2014, sobre los métodos y el procedimiento de puesta a disposición de los recursos propios tradicionales y basados en el IVA y en la RNB y sobre las medidas para hacer frente a las necesidades de tesorería (Refundición); Reglamento (UE, Euratom) 2021/769 del Consejo de 30 de abril de 2021 por el que se modifica el Reglamento (CEE, Euratom) n° 1553/89 relativo al régimen uniforme definitivo de recaudación de los recursos propios procedentes del impuesto sobre el valor añadido; y Reglamento (UE, Euratom) 2021/770 del Consejo de 30 de abril de 2021 sobre el cálculo del recurso propio basado en los residuos de envases de plástico que no se reciclan, sobre los métodos y el procedimiento de puesta a disposición de dicho recurso propio, sobre las medidas para hacer frente a las necesidades de tesorería y sobre determinados aspectos del recurso propio basado en la renta nacional bruta.

2014; y un 20% para las cantidades que se habrían debido poner a disposición de la Unión entre el 1 de marzo de 2014 y el 28 de febrero de 2021. Ello es consecuencia del Derecho transitorio establecido en el art. 11 de la Decisión 2020/2053.

En este sentido, se propuso la reducción del porcentaje que retienen los Estados miembros en concepto de gastos de recaudación²⁵⁰, dado que, de esta forma, el presupuesto comunitario se nutriría de más ingresos²⁵¹, llegándose a señalar que esto conllevaría un aumento notorio de las aportaciones por parte de algunos Estados miembros a la Unión, por lo que se pensó en la modificación de las correcciones anuales²⁵². Esta propuesta no ha sido aceptada, al menos en la Decisión actual 2020/2053, pues, lejos de disminuir el porcentaje anterior del 20%, se ha subido éste hasta el 25%.

Otra propuesta relevante fue la de profundizar tanto en la digitalización de las aduanas de los Estados miembros mediante la renovación y el reforzamiento del Programa “Aduana”, como la continuación con la política de lucha contra el fraude y la evasión fiscal dentro del Programa “Fiscalis”²⁵³. Actualmente, se están estudiando modificaciones al respecto.

²⁵⁰ *Resolución del Parlamento Europeo, de 14 de marzo de 2018, sobre la reforma del sistema de recursos propios de la Unión*, apartado 24; reiterándose en la *Resolución del Parlamento Europeo, de 10 de octubre de 2019, sobre el marco financiero plurianual 2021-2027 y los recursos propios: es hora de responder a las expectativas de los ciudadanos*, apartado 5.

Por su parte, *Comunicación de la Comisión. Un presupuesto moderno para la Unión que proteja, empodere y vele por la seguridad. El marco plurianual para el periodo 2021-2027*, pág. 29.

²⁵¹ Si bien esta justificación quedó reflejada en el apartado 24 de la *Resolución del Parlamento Europeo, de 14 de marzo de 2018, sobre la reforma del sistema de recursos propios de la Unión*, no la encontraremos en la *Resolución del Parlamento Europeo, de 10 de octubre de 2019, sobre el marco financiero plurianual 2021-2027 y los recursos propios: es hora de responder a las expectativas de los ciudadanos*, donde solamente se dedica a afirmar la propuesta de reducción del porcentaje que retienen los Estados miembros en concepto de gastos de recaudación.

²⁵² *Comunicación de la Comisión. Un presupuesto moderno para la Unión que proteja, empodere y vele por la seguridad. El marco plurianual para el periodo 2021-2027*, pág. 29.

²⁵³ *Comunicación de la Comisión. Un presupuesto moderno para la Unión que proteja, empodere y vele por la seguridad. El marco plurianual para el periodo 2021-2027*, págs. 7 y 10.

Como se aprecia, no es que se pretendiese un cambio radical respecto al ámbito de los derechos de aduanas como recursos propios de la Unión. Además, se llegó incluso a proponer un “tope máximo”, que sería el coste administrativo que va asociado a los costes de gestión para las Administraciones de los Estados miembros de los derechos aduaneros²⁵⁴.

Como bien señala el Parlamento Europeo, la totalidad de los Estados miembros se benefician del presupuesto comunitario, es decir, serán beneficiarios el conjunto de los ciudadanos europeos. Por ello, este argumento, extraído de la crítica que realiza tal institución cuando propone alejarse de la noción de “saldo operativo neto” por la lógica que impera del “justo retorno” al ser el recurso propio basado en la Renta Nacional Bruta la fuente de ingresos principal comunitaria, podría emplearse de igual modo en relación a la reducción del porcentaje que retienen los Estados por el concepto de gastos de recaudación.

Sin embargo, ello debería conllevar una labor pedagógica muy importante por parte de las instituciones de la Unión, dado que una consecuencia plausible podría ser que la idea de reducción del porcentaje de retención por los gastos de recaudación pudiese provocar una menor atención por parte de las Administraciones tributarias de los Estados miembros en relación al posible fraude que se produzca respecto a este tributo de titularidad de la Unión, pues puede que incluso les pudiese resultar una tarea costosa en tanto en cuanto existiese la hipótesis de que no cubriese la totalidad del coste de recaudación de los derechos de aduanas. Habría que analizar más en profundidad esta propuesta que ha sido enunciada de forma vaga.

Así las cosas, se habrían de aceptar todas aquellas medidas que supongan un aumento de la autonomía financiera de la Unión en materia de ingresos. Este aspecto, como se expresó *supra*, está directamente relacionado con la idea de Poder Financiero, por lo que se puede afirmar que la Unión Europea ostenta este último, ciertamente

²⁵⁴ Sugerencia vertida en la Opinión de la Comisión de Asuntos Económicos y Monetarios para la Comisión de presupuestos sobre la reforma del sistema de recursos propios de la Unión, recogida en el *Informe sobre la reforma del sistema de recursos propios de la Unión del Parlamento Europeo* de 26 de febrero de 2018, pág. 30, apartado 9.

mejorable, desde la óptica de una mayor autonomía financiera y, en definitiva, en pro de una mayor integración europea.

CAPÍTULO II

EL CÓDIGO ADUANERO DE LA UNIÓN: DISPOSICIONES GENERALES DE LA DISCIPLINA ADUANERA DE LA UNIÓN EUROPEA

1. Aspectos esenciales del Código Aduanero de la Unión

Una vez sentado lo anterior, pasamos a analizar una serie de cuestiones elementales del Derecho Aduanero de la Unión Europea. Todos estos elementos se recogen en el Título I del CAU, esto es, en las denominadas “Disposiciones Generales”, como son los sujetos que intervienen en la relación aduanera, el suministro de información, el sistema de decisiones relativas a la aplicación de la normativa aduanera, las sanciones, los recursos, la conservación de documentos y datos, los gravámenes y los costes, la conversión de divisas y los plazos.

Sin embargo, hay tres elementos del citado Título I del CAU que no se abordarán en este epígrafe: el ámbito de aplicación de la normativa aduanera, analizado cuando se trató la libre circulación de mercancías; el suministro de información en el marco de la cooperación entre autoridades aduaneras, que se estudiará en el Capítulo IV; y el control de mercancías, que se estudiará en el contexto de los regímenes y las formalidades aduaneros.

Desde el punto de vista sistemático, sería conveniente resaltar que el citado Título I del CAU está dividido en tres capítulos: el primer capítulo se denomina “Ámbito de aplicación de la legislación aduanera, misión de las aduanas y definiciones”; el segundo

capítulo, “Derechos y obligaciones de las personas en el marco de la legislación aduanera”, que se subdivide en ocho secciones -suministro de información, representación aduanera, decisiones relativas a aplicación de la legislación aduanera, operador económico autorizado, sanciones, recursos, control de mercancías y, por último, conservación de documentos y datos y gravámenes y costes-; y el tercer capítulo tiene como título “Conversión de divisas y plazos”.

2. Ámbito subjetivo de la relación aduanera

2.1. Posibles sujetos

En el marco de una relación aduanera, existe una pluralidad de actores que pueden intervenir de forma directa o indirecta, establecidos en el art. 5 del CAU. Sintetizando, de una parte, estaría la persona o el operador económico, y, de otra parte, la autoridad aduanera²⁵⁵. Efectivamente, en relación a la primera parte anteriormente mencionada, pueden realizar una operación aduanera sujetos profesionales o no profesionales y también una persona física que no lleva a cabo habitualmente o a título profesional este tipo de operaciones en aduana²⁵⁶.

Comenzando por la persona, que es el actor principal²⁵⁷, tendrán tal consideración los siguientes tres grupos: las personas físicas, las personas jurídicas y las asociaciones de personas que no sean personas jurídicas pero que tengan reconocida capacidad de obrar tanto por el Ordenamiento jurídico de la Unión Europea como por el Derecho interno de los Estados miembros²⁵⁸.

²⁵⁵ FABIO, M., *ob. cit.*, págs. 299 a 301.

²⁵⁶ VISMARA, F., *ob. cit.*, pág. 101.

²⁵⁷ FABIO, M., *ob. cit.*, pág. 299.

²⁵⁸ Art. 5, apartado 4, del CAU.

Además, también se define “persona establecida en el territorio aduanero de la Unión”, que, en el caso de las personas físicas, se requiere que tengan su domicilio en el citado territorio; y, en el caso de las personas jurídicas y de las asociaciones de personas, se requiere que posean su domicilio social, su sede o un establecimiento comercial permanente en el territorio aduanero de la Unión²⁵⁹.

En cuanto al operador económico, sería aquella persona que realiza actividades a las que se aplica la normativa aduanera en el marco del ejercicio de su actividad profesional²⁶⁰. Además, también está el operador económico autorizado, es decir, el operador económico que se encuentra establecido en el territorio aduanero de la Unión que ha cumplido toda una serie de requisitos para la obtención del *status* de “autorizado”, estatuto que ha de ser concedido por las autoridades aduaneras y será también supervisado²⁶¹.

Un concepto de especial interés es el de “declarante”, que será tanto aquella persona que lleva a término en nombre propio la presentación de una declaración en aduana o notificación como la persona en cuyo nombre se efectúa la misma²⁶². En cuanto a esa declaración en aduana o notificación, se está haciendo referencia a la declaración de depósito temporal, la declaración sumaria de entrada, la declaración sumaria de salida, la declaración de reexportación o la notificación de reexportación. Piénsese que, como regla general, la inclusión de una mercancía en un régimen aduanero requiere de una declaración²⁶³.

Además, cabría destacar al representante aduanero, que es la persona que ha sido nombrada por otra con la finalidad de realizar los actos y las formalidades previstos en la normativa aduanera para las relaciones con las autoridades aduaneras²⁶⁴. Es común

²⁵⁹ Art. 5, apartado 31, del CAU.

²⁶⁰ Art. 5, apartado 5, del CAU.

²⁶¹ VISMARA, F., *ob. cit.*, pág. 91.

²⁶² Art. 5, apartado 15, del CAU.

²⁶³ VISMARA, F., *ob. cit.*, pág. 102.

²⁶⁴ Art. 5, apartado 6, del CAU.

recurrir a un profesional que opere en el sentido indicado, como es el representante aduanero, dada la complejidad y la frecuencia de las operaciones aduaneras²⁶⁵.

Otros sujetos que podrían ser destacados en el seno de la relación aduanera son²⁶⁶: a) el exportador autorizado, figura que se encuadra en los regímenes preferenciales que tenga la Unión Europea con terceros países, que es el exportador o reexpedidor que está establecido en el territorio aduanero de la Unión con autorización para dar fe del origen preferencial de la mercancía²⁶⁷, extendiendo y sustituyendo declaraciones en factura o declaraciones de origen, que es la forma que ostenta la prueba de origen²⁶⁸; b) el transportista, como regla general, será bien quien introduzca las mercancías en el territorio aduanero de la Unión o quien asuma la responsabilidad de su transporte por el mismo por lo que respecta a la entrada de mercancías, bien quien las saque de ese territorio o asuma su transporte fuera del citado territorio por lo que respecta a la salida de mercancías²⁶⁹; c) el expedidor autorizado, que sería la persona que ostenta un estatus en virtud del cual está autorizada para incluir mercancías en el régimen de tránsito de la Unión Europea sin tenerlas que presentar en aduana²⁷⁰; d) el destinatario autorizado, que sería la persona que ostenta un estatuto en virtud del cual está autorizada para recibir mercancías que hayan circulado según el régimen de tránsito de la Unión Europea hasta un lugar autorizado²⁷¹; e) el titular de las mercancías, que sería el propietario de las mismas o quien ostente tanto un derecho similar de disposición como el control físico de las mismas²⁷²; o f) el titular del régimen, que es la persona que presente la declaración en

²⁶⁵ VISMARA, F., *ob. cit.*, pág. 106.

²⁶⁶ Es muy interesante el análisis que realiza VISMARA del conjunto de esos “otros sujetos” que pueden operar en el marco de una relación aduanera, aportando un necesario enfoque doctrinal (*ob. cit.*, págs. 104 y 105).

²⁶⁷ VISMARA, F., *ob. cit.*, pág. 104.

²⁶⁸ Art. 67.1 del RECAU.

²⁶⁹ Art. 5, apartado 40, del CAU.

²⁷⁰ Art. 233.4 a) del CAU.

²⁷¹ Art. 233.4 b) del CAU.

²⁷² Art. 5, apartado 34, del CAU.

aduanera o por cuya cuenta se presente ésta, o a quien se hayan cedido los derechos y obligaciones en el marco de un régimen aduanero²⁷³.

Pues bien, en la relación aduanera, además, está en la otra parte la autoridad aduanera, que puede ser definida como toda autoridad de los Estados miembros que sea competente para la aplicación de la normativa aduanera²⁷⁴. Así, no lo serán solamente las Administraciones aduaneras, sino cualquier Administración que aplique disposiciones aduaneras²⁷⁵.

Del conjunto de posibles sujetos que se han expuesto que intervienen o podrían intervenir en la relación aduanera, interesaría destacar las figuras del representante aduanero y del operador económico autorizado y cuáles son las autoridades aduaneras españolas.

2.2. El representante aduanero

Un aspecto fundamental es la representación aduanera²⁷⁶, ya que se da con bastante frecuencia en la práctica que un representante presente la declaración en aduana²⁷⁷, esto es, aquella persona que es nombrada por otra persona con el fin de que actúe en el ámbito en que es de aplicación la legislación aduanera. Piénsese que la terminología que se emplea en el Derecho Aduanero tiene un fuerte carácter técnico y es

²⁷³ Art. 5, apartado 35, del CAU.

²⁷⁴ FABIO, M., *ob. cit.*, pág. 299.

²⁷⁵ Tal y como se desprende de la definición de autoridades aduaneras que se ofrece *ex art.* 5, apartado 1, del CAU.

²⁷⁶ Esta facultad que tiene cualquier persona de nombrar un representante aduanero se fundamenta en el art. 18.1 del CAU.

²⁷⁷ GONZÁLEZ ANDREU, M. L. y DURÁN BARRIGA, J.: “La deuda aduanera”, en SOLÉ ESTALELLA, J. A. (Dir.): *El Código Aduanero de la Unión y su normativa de desarrollo*, 1ª ed., Thomson Reuters Aranzadi, Pamplona, 2017, pág. 8 (versión online).

ahí donde nace la utilidad de la representación aduanera²⁷⁸. Es por ello que podría afirmarse que la figura del representante aduanero representa un rol central en la disciplina aduanera.

La representación aduanera puede ser directa o indirecta: cuando actúe en nombre y por cuenta de otra persona, será directa; mientras que cuando actúe en nombre propio, pero por cuenta de otra persona, será indirecta. En este sentido, en el caso de la representación directa, el declarante será el representado, puesto que el representante actúa en nombre y por cuenta del representado; por su parte, en el supuesto de la representación indirecta, el declarante será el representante, ya que este último actúa en nombre propio²⁷⁹. Así, para la determinación de quién será el declarante en el caso de representación, se ha de analizar si el representante actúa en nombre del representado - directa- o en nombre propio -indirecta-.

Trasladando este concepto de representación al Ordenamiento jurídico-tributario español, existe una previsión similar en la LGT: el instituto jurídico de la representación voluntaria²⁸⁰. Efectivamente, esta norma base del Derecho Tributario nacional establece la posibilidad de todo obligado tributario con capacidad de obrar de nombrar a un representante que realice las actuaciones administrativas. Ahora bien, existe una diferencia importante en tanto en cuanto la LGT establece que se harán “en nombre del obligado tributario”, esto es, que esta representación voluntaria será indirecta²⁸¹, mientras que el CAU admite la representación indirecta y también la representación directa, como se ha visto *supra*.

Se precisa que el representante aduanero esté establecido en el territorio aduanero de la Unión²⁸², salvo que su representado no tenga la obligación de estar establecido en

²⁷⁸ FABIO, M., *ob. cit.*, pág. 379.

²⁷⁹ VISMARA, F., *ob. cit.*, pág. 106.

²⁸⁰ Art. 46 de la LGT.

²⁸¹ RODRÍGUEZ ENTREMONTZAGA, N.: “Los operadores aduaneros”, en SOLÉ ESTALELLA, J. A. (Dir.): *El Código Aduanero de la Unión y su normativa de desarrollo*, 1ª ed., Thomson Reuters Aranzadi, Pamplona, 2017, pág. 4 (versión online).

²⁸² Art. 18.2 del CAU.

el citado territorio, aspecto, este último, que no ha sido desarrollado por el legislador de la Unión Europea²⁸³.

En cuanto a las condiciones que debe cumplir, se distinguen tres escenarios: representante aduanero que actúa en el territorio del Estado miembro en que esté establecido, representante aduanero establecido en un Estado miembro que actúa en otro Estado miembro y representante aduanero establecido en un país o territorio tercero²⁸⁴.

Respecto al primer escenario contemplado, los Estados miembros tienen la posibilidad de fijar mediante su Derecho interno qué requisitos deberían ostentar los representantes que estén establecidos en su territorio. Es significativo señalar el cambio que se produjo con la aprobación del CAU, pues en el *corpus* normativo anterior a éste, el Código Aduanero Comunitario, se permitía solamente a determinados profesionales la presentación de declaraciones mediante representación directa²⁸⁵, recordando el CAU que toda persona tiene derecho a nombrar a un representante aduanero y que este derecho que ostentan no se puede ver limitado por el Derecho nacional de los Estados miembros²⁸⁶.

En cuanto al segundo escenario, esto es, el representante aduanero que está establecido en un Estado miembro y desea actuar en otro Estado miembro, la Unión Europea fija cuatro requisitos, concediéndose a los Estados miembros implicados la posibilidad de exigir menos requisitos de los que ella misma establece -requisitos son los mismos que los establecidos para la concesión del estatuto de operador económico autorizado de simplificaciones aduaneras²⁸⁷-, que son: a) que la persona no haya cometido ninguna infracción que sea grave ni reiterada de la normativa de tipo aduanera y fiscal, mencionando expresamente que no exista condena por la realización de un delito grave en relación con la actividad económica del solicitante; b) que el solicitante tenga un sistema de gestión de registros comerciales a través del cual exista un control elevado

²⁸³ RODRÍGUEZ ENTREMONZAGA, N., *ob. cit.*, pág. 4.

²⁸⁴ Art. 18.3 y 4 del CAU.

²⁸⁵ FABIO, M., *ob. cit.*, pág. 379.

²⁸⁶ Considerando 21 del CAU.

²⁸⁷ Es el mismo art. 18.3 del CAU el que, en el momento de abordar los susodichos requisitos, remite al art. 39 del citado texto normativo de la Unión Europea.

tanto de sus operaciones como del flujo de mercancías, así como un sistema de registros de transporte, con el fin de poder llevar a cabo los controles aduaneros; c) que el solicitante sea solvente desde el punto de vista financiero, aspecto que se acredita con el cumplimiento de sus compromisos y con el tipo de actividad que venga desarrollando; y d) por último, que posea un nivel adecuado, o bien de competencia, o bien de cualificaciones profesionales que estén relacionadas con su actividad²⁸⁸.

El tercer escenario hace referencia al representante aduanero que está establecido fuera del territorio de la Unión y que quiere prestar un servicio en el territorio aduanero de la Unión. Pues bien, es también de aplicación lo dispuesto para el caso del representante aduanero que está establecido en otro territorio aduanero de la Unión y quiere prestar servicios en su territorio, esto es, será de aplicación lo dispuesto para el segundo escenario²⁸⁹.

Por lo que respecta al Ordenamiento jurídico español²⁹⁰, se establecen los siguientes requisitos que ha de reunir la persona que quiera ser representante aduanero: a) establecimiento en España, otro Estado miembro o, incluso, un tercer país, atendiendo siempre al Derecho de la Unión Europea; b) acreditación de la capacitación que el legislador español retiene necesaria, siendo la norma general superar las pruebas de aptitud que realiza la AEAT, aunque existen excepciones, como son, por ejemplo, aquellos que sean considerados Agentes y Comisionistas de Aduanas o también quienes estuviesen ya facultados con anterioridad a la entrada en vigor del requisito que se estudia

²⁸⁸ RODRÍGUEZ ENTREMONTZAGA, N., *ob. cit.*, págs. 4 y 5.

²⁸⁹ FABIO, M., *ob. cit.*, pág. 381.

²⁹⁰ La normativa que regula la representación aduanera en España es la siguiente: el Real Decreto 335/2010, de 19 de marzo, por el que se regula el derecho a efectuar declaraciones en aduana y la figura del representante aduanero; la Orden HAP/308/2013, de 26 de febrero, por la que se crea y se regula el Registro de Representantes Aduaneros; la Resolución de 5 de marzo de 2015, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en relación con el registro y gestión de las autorizaciones de despacho aduanero; y la Resolución de 26 de abril de 2013, del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueba el modelo de declaración responsable prevista en el Real Decreto 335/2010, de 19 de marzo, por el que se regula el derecho a efectuar declaraciones en aduana y la figura del representante aduanero.

a presentar declaraciones en aduana; y c) inscripción en el Registro de Representantes Aduaneros del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la AEAT²⁹¹.

A continuación, se procede a abordar el poder de representación²⁹². La normativa aduanera de la Unión Europea establece que el representante, cuando se relacione con las autoridades aduaneras, deberá declarar por cuenta de quién está actuando y, además, si la representación que ostenta es directa o indirecta²⁹³. Por tanto, ese poder de representación hace referencia a la facultad que tiene una persona -el representante- de representar en ámbito aduanero a otra -el representado-.

La consecuencia de omitir que en una determinada actuación se está actuando como representante o de declarar que así se actúa sin ostentar el poder de representación es que las autoridades aduaneras entenderán que esta persona está actuando en nombre y por cuenta propios²⁹⁴; esto es, el representante será deudor en cuanto sujeto pasivo²⁹⁵. Sin embargo, la normativa española establece otra consecuencia distinta en estos supuestos: se tendrá el acto o trámite que se quería realizar -omitiendo que se es representante o careciendo de tal poder- por realizado o al obligado tributario por presentado -siempre y cuando el obligado tributario ratifique esa actuación en concreto-; *a contrario sensu*, en el caso de que el obligado tributario no ratifique tal actuar, se tendrá por no realizado el acto o trámite o por no presentado el obligado tributario²⁹⁶. En consecuencia, se trata de una representación expresa y no presunta²⁹⁷.

²⁹¹ Art. 4 del Real Decreto 335/2010, de 19 de marzo, por el que se regula el derecho a efectuar declaraciones en aduana y la figura del representante aduanero.

²⁹² Art. 19 del CAU.

²⁹³ VISMARA, F., *ob. cit.*, pág. 107.

²⁹⁴ Art. 19.1 del CAU.

²⁹⁵ DEZA VILLASANZ, R.: *Derecho Aduanero. Vertiente tributaria y penal*, Universidad Internacional de Andalucía, Sevilla, 2019, pág. 101.

²⁹⁶ Art. 112.1 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba 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.

²⁹⁷ STJUE de 7 de abril de 2011, Asunto C-153/10, apartado 31.

Las autoridades aduaneras tienen el derecho de pedir el poder de representación al representante, salvo quien ejerza habitualmente la representación con la condición de que pueda mostrar tal prueba, así como en otros supuestos específicos²⁹⁸.

Además, es menester destacar la creación de dos registros en sede de representación aduanera dada la importancia de los trámites telemáticos en este ámbito: en primer lugar, el registro y gestión de apoderamientos y el registro y gestión de las sucesiones y de las representaciones legales de menores e incapacitados para la realización de trámites y actuaciones por Internet ante la Agencia Tributaria²⁹⁹; y, en segundo lugar, el registro y gestión de las autorizaciones de despacho aduanero³⁰⁰. Ante el interrogante de cuál es el motivo de la existencia de dos registros, la presentación de declaraciones en aduana es una especialidad exclusiva del ámbito aduanero, por lo que se debió crear otro registro específico, el segundo de los citados anteriormente. El resto de trámites aduaneros encajan con el primero de los registros. En cuanto a esas peculiaridades que rodean la presentación de declaraciones en aduanas, la misma representación sería una de ellas, ya que puede ser tanto directa como indirecta, a diferencia del ámbito tributario nacional, dado que un representante no puede actuar en nombre propio, o también se puede citar los requisitos que ha de cumplir el representante aduanero³⁰¹.

2.3. El Operador Económico Autorizado

²⁹⁸ Apartados 2 y 3 del art. 19 del CAU.

²⁹⁹ Regulado por la Resolución de 18 de mayo de 2010, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en relación con el registro y gestión de apoderamientos y el registro y gestión de las sucesiones y de las representaciones legales de menores e incapacitados para la realización de trámites y actuaciones por Internet ante la Agencia Tributaria.

³⁰⁰ Regulado por la Resolución de 5 de marzo de 2015, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en relación con el registro y gestión de las autorizaciones de despacho aduanero.

³⁰¹ RODRÍGUEZ ENTREMONZAGA, N., *ob. cit.*, págs. 7 y 8.

Para comprender el nacimiento de la idea del Operador Económico Autorizado³⁰² hemos de tener presente que los atentados terroristas del 11 de septiembre de 2001 cometidos en Estados Unidos cambiaron el papel eminentemente fiscal que tenían las aduanas y se les otorgó también competencias en materia de seguridad. Todo esto se ha venido desarrollando desde el Marco Normativo para Asegurar y Facilitar el Comercio Global³⁰³ de la OMA, marco normativo en que se establecen tres pilares fundamentales: el pilar aduana-aduana, el pilar aduana-empresa y el pilar aduanas-otras autoridades públicas nacionales e internacionales³⁰⁴. De estos tres pilares, interesa para nuestro estudio resaltar el segundo pilar, aduana-empresa³⁰⁵, ya que se persigue una alianza entre las aduanas y las empresas, beneficiándose los OEA de simplificaciones y facilidades, como se verá a continuación.

El estatuto de OEA no es obligatorio solicitarlo³⁰⁶, sino que tiene carácter potestativo para el operador económico -que esté establecido en el territorio aduanero de la Unión y que cumpla con los requisitos previstos al efecto- que quiera obtener una serie de ventajas respecto a los operadores que no gocen del citado estatuto³⁰⁷.

En cuanto a quién puede solicitarlo, los conceptos de “persona”, “persona establecida en el territorio aduanero de la Unión” y “operador económico” ya se expusieron anteriormente, siendo, por tanto, de interés determinar qué significa que realice una actividad aduanera. Pues bien, tendría que tratarse de actividades reguladas

³⁰² En adelante, OEA.

³⁰³ En adelante, marco SAFE.

³⁰⁴ RODRÍGUEZ ENTREMONZAGA, N., *ob. cit.*, págs. 9 y 10.

³⁰⁵ OMA: *Marco de norma SAFE*, edición 2018, págs. 25 y 26. Disponible online: <http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/es/pdf/topics/facilitation/instruments-and-tools/tools/safe-package/safe-framework.PDF?la=en>

³⁰⁶ Art. 38.1 del CAU.

³⁰⁷ COMISIÓN EUROPEA, *Operadores Económicos Autorizados. El libro electrónico interactivo*, pág. 4. Disponible online: https://ec.europa.eu/assets/taxud/taxation_customs/elearning/ebooks/aeo_ebook_es/index.html

por la normativa aduanera: así, no se entenderá que realiza una actividad económica regulada por la legislación aduanera en el supuesto de un proveedor que esté establecido en el territorio aduanero de la Unión cuya única actividad sea la distribución de bienes en el régimen de libre práctica a un fabricante en el mismo territorio, o tampoco se entenderá como tal el fabricante que se dedica exclusivamente a la producción de mercancías para el mercado interno comunitario que son hechas con materias primas en libre práctica. Por el contrario, sí se considerarán operadores económicos que realizan actividades económicas reguladas por la normativa aduanera a aquéllos que participen en una o varias cadenas de suministros internacionales: piénsese en el fabricante que produce una mercancía que va a ser exportada, o en el exportador, o el representante aduanero cuyo representado realiza actividades en el marco de la importación o la exportación, entre otros³⁰⁸.

Existen dos tipos de autorizaciones en relación al estatuto de OEA: OEA de simplificaciones aduaneras y OEA de seguridad y protección. La primera autorización - OEA de simplificaciones aduaneras- concederá al operador económico titular de la misma poder acogerse a una serie de procedimientos simplificados; y la segunda autorización - OEA de seguridad y protección- permitirá obtener al operador económico titular de la misma facilidades en sede de seguridad y protección. Además, ambas autorizaciones son acumulables, por lo que un operador económico puede ostentar tanto la autorización de simplificaciones aduaneras como la autorización de seguridad y protección y, una vez que le sea concedido el estatuto de OEA, será reconocido en cualquier Estado miembro³⁰⁹.

Los requisitos que se establecen para la obtención del estatuto de OEA son³¹⁰: a) que el candidato no haya cometido ninguna infracción grave ni reiterada de la normativa aduanera y de la normativa fiscal y, en particular, que no haya sido condenado por un delito grave en relación con su actividad económica -para ambos tipos de OEA-; b) que el candidato posea un sistema adecuado de gestión de registros comerciales a través del cual exista un control elevado tanto de sus operaciones como del flujo de mercancías

³⁰⁸ COMISIÓN EUROPEA, *ob. cit.*, págs. 8 a 10.

³⁰⁹ Apartados 2, 3 y 4 del art. 38 del CAU.

³¹⁰ Nótese que la gran mayoría ya han sido abordados anteriormente porque a la hora de abordar la representación aduanera había una remisión expresa al precepto que se aborda, el art. 39 del CAU.

como de gestión de los registros de transporte, con el fin de poder llevar a cabo los controles aduaneros -para ambos tipos de OEA-; c) que el candidato sea solvente desde el punto de vista financiero, aspecto que se acredita con el cumplimiento de sus compromisos y con el tipo de actividad que venga desarrollando -para ambos tipos de OEA-; d) que el candidato posea un nivel adecuado, o bien de competencia, o bien de cualificaciones profesionales que estén relacionadas con su actividad -para el OEA de simplificaciones aduaneras-; y e) que el candidato posea niveles de seguridad y protección adecuados con medidas que garanticen ambos elementos, la seguridad y la protección, en la cadena de suministro internacional -para el OEA de seguridad y protección-³¹¹.

Los beneficios, ventajas o facilidades a los que se hacía referencia dependerán de los tipos de autorizaciones de los que consta el estatuto de OEA: a) procedimiento simplificado -para el OEA de simplificaciones aduaneras-³¹², b) menor cantidad de controles de tipo físico y documental -para ambos tipos de OEA-³¹³, c) notificación anterior a la llegada de las mercancías al territorio aduanero de la Unión cuando el envío que afecta al operador económico sea escogido para ser sometido a un control físico, siempre y cuando tal notificación no comprometa el control a realizar o el resultado que se pueda obtener del mismo -para el OEA de seguridad y protección-³¹⁴; d) notificación anterior a la presentación de las mercancías ante la aduana cuando el envío que afecta al operador económico sea escogido para ser sometido a un control aduanero, siempre y cuando tal notificación no comprometa el control a realizar o el resultado que se pueda obtener del mismo -para ambos tipos de OEA-³¹⁵; e) prioridad cuando haya sido escogido para controles físicos o documentales -para ambos tipos de OEA-³¹⁶; f) posibilidad de que los controles se lleven a cabo en otro lugar físico -para ambos tipos de OEA-³¹⁷; g)

³¹¹ Art. 39 del CAU.

³¹² Art. 38.5 del CAU.

³¹³ Art. 38.6 del CAU y art. 24.1 del RECAU.

³¹⁴ Art. 38.6 del CAU y art. 24.2 del RECAU.

³¹⁵ Art. 38.6 del CAU y art. 24.3 del RECAU.

³¹⁶ Art. 38.6 del CAU y art. 24.4 del RECAU.

³¹⁷ Art. 38.6 del CAU y art. 24.4 del RECAU.

concesión de las ventajas citadas consecuencia de la tenencia del estatuto de OEA a personas que estén establecidas en países o territorios que no forman parte del territorio aduanero de la Unión, siempre y cuando cumplan con los requisitos de las legislaciones de sus países y que, además, la Unión Europea considere los mencionados requisitos como equivalentes a los que prevé el Derecho comunitario³¹⁸; y h) ventajas indirectas - aquellos beneficios que no vienen reflejados directamente en la legislación aduanera, pero que pueden resultar positivos para la actividad comercial del operador económico en cuestión-, como son una mejora en la relación entre el OEA y la autoridad aduanera correspondiente o también otras ventajas derivadas de la inversión por parte del OEA en seguridad y protección como son una mejora en la planificación, clientes más satisfechos o reducción de los incidentes laborales, entre otros³¹⁹.

Por lo que respecta el procedimiento para obtener el estatuto de OEA, el interesado deberá presentar una solicitud a la autoridad aduanera competente de los Estados miembros³²⁰. Esa autoridad aduanera competente se determinará atendiendo al lugar de llevanza o donde esté la contabilidad principal del interesado a efectos aduaneros y en donde se realice como mínimo una parte de las actividades que serán objeto del estatuto de OEA³²¹; ahora bien, en la hipótesis de que no haya sido posible la determinación de la autoridad aduanera competente por la vía expuesta, se considerará que esa autoridad competente será la del lugar donde el interesado lleve a término o la del lugar donde esté accesible la contabilidad principal³²².

La decisión de tenencia del estatuto de OEA puede ser modificada, suspendida o revocada como cualquier otra decisión en materia aduanera³²³. La suspensión del estatuto

³¹⁸ Art. 38.7 del CAU.

³¹⁹ COMISIÓN EUROPEA, *ob. cit.*, págs. 14 y 15. Además, cfr. VISMARA, F., *ob. cit.*, págs. 93 a 98 y FABIO, M., *ob. cit.*, págs. 903 a 911.

³²⁰ Es el art. 27 del RDCAU el que remite al art. 22.1 del CAU y al art. 12 del RDCAU para la individualización de la autoridad aduanera competente en sede de la solicitud del estatuto de OEA.

³²¹ Art. 22.1 del CAU.

³²² Art. 12 del RDCAU.

³²³ RODRÍGUEZ ENTREMONZAGA, N., *ob. cit.*, pág. 14.

de OEA se puede producir porque el sujeto haya violado las condiciones o los criterios previstos en la normativa aduanera o porque existan motivos suficientes como para considerar que el sujeto ha cometido un hecho que podría ser enjuiciable en proceso penal que esté conectado con la legislación aduanera. La revocación del estatuto de OEA, por su parte, tiene lugar cuando el sujeto no lleve a cabo las medidas que se exigen para las condiciones y los criterios que exige la normativa aduanera o también tiene lugar cuando el sujeto viole de forma grave la legislación aduanera y no se prevea ningún derecho a recurrir posterior³²⁴.

2.4. Las autoridades aduaneras ante la normativa de la Unión: su estructuración y articulación en España

Las autoridades aduaneras, según el CAU, son el conjunto de Administraciones de los Estados miembros que tengan la competencia de aplicar la legislación aduanera³²⁵. Estas autoridades aduaneras tienen funciones importantes, las cuales no van a ser únicamente la supervisión tanto del intercambio internacional de mercancías en la Unión Europea como de la seguridad interna de la cadena de suministros, sino también el seguimiento y la gestión del comercio internacional³²⁶.

La unión aduanera es una competencia exclusiva de la Unión Europea. Así las cosas, será la Unión Europea la que se encargue de legislar en esta sede y, con la previsión que se acaba de exponer del CAU, se establece que son los Estados miembros los que, mediante sus Administraciones, aplicarán la normativa aduanera³²⁷.

³²⁴ VISMARA, F., *ob. cit.*, pág. 98.

³²⁵ Art. 5, apartado 1, del CAU.

³²⁶ VISMARA, F., *ob. cit.*, pág. 69.

³²⁷ RODRIGO SERRADILLA, F., *ob. cit.*, pág. 2 (versión online).

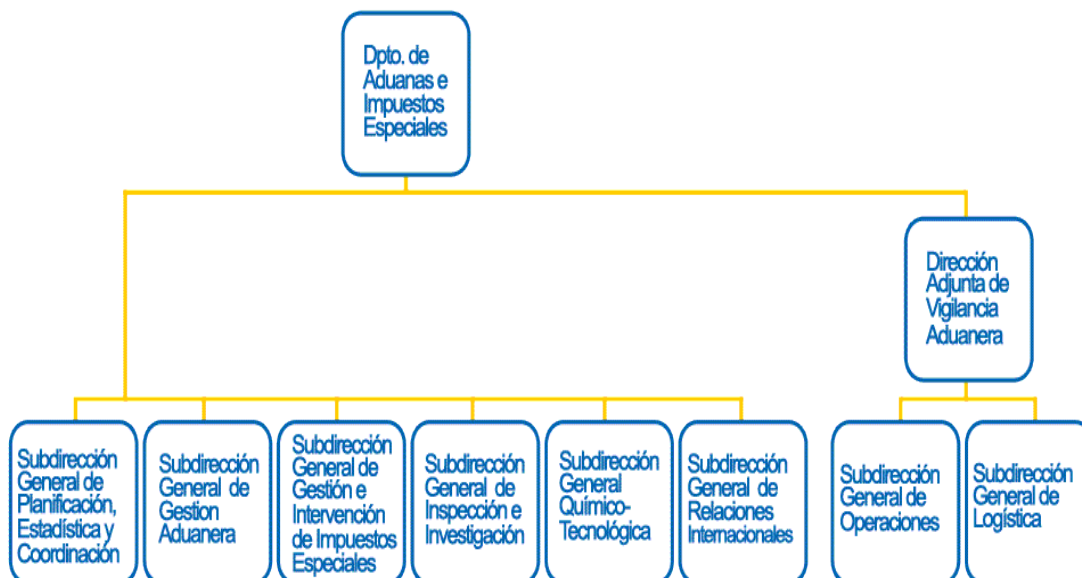
España ha decidido que sea la AEAT la organización administrativa competente en la aplicación efectiva del sistema tributario estatal y del aduanero³²⁸. En particular, la citada Administración se encuentra estructurada en servicios centrales y en servicios territoriales: mientras es el Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales el que encabeza los servicios centrales atendiendo a la Orden PRE/3581/2007, de 10 de diciembre, por la que se establecen los departamentos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y se les atribuyen funciones y competencias³²⁹, la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales lo estará en relación a los servicios territoriales según lo puesto en la Resolución de 28 de julio de 1998, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se estructuran los Servicios de Aduanas e Impuestos Especiales, Dependientes de las Delegaciones Especiales y Delegaciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

El Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la AEAT queda estructurado de la siguiente forma:

Figura 1. Organigrama de los servicios centrales de la Aduana española.

³²⁸ Art. 103.Uno.2 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado.

³²⁹ Art. 1 d) y art. 7 de la Orden PRE/3581/2007, de 10 de diciembre, por la que se establecen los departamentos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y se les atribuyen funciones y competencias.

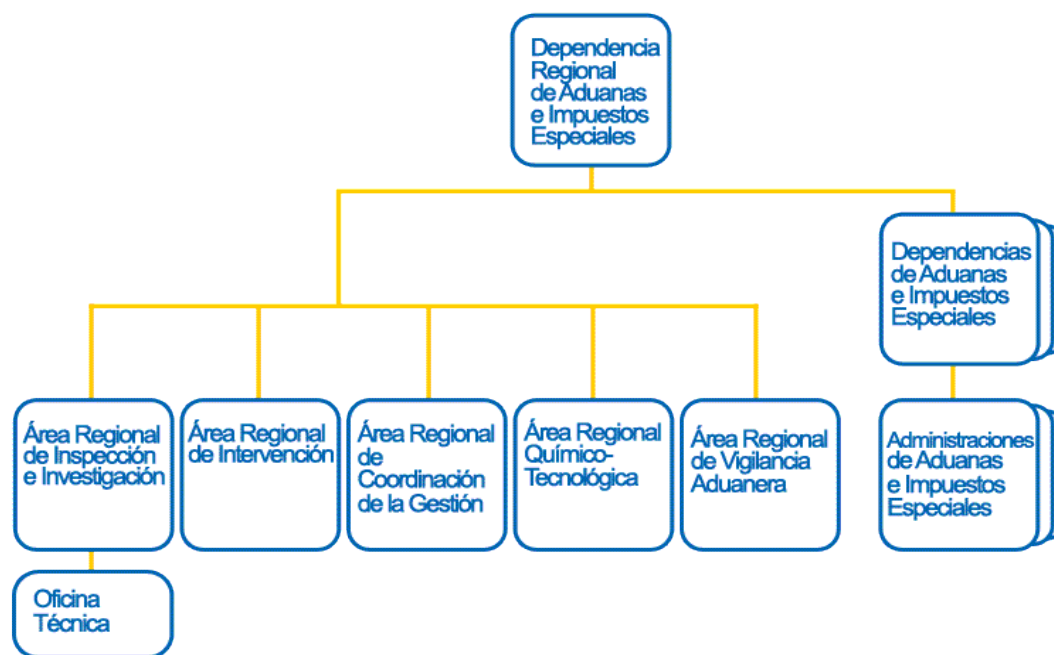


Fuente: Agencia Estatal de Administración Tributaria³³⁰.

Por su parte, las dependencias regionales de Aduanas e Impuestos Especiales se estructuran tal y como sigue:

Figura 2. Organigrama de los servicios territoriales de la Aduana española.

³³⁰ La Figura 1 se ha obtenido de la página web de la AEAT. Disponible online en: https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Aduanas_e_Impuestos_Especiales/ Presentacion/La_Aduana_espanola/ INFORMACION/Conocenos/ INFORMACION/Organigrama/Servicios_centrales/Servicios_centrales.shtml



Fuente: Agencia Estatal de Administración Tributaria³³¹.

Un aspecto que se ritiene interesante destacar es la motivación por la que se utiliza para la estructuración de los servicios centrales la forma de la Orden Ministerial y para la de los servicios territoriales la forma de la Resolución de la Presidencia de la AEAT.

Así, respecto a la Orden PRE/3581/2007, de 10 de diciembre, por la que se establecen los departamentos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y se les atribuyen funciones y competencias, es decir, respecto a los servicios centrales, se establece que, en los supuestos de nacimiento, de modificación o de eliminación de los Departamentos, así como de sus competencias, que constituyan la AEAT se hará mediante la figura de la Orden Ministerial del Ministro de Economía y Hacienda y del Ministro para las Administraciones Públicas -aunque hoy en día encontramos una

³³¹ La Figura 2 se ha obtenido de la página web de la AEAT. Disponible online en: https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Aduanas_e_Impuestos_Especiales/ Presentacion/La_Aduana_espanola/ INFORMACION/Conocenos/ INFORMACION/Organigrama/Servicios_territoriales/Servicios_territoriales.shtml

organización a nivel de ministerios distinta³³². Dado que esta Orden a la que se hace referencia afecta a diversos Departamentos, ha de tener la forma de Orden del Ministerio de la Presidencia³³³.

Por su parte, respecto a la Resolución de 28 de julio de 1998, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se estructuran los Servicios de Aduanas e Impuestos Especiales, Dependientes de las Delegaciones Especiales y Delegaciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, esto es, respecto a los servicios territoriales, el Ministro de Economía y Hacienda está facultado tanto a organizar unidades inferiores al Departamento como a habilitar al Presidente de la AEAT para que pueda dictar resoluciones en las que queden estructuradas las mencionadas unidades inferiores y las dote de competencias³³⁴.

3. El suministro de información

3.1. El registro y la identificación de los operadores económicos: el número EORI

Existe una estrecha relación entre los procedimientos de registro y de identificación y el número de registro e identificación de los operadores económicos³³⁵: este número EORI se puede definir como aquel número único en todo el territorio aduanero de la Unión que sirve para la identificación de un operador económico u otra

³³² Art. 103.Once.5 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991.

³³³ Art. 24.1 f) de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno.

³³⁴ Art. 103.Once.5 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991; además, apartado decimoquinto de la Orden de 2 de junio de 1994 por la que se desarrolla la estructura de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

³³⁵ En adelante, número EORI, debido a su denominación en inglés (*Economic Operators' Registration and Identification*).

persona que tiene por objeto el registro de este último y que viene asignado por parte de una autoridad aduanera³³⁶.

En cuanto al motivo por el que existe un número EORI, se introdujo por parte del Derecho de la Unión Europea porque se consideró que era necesario que tanto los operadores económicos como algunas personas tuviesen un número único de registro e identificación que les sirviese para sus relaciones con las autoridades aduaneras en el territorio aduanero de la Unión y también para facilitar el intercambio de información entre esas autoridades aduaneras y entre estas últimas y otras autoridades de la misma naturaleza³³⁷.

Así las cosas, los operadores económicos que estén establecidos en el territorio aduanero de la Unión tienen la obligación de registrarse ante las autoridades aduaneras de los Estados miembros en que estén establecidos³³⁸. Ahora bien, no solamente se contempla tal obligación para los operadores económicos que estén establecidos en el territorio aduanero de la Unión, sino también, en casos tasados, para aquéllos que no estén establecidos en este territorio -debiendo realizarlo ante las autoridades aduaneras que sean las responsables del lugar en el que presenten por primera vez una declaración o una solicitud de decisión- e incluso para personas que no sean operadores económicos -que seguirá la lógica anteriormente expuesta: si están establecidas en el territorio aduanero de la Unión, el registro se llevará a cabo ante las autoridades aduaneras de los Estados miembros donde estén establecidos; mientras que si no están establecidas en dicho territorio, se registrarán ante las autoridades responsables del lugar en donde se vaya a presentar por primera vez una declaración o una solicitud de decisión-³³⁹.

³³⁶ Art. 1, apartado 18, del RDCAU.

³³⁷ Esta justificación de la creación del número EORI estaba recogida en el tercer considerando del acto de la Unión Europea que introdujo el sistema de números EORI, esto es, el Reglamento (CE) n° 312/2009 de la Comisión, de 16 de abril de 2009, que modifica el Reglamento (CEE) n° 2454/93 por el que se fijan determinadas disposiciones de aplicación del Reglamento (CEE) n° 2913/92 del Consejo por el que se establece el código aduanero comunitario (VISMARA, F., *ob. cit.*, pág. 102).

³³⁸ FABIO, M., *ob. cit.*, pág. 375.

³³⁹ Art. 9 del CAU.

En el caso de los operadores económicos que no estén establecidos en el territorio aduanero de la Unión, éstos deberán registrarse para poder realizar las siguientes actuaciones: a) la presentación de una declaración en aduana en el territorio aduanero de la Unión³⁴⁰; b) la presentación de una declaración sumaria de entrada o de salida en el territorio aduanero de la Unión; c) la presentación de una declaración de depósito temporal en el territorio aduanero de la Unión; d) actuar en calidad de transportista a efectos de transporte por mar, por vías navegables interiores o por aire; e) actuar en calidad de transportista que esté conectado al sistema aduanero y tenga el deseo de recibir las notificaciones que se prevén en la normativa aduanera en sede de presentación o modificación de declaraciones sumarias de entrada; f) la solicitud del registro y de la aprobación de la prueba del estatuto aduanero de mercancías de la Unión³⁴¹. La práctica ha demostrado que, en las situaciones que se acaban de exponer, registrar a estos operadores económicos no establecidos en el territorio aduanero de la Unión será una labor más compleja, dado que es común que los mismos no estén identificados previamente por ningún Estado miembro³⁴².

Por su parte, como se expuso *supra*, no solamente va a afectar a los operadores económicos, sino también se prevé que incida sobre las personas. Pues bien, en cuanto a

³⁴⁰ No obstante, no se exige para todas las declaraciones en aduana el registro de los operadores económicos no establecidos en el territorio aduanero de la Unión. En particular, no es necesario este registro para: a) las declaraciones en aduana que se realicen atendiendo a los arts. 135 a 144 del RDCAU; b) aquellas declaraciones para incluir un bien en el régimen de importación o las declaraciones de reexportación para la ultimación del citado régimen aduanero -exceptuando que el registro fuese necesario para la utilización del sistema de gestión común de garantía caso en que el registro sería obligatorio-; c) las declaraciones en aduana que se realicen gracias al Convenio relativo a un régimen común de tránsito por un operador económico que esté establecido en un Estado de tránsito común -salvo que la declaración se vaya a presentar en lugar de una declaración sumaria de entrada o que esa declaración se vaya a utilizar como declaración previa a la salida, siendo entonces obligatorio el registro-; y d) aquellas declaraciones en aduana que se efectúen bajo el régimen de tránsito de la Unión Europea por un operador económico que esté establecido en Andorra o San Marino -salvo que la declaración se vaya a presentar en lugar de una declaración sumaria de entrada o que esa declaración se vaya a utilizar como declaración previa a la salida, tendiendo, en este caso, carácter obligatorio la declaración- (art. 5 del RDCAU).

³⁴¹ Art. 5 del RDCAU.

³⁴² RODRÍGUEZ ENTREMONZAGA, N., *ob. cit.*, pág. 3.

las personas que no sean operadores económicos, la obligación de registro puede nacer o bien porque sea una exigencia del Ordenamiento jurídico de la Unión Europea o el Derecho nacional de los Estados miembros, o bien porque la operación que realice esa persona exija un número EORI³⁴³.

Por tanto, la identificación de un sujeto que realiza actividades aduaneras se lleva a término con la atribución de un número EORI³⁴⁴, el cual tendrá un máximo de 17 caracteres. Dado que son las autoridades aduaneras de los Estados miembros las encargadas de establecer el procedimiento de asignación del mencionado código a los operadores económicos y otras personas, en el caso de España la regulación se contiene en la Resolución de 28 de enero de 2010, del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en la que se recoge el procedimiento para la asignación del número de Registro e Identificación de Operadores Económicos (EORI)³⁴⁵.

El número EORI puede ser invalidado mediante dos vías: a petición del operador económico o la persona que está registrado; o a petición de la autoridad aduanera en el momento en que tiene en su conocimiento que el operador económico o la persona registrada haya cesado en las actividades aduaneras que requieren de registro³⁴⁶.

3.2. La información en la relación aduanera: comunicación, intercambio y suministro

La cuestión de la información en la relación aduanera se localiza en la Sección 1 del Capítulo 2 del Título I del CAU. La sección se denomina “Suministro de información”

³⁴³ Art. 6 del RDCAU.

³⁴⁴ VISMARA, F., *ob. cit.*, pág. 101.

³⁴⁵ RODRÍGUEZ ENTREMONTZAGA, N., *ob. cit.*, pág. 2.

³⁴⁶ Art. 9.4 del CAU y art. 7.1 del RDCAU.

dentro del capítulo de “Derechos y obligaciones de las personas en el marco de la legislación aduanera”. Si bien los arts. 14 y 15 abordan el suministro de información por/a las autoridades aduaneras, respectivamente, dentro de esta Sección 1 del Capítulo 2 del Título I del CAU existen otros preceptos que utilizan otros términos que no son “suministro”, como el art. 12, que hace referencia a la “comunicación de información y protección de datos”, y también el art. 13, que lleva como título “Intercambio de información complementaria entre las autoridades aduaneras y los operadores económicos”.

Cabe destacar que toda información que se trasladen las autoridades aduaneras en el marco de la cooperación entre éstas será abordada con detenimiento en el Capítulo IV de esta Tesis Doctoral, que trata exclusivamente esta cuestión.

Comenzando por el suministro de información por las autoridades aduaneras a cualquier persona interesada, éste se manifiesta por diversas vías: a) solicitud, por parte del interesado, de información que sea relativa a la aplicación de la normativa aduanera a las autoridades aduaneras, pudiendo ser rechazado el suministro de información en el caso de que no exista una relación con una actividad en ámbito de comercio internacional de mercancías; b) diálogo con regularidad entre los operadores económicos y las autoridades aduaneras y también entre este tipo de autoridades de distintos países; c) promoción, por parte de las autoridades aduaneras, de la transparencia mediante la publicación de la normativa aduaneras y de los formularios³⁴⁷.

En el caso de España, el suministro de información por parte de las autoridades aduaneras se subsumiría en el deber de información y asistencia a los obligados tributarios³⁴⁸, deber que se plasma en la publicación de la legislación tributaria y de la doctrina tributarista, contestaciones a las consultas escritas o asistencia en la relación de declaraciones, de autoliquidaciones y de comunicaciones tributarias³⁴⁹.

³⁴⁷ Art. 14 del CAU.

³⁴⁸ RODRÍGUEZ ENTREMONTZAGA, N., *ob. cit.*, pág. 8.

³⁴⁹ Arts. 85 y ss. de la LGT. De igual forma, la realización de estas actuaciones se regiría por lo dispuesto en el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las

En cuanto al suministro de información a las autoridades aduaneras por parte de los interesados, se trata de una obligación que tienen las personas en el marco de la legislación aduanera, obligación que se concreta, como se verá a continuación, en la diligencia de estas personas³⁵⁰. Se señala, primeramente, que es una obligación que tiene cualquier persona interviniente de forma directa e indirecta tanto en el cumplimiento de las formalidades aduaneras como en los controles que se realizan en la aduana. En particular, se les exigen que, en el supuesto de que estas personas sean requeridas por las autoridades aduaneras, les faciliten a estas últimas la información, documentación y asistencia que les hayan sido exigidas. Posteriormente, también se establece como obligaciones para el declarante -por tanto, en el caso de que se actúe mediante representante aduanero, éste será también quien quede sujeto a estas obligaciones-: que la información sea exacta y completa; que los documentos justificativos sean auténticos, exactos y válidos; y que cumpla toda obligación que nazca como consecuencia del régimen aduanero en que haya sido incluida la mercancía³⁵¹.

Una vez que se ha tratado el suministro de información por las autoridades aduaneras y el suministro de información a las autoridades aduaneras, también aparecen en este contexto, como se indicó *supra*, los conceptos de “comunicación de información” y de “intercambio de información”, en preceptos anteriores.

Cuando el CAU aborda la comunicación de información, se está haciendo referencia a la transferencia de información que ha obtenido la autoridad aduanera a otras autoridades aduaneras y autoridades competentes, donde rige el deber de secreto profesional, conociendo este último de excepciones, como la difusión de información en el marco de un proceso judicial o de la cooperación aduanera sustentada en un marco de acuerdo internacional o del Derecho de la Unión Europea³⁵².

actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

³⁵⁰ VISMARA, F., *ob. cit.*, pág. 103.

³⁵¹ Art. 15 del CAU.

³⁵² Art. 12 del CAU.

Por su parte, el intercambio de información aparece en el CAU, bien en el marco del establecimiento de que todo flujo de información entre operadores económicos y autoridades aduaneras o entre estas últimas se ha de hacer mediante sistemas de intercambio en que existan técnicas de tratamiento electrónico de datos, bien en el traslado de información complementaria en el marco de la cooperación entre autoridades aduaneras y operadores económicos con el fin de detectar y prevenir riesgos³⁵³.

Podría ser cuestionable que se haya insertado en el capítulo del CAU concerniente a los derechos y obligaciones de las personas en el contexto de la normativa aduanera preceptos que versan sobre la cooperación entre autoridades aduaneras, donde no aparece expresamente en esa relación entre autoridades el operador económico. En el fondo, a la persona que actúa en el marco de la legislación aduanera le interesa que aquello que traslade a las autoridades aduaneras sea tratado de forma confidencial y, además, que esté perfectamente regulada la cooperación entre estas autoridades.

4. El sistema de decisiones relativas a la aplicación de la normativa aduanera

Una decisión, en el contexto de la legislación aduanera de la Unión Europea, es aquel acto emanado por la autoridad aduanera relativo a la normativa aduanera a través del cual la citada autoridad se pronuncia con respecto a un caso particular y produciendo efectos jurídicos para el interesado³⁵⁴. De esta forma, el legislador comunitario manifiesta su voluntad de establecer un sistema de decisiones único en el territorio aduanero de la Unión, y esto se lleva a término con el establecimiento de un procedimiento común en susodicho territorio³⁵⁵.

³⁵³ Arts. 6 y 13 del CAU.

³⁵⁴ Art. 5, apartado 39, del CAU.

³⁵⁵ MARÍN RAMÍREZ, M. A.: “Decisiones relativas a la aplicación de la legislación aduanera”, en SOLÉ ESTALELLA, J. A. (Dir.): *El Código Aduanero de la Unión y su normativa de desarrollo*, 1ª ed., Thomson Reuters Aranzadi, Pamplona, 2017, pág. 2 (versión online).

El CAU distingue entre las siguientes decisiones: decisiones adoptadas previa solicitud, decisiones adoptadas sin solicitud previa, decisiones relativas a las informaciones vinculantes y decisiones relativas a las informaciones vinculantes en relación con otros elementos³⁵⁶.

En primer lugar, en relación a las decisiones adoptadas previa solicitud, se habrá de aportar a la autoridad que sea competente toda información con el fin de que pueda adoptarse la decisión. Como regla general, la autoridad competente será aquella que esté localizada donde se produce la llevanza de la contabilidad principal del interesado o donde ésta esté accesible y donde se realice como mínimo una parte de las actividades a las que se refiere la decisión. Una vez realiza la solicitud, las autoridades han de comprobar si se dan todas las condiciones establecidas para aceptar la solicitud del interesado en un máximo de 30 días desde que se recibió la citada solicitud, y adoptarán la decisión y notificarán al interesado en un plazo máximo de 120 días desde que fue aceptada la solicitud, si bien se permite también una posible prórroga por parte de las autoridades³⁵⁷.

Ahora bien, en el caso de que se considere que la decisión puede ser perjudicial para el solicitante, se establece el derecho a ser oído, que consiste en el traslado por parte de las autoridades competentes, salvo en casos tasados³⁵⁸, de los fundamentos en que basarán su decisión al solicitante para que éste presente las observaciones que considere oportunas, debiendo resolver y notificarle, y, si efectivamente acaba perjudicando tal decisión al solicitante, habrá de indicarse tanto la motivación como el derecho de recurso³⁵⁹. Tal es la importancia de este derecho a ser oído que ya había sido reconocido

³⁵⁶ Arts. 22 a 37 del CAU.

³⁵⁷ VISMARA, F., *ob. cit.*, pág. 71.

³⁵⁸ No se trasladarán los motivos al interesado cuando, por ejemplo, exista una investigación que tenga por objeto perseguir un fraude (art. 22.6 e) del CAU).

³⁵⁹ Art. 22. 6 y 7 del CAU.

por la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea³⁶⁰ y ha sido plasmado en la normativa aduanera³⁶¹.

En cuanto a la compatibilidad del derecho a ser oído según la normativa aduanera comunitaria y el Derecho interno español, sería conveniente destacar dos procedimientos de gestión -el procedimiento de verificación de datos y el procedimiento de comprobación limitada- y el procedimiento de inspección recogidos en la LGT: por una parte, en los procedimientos de gestión de verificación de datos y de comprobación limitada se traslada al interesado la fundamentación de una decisión que no le es favorable mediante la propuesta de resolución y, además, existe la posibilidad de que se prescinda tanto de la propuesta de resolución como del trámite de audiencia al interesado, siendo, en consecuencia, compatible la normativa española con el Derecho de la Unión Europea; y, por otra parte, en cuanto al procedimiento de inspección, se establece que no habrá trámite de audiencia antes del acta, también que el trámite de audiencia que es concedido a través de un acta de disconformidad durará 30 días naturales y, además, que el derecho a ser oído en el caso de las actas de conformidad se ejerce cuando el interesado está de acuerdo con el fondo del acta³⁶².

En relación a los efectos de las decisiones adoptadas previa solicitud, la regla general es que desplegará tal decisión efectos en el momento en que el interesado reciba la notificación de la adopción de la solicitud o cuando se retenga que la ha recibido; además, su validez no tiene limitación temporal alguna³⁶³; y tendrán validez en el conjunto del territorio aduanero de la Unión -salvo que se especifique que se limita a una determinada parte de este territorio-, aspecto éste que afirma el reconocimiento mutuo de

³⁶⁰ La jurisprudencia comunitaria definió el derecho a ser oído como un principio general referido a la acción de los órganos de la Unión Europea, como así lo reflejó en la STJCE de 4 de julio de 1963, Asunto C-32/62 (VISMARA, F., *ob. cit.*, págs. 73 y 74).

³⁶¹ Considerando 27 del CAU.

³⁶² MARÍN RAMÍREZ, M. A., *ob. cit.*, págs. 19 a 21 (versión online).

³⁶³ Apartados 4 y 5 del art. 22 del CAU.

decisiones en el territorio aduanero de la Unión, asegurando, así, la aplicación uniforme de la normativa aduanera en la Unión Europea³⁶⁴.

En cuanto a la gestión de las decisiones que se analizan, las adoptadas previa solicitud, se establecen dos obligaciones concretas para el interesado: cumplimiento de las obligaciones que descendan de la decisión adoptada e información de manera inmediata a las autoridades aduaneras de los elementos que aparezcan una vez haya sido adoptada la citada solicitud que tengan la capacidad de influir en el mantenimiento o contenido de la misma. Además, se puede producir la anulación, la modificación o la revocación de la decisión por parte de la autoridad aduanera que la haya adoptado cuando no sea conforme a Derecho en cualquier momento; incluso, en supuestos determinados, tales autoridades pueden reexaminar o también pueden suspender una decisión que no sea posible anular, revocar o modificar. También se les encarga a las autoridades aduaneras la supervisión de las condiciones y los controles que ha de cumplir el titular de una decisión, esto es, el interesado que solicitó la adopción de una decisión que le fue concedida³⁶⁵.

Otros aspectos imprescindibles son la anulación de decisiones favorables y la revocación y la modificación de decisiones favorables. Estos tres aspectos proceden a ser agrupados en dos grupos por las causas en que pueden fundarse: mientras que para la anulación se requiere la acumulación de tres circunstancias, la revocación y la modificación pueden llevarse a cabo por dos circunstancias alternativas.

Comenzando por la anulación de decisiones favorables, ésta se producirá en el caso de que la decisión se haya adoptado por informaciones incorrectas o incompletas, que su titular fuese consciente, o debiera haberlo sido, de que esas informaciones eran incorrectas o incompletas y que se hubiese dictado una decisión distinta si hubiese llegado al conocimiento de las autoridades competentes en la adopción de la decisión la información correcta y completa. Una vez que la autoridad haya decidido la anulación de una decisión, se habrá de notificar al titular de esa decisión y será efectiva desde el momento en que la decisión inicial -la que se ha anulado- desplegó efectos jurídicos.

³⁶⁴ VISMARA, F., *ob. cit.*, pág. 72.

³⁶⁵ DEZA VILLASANZ, R., *ob. cit.*, págs. 89 a 92.

La revocación o la modificación de una decisión favorable se producirá cuando no concurren las causas de la anulación de decisiones favorables y se dé alguna de las dos circunstancias siguientes: incumplimiento inicial o posterior de una o más de las condiciones o solicitud de revocación o modificación por parte del titular de la decisión. Una vez que se haya decidido revocar o modificar la decisión por parte de las autoridades aduaneras competentes, se notificará al titular de la esa decisión y desplegará efectos jurídicos desde el momento en que tal notificación haya sido recibida por su titular o se entienda que la ha debido recibir³⁶⁶.

Por tanto, las diferencias principales que se observan tras el análisis de los preceptos que regulan la anulación, la revocación y la modificación de decisiones favorables³⁶⁷ son: las causas que motivan la realización de tales acciones -en la anulación, las causas afectan al momento de estudio para la adopción de la decisión (información incorrecta e incompleta); mientras que en la revocación y la modificación las causas hacen referencia a comportamientos que se esperan del titular de la decisión una vez que se ha adoptado la decisión y que no afectan a la información que se utilizó para la adopción de la decisión por parte de la autoridad competente- y el momento en que despliega efectos jurídicos -en la anulación, desde que se adoptó la decisión que se anula; en la revocación y la modificación, desde cuando se notifica la revocación o la modificación-.

En segundo lugar, se procede a abordar las decisiones adoptadas sin solicitud previa. Pues bien, les será aplicable en parte lo establecido para las decisiones adoptadas previa solicitud; en particular, les será de aplicación: cuándo despliega efectos jurídicos, su validez temporal, el derecho a ser oído, la obligación por parte de las autoridades aduaneras de motivar la decisión y de mencionar el derecho de recurso y la posibilidad de anulación, revocación y modificación de las decisiones³⁶⁸.

Así, en materia del plazo en que la autoridad ha de adoptar la solicitud, no existe una duración establecida en la normativa aduanera. Piénsese en un procedimiento de

³⁶⁶ VISMARA, F., *ob. cit.*, págs. 72 y 73.

³⁶⁷ Arts. 27 y 28 del CAU.

³⁶⁸ Art. 29 del CAU.

comprobación *a posteriori*. Si el Derecho de la Unión Europea no especifica ningún plazo, el Derecho interno de los Estados miembros, en principio, no podría establecerlo, ya que esto supondría legislar en una materia que es exclusiva de la Unión, como es la unión aduanera, y se violaría, en consecuencia, el art. 2.1 del TFUE, que prohíbe a los Estados miembros legislar sobre las materias exclusivas de la Unión, salvo que hayan sido facultados por ésta para hacerlo o para aplicar sus actos³⁶⁹.

En tercer lugar, otro tipo de decisiones son las decisiones relativas a las informaciones vinculantes. Estas decisiones vinculantes son adoptadas previa solicitud y hacen referencia, en concreto, a las informaciones arancelarias vinculantes o decisiones IAV y a las informaciones vinculantes en materia de origen o decisiones IVO³⁷⁰. No podrá ser aceptada la solicitud, bien cuando exista otra solicitud respecto a la misma mercancía -y el mismo origen, en el caso de las decisiones IVO-, independientemente del solicitante -titular u otra persona que actúa por cuenta del titular- y de la aduana, bien cuando la citada solicitud no guarde relación con los fines que se establecen para las decisiones IAV o las decisiones IVO ni tampoco con ninguno de los destinos que se prevé en el régimen aduanero de que se trate³⁷¹.

Estas decisiones serán vinculantes en las materias mencionadas -clasificación arancelaria y determinación del origen del bien- para dos partes: por una parte, para la autoridad aduanera, respecto al titular de la decisión, en relación con aquellas mercancías cuyas formalidades aduaneras se realicen desde el momento en que la decisión despliegue efectos jurídicos; y, por otra parte, para el titular de la decisión, respecto de las autoridades aduaneras, desde el momento en que reciba la notificación de la decisión o se estime que la ha recibido³⁷².

Para que pueda aplicarse una decisión IAV, el titular de la misma habrá de probar que el bien declarado corresponde con lo descrito en la decisión; y, para que sea de aplicación una decisión IVO en el contexto de un determinado régimen aduanero, el

³⁶⁹ MARÍN RAMÍREZ, M. A., *ob. cit.*, págs. 18 y 19 (versión online).

³⁷⁰ Art. 33.1 del CAU.

³⁷¹ FABIO, M., *ob. cit.*, pág. 72.

³⁷² VISMARA, F., *ob. cit.*, págs. 75 y 76.

titular de ésta probará que tanto el bien como las circunstancias determinantes de la adquisición en origen corresponden con lo descrito en la decisión³⁷³.

La duración de la validez de una decisión IAV o de una decisión IVO es de 3 años a contar desde el momento en que la decisión surtió efecto. Sin embargo, puede dejar de ser válida antes del citado plazo, estableciéndose causas distintas en función del tipo de decisión de que se trate. Una decisión IAV puede dejar de ser válida antes de los 3 años previstos por la normativa aduanera comunitaria cuando viole a esta última por la realización de alguna de estas dos hipótesis: adopción de una modificación de la nomenclatura o adopción de medidas por parte de la Comisión que tienen como objeto la determinación de la clasificación arancelaria de los bienes. Una decisión IVO puede dejar de ser válida antes del mencionado plazo de 3 años por alguna de estas dos causas: adopción de un reglamento comunitario o celebración de un acuerdo que sea de aplicación en la Unión Europea cuyo contenido sea contrario al contenido de la decisión IVO, o que la decisión IVO sea incompatible con el Acuerdo sobre Normas de Origen de la Organización Mundial del Comercio o con las notas explicativas o los criterios sobre el origen basados en el citado Acuerdo.

Las decisiones IAV e IVO pueden ser anuladas en los supuestos de que hayan sido adoptadas teniendo en cuenta informaciones que fueren incorrectas o incompletas. En cuanto a la modificación, no está permitida en sede de estas decisiones, pero sí que se prevé su revocación³⁷⁴.

El CAU también hace referencia a las decisiones relativas a las informaciones vinculantes en relación con otros elementos³⁷⁵, es decir, con otros aspectos que no sean el de la clasificación arancelaria o el del origen del bien, pero relacionadas con los preceptos que integran el Título II del CAU. Esta materia es el valor en aduana de las

³⁷³ MARÍN RAMÍREZ, M. A., *ob. cit.*, págs. 26 y 27 (versión online).

³⁷⁴ VISMARA, F., *ob. cit.*, págs. 76 y 77.

³⁷⁵ Art. 36 del CAU.

mercancías. Es necesario añadir que los actos de la Unión Europea que desarrollan este *corpus* jurídico, el RDCAU y el RECAU, no han abordado esta cuestión³⁷⁶.

5. Las sanciones

El CAU prevé que el establecimiento de sanciones para aquellas personas que violen la normativa aduanera recae sobre los Estados miembros. Estas sanciones deberán ser efectivas, proporcionadas y disuasorias³⁷⁷. De estos tres caracteres, interesaría el principio de proporcionalidad: una sanción cumplirá este principio si los medios contemplados en la sanción son idóneos para conseguir el fin pretendido y no exceden lo estrictamente necesario para alcanzar ese fin. En particular, se deberá tener en cuenta la naturaleza y la gravedad de la infracción que la sanción pretende penalizar, así como la modalidad de la determinación del importe de la citada sanción³⁷⁸.

Estos principios están también recogidos en la norma 3.39 del Anexo general de la Decisión del Consejo de 17 de marzo de 2003 relativa a la adhesión de la Comunidad Europea al Protocolo de Enmienda del Convenio Internacional para la Simplificación y Armonización de los Regímenes Aduaneros (Convenio de Kioto), norma en la que se establece la prohibición de imposición de sanciones sustanciales en caso de error cuando la aduana considere que la causa del mismo es una inadvertencia y que no ha existido la intención de defraudar o negligencia manifiesta; si bien se permite la imposición de una sanción para desalentar que se repitan esos errores, siempre y cuando no excedan lo necesario con ese fin³⁷⁹.

³⁷⁶ MARÍN RAMÍREZ, M. A., *ob. cit.*, pág. 30 (versión online).

³⁷⁷ Art. 42.1 del CAU.

³⁷⁸ VISMARA, F., *ob. cit.*, págs. 307 y 308.

³⁷⁹ 2003/231/CE.

En el caso del Derecho Tributario sancionador español, reinan como principios de la potestad sancionadora los principios de legalidad, de tipicidad, de responsabilidad, de proporcionalidad y de no concurrencia, además del de irretroactividad en relación al acto que no es firme si resultare más favorable para el interesado su aplicación³⁸⁰.

Por lo que respecta a las sanciones administrativas, podrán consistir, según la legislación aduanera de la Unión Europea, en una carga pecuniaria -incluso, además, en un pago suplementario que venga a sustituir a la sanción penal aplicable- y/o en la revocación, suspensión o modificación de la autorización que goce el infractor³⁸¹. Si trasladamos esta cuestión al Ordenamiento jurídico interno español, la LGT distingue entre sanciones pecuniarias y sanciones no pecuniarias³⁸²: de entre las no pecuniarias, no se recogen ninguna de las dos de las establecidas en el CAU, sino que contempla para el sujeto que haya cometido una infracción grave o muy grave tanto la imposibilidad de obtener subvenciones y ayudas públicas y del derecho de aplicarse beneficios e incentivos fiscales como la prohibición de contratar con la Administración Pública³⁸³. Ello trae consigo dos posibles consecuencias: en primer lugar, dado que es competencia exclusiva de la Unión Europea la unión aduanera y se ha encargado el CAU de establecer los tipos de sanciones administrativas para los infractores de la normativa aduanera, no serían de aplicación las citadas sanciones no pecuniarias previstas en la LGT porque no aparecen reflejadas en el breve elenco que realiza el CAU; y, en segundo lugar, pueden existir dos procedimientos de distinta naturaleza que tengan un mismo resultado, es decir, la revocación o la modificación de una autorización, pues puede iniciarse un procedimiento de revocación o de modificación de una decisión favorable que finalice en la revocación o la modificación de una autorización³⁸⁴, y también puede iniciarse un procedimiento

³⁸⁰ Art. 178 de la LGT.

³⁸¹ Art. 42.2 del CAU.

³⁸² Art. 185 de la LGT.

³⁸³ Arts. 186 de la LGT.

³⁸⁴ Arts. 27 y 28 del CAU.

sancionador que finalice, igualmente, con la revocación o la modificación de una autorización³⁸⁵.

Además, los Estados miembros tienen la obligación de notificar a la Comisión los preceptos nacionales que establezcan sanciones por incumplir la normativa aduanera, así como cualquier modificación de los mismos³⁸⁶.

Nótese que es la primera vez que, en la legislación aduanera de la Unión Europea, se deja ver que se pretende cierta uniformidad en el establecimiento de sanciones aduaneras³⁸⁷. Sin embargo, no encontramos en el CAU la afirmación de que sea necesaria la armonización de sanciones, sino el establecimiento de los principios que han de regir tales sanciones y unas reglas comunes en sede de sanciones administrativas.

Sería interesante, a este respecto, apuntar una serie de comentarios sobre la Propuesta de Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo sobre el marco jurídico de la Unión para las infracciones y sanciones aduaneras³⁸⁸. Dada su naturaleza de propuesta³⁸⁹, nos centraremos en las cuestiones que consideramos más relevantes: en primer lugar, en la Exposición de motivos -los considerandos- se afirma que la naturaleza y la gravedad de las sanciones que se regulan en la misma serán distintas dependiendo del Derecho interno de cada Estado miembro, aspecto que aleja la idea de uniformidad de los distintos Ordenamientos jurídicos de los Estados miembros en materia de sanciones aduaneras; además, si bien la Propuesta de Directiva distinguía, inicialmente, entre infracciones aduaneras con responsabilidad objetiva, infracciones cometidas por

³⁸⁵ FLORES VILLAREJO, P.: “Cuestiones generales”, en SOLÉ ESTALELLA, J. A. (Dir.): *El Código Aduanero de la Unión y su normativa de desarrollo*, 1ª ed., Thomson Reuters Aranzadi, Pamplona, 2017, págs. 6 y 7 (versión online).

³⁸⁶ Art. 42.3 del CAU.

³⁸⁷ FABIO, M., *ob. cit.*, pág. 785.

³⁸⁸ 2013/0432 (COD).

³⁸⁹ La Propuesta de Directiva llegó ya a la Comisión Europea, después se emitió un Dictamen por parte del Comité Económico y Social y, a continuación, ha emitido una serie de dictámenes en primera lectura el Parlamento Europeo y ha sido objeto de debate en el Consejo (*Iter* jurídico disponible online en EUR-Lex: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/HIS/?uri=CELEX:52013PC0884>).

negligencia e infracciones cometidas con dolo, la Posición del Parlamento Europeo aprobada en primera lectura de 5 de julio de 2017 eliminó la categoría de infracción aduanera con responsabilidad objetiva y reunió en una sola categoría las infracciones, reincorporando la necesidad de que exista la concurrencia del dolo en el infractor en todos los supuestos³⁹⁰; y, por último, la base jurídica de esta Propuesta de Directiva es la cooperación aduanera prevista en el art. 33 del TFUE, puesto que, en teoría, acercar las infracciones y las sanciones en ámbito aduanero requiere de cooperación entre todos los Estados miembros, aproximación legislativa que correspondería al Derecho derivado comunitario que podría adoptar la Unión Europea con el fin de ahondar aún más en la cooperación aduanera entre las autoridades aduaneras de los Estados miembros y entre estos últimos y la Comisión³⁹¹. Su aprobación podría llegar a suponer un paso importante en la uniformidad en el sentido que indicábamos.

Ahora bien, en la *Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo. Impulsar la unión aduanera a un nuevo nivel: un Plan de Acción*³⁹², la Comisión admite que no hay acuerdo con respecto a esta Propuesta de Directiva y, en consecuencia, propone que se trabaje, junto con los Estados miembros, en la creación de una serie de directrices con el fin de que las sanciones que prevén los Estados miembros en sus Ordenamientos internos sean efectivas, proporcionadas y disuasorias, en consonancia con el art. 42.1 del CAU. Este trabajo puede que desemboque en un acto de la Unión distinto a la Propuesta de Directiva que se ha comentado *supra*³⁹³.

Volviendo al Derecho interno español, convendría mencionar las infracciones que se prevén en la LGT en sede aduanera: la no presentación de manera completa y correcta

³⁹⁰ GARCÍA HEREDIA, A.: “Responsabilidad, avales y sanciones en las operaciones de comercio exterior: propuestas para una reforma de la LGT y del IVA a la importación”, en *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 184, 2019, pág. 9.

³⁹¹ VISMARA, F., *ob. cit.*, págs. 308 y 309.

³⁹² COM(2020) 581 final.

³⁹³ *Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo. Impulsar la unión aduanera a un nuevo nivel: un Plan de Acción*, Comisión Europea, 2020, pág. 12.

declaraciones o documentos que sean necesarios para la práctica de la liquidación -art. 192 de la LGT-; la presentación fuera de plazo de declaraciones y documentos relacionados con formalidades aduaneras sin que exista perjuicio económico, así como el incumplimiento de las condiciones recogidas en determinadas autorizaciones -art. 198 de la LGT-; la presentación de forma incorrecta declaraciones y documentos en relación con la deuda aduanera, sin que se produzca un perjuicio económico, o contestaciones a requerimientos individualizados de información -art. 199 de la LGT-; el incumplimiento de las obligaciones contables y registrales -art. 200 de la LGT-; el incumplimiento de las obligaciones relacionadas con la utilización y con la solicitud del NIF o de otros números o códigos -art. 202 de la LGT-; y la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración Tributaria art. 203 de la LGT-³⁹⁴.

Es menester subrayar que, en España, el régimen sancionador en ámbito tributario también está desarrollado a través del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario³⁹⁵.

Además, dos leyes reguladoras de impuestos también establecen sanciones: por una parte, en sede de IVA, se sanciona la falta de consignación o la consignación incorrecta o incompleta en la autoliquidación por los sujetos pasivos de las cuotas tributarias que correspondan a operaciones de importación que hayan sido liquidadas por la Administración³⁹⁶; y, por otra parte, se sanciona a quien fabrique e importe bienes que sean objeto de los impuestos especiales de fabricación incumpliendo las condiciones y los requisitos establecidos en las normas reguladoras de los citados impuestos³⁹⁷.

Otro aspecto fundamental que afecta al ámbito que se aborda es el contrabando, que es un *nomen iuris* en el que se encuadran distintas conductas y distintos bienes jurídicos protegidos, como las importaciones ilícitas, el estraperlo, el mercado negro, el

³⁹⁴ DEZA VILLASANZ, R., *ob. cit.*, págs. 107 a 113.

³⁹⁵ Es muy útil el esquema general en materia de sanciones que realiza FLORES VILLAREJO (“Cuestiones generales”, *cit.*, págs. 10 a 12 (versión online)).

³⁹⁶ Art. 170.8 de la LIVA.

³⁹⁷ Art. 19.2 de la LIIEE.

tráfico ilegal o las ventas fraudulentas, entre otras³⁹⁸. Su regulación en España se recoge en dos normas: la Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de Represión del Contrabando; y el Real Decreto 1649/1998, de 24 de julio, por la que se desarrolla el Título II de la Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de represión del contrabando, relativo a las infracciones administrativas de contrabando³⁹⁹.

6. Los recursos

En la normativa aduanera se contempla el recurso como el derecho que ostenta cualquier persona de recurrir aquellas decisiones de las autoridades aduaneras resultantes de la aplicación del Derecho Aduanero, siempre y cuando esa decisión le afecte de una forma directa o indirecta⁴⁰⁰.

También se puede recurrir la no obtención de una decisión que haya sido solicitada por cualquier persona. En particular, aquí se está afirmando que el silencio por parte de las autoridades aduaneras podrá ser objeto de recurso por parte de quien solicitó una decisión. Además, se trata de un silencio que opera de forma negativa⁴⁰¹.

No quedará sometido al régimen jurídico previsto por el CAU para el derecho de recurso cualquier recurso que se interponga para anular, revocar o modificar una decisión relativa a la aplicación de la normativa aduanera que haya sido adoptada por parte de una autoridad judicial o por parte de una autoridad aduanera que actúen, estas últimas, en calidad de autoridades judiciales⁴⁰².

³⁹⁸ DEZA VILLASANZ, R., *ob. cit.*, pág. 133.

³⁹⁹ FLORES VILLAREJO, P.: “Cuestiones generales”, *cit.*, págs. 12 a 14 (versión online).

⁴⁰⁰ Art. 44.1 del CAU.

⁴⁰¹ FLORES VILLAREJO, P.: “Cuestiones generales”, *cit.*, págs. 19 y 20 (versión online).

⁴⁰² Art. 43 del CAU.

De nuevo, estamos ante una materia que se servirá del Derecho interno de los Estados miembros, si bien los fundamentos o los pilares de este derecho los sienta la normativa aduanera de la Unión Europea: la interposición del recurso se realizará ante el Estado miembro donde la decisión haya sido adoptada o solicitada y es una obligación de los Estados miembros garantizar que los procedimientos de recurso permitan una rápida confirmación o corrección de las decisiones adoptadas por las autoridades aduaneras⁴⁰³. Así, teniendo en cuenta la última afirmación, se podría incluso defender que se trata de un derecho de recurso rápido⁴⁰⁴.

El ejercicio de este derecho consta de dos fases como mínimo: la primera fase sería la interposición del recurso ante la autoridad aduanera o ante aquella autoridad judicial u otro tipo de órgano que haya sido designado para tal fin por los Estados miembros; y la segunda fase sería la interposición del recurso ante un órgano superior independiente, pudiendo ser, bien una autoridad judicial, bien un órgano especializado equivalente, atendiendo a lo dispuesto en el Derecho interno de los Estados miembros⁴⁰⁵.

Trasladando esta cuestión al Derecho español, las dos fases que se acaban de mencionar quedarían estructuradas de la siguiente forma: con respecto a la primera fase, se puede interponer, de forma potestativa, o recurso de reposición ante la autoridad aduanera, o reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional o el Tribunal Económico-Administrativo Central, no pudiéndose interponer la reclamación económico-administrativa hasta que no se haya resuelto el recurso de reposición; por otro lado, en la segunda fase, el órgano con competencia para ser un órgano judicial en tanto en cuanto se trata de un órgano independiente según el Ordenamiento jurídico nacional⁴⁰⁶.

Además, el CAU establece como regla general que la interposición del recurso no conlleva la suspensión de la decisión que se impugna. Sin embargo, esta regla conoce de dos excepciones: el supuesto de que la autoridad aduanera tenga razones fundadas de que

⁴⁰³ Art. 44. 3 y 4 del CAU.

⁴⁰⁴ VISMARA, F., *ob. cit.*, pág. 317.

⁴⁰⁵ Art. 44.2 del CAU.

⁴⁰⁶ FLORES VILLAREJO, P.: “Cuestiones generales”, *cit.*, pág. 20 (versión online).

la decisión sea conforme a la legislación aduanera y también el supuesto de que exista el temor de que se cause un daño irreparable para el recurrente. Téngase en cuenta que, en ambas excepciones, en el caso de que la decisión objeto de impugnación establezca la obligación del pago de derechos de importación o de derechos de exportación, la suspensión de tal decisión estará condicionada a la prestación de una garantía por parte del recurrente, siempre y cuando no produzca en el deudor una grave dificultad económica o social, dificultad que deberá estar fundamentada en una evaluación documentada⁴⁰⁷.

Adentrándonos en el Ordenamiento jurídico español, con respecto al recurso de reposición, se establece la suspensión del acto recurrido a instancia del interesado cuando se garantice el *quantum* del citado acto, garantía que no será necesaria en el caso de que exista error aritmético, material o de hecho cuando se dictó el acto. Por su parte, para la reclamación económico-administrativa también se contempla la suspensión automática en caso de que se garantice el importe del acto recurrido, no siendo necesaria la garantía ni en el supuesto de que cause perjuicios de difícil o imposible reparación -en consonancia con lo dispuesto en el CAU-, ni en el caso de que se haya podido incurrir en un error aritmético, material o de hecho cuando se dictó el acto; además, esta suspensión podría prolongarse incluso hasta que el órgano judicial resuelva el recurso contencioso-administrativo, si se interpusiere este último⁴⁰⁸.

7. La conservación de documentos y datos

La conservación de documentos y datos es una obligación que prevé el art. 51 del CAU para toda persona interesada cuyo contenido consiste en la conservación de la documentación y la información a la que se refiere el art. 15.1 del CAU en formato

⁴⁰⁷ Art. 45 del CAU.

⁴⁰⁸ Arts. 224 y 234 de la LGT.

accesible y aceptable para las autoridades aduaneras durante tres años con el objeto de que se puedan llevar a cabo los controles aduaneros⁴⁰⁹.

De lo anteriormente expuesto interesaría destacar varias ideas: en primer lugar, la documentación y la información del citado art. 15.1, precepto que abarca más objetivos que el 51, hace referencia a la que es exigida por la autoridad aduanera; además, para determinar el contenido del término “persona interesada” se debería acudir, de nuevo, al art. 15.1, siendo el sujeto de este último la persona interviniente de forma directa o indirecta en la realización de formalidades aduaneras o en controles aduaneros; por último, con respecto a las notas que deben reunir la documentación y la información, con “accesible” se haría referencia a que sean de fácil acceso, fácil comprensión e inteligibles, y con “aceptable” se entendería que tengan la potencialidad de ser aceptadas por las autoridades aduaneras⁴¹⁰.

Con respecto al cómputo del citado plazo de tres años, se establecen tres matices al respecto: a) para las mercancías, bien despachadas a libre práctica que no hayan gozado de una exención de derechos o de un tipo reducido de derecho de importación, bien declaradas para exportar, el cómputo del citado plazo empezará desde el final del año en que hayan sido admitidas las declaraciones; b) para las mercancías despachadas a libre práctica con exención de derechos o con un tipo reducido de derechos de importación, el cómputo del plazo comenzará desde el final del año en que dejan de estar sometidas a vigilancia aduanera; y c) para las mercancías que estén incluidas en otros regímenes aduaneros o en depósito temporal, el cómputo del plazo empezará desde el final del año en que haya concluido el régimen de que se trate o el depósito temporal⁴¹¹.

Sin embargo, es posible la prórroga del plazo de tres años en relación a la obligación de conservación de documentación e información en dos situaciones previstas por el CAU: a) cuando sea necesario corregir la contracción de una deuda aduanera tras el control aduanero de ésta, debiendo informar al interesado y sin perjuicio de lo establecido sobre la suspensión de los plazos de notificación de la deuda aduanera en los

⁴⁰⁹ VISMARA, F., *ob. cit.*, pág. 282.

⁴¹⁰ FLORES VILLAREJO, P.: “Cuestiones generales”, *cit.*, págs. 2 y 3 (versión online).

⁴¹¹ Art. 51.1 del CAU.

supuestos de solicitudes de devolución o de solicitudes de compensación, se prorrogará el plazo tres años más; y b) en el caso de interposición de un recurso o de comienzo de un proceso judicial, se prorrogará el plazo hasta la conclusión del recurso o del procedimiento judicial, siempre y cuando fuese una fecha posterior⁴¹².

Ahora bien, el plazo de tres años de obligación de conservación de documentación e información que puede exigir la autoridad aduanera cambia en dos normas españolas reguladoras de tributos que tienen una evidente incidencia en el ámbito aduanero como son el IVA⁴¹³ y los Impuestos Especiales⁴¹⁴. En estas normas se establece la obligación de conservación de distinta documentación e información, bien “durante un periodo de cuatro años”, bien “durante el periodo de prescripción del impuesto”, siendo, en ambos casos, cuatro años, y no de tres como establece el CAU.

Ante esta situación, la seguridad jurídica podría quedar, en principio, mermada cuando el operador jurídico, ante una misma obligación, la de conservación de documentación e información que puede ser exigida por la autoridad aduanera, encuentra distintos plazos en que debe conservar la citada documentación e información, aceptando la premisa de que es conforme a Derecho que los Estados miembros puedan establecer plazos distintos al previsto en el CAU.

Si se analiza esta premisa cuestionándola, se podría plantear como una colisión frontal entre el plazo de conservación de documentación e información del CAU y el de sendas normas españolas. Sin embargo, cabe recordar que tanto el IVA como los impuestos especiales se encuentran armonizados por directivas, esto es, por el Derecho de la Unión Europea.

⁴¹² Art. 51.2 del CAU.

⁴¹³ Art. 165 de la LIVA.

⁴¹⁴ Los arts. 8, 9, 10, 29, 30, 32, 50, 89, 101, 102, 108 y 141 bis del Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de los Impuestos Especiales, son aquellos preceptos en que se hace referencia de forma expresa a la conservación de documentación e información durante un periodo determinado.

La Directiva del IVA permite a los Estados miembros establecer el periodo de conservación que estimen⁴¹⁵. En este caso, podría argumentarse que la normativa europea del IVA es un sector jurídico especial respecto al CAU -que sería, este último, lo general-, aplicándose la máxima jurídica “*lex specialis derogat legi generali*”, siendo este aforismo latino un principio del Derecho de la Unión Europea según la jurisprudencia comunitaria⁴¹⁶, y, en consecuencia, sería conforme al Ordenamiento jurídico de la Unión Europea que España establezca un plazo superior -cuatro años- al del CAU -tres años-.

Por su parte, la Directiva que establece el régimen general para los Impuestos Especiales⁴¹⁷ no establece nada al respecto de la obligación de conservación de documentación e información exigible por las autoridades aduaneras. Así, el requerimiento por la autoridad aduanera de documentación e información que tuviese la potencialidad de ser exigible por la citada autoridad a partir del tercer año no sería conforme al Derecho comunitario, dado que se ha prorrogado un plazo establecido por el CAU sin que haya existido habilitación a los Estados miembros para que lo hagan -art. 55.1 del CAU-; mientras que sí podría ser exigible por la Administración Tributaria española -que también ejerce de autoridad aduanera- aquella documentación e información en sede de impuestos especiales que no tenga la potencialidad de ser exigida por la autoridad aduanera en sede del CAU y de su normativa de desarrollo a partir del tercer año, hasta el cuarto año, puesto que no violaría el Derecho de la Unión al no abarcar la competencia exclusiva, la competencia aduanera.

⁴¹⁵ Arts. 244 y ss. de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

⁴¹⁶ STJUE de 22 de abril de 2016, Asuntos acumulados T-60/06 RENV II y T-62/06 RENV II, apartado 81: en este apartado se citan también otras sentencias, como la STJUE de 30 de abril de 2014, Asunto C-280/13, apartado 44; y la STJUE de 5 de noviembre de 2014, Asuntos acumulados T-307/12 y T-408/13, apartado 198 y jurisprudencia citada.

⁴¹⁷ Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE.

8. Los gravámenes y los costes

Se prohíbe a las autoridades aduaneras el cobro de gravámenes por la realización tanto de controles aduaneros como de otros actos de aplicación de la legislación aduanera cuando éstos se producen en el horario oficial de la aduana de que se trate. Por tanto, se impone el principio de no onerosidad de la actividad ejercida por las autoridades aduaneras en su horario oficial⁴¹⁸.

Sin embargo, se prevén excepciones a esta prohibición, pues el CAU permite la imposición de gravámenes o la recuperación de costes cuando las autoridades aduaneras realicen la prestación de servicios especiales, señalándose los siguientes: a) presencia del personal de aduanas fuera del horario oficial o en locales que no sean los propios de los de las aduanas; b) pago de análisis e informes realizados por expertos en materia de mercancías y de tarifas postales que se hayan de devolver a un solicitante en el marco de las decisiones relativas a informaciones vinculantes -art. 33 del CAU- o del suministro de información relativa a la aplicación de la normativa aduanera -art. 14.1 del CAU-; c) examen o muestreo de mercancías para su verificación o destrucción cuando se incurran en gastos ajenos a la utilización del personal de aduanas; y d) realización de medidas de control necesarias por la naturaleza del bien o por la existencia de riesgos potenciales⁴¹⁹.

Por tanto, si bien la regla general es la prohibición de imposición de gravámenes cuando las autoridades aduaneras realicen las actividades que les son propias en su horario oficial, se establece la posibilidad -y no la obligación- de establecer gravámenes o recuperar costes cuando se lleve a cabo por las citadas autoridades el elenco de servicios especiales expuesto *supra*.

9. La conversión de divisas

⁴¹⁸ VISMARA, F., *ob. cit.*, pág. 282.

⁴¹⁹ Art. 52.2 del CAU.

El CAU impone la publicación y/o divulgación del tipo de cambio aplicable a las autoridades que tengan asumida la competencia cuando sea necesaria llevar a término la conversión de divisas por alguna de las dos razones establecidas en su art. 53.1.

La primera razón es que los elementos necesarios para la determinación del valor en aduana -piénsese en las facturas- estén en una moneda distinta de la moneda del Estado miembro donde se vaya a realizar tal determinación del valor en aduana. Los tipos de cambio que se emplean en la conversión de divisas depende de la moneda que tengan los Estados miembros: para los Estados miembros cuya moneda es el euro, el tipo de cambio será el que haya publicado el Banco Central Europeo; mientras que para los Estados miembros que no tienen el euro, será el tipo que haya sido publicado por su autoridad competente o, en su caso, por el banco privado -dado que es posible que esa autoridad nacional que sea competente en la materia haya decidido designar un banco privado para que publique el tipo de cambio-. En el supuesto de que no exista una publicación de los tipos según lo expuesto anteriormente, el Estado miembro deberá fijarlo atendiendo al valor de su divisa en la medida de lo posible.

Se tomará como referencia el tipo de cambio que haya sido publicado el penúltimo miércoles de cada mes y, en el caso de que no haya existido la publicación del mismo en ese miércoles, se tomará como referencia el tipo que haya sido publicado en la fecha más reciente. La aplicación del tipo de cambio tendrá una duración de un mes, a contar desde el primer día del mes siguiente⁴²⁰.

La segunda razón a la que hace referencia el art. 53.1 del CAU es que sea necesario el cálculo del valor del euro en una moneda nacional para la determinación de la clasificación arancelaria del bien y del importe de los derechos de importación o de los derechos de exportación, incluidos los umbrales de valor en el arancel aduanero común -nótese que la normativa arancelaria europea hace referencia siempre al euro-⁴²¹. Con relación a esta segunda razón, el valor del euro ha de fijarse una vez al mes, debiendo escoger el tipo de cambio que fije el Banco Central Europeo antes del penúltimo día del

⁴²⁰ Art. 146 del RECAU.

⁴²¹ FLORES VILLAREJO, P.: “Cuestiones generales”, *cit.*, pág. 15 (versión online).

mes y aplicándose este tipo durante el mes siguiente. Sin embargo, ante la hipótesis de que exista una diferencia del 5% entre el tipo aplicable al principio del mes y el tipo que haya sido fijado por el Banco Central Europeo antes del día 15 del mes de que se trate, se habrá de aplicar este último, esto es, el tipo que haya sido fijado por el Banco Central Europeo antes del día 15 de ese mes, desde ese día 15 hasta el final de ese mes⁴²².

Por su parte, el valor del euro en monedas nacionales que sea de aplicación en sede de la legislación aduanera se fijará una vez al año como mínimo en los casos en que la conversión de divisas se requiera por alguna razón distinta de las que se acaban de exponer⁴²³. En este caso, el valor del euro en monedas nacionales a aplicar tendrá que ser el tipo que haya fijado el Banco Central Europeo el primer día laborable de octubre y será de aplicación desde el 1 de enero del año siguiente⁴²⁴.

Además, se establece que, cuando se proceda a la adaptación que ha de realizarse cada año, los Estados miembros tienen la capacidad de mantener constante el valor de la moneda nacional fijada en euros en el caso de que resulte de la conversión del citado *quantum* una modificación inferior al 5% del valor expresado en moneda nacional. También se concede la posibilidad a los Estados miembros de redondear, bien al alza, bien a la baja, hasta el decimal más próximo, la cuantía resultante de la conversión⁴²⁵.

10. Los plazos, las fechas y los términos

Los plazos previstos por la normativa aduanera no pueden aumentarse ni reducirse. De igual forma, las fechas y los términos establecidos en la citada legislación no pueden diferirse ni adelantarse, con la salvedad de que exista una disposición que

⁴²² Art. 48.1 del RECAU.

⁴²³ Art. 53.2 del CAU.

⁴²⁴ Art. 48.2 del RECAU.

⁴²⁵ Art. 48.3 del RECAU.

establezca lo contrario⁴²⁶. En consecuencia, se deduce de lo anterior que no es posible la modificación de plazos, fechas o términos de la citada normativa aduanera⁴²⁷.

Habrà que atender al Reglamento (CEE, Euratom) nº 1182/71 del Consejo, de 3 de junio de 1971, por el que se determinan las normas aplicables a los plazos, fechas y términos⁴²⁸, para lo no dispuesto en la legislación aduanera⁴²⁹. Se propone subrayar los siguientes elementos que hacen la función de premisas antes de estudiar cuándo comienza a correr o cuándo finaliza un plazo: un día feriado es aquel previsto como tal en un Estado miembro y que aparezca publicado en el Boletín Oficial de la Unión Europea; un día hábil es el día que no es festivo -aunque utilice este término, se entiende que hace referencia a día feriado-, ni sábado, ni domingo⁴³⁰; en los plazos están comprendidos los días feriados, los sábados y los domingos, salvo si se indica que tales días están excluidos o si están expresados en días hábiles⁴³¹.

Para el cálculo de los momentos en que empieza a contar y en que finaliza un plazo, el citado Reglamento 1182/71 distingue en función de si el plazo ha sido expresado en horas, en días, en semanas, en meses o en años. Además, también diferencia entre dos supuestos: el caso específico de que en el plazo se tenga en cuenta si sobreviene un acontecimiento o si se cumplimenta un acto y el caso genérico. Se podría esquematizar tal y como sigue:

En cuanto al comienzo del cómputo del plazo expresado en horas, si se trata de un plazo en que sobreviene un acontecimiento o en que se cumplimenta un acto, se empieza a contar desde la hora de después en que sobreviene el acontecimiento o en que se

⁴²⁶ Art. 55.1 del CAU.

⁴²⁷ FLORES VILLAREJO, P.: “Cuestiones generales”, *cit.*, pág. 17 (versión online).

⁴²⁸ En adelante, Reglamento 1182/71.

⁴²⁹ Art. 55.2 del CAU.

⁴³⁰ Art. 2 del Reglamento 1182/71.

⁴³¹ Art. 3.3 del Reglamento 1182/71.

cumplimenta el acto; mientras que, en el resto de casos, se empieza a contar desde la primera hora del primer día indicado en el plazo⁴³².

La finalización del cómputo del plazo expresado en horas tendrá lugar al acabar la última hora indicada en el plazo⁴³³.

En cuanto al comienzo del cómputo del plazo expresado en días, si se trata de un plazo en que sobreviene un acontecimiento o en que se cumple un acto, se empieza a contar desde el día siguiente en que sobreviene el acontecimiento o en que se cumple el acto; mientras que, en el resto de casos, se empieza a contar desde la primera hora del primer día indicado en el plazo⁴³⁴.

La finalización del cómputo del plazo expresado en días tiene lugar al acabar la última hora del último día indicado en el plazo. Ahora bien, en el caso de que el último día del plazo sea un día feriado, un sábado o un domingo, el plazo finaliza al acabar la última hora del día hábil siguiente, no siendo de aplicación a aquellos plazos cuyo cálculo se realice de forma retroactiva desde una fecha o desde un suceso concreto⁴³⁵.

En cuanto al comienzo del cómputo del plazo expresado en semanas, si se trata de un plazo en que sobreviene un acontecimiento o en que se cumple un acto, se empieza a contar desde el día siguiente en que sobreviene el acontecimiento o en que se cumple el acto; mientras que, en el resto de casos, se empieza a contar desde la primera hora del primer día del plazo⁴³⁶.

La finalización del cómputo del plazo expresado en semanas tiene lugar cuando termine la última hora del día que, en la última semana, lleve el mismo nombre o la misma fecha que el día desde el que se empieza a computar el plazo. Sin embargo, en el caso de que el último día del plazo sea un día feriado, un sábado o un domingo, el plazo finaliza

⁴³² Art. 3.1 y 2 a) del Reglamento 1182/71.

⁴³³ Art. 3.2 a) y 4 -apartado, este último, donde excluye de su ámbito de aplicación el plazo señalado en horas- del Reglamento 1182/71.

⁴³⁴ Art. 3.1 y 2 b) del Reglamento 1182/71.

⁴³⁵ Art. 3.2 b) y 4 del Reglamento 1182/71.

⁴³⁶ Art. 3.1 y 2 c) del Reglamento 1182/71.

al acabar la última hora del día hábil siguiente, no siendo de aplicación a aquellos plazos cuyo cálculo se realice de forma retroactiva desde una fecha o desde un suceso concreto⁴³⁷.

En cuanto al comienzo del cómputo expresado en meses, si se trata de un plazo en que sobreviene un acontecimiento o en que se cumple un acto, se empieza a contar desde el día siguiente en que sobreviene el acontecimiento o en que se cumple el acto; mientras que, en el resto de casos, se empieza a contar desde la primera hora del primer día del plazo⁴³⁸.

La finalización del cómputo del plazo expresado en meses tiene lugar cuando termine la última hora del día que, en el último mes, lleve el mismo nombre o la misma fecha que el día desde el que se empieza a computar el plazo; aunque, si falta en el último mes el día en que debe acabar el plazo, este último finaliza cuando concluya la última hora del último día de ese mes. Ahora bien, en el caso de que el último día del plazo sea un día feriado, un sábado o un domingo, el plazo finaliza al acabar la última hora del día hábil siguiente, no siendo de aplicación a aquellos plazos cuyo cálculo se realice de forma retroactiva desde una fecha o desde un suceso concreto⁴³⁹.

Se hace notar que, en el caso de el plazo comprenda partes de un mes, se ha de entender que un mes está compuesto de treinta días para el cálculo de las citadas partes⁴⁴⁰.

En cuanto al comienzo del cómputo del plazo expresado en años, si se trata de un plazo en que sobreviene un acontecimiento o en que se cumple un acto, se empieza a contar desde el día siguiente en que sobreviene el acontecimiento o en que se cumple el acto; mientras que, en el resto de casos, se empieza a contar desde la primera hora del primer día del plazo⁴⁴¹.

⁴³⁷ Art. 3.2 c) y 4 del Reglamento 1182/71.

⁴³⁸ Art. 3.1 y 2 c) del Reglamento 1182/71.

⁴³⁹ Art. 3.2 c) y 4 del Reglamento 1182/71.

⁴⁴⁰ Art. 3.2 d) del Reglamento 1182/71.

⁴⁴¹ Art. 3.1 y 2 c) del Reglamento 1182/71.

La finalización del cómputo del plazo expresado en años tiene lugar cuando termine la última hora del día que, en el último año, lleve el mismo nombre o la misma fecha que el día desde el que se empieza a computar el plazo; aunque, si falta en el último mes el día en que debe acabar el plazo, este último finaliza cuando concluya la última hora del último día de ese mes. Ahora bien, en el caso de que el último día del plazo sea un día feriado, un sábado o un domingo, el plazo finaliza al acabar la última hora del día hábil siguiente, no siendo de aplicación a aquellos plazos cuyo cálculo se realice de forma retroactiva desde una fecha o desde un suceso concreto⁴⁴².

En España, en materia del cómputo de los plazos es de aplicación el art. 30 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, precepto que tiene en cuenta la primacía del Derecho de la Unión Europea al establecer en varias ocasiones que lo dispuesto en él será de aplicación siempre y cuando no contravenga el Ordenamiento jurídico comunitario.

⁴⁴² Art. 3.2 c) y 4 del Reglamento 1182/71.

CAPÍTULO III

ARTICULACIÓN DE LA TRIBUTACIÓN ADUANERA: ESTRUCTURA DE LOS DERECHOS DE ADUANA, REGÍMENES DE APLICACIÓN Y NORMAS DE GESTIÓN

1. Los tributos aduaneros: noción, naturaleza, categorización y sujeto activo. La importancia de los derechos de importación y de exportación

Los tributos aduaneros⁴⁴³ son aquellos que gravan el comercio de mercancías en el plano internacional, sometiendo a imposición la entrada y la salida de toda mercancía de un determinado territorio, que, teniendo en cuenta el ámbito al que se circunscribe el tema de investigación que nos atañe, que es la disciplina aduanera de la Unión Europea, se trataría del territorio aduanero de la Unión. Tradicionalmente, se han venido definiendo atendiendo a su objeto material⁴⁴⁴ y a su hecho imponible⁴⁴⁵. Como se aprecia, nosotros

⁴⁴³ PELECHÁ ZOZAYA habla de fiscalidad del comercio exterior, entendiendo este último a efectos de su estudio como aquél que se produce entre residentes en los diferentes Estados miembros de la Unión Europea y residentes en terceros países (*ob. cit.*, págs. 17, 24 y 25).

⁴⁴⁴ FERREIRO LAPATZA, J. J., *ob. cit.*, págs. 358 a 360.

⁴⁴⁵ En este sentido, *vid.* LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: *Fiscalidad internacional y territorialidad del tributo*, *cit.*, pág. 160; BEGHIN, M.: *Diritto tributario*, 3ª ed., CEDAM, Padova, 2017, pág. 738; CARRASCO GONZÁLEZ, F. M.: “Los derechos de aduana”, en PÉREZ ROYO, F (Dir.): *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*, 11ª ed., Tecnos, Madrid, 2017, pág. 1023; MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J. M. y CASADO OLLERO, G., *ob. cit.*, pág. 831; e IBÁÑEZ MARSILLA, S.: “Impuestos arancelarios”, en MARTÍN QUERALT, J.; TEJERIZO LÓPEZ, J. M.; y ÁLVAREZ

también hemos optado por realizar una definición de los tributos aduaneros atendiendo a ambos elementos, es decir, atendiendo al objeto material y al hecho imponible, si bien, como se analizará después, se deberá concretar aún más el presupuesto de hecho según lo establecido por el CAU.

Se podría afirmar que los derechos que pueden ser exigibles en el marco del intercambio de bienes que entran y salen del territorio aduanero de la Unión tienen naturaleza tributaria⁴⁴⁶, dado que se tratarían de tributos, según lo dispuesto por el art. 2 de nuestra LGT, al ser ingresos de Derecho Público consistentes en prestaciones pecuniarias que se exigen por las Administraciones Públicas por realizar el hecho imponible con el objetivo esencial de cubrir los gastos públicos⁴⁴⁷.

Si bien un tributo tiene, con carácter general, una finalidad recaudatoria, como así sucedía exclusivamente con los tributos aduaneros, hoy en día, sin embargo, tienen también una función muy relevante como es el correcto funcionamiento del mercado interior⁴⁴⁸.

Para la categorización de los tributos aduaneros, atenderemos, en cuanto recursos propios de la Unión, a la normativa vigente base que regula la cuestión, es decir, a la Decisión 2020/2053, y, en particular, al precepto que aborda los recursos propios tradicionales, que es el art. 2.1 a), pero se deberá atender también a las clasificaciones

MARTÍNEZ, J. (Dir.): *Manual de Derecho Tributario*, 16ª ed., Thomson Reuters, Madrid, 2019, pág. 2 (versión online).

⁴⁴⁶ Vid. HERRERA OROZCO, quien realiza un recorrido histórico de ciertos autores que defendieron que los derechos arancelarios eran una carga desde la óptica técnico-jurídica -BERLIRI-, o incluso tasas y, después, gravámenes fiscales -LABAND-; este autor realiza un estudio de los derechos arancelarios clasificándolos en función de los distintos hechos imponibles que aparecerían en el CAU (*ob. cit.*, págs. 83 a 85 y 92 a 95). Sin embargo, como bien señala CARRASCO GONZÁLEZ, esta discusión doctrinal sobre la naturaleza de los derechos de aduanas, en la actualidad, está superada, pues son tributos e, incluso, encajarían en la categoría de impuestos; este autor realiza esta afirmación basándose, igualmente, en los hechos imponibles que deduce del CAU (*ob. cit.*, págs. 1023 a 1027).

⁴⁴⁷ PELECHÁ ZOZAYA llega a afirmar que, incluso, la mayor parte de tributos que integrarían la fiscalidad sobre el comercio exterior son impuestos (*ob. cit.*, pág. 23).

⁴⁴⁸ IBÁÑEZ MARSILLA, S., *ob. cit.*, pág. 2 (versión online); y CARRASCO GONZÁLEZ, F. M., *ob. cit.*, pág. 1023.

que han realizado una serie de autores que destacamos para completar esta categorización normativa.

PELECHÁ ZOZAYA afirma que el conjunto de tributos que inciden sobre el comercio exterior son derechos de aduanas -el arancel aduanero común, el IVA a la importación, los Impuestos Especiales a la importación, los derechos *antidumping*, los derechos compensatorios o antisubvención, las cotizaciones sobre el sector del azúcar y cualesquiera otros tributos que graven el comercio de mercancías en ámbito internacional-, basándose en que todos ellos gravan la importación -o la exportación- y, además, se gestionan a través de las Administraciones aduaneras de los Estados miembros⁴⁴⁹.

IBÁÑEZ MARSILLA establece una categoría genérica de impuestos arancelarios, distinguiendo entre derechos de aduana -de importación y de exportación- y otros impuestos arancelarios, incluyéndose en esta última categoría los impuestos en el marco de la política agrícola -derechos adicionales, derechos y exacciones a la exportación/restituciones a la exportación y elemento agrícola- y los derechos *antidumping* y compensatorios⁴⁵⁰.

OCHOA RUIZ, por su parte, categoriza los recursos propios tradicionales en derechos agrícolas, cotizaciones sobre el azúcar y derechos de aduana, afirmando que no existe a nivel práctico una diferencia entre derechos agrícolas y derechos de aduanas porque se incorporó al Derecho de la Unión Europea el Acta de Marrakech de 1994 tras la celebración de la Ronda de Uruguay⁴⁵¹.

MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, TEJERIZO LÓPEZ y CASADO OLLERO afirman que existen distintas figuras tributarias que integrarían los impuestos aduaneros, como son los derechos de importación -que es la figura más importante-, los regímenes aduaneros suspensivos, las exacciones reguladoras agrícolas y demás gravámenes a la importación exigibles en el marco de la política agraria común, los

⁴⁴⁹ PELECHÁ ZOZAYA, F., *ob. cit.*, págs. 23 y 24.

⁴⁵⁰ IBÁÑEZ MARSILLA, S., *ob. cit.*, págs. 5 a 6 y 40 a 42 (versión online).

⁴⁵¹ OCHOA RUIZ, N., *ob. cit.*, pág. 136.

derechos *antidumping* y antisubvención y, por último, los derechos menores -si bien estos últimos tendrían, con carácter general, naturaleza jurídica de tasa-⁴⁵².

FABIO clasifica los recursos propios tradicionales en ingresos provenientes de los siguientes: exacciones agrícolas y derechos de aduanas; el resto de derechos agrícolas contemplados en el art. 2.1 a) de la Decisión reguladora del sistema de recursos propios comunitarios; las cotizaciones sobre el sector del azúcar; y demás ingresos⁴⁵³.

Dado que no existe una clasificación uniforme por parte de la doctrina, ni siquiera por parte de las instituciones de la Unión Europea, seguiremos las líneas generales de lo dispuesto por el art. 2.1 a) de la Decisión 2020/2053, junto con ciertas ideas expuestas de los autores anteriormente señalados. Así las cosas, proponemos la siguiente categorización de recursos propios tradicionales de la Unión, los cuales consideramos que tienen naturaleza tributaria, como ya se ha indicado, siendo, así, tributos aduaneros de la Unión Europea:

En primer lugar, deberíamos destacar la figura de lo que se ha venido denominando tradicionalmente como derechos de aduanas, tanto de importación como de exportación⁴⁵⁴. Atendiendo al articulado del CAU, distinguiríamos entre deuda aduanera de importación, en relación a los derechos de importación, y deuda aduanera de exportación, en referencia a los derechos de exportación, cuyo alcance se verá en el apartado de este capítulo referente al hecho imponible de este tipo de tributos aduaneros. Estos dos tipos de derechos de aduanas se basan en el arancel aduanero común⁴⁵⁵. Ahora bien, en la práctica, no se aplican, con carácter general, los derechos de exportación.

Como bien señala PELECHÁ ZOZAYA, se ha instalado la concepción de que derechos de aduana son los derechos del arancel aduanero común, pues muestra de ello

⁴⁵² MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J. M. y CASADO OLLERO, G., *ob. cit.*, págs. 831 y 832.

⁴⁵³ FABIO, M., *ob. cit.*, págs. 36 a 38.

⁴⁵⁴ CARRASCO GONZÁLEZ, F. M., *ob. cit.*, pág. 1023; MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J. M. y CASADO OLLERO, G., *ob. cit.*, pág. 831; IBÁÑEZ MARSILLA, S., *ob. cit.*, págs. 5 y 6 (versión online); y, además, *vid.* OCHOA RUIZ, N., *ob. cit.*, pág. 136.

⁴⁵⁵ Art. 56.1 del CAU.

no es sólo el mismo Ordenamiento jurídico español, como las normas reguladoras del IVA, sino también es percibido de esta manera por parte de las Administraciones Públicas y de los mismos operadores económicos⁴⁵⁶.

En segundo lugar, otro tipo de derechos que se pueden establecer en ámbito aduanero por las relaciones comerciales con terceros países son los derechos *antidumping* y los derechos antisubvención, los cuales se utilizan con la finalidad de poder afrontar políticas de terceros países que fomentan sus propios productos⁴⁵⁷.

Por una parte, los derechos *antidumping* se pueden establecer cuando existan dos requisitos: que un determinado operador económico de un país tercero esté vendiendo en el territorio de la Unión Europea un producto por un precio inferior al que este operador lo vende en su mismo mercado de origen por una operación de las mismas características con las mismas circunstancias -es lo que se conoce como *dumping*-, y también que pueda causar o esté causando un perjuicio a los operadores económicos de la Unión que realicen un producto similar. Su regulación jurídica comunitaria es el Reglamento (UE) 2016/1036 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 8 de junio de 2016, relativo a la defensa contra las importaciones que sean objeto de dumping por parte de países no miembros de la Unión Europea (versión codificada).

Por otra parte, los derechos antisubvención, también denominados derechos compensatorios, se pueden establecer frente a productos que hayan sido beneficiarios de algún tipo de ayuda pública, de forma directa o indirecta, que no los hacen competir en igualdad de condiciones con productos similares en la Unión Europea. Su regulación en el Derecho de la Unión Europea es el Reglamento (UE) 2016/1037 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 8 de junio de 2016, sobre la defensa contra las importaciones subvencionadas originarias de países no miembros de la Unión Europea (versión codificada)⁴⁵⁸.

⁴⁵⁶ PELECHÁ ZOZAYA, F., *ob. cit.*, pág. 24.

⁴⁵⁷ MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J. M. y CASADO OLLERO, G., *ob. cit.*, pág. 831.

⁴⁵⁸ IBÁÑEZ MARSILLA, S., *ob. cit.*, págs. 41 y 42 (versión online).

En tercer lugar, los derechos agrícolas son aquellos tributos que se enmarcan en la Política Agrícola Común que tienen por objeto no sólo la protección de los productos del mercado agrícola de la Unión, sino también que sus precios puedan garantizar unos niveles de renta suficientes a sus productores. Para conseguir lo anterior, con carácter general, se establecen exacciones reguladoras agrícolas y otros gravámenes a la importación, siendo más raros los establecidos a la exportación. En concreto, se pueden establecer los siguientes: derechos adicionales -son un tipo de derecho agrícola que se prevén para situaciones excepcionales que puedan causar un riesgo a los agricultores de la Unión y en relación a una serie de productos agrarios, como pueden ser un aumento brusco de la cantidad de productos importados o una disminución del precio de éstos⁴⁵⁹-, elementos agrícolas -son otro tipo de derecho agrícola que tiene por objeto la protección de los productos agrícolas transformados cuyo producto implicado antes de la transformación había obtenido protección arancelaria-, y derechos a la exportación -gravamen que tiene como finalidad que no se desabastezca el mercado de la Unión ante una situación de que salga mucho más rentable a los productores agrícolas vender fuera de la Unión que dentro de la misma-⁴⁶⁰.

En último lugar, las cotizaciones sobre el azúcar son un tipo particular de gravamen sobre el excedente del azúcar y de la iglucosa⁴⁶¹ y que tienen como finalidad financiar los gastos que se deriven de la organización común de los mercados del azúcar. La regulación del mercado del azúcar se encuentra en los siguientes actos de la Unión: Reglamento (UE) n° 1308/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de diciembre de 2013, por el que se crea la organización común de mercados de los productos agrarios y por el que se derogan los Reglamentos (CEE) n° 922/72, (CEE) n° 234/79, (CE) n° 1037/2001 y (CE) n° 1234/2007; y Reglamento (UE) n° 1370/2013 del Consejo, de 16 de diciembre de 2013, por el que se establecen medidas relativas a la

⁴⁵⁹ Considerando 148 del Reglamento (UE) n° 1308/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de diciembre de 2013, por el que se crea la organización común de mercados de los productos agrarios y por el que se derogan los Reglamentos (CEE) n° 922/72, (CEE) n° 234/79, (CE) n° 1037/2001 y (CE) n° 1234/2007.

⁴⁶⁰ MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J. M. y CASADO OLLERO, G., *ob. cit.*, págs. 831 y 832; e IBÁÑEZ MARSILLA, S., *ob. cit.*, págs. 41 y 42 (versión online).

⁴⁶¹ FABIO, M., *ob. cit.*, págs. 37 y 38.

fijación de determinadas ayudas y restituciones en relación con la organización común de mercados de los productos agrícolas.

Esta clasificación parte de los derechos de aduanas como primer tipo de tributos aduaneros, y sigue con otras figuras tributarias que consideramos que se centrarían más en la finalidad del correcto funcionamiento del mercado interior de la Unión, aunque buscarían también, como cualquier tributo, recaudar los ingresos que se generen de estos recursos.

Es más, de estas cuatro categorías se podría realizar incluso otra clasificación, atendiendo a si están sometidas al arancel aduanero común o no: así, por un lado, existirían tributos arancelarios, es decir, figuras impositivas sometidas al arancel aduanero común, los derechos de aduanas -de importación y de exportación-, los derechos que se enmarquen en la Política Agrícola Común y los derechos *antidumping* y antisubvención o compensatorios⁴⁶²; y, por otro lado, estarían las cotizaciones sobre el azúcar. Esta cuestión se analizará más detenidamente cuando se trate el arancel aduanero común.

Es menester señalar que el hecho de que el Ordenamiento jurídico de la Unión contemple la posibilidad de gravar la salida de mercancías del territorio aduanero de la Unión, bien mediante derechos de exportación -que el CAU denomina, como se verá posteriormente, deuda aduanera de exportación-, bien mediante otros gravámenes aduaneros a la exportación para evitar que situaciones de desabastecimiento dentro de la Unión Europea, es lo que ha motivado que se haya hecho referencia a la exportación como posible hecho imponible de los tributos aduaneros *supra*, si bien no es menos cierto que, en la actualidad, las figuras más importantes son las relacionadas con la importación.

En consecuencia, los tributos aduaneros de la Unión Europea son el conjunto de recursos propios tradicionales de la Unión Europea contemplados en el art. 2.1 a) de la Decisión 2020/2053. Si bien podríamos estar de acuerdo con la posición de PELECHÁ ZOZAYA de considerarlos todos, a su vez, derechos de aduanas, esto conllevaría, en la

⁴⁶² En este sentido, IBÁÑEZ MARSILLA denomina a todas estas figuras tributarias como impuestos arancelarios (*ob. cit.*, págs. 5 a 9, 26 a 27 y 41 a 42 (versión online); y CARRASCO GONZÁLEZ, F. M., *ob. cit.*, pág. 1033 a 1035.

actualidad, a una disfunción con respecto a la normativa vigente e, incluso, a la concepción que se tiene de los derechos de aduanas, los cuales son entendidos como los derechos de importación y los derechos de exportación contemplados en el articulado del CAU, es decir, los derechos del arancel aduanero común; por tanto, hasta que no exista un cambio normativo, defendemos que se siga utilizando el concepto derechos de aduanas en referencia a los supuestos de hecho de nacimiento de la deuda aduanera de importación y de exportación contemplados en el CAU.

Llegados a este punto, convendría traer a colación una idea expresada anteriormente: propusimos la existencia del Poder Financiero de la Unión Europea en cuanto que ésta podía organizar sus ingresos y sus gastos. Ahora bien, centrándonos en los ingresos y, en concreto, aquellos de naturaleza tributaria, se está proponiendo, igualmente, que existen recursos propios tradicionales de la Unión que son, en realidad, tributos -aduaneros-, por lo que la Unión Europea sería titular de un Poder Tributario en tanto en cuanto es titular de recursos con naturaleza tributaria, siguiendo la tesis de LÓPEZ ESPADAFOR⁴⁶³.

PELECHÁ ZOZAYA también añade dos impuestos más en cuanto figuras tributarias que entran también en juego, como es el IVA a la importación y los Impuestos Especiales a la importación⁴⁶⁴. Ahora bien, nosotros hemos decidido dejarlos fuera de la clasificación de tributos aduaneros porque no son recursos propios de la Unión Europea, sino que su titularidad recae en los Estados miembros. No obstante, tienen una incidencia importante con respecto a la liquidación de los derechos de aduanas, por lo que se les dedicará también un espacio propio en este capítulo.

Efectivamente, todos los tributos aduaneros que se han mencionado, que son recursos propios tradicionales de la Unión, tienen una característica en común, y es que todos ellos son titularidad de la Unión Europea, por lo que el sujeto activo de los mismos es ésta. Piénsese que, como ya se ha venido señalando, la Decisión 2020/2053 los engloba bajo el término “recursos propios” junto con el resto de recursos de naturaleza no

⁴⁶³ LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: “La discutible autonomía de la Unión Europea y su contemplación desde la perspectiva tributaria”, *cit.*, págs. 8 y 9

⁴⁶⁴ PELECHÁ ZOZAYA, F., *ob. cit.*, págs. 23 y 24.

tributaria. Cuestión distinta es que la gestión y recaudación de los tributos aduaneros corresponda a los Estados miembros, los cuales retendrán un 25% del montante total de ingresos que derivan de estos recursos propios en concepto de gastos de recaudación⁴⁶⁵.

Ahora bien, realizada esta clasificación, con respecto a las Cuentas anuales consolidadas de la Unión Europea para el ejercicio financiero de 2019, nos interesa señalar cuáles fueron los ingresos de la Unión Europea, aspecto que aparece reflejado en las “Notas explicativas a los informes sobre la ejecución presupuestaria” de la Comisión. Pues bien, la mayor parte de los ingresos de la Unión del citado ejercicio 2019 provino de tres categorías de recursos propios: los recursos propios tradicionales -cerca del 14%- , el recurso basado en el IVA -cerca del 12%- y el recurso basado en la Renta Nacional Bruta -cerca del 74%-. De ellos, como se ha señalado, nos interesan los recursos propios tradicionales, que están compuestos, en este ejercicio, por los derechos de aduana de importación y las cotizaciones sobre el azúcar que son pagadas por los productores; son los dos únicos recursos propios tradicionales que generaron ingresos a las arcas de la Unión⁴⁶⁶.

Así las cosas, los derechos de aduanas, y, en particular, los derechos de importación, son los verdaderos protagonistas⁴⁶⁷. En consecuencia, este capítulo se va a centrar, exclusivamente, en los derechos de aduanas, es decir, en los derechos de importación, pero también es necesario analizar los derechos de exportación, dado que vienen ambos regulados en el CAU. Como se verá, en la Unión Europea, como regla general, se exigen derechos de importación, siendo los derechos de exportación una figura tributaria poco frecuente que se exija. Ahora bien, dado que los derechos de aduanas están

⁴⁶⁵ Apartado 1 a) del art. 2 y apartados 1 y 2 del art. 9 de la Decisión 2020/2053.

⁴⁶⁶ *Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, el Consejo y el Tribunal de Cuentas. Cuentas anuales consolidadas de la Unión Europea para el ejercicio financiero de 2019*, Comisión Europea, Bruselas, 2020, COM (2020) 288 final, pág. 149.

⁴⁶⁷ MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J. M. y CASADO OLLERO, G., *ob. cit.*, pág. 831.

basados también en el arancel aduanero común, habrá que atender la normativa referente al mismo⁴⁶⁸.

Por lo que respecta al estudio de los derechos de aduanas, se ha estructurado este capítulo siguiendo los elementos fundamentales de los tributos porque, como se ha venido reiterando en este apartado, los derechos de importación y los de exportación son tributos. Los derechos de aduanas podrían ser considerados el *genus* y los derechos de importación y los derechos de exportación podrían tildarse de *species*.

Sin embargo, aunque se va a seguir un análisis de la estructura tradicional del tributo según el Derecho Tributario español, en numerosas ocasiones veremos que no va a existir una correspondencia exacta entre el término utilizado por la normativa comunitaria y el término que se utilizaría para ese concepto entre los tributaristas españoles. Además, se han añadido otros elementos que son necesarios para comprender en su totalidad a los derechos de aduanas.

Así las cosas, si existe un tributo, ha de haber relación jurídico-tributaria y, en consecuencia, obligación tributaria. Pues bien, la LGT sigue la nomenclatura utilizada por la normativa de la Unión Europea usando el término “deuda aduanera” a lo largo de su articulado. Entonces, el interrogante natural que surgiría sería si “deuda aduanera” se correspondería con el término “obligación tributaria” o con el de “deuda tributaria”. Si acudimos al CAU, la deuda aduanera consiste en la obligación que tiene una persona de abonar el *quantum* correspondiente de los derechos de importación o de los derechos de exportación que son de aplicación a un determinado bien en aplicación de la normativa aduanera en vigor. Por su parte, también el CAU define ambos tipos de derechos de aduanas, entendiendo por “derechos de importación” aquellos derechos de aduanas que se han de abonar como consecuencia de la importación de un bien, y por “derechos de exportación” aquellos derechos de aduanas que se han de abonar como consecuencia de la exportación de un bien⁴⁶⁹. En puridad, se ha de decir que el concepto de deuda aduanera no se correspondería, en la doctrina española, con deuda tributaria -art. 19 de la LGT-,

⁴⁶⁸ Reglamento (CEE) nº 2658/87 del Consejo, de 23 de julio de 1987, relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y al arancel aduanero común.

⁴⁶⁹ Apartados 18, 20 y 21 del art. 5 del CAU.

sino con obligación tributaria -art. 58 de la LGT-⁴⁷⁰, pues se está haciendo referencia solamente a la obligación de abonar los derechos de aduanas correspondientes -obligación tributaria-, y no a la cuota tributaria y el resto de elementos que integrarían la deuda tributaria -deuda tributaria-⁴⁷¹.

VISMARA señala que son equiparables las exacciones de efecto equivalente a los derechos de aduana, entendiéndose por exacciones de efecto equivalente, gracias a la jurisprudencia comunitaria, como cualquier derecho, independientemente de su *nomen iuris* y técnica, que somete a imposición una mercancía importada de un Estado miembro, con exclusión del bien similar nacional, que incide sobre la libre circulación de mercancías que los derechos de aduanas porque se altera el precio del citado bien⁴⁷².

En este punto, son muy acertadas las palabras de SÁNCHEZ PEDROCHE en relación a la deriva que ha venido tomando el Derecho Tributario, pues, en la relación existente entre la Administración Tributaria y el contribuyente, una parte ordena -la Administración- y la otra parte obedece -contribuyente-, importando únicamente la voluntad de la primera. Incluso la más alta jurisprudencia lo ha avalado. Sin embargo, no todo vale para combatir el fraude. Hemos venido reiterando en la Introducción y, en general, a lo largo de esta Tesis Doctoral, la necesidad de clarificar las normas que rigen en el comercio internacional, jugando un papel fundamental aquéllas de naturaleza financiero-tributaria. Si la tendencia por parte del legislador, amparado por la jurisprudencia, es conferir cada vez más poderes a la Administración Tributaria, como bien señala este Profesor, la interpretación de las normas que realiza puede derivar en un contexto de inseguridad jurídica para el contribuyente. Esta tendencia de ordenar por parte de la Administración y acatar por parte del contribuyente se ha venido consolidando

⁴⁷⁰ Es interesante comparar con la versión italiana del CAU, dado que el Derecho Tributario español ha sido nutrido de las aportaciones de la doctrina tributarista italiana. Así, en su versión italiana, se hace referencia a “obligación aduanera”, por lo que la cuestión es más clara desde el punto de vista de la terminología empleada, siendo un elemento más de peso para entender que deuda aduanera se identificaría con el concepto de obligación tributaria. En este sentido, *vid.* VISMARA, F., *ob. cit.*, pág. 115; y también FABIO, M., *ob. cit.*, pág. 301.

⁴⁷¹ HERRERA OROZCO, C. G., *ob. cit.*, págs. 81 y 82.

⁴⁷² VISMARA, F., *ob. cit.*, pág. 41.

desde el 2003, como viene denunciando este autor, por lo que se podría hablar de “súbditos fiscales” en vez de “contribuyentes”⁴⁷³.

2. Delimitación del hecho imponible

Se han definido los derechos de aduanas en función de su objeto y su hecho imponible. Dado que en este apartado se pretende analizar cuál es el hecho imponible de este tipo de tributos aduaneros de la Unión Europea, deberemos centrar nuestra atención en este elemento, es decir, atendiendo a los términos del art. 20 de la LGT, en el hecho, acto o negocio jurídico cuya realización conlleva el nacimiento de la obligación tributaria.

Pues bien, se afirmó que, de una forma muy genérica, podría considerarse, por una parte, el hecho imponible de los derechos de importación la entrada de una mercancía en el territorio aduanero de la Unión, mientras que, por otra parte, el hecho imponible de los derechos de exportación sería la salida de una mercancía del territorio aduanero de la Unión.

Consideramos fundamental encontrar un precepto dentro del *corpus* normativo comunitario que regula los elementos básicos de los derechos de aduanas, es decir, en el CAU, que contenga el hecho imponible. A lo largo del articulado del CAU no hay ninguna referencia expresa a los términos “hecho imponible”. Ya se adelantó que este Reglamento de la Unión Europea no sigue la lógica tributaria española a la hora de configurar los elementos básicos de estos tributos aduaneros. Sin duda, es una muestra de la particularidad de los derechos de aduanas en cuanto figura impositiva.

Al no haber esa referencia expresa, convendría buscar en las definiciones que realiza el CAU, en su art. 5, si existe algún concepto que nos pueda ser de utilidad al efecto, dado que es común definir un tributo por su objeto y/o hecho imponible. En concreto, encontramos los conceptos de “derechos de importación” y de “derechos de

⁴⁷³ SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A.: “Súbditos fiscales o la reforma en ciernes de la LGT”, en *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, núm. 381, 2014, págs. 8 y 9.

exportación”: el mismo CAU los define como derechos de aduana, por lo que ahonda en la tesis que planteábamos de que estos últimos sean considerados como *genus* y los derechos de importación y de exportación como *species*; además, prosigue diciendo que se deberán abonar por importar -derechos de importación- o exportar -derechos de exportación- un bien⁴⁷⁴. En consecuencia, se podría entender, tal y como hemos defendido, que el hecho imponible de los derechos de aduanas es la entrada -en el caso de los derechos de importación- o la salida -en el caso de los derechos de exportación- de mercancías del territorio aduanero de la Unión.

Ahora bien, no se podría afirmar que los razonamientos empleados hasta ahora sirvan para concluir la delimitación del hecho imponible de los derechos de importación y de los derechos de exportación, pero tampoco es un trabajo prescindible, sino que son las bases necesarias o los cimientos para poder llegar a analizar, de forma adecuada y con una visión global, el hecho imponible de estos tributos aduaneros comunitarios.

Si los derechos de importación son aquellos derechos de aduana que se exigirán por la importación de mercancías y los derechos de exportación son aquellos que se exigirán por la exportación de mercancías, el siguiente paso es estudiar en qué consiste, exactamente, la importación y la exportación, términos que no se definen de forma expresa en el precepto referente a las definiciones del CAU, el art. 5. Se deberá avanzar en su articulado y, en particular, en el Capítulo 1 del Título III, donde, al tratar el origen de la deuda aduanera, distingue entre deuda aduanera de importación y deuda aduanera de exportación.

Comenzando por la deuda aduanera de importación, si bien definíamos la importación como la entrada de mercancías en el territorio aduanero de la Unión, el CAU se encarga de especificar en qué supuestos nace la deuda aduanera de importación, por lo que éstos serían las circunstancias específicas en que entenderá que existe importación; en concreto, serán tres bloques de circunstancias recogidos en los arts. 77 a 79 del CAU, que van a coincidir con los tres preceptos que las abordan.

⁴⁷⁴ Apartados 20 y 21 del art. 5 del CAU.

En primer lugar, nace la deuda aduanera de importación cuando una mercancía que no pertenezca a la Unión y que esté sujeta a derechos de importación⁴⁷⁵ quede incluida en algunos de los dos siguientes regímenes aduaneros: bien en el despacho a libre práctica -también respecto a los preceptos relativos al destino final-, bien en la importación temporal gozando de una exención parcial de derechos de importación, según lo dispuesto en el art. 77 del CAU. Se tratarán más detenidamente estos regímenes aduaneros en el apartado específico de este capítulo que aborda expresamente esta temática.

El despacho a libre práctica, regulado en los arts. 201 y ss. del CAU, es aquel régimen aduanero que se debe escoger para un bien que no pertenezca a la Unión para que pueda ser utilizado o consumido en el territorio aduanero de la Unión, debiéndose abonar los derechos de importación correspondientes y confiriéndose al referido bien el estatuto aduanero de mercancías de la Unión⁴⁷⁶. Ahora bien, está prevista la posibilidad de que un bien se incluya en el régimen del despacho a libre práctica con exención -total o parcial- de derechos de importación, tratándose del régimen aduanero de destino especial al que se hacía referencia *supra* -art. 254 del CAU-⁴⁷⁷.

Con respecto a la importación temporal en la que se esté exento de forma parcial de los derechos de importación, primero se debería analizar qué es la importación temporal, siendo ésta un régimen aduanero especial⁴⁷⁸ -arts. 250 a 253 del CAU- que es

⁴⁷⁵ Al señalar el precepto que la mercancía ha de estar sujeta a derechos de importación, y recordando que los derechos de aduanas se basan en el arancel aduanero común, tendremos que estar a lo dispuesto por la normativa reguladora del arancel aduanero común, es decir, el Reglamento (CEE) n° 2658/87 del Consejo, de 23 de julio de 1987, relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y al arancel aduanero común. En este sentido, *vid.* CARRASCO GONZÁLEZ, F. M., *ob. cit.*, pág. 1033 a 1035; y MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J. M. y CASADO OLLERO, G., *ob. cit.*, pág. 831.

⁴⁷⁶ GONZÁLEZ-NANDÍN PAGÈS, A.: “El despacho a libre práctica”, en SOLÉ ESTALELLA, J. A. (Dir.): *El Código Aduanero de la Unión y su normativa de desarrollo*, 1ª ed., Thomson Reuters Aranzadi, Pamplona, 2017, págs. 1 y 2 (versión online).

⁴⁷⁷ CARRASCO GONZÁLEZ, F. M., *ob. cit.*, pág. 1026.

⁴⁷⁸ La calificación de este régimen aduanero como “especial” es realizada por el mismo legislador comunitario, dado que se trata en el art. 210 c) del CAU, dentro del Título VII denominado “Regímenes especiales”.

un destino especial donde pueden ser incluidas las mercancías que no pertenezcan a la Unión que tengan como destino la reexportación, en el que van a disfrutar de una exención, ya sea total o parcial, de derechos de importación, derechos, estos últimos, que son exigibles, como se ha visto, con el despacho a libre práctica. La exención será total para la mercancía que esté expresamente establecida en la legislación aduanera y que cumpla una serie de requisitos; sin embargo, la exención será parcial cuando sean mercancías efectivamente previstas por la normativa aduanera, pero que no cumplan los condicionante que se requieren al efecto⁴⁷⁹ en la referida legislación⁴⁸⁰. Se entenderá que se ha realizado el hecho imponible con la autorización otorgada a una mercancía que se quiere importar con exención parcial de derechos de importación⁴⁸¹.

Con respecto a la segunda circunstancia, nacerá la deuda aduanera de importación cuando se prohíba tanto la devolución como la exención de los derechos de importación con respecto a determinados bienes no originarios que se usen para fabricar productos para los que se requiera una prueba de origen por un acuerdo preferencial suscrito entre la Unión Europea y un país o territorio que no pertenezca al territorio aduanero de la Unión -art. 78 del CAU-, conociéndose también como “cláusula *no draw-back*”.

Efectivamente, hemos de pensar en materias primas que provienen de países o territorios extracomunitarios que son importadas con el objeto de que sean incluidas en el régimen aduanero de perfeccionamiento activo, esto es, para que sean sometidas a una o varias operaciones de transformación para obtener un producto final que se debe reexportar⁴⁸², y estando exentas de los derechos de importación. Es posible que este

⁴⁷⁹ COLLADO MUÑOZ, J., GARCÍA VALERA, A. y FALCETO GARCÍA, F.: “Regímenes especiales”, en SOLÉ ESTALELLA, J. A. (Dir.): *El Código Aduanero de la Unión y su normativa de desarrollo*, 1ª ed., Thomson Reuters Aranzadi, Pamplona, 2017, págs. 58 a 64 (versión online).

⁴⁸⁰ Art. 206.1 del Reglamento Delegado (UE) 2015/2446 de la Comisión de 28 de julio de 2015 por el que se completa el Reglamento (UE) nº 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo con normas de desarrollo relativas a determinadas disposiciones del Código Aduanero de la Unión, que remite a los arts. 209 a 216 y también a los arts. 219 a 236 de este acto de la Unión.

⁴⁸¹ CARRASCO GONZÁLEZ, F. M., *ob. cit.*, pág. 1026.

⁴⁸² COLLADO MUÑOZ, J., GARCÍA VALERA, A. y FALCETO GARCÍA, F., *ob. cit.*, pág. 69 (versión online).

producto final que ha sido sometido a labores de transformación salga del territorio aduanero de la Unión hacia un Estado o territorio con el que la Unión Europea haya suscrito un acuerdo preferencial mediante el cual se establezca la necesidad del pago de los derechos de importación para la expedición de la prueba de origen. Una vez haya solicitado el exportador la prueba de origen en el marco de este acuerdo preferencial que contiene esta cláusula, se produciría el nacimiento de la deuda aduanera de importación⁴⁸³.

La tercera y última circunstancia que conllevaría que se originase la deuda aduanera de importación es la comisión de ciertos incumplimientos que están perfectamente tasados en el art. 79 del CAU y que tienen que ver con irregularidades en el contexto de la introducción de un bien que no pertenece a la Unión y que está sujeto a derechos de importación o en referencia a los regímenes aduaneros. En concreto, el citado precepto realiza la siguiente clasificación: a) incumplimiento de una obligación regulada en la normativa aduanera en relación a la introducción en el territorio aduanero de la Unión de una mercancía no perteneciente a ésta, también relativa a la retirada de una mercancía no perteneciente a la Unión de la vigilancia aduanera, o incluso relacionada con la circulación, transformación, depósito, depósito temporal, importación temporal o disposición de este tipo de bienes en el citado territorio aduanero; b) incumplimiento de una obligación recogida en la normativa aduanera en relación al destino final de las mercancías en el susodicho territorio aduanero; y c) incumplimiento de una condición necesaria para que pueda ser incluida una mercancía que no pertenezca a la Unión en un determinado régimen aduanero, o bien de una condición que regule la concesión de una exención o reducción de derechos de importación según el destino final de los bienes.

Un elemento imprescindible es, por lo tanto, que la mercancía en cuestión esté sujeta a derechos de importación, en cualquiera de las tres circunstancias descritas anteriormente.

Así las cosas, cuando se den alguna de estas circunstancias, en relación a mercancías sujetas a derechos de importación, se estará ante el nacimiento de la deuda

⁴⁸³ GONZÁLEZ ANDREU, M. L. y DURÁN BARRIGA, J., *ob. cit.*, pág. 5 (versión online).

aduanera de importación en virtud de lo dispuesto en el CAU, y ello conllevaría el cumplimiento del hecho imponible de los derechos de importación de la Unión Europea.

HERRERA HOROZCO afirma que el hecho imponible genérico de los derechos de importación comunitarios es la importación de una mercancía en la Unión y su consiguiente introducción en circuito económico de la Unión y, por su parte, existirían otros hechos imponibles específicos que confluirán en el citado hecho imponible genérico. Este autor parte de la jurisprudencia comunitaria a la hora de enunciar el hecho imponible genérico, que hubo de precisar el hecho imponible hace ya unas décadas. Ahora bien, no estamos ante una definición redundante por parte de la jurisprudencia de la Unión al hablar de “importación” y también de “introducción en el circuito económico de la Unión”, sino que se ha de distinguir entre la entrada física de un bien -importación- y la potencialidad de que el citado bien pueda ser consumido u objeto de comercio -introducción en el circuito económico-. Nótese que, además, cuando se hace referencia a circuito económico de la Unión se está haciendo referencial al mercado interior⁴⁸⁴.

En esta línea se expresan MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, TEJERIZO LÓPEZ y CASADO OLLERO, quienes recuerdan la importancia de que exista la vocación de que la mercancía en cuestión se incorpore al mercado interior definitivamente. Es más, entienden que la importación no es solo la introducción física de la mercancía, sino también la vocación de su incorporación al mercado interior. Para estos autores, el acceso físico de una mercancía al territorio aduanero de la Unión que tiene como destino un régimen aduanero suspensivo no es una importación *stricto sensu*, pero si esa entrada es realizada desde un régimen aduanero suspensivo sí que es considerada importación. Además, el hecho imponible se completará siempre y cuando exista la admisión por parte de la Administración aduanera competente de la declaración presentada y, una vez suceda esto, se devengarán los derechos de importación⁴⁸⁵.

IBÁÑEZ MARSILLA defiende, siguiendo la construcción realizada por GIANNINI en 1937, que el hecho imponible de los derechos de aduana es el paso de la

⁴⁸⁴ HERRERA OROZCO, C. G., *ob. cit.*, págs. 84 y 85.

⁴⁸⁵ MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J. M. y CASADO OLLERO, G., *ob. cit.*, págs. 831 y 832.

línea aduanera⁴⁸⁶, y, con respecto a los preceptos del CAU que se han analizado, afirma que son los presupuestos de hecho que originan el nacimiento de la deuda aduanera o las circunstancias de la importación⁴⁸⁷.

En este sentido, el paso de la línea aduanera conlleva, según UCKMAR, que se exijan los derechos de aduana; es más, el presupuesto que conlleva la aplicación de los derechos de importación es el paso de la frontera de la mercancía destinada al consumo en la Unión Europea⁴⁸⁸. También defiende lo anterior BEGHIN, como tributo que se exige por el paso de mercancías hacia el territorio aduanero de la Unión y cuyo destino es el consumo de esas mercancías, si bien no ha de entenderse como un consumo efectivo del bien, sino como un destino meramente virtual, intencional o programático que ha de declararse ante las autoridades aduaneras⁴⁸⁹. De nuevo, se remarca que es necesario no sólo la introducción física del bien en el territorio aduanero de la Unión, sino que se introduzca en el mercado interior.

Por su parte, para GONZÁLEZ ANDREU y DURÁN BARRIGA el hecho imponible de los derechos de importación serían, directamente, esos presupuestos de hecho de los arts. 77 a 79 del CAU que van a dar origen al nacimiento de la obligación del pago de la deuda aduanera de importación cuando sean realizados⁴⁹⁰. No obstante, esta posición doctrinal podría ir en contra de lo planteado por HERRERA OROZCO, puesto que este último defiende que los presupuestos de hecho de esos preceptos del CAU

⁴⁸⁶ Nótese que, en el caso del país de GIANNINI, Italia, esta concepción doctrinal se ve reforzada por su Derecho interno, dado que retiene por “*diritti doganali*” (derechos aduaneros) todos los derechos que la aduana debe recaudar por fuerza de Ley en relación a las operaciones aduaneras y, a su vez, serán derechos aduaneros los denominados “*diritti di confine*” (derechos de frontera), entre los que se incluyen los derechos de importación y los derechos de exportación (FIORENTINO, S.: “L’abuso nel diritto doganale”, en DELLA VALLE, E., FICARI, V. y MARINI, G. (Dirs.): *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, G. Giappichelli Editore, Turín, 2016, pág. 273).

⁴⁸⁷ IBÁÑEZ MARSILLA, S., *ob. cit.*, págs. 5 a 7 (versión online).

⁴⁸⁸ UCKMAR, V.: “4. I dazi doganali”, en UCKMAR, V. (Coord.): *Diritto tributario internazionale. Manuale*, CEDAM, Padova, 2010, págs. 299 y 300.

⁴⁸⁹ BEGHIN, M., *ob. cit.*, págs. 738 y 739.

⁴⁹⁰ GONZÁLEZ ANDREU, M. L. y DURÁN BARRIGA, J., *ob. cit.*, pág. 3 (versión online).

son requisitos formales y materiales necesarios para que se dé el hecho imponible, que es más genérico⁴⁹¹.

CARRASCO GONZÁLEZ entiende que el hecho imponible genérico de los derechos de importación es la introducción de una mercancía en el territorio aduanero de la Unión, desmenuzándose este hecho imponible genérico en otros hechos imponibles, que son estos preceptos 77 a 79 del CAU⁴⁹².

En atención a lo dispuesto por la doctrina tributarista, la jurisprudencia comunitaria y el CAU, podríamos afirmar que el hecho imponible genérico de los derechos de importación consiste en el paso de la línea aduanera hacia el interior del territorio aduanero de la Unión y su incorporación al circuito económico comunitario o mercado interior, especificándose por el mismo CAU tres supuestos de hecho -a los que les denominaremos hechos imponibles específicos- en los que, de forma efectiva, se van a exigir derechos de importación, es decir, los supuestos previstos en los arts. 77 al 79 del citado Reglamento de la Unión. Estos bienes habrán de estar sujetos, en los tres supuestos contemplados, a derechos de importación.

Pasando, a continuación, con la deuda aduanera de exportación, hemos de determinar cuál es el hecho imponible de los derechos de exportación, al igual que se ha hecho con los derechos de importación. Se ha venido señalando que no son frecuentes en la práctica la exigencia de derechos de exportación por parte de la Unión Europea, aunque se prevé su regulación en el CAU y, en consecuencia, es necesario su análisis.

De forma genérica, se podría entender el hecho imponible de los derechos de exportación como la salida de una mercancía del territorio aduanero de la Unión⁴⁹³. Es más, son definidos por el CAU como aquellos tributos que se han de abonar por la exportación de un bien, debiendo ahondar en el concepto de exportación.

⁴⁹¹ En este sentido, vid. HERRERA OROZCO, C. G.: *ob. cit.*, págs. 115 y 116, donde se basa en la fundamentación realizada por AGULLÓ AGÜERO y CLAVIJO HERNÁNDEZ.

⁴⁹² CARRASCO GONZÁLEZ, F. M., *ob. cit.*, págs. 1025 y 1026.

⁴⁹³ BEGHIN, M., *ob. cit.*, págs. 738 y 739.

Siguiendo la misma metodología empleada para los derechos de importación, hemos de acudir al CAU para ver en qué supuestos entiende la normativa aduanera que nace la deuda aduanera de exportación, cuestión que se regula en los arts. 81 y 82 del citado Reglamento comunitario.

Así, el primer supuesto que se prevé es la inclusión de una mercancía que esté sujeta a derechos de exportación a uno de los dos regímenes aduaneros que siguen: exportación o perfeccionamiento pasivo. Por un lado, el régimen de exportación consiste en la salida de un bien del territorio aduanero de la Unión con estatuto aduanero de esta última -art. 269 del CAU-⁴⁹⁴; por su parte, el régimen de perfeccionamiento pasivo consiste en la salida de una mercancía del territorio aduanero de la Unión de forma temporal para que se sometan a una serie de operaciones de transformación -arts. 259 a 262 del CAU-⁴⁹⁵.

El segundo supuesto cuya realización origina el nacimiento de la deuda aduanera de exportación es la comisión de alguna irregularidad en relación a una mercancía sujeta a derechos de exportación: de un lado, cuando se incumpla alguna obligación prevista en la normativa aduanera en relación a la salida de mercancías; y, de otro lado, también cuando se incumpla una condición gracias a la cual una mercancía pudo salir del territorio aduanero comunitario con exención, bien total, bien parcial de derechos de exportación⁴⁹⁶.

Por lo tanto, de igual manera que se afirmó para los derechos de importación, existe un hecho imponible genérico, en este caso, de los derechos de exportación de la Unión Europea, que consiste en la salida de las mercancías del territorio aduanero de la Unión, especificándose en dos circunstancias previstas en los arts. 81 y 82 del CAU que

⁴⁹⁴ No se debe confundir la exportación con la reexportación, pues, aunque en esta última existe igualmente una salida del bien del territorio aduanero de la Unión, esta mercancía pasa la línea aduanera sin estatuto aduanero de la Unión y, además, había ya sido importado temporalmente (FLORES VILLAREJO, P.: “Salida de mercancías del territorio aduanero de la Unión”, en SOLÉ ESTALELLA, J. A. (Dir.): *El Código Aduanero de la Unión y su normativa de desarrollo*, 1ª ed., Thomson Reuters Aranzadi, Pamplona, 2017, pág. 2 (versión online)).

⁴⁹⁵ CARRASCO GONZÁLEZ, F. M., *ob. cit.*, pág. 1026.

⁴⁹⁶ GONZÁLEZ ANDREU, M. L. y DURÁN BARRIGA, J., *ob. cit.*, pág. 6 (versión online).

se acaban de estudiar, que serían los hechos imponibles específicos. Además, en cualquier caso, se han de tratar de bienes que estén sujetos a derechos de exportación⁴⁹⁷.

Ahora bien, el CAU establece una serie de disposiciones comunes a los derechos de importación y de exportación; nuestro interés, en este momento, recae en lo que se refiere al nacimiento de la deuda aduanera *ex art. 83*. Con respecto a la mercancía, si ésta es objeto de cualquier tipo de medida de prohibición o restricción de importación o de exportación, también se generará la obligación del pago de los derechos de aduanas correspondientes -de importación o de exportación, respectivamente-, si bien no existirá tal obligación de pago de estos tributos aduaneros cuando se introduzca moneda falsa o estupefacientes y sustancias psicotrópicas no permitidos. Ahora bien, si el Derecho interno de un Estado miembro estipula que los derechos de aduana son la base a la hora de la determinación de una sanción, se entenderá que nace la deuda aduanera de importación o de exportación, desde el punto de vista de la sanción a aplicar para una infracción aduanera, pretendiendo el legislador comunitario que aquella persona que introduce una mercancía para la que no nacería una deuda aduanera, esto es, para la que no se exigiría el pago de derechos de importación o de exportación; en el caso de España, el tipo penal toma como referencia el precio medio o el precio oficial de la mercancía que haya sido introducida de forma ilícita, no teniendo relevancia los derechos de importación⁴⁹⁸.

3. Devengo y lugar de nacimiento de la deuda aduanera

Dos elementos fundamentales que deben ser tratados en relación con el hecho imponible de los derechos de aduanas es el devengo y el lugar de nacimiento de la deuda aduanera tanto de importación como de exportación.

⁴⁹⁷ VISMARA, F., *ob. cit.*, pág. 119.

⁴⁹⁸ IBÁÑEZ MARSILLA, S., *ob. cit.*, págs. 8 y 9 (versión online).

Con respecto al devengo, tratando de buscar la correspondencia con el Derecho Tributario español, el art. 21 de la LGT lo define como el momento en que se realiza el hecho imponible del tributo de que se trate y en el que nace la obligación de pagar la cuota tributaria⁴⁹⁹.

Para los derechos de importación, el CAU distingue entre dos situaciones: nacimiento de la deuda aduanera y momento en que se origina ésta. Es común que se prevea en la norma reguladora de una figura tributaria un momento en que se entiende realizado el hecho imponible -que, en el caso de los derechos de aduanas, será el momento de nacimiento de la deuda aduanera- distinto al momento en que se devenga este tributo -que, para los derechos de aduanas, será el momento en que se origina la deuda aduanera-. En consecuencia, habremos de atender a los preceptos del CAU que establezcan el momento en que se entiende que se ha producido el origen de la deuda aduanera tanto de importación como de exportación⁵⁰⁰, como regla general⁵⁰¹.

Están previstos para la deuda aduanera de importación, como se acaba de estudiar, hasta tres hechos imponibles específicos distintos, y para cada uno de ellos existe un devengo diferente: en la hipótesis de introducción regular del bien a través de alguno de los dos regímenes previstos en el art. 77, esto es, despacho a libre práctica e importación temporal, será cuando se admita la declaración -art. 77.2 del CAU-; en el caso de mercancías que no sean originarias en el contexto de la denominada cláusula “no *draw-back*”, también en el momento en que se admita la declaración, si bien aquí será una declaración de reexportación de este tipo de bienes -art. 78.1 del CAU-; y, en los supuestos de incumplimiento, la normativa aduanera permita que se elija entre el momento de incumplimiento de la obligación y el momento de admisión de una

⁴⁹⁹ PELECHÁ ZOZAYA, F., *ob. cit.*, pág. 44.

⁵⁰⁰ CARRASCO GONZÁLEZ, F. M., *ob. cit.*, pág. 1028.

⁵⁰¹ Es necesario precisar que, si bien en los supuestos de introducción regular por despacho a libre práctica o importación temporal y también de incumplimiento se distingue expresamente entre momento de nacimiento y momento de origen, esto no ocurre así en el supuesto de mercancías no originarias en el que el momento de nacimiento será directamente el devengo (GONZÁLEZ ANDREU, M. L. y DURÁN BARRIGA, J., *ob. cit.*, pág. 4 (versión online)).

declaración cuando tras la comprobación se determine el incumplimiento de la condición -art. 79.2 del CAU-.

En los derechos de exportación, por su parte, el CAU no va a distinguir entre nacimiento y momento de origen de la deuda aduanera, sino que lo hará entre nacimiento y momento de nacimiento. Para esta categoría tributaria, existen dos hechos imponibles específicos con sus devengos correspondientes: en relación a la salida de mercancías del territorio aduanero de la Unión en los regímenes de exportación o perfeccionamiento pasivo, el devengo se producirá cuando se admita la declaración -art. 81.2 del CAU-; mientras que para el caso de deuda nacida por incumplimiento, se prevén hasta tres distintos momentos en que se entiende que ha nacido la deuda aduanera de exportación, pudiendo ser cualquiera de ellos, como son el momento de la salida efectiva del bien del territorio aduanero comunitario sin la necesaria declaración, el momento en que alcancen un destino que sea diferente al autorizado con exención o reducción de derechos de exportación o, incluso, si no resultase posible lo anterior, el momento sería el fin del plazo otorgado para que se presentasen pruebas del cumplimiento de la condición gracias a la cual se puede acoger a la reducción o exención de los citados derechos -art. 82.2 del CAU-.

La determinación del momento en que se entiende que ha surgido la deuda aduanera de importación o de exportación, establecido en el art. 85 del CAU, es muy relevante porque la cuantificación de los derechos de aduanas se realizará con las reglas de cálculo que estaban vigentes cuando surgió la citada deuda aduanera. Si no se hubiera podido determinar el referido momento en que surge la deuda aduanera, se entenderá que éste se produce cuando las autoridades aduaneras constaten que el bien está en una situación que origina la referida deuda, si bien podría ser anterior a este momento en el caso de que la autoridad aduanera pueda corroborarlo⁵⁰².

Pasando al lugar de nacimiento de la deuda aduanera, éste se regula en el art. 87 del CAU. Se entenderá que será, con carácter general, donde se presente la declaración en aduana o de reexportación. Para las demás situaciones, será donde se verifique el hecho que hace que nazca. Si no resultase factible determinarlo siguiendo las reglas anteriores, ese lugar será donde la autoridad aduanera competente determine que el bien está en una

⁵⁰² VISMARA, F., *ob. cit.*, págs. 120 y 121.

situación que haya dado origen a una deuda aduanera. Es más, si tampoco se hubiera podido determinar el lugar atendiendo a los criterios que se han expuesto en relación a bienes que se encuentren en un régimen aduanero no ultimado o en un depósito temporal no finalizado de forma correcta, se deberá entender que el sitio en el que nace la deuda aduanera será el lugar de inclusión de ese bien en el régimen aduanero⁵⁰³.

Pongamos ahora que se trata de deudas aduaneras nacidas por incumplimiento, ya sea en referencia a derechos de importación o a derechos de exportación, y la autoridad aduanera competente comprueba que sucedió en otro Estado miembro distinto al que se encuadre la mencionada autoridad. Pues bien, siempre y cuando el *quantum* sea inferior a 10.000 euros, se reputará que el lugar de nacimiento de la deuda aduanera es el Estado miembro que ha llevado a cabo esa comprobación mediante sus autoridades aduaneras⁵⁰⁴.

Es posible que haya una pluralidad de lugares en los que pudo nacer la deuda aduanera, debiendo atenderse, en este supuesto, a un criterio cronológico, pues se entenderá nacida en el primero de ellos⁵⁰⁵.

4. Supuestos de no sujeción y supuestos de exención

Un supuesto de no sujeción es un hecho, acto o negocio jurídico que no es encuadrable en el hecho imponible de un tributo, pero que el legislador introduce en la norma o acto⁵⁰⁶ regulador del tributo en cuestión para aclarar el hecho imponible. Por su parte, un supuesto de exención es un hecho, acto o negocio jurídico que se subsume en el hecho imponible del tributo, esto es, se realiza el hecho imponible, pero el legislador

⁵⁰³ FABIO, M., *ob. cit.*, págs. 304 y 305.

⁵⁰⁴ GONZÁLEZ ANDREU, M. L. y DURÁN BARRIGA, J., *ob. cit.*, pág. 8 (versión online).

⁵⁰⁵ VISMARA, F., *ob. cit.*, pág. 120.

⁵⁰⁶ Se utiliza el término “acto” en referencia a los actos de la Unión Europea, dado que éstos pueden regular también tributos, como es el caso del mismo CAU, que es un Reglamento comunitario que establece elementos esenciales de los derechos de aduanas de la Unión.

decide eximir al obligado tributario del cumplimiento la obligación tributaria principal, que no es otra que el pago de la cuota del tributo⁵⁰⁷.

Se ha decidido tratar tanto los supuestos de no sujeción como las exenciones en un mismo apartado porque hay ciertos supuestos que no son del todo pacíficos dentro de la doctrina tributarista con respecto a su calificación, pero que, en definitiva, el resultado es que no se paguen o que se paguen de forma parcial los derechos de aduanas correspondientes.

La categorización de estos supuestos se realizará atendiendo a la delimitación del hecho imponible establecida *supra*. Efectivamente, se afirmó que el hecho imponible genérico de los derechos de importación sería el paso de la mercancía de la línea aduanera de la Unión Europea -territorio aduanero de la Unión- y su incorporación al circuito económico de ésta -mercado interior comunitario-, y existiendo hechos imponibles específicos -se llegó a hablar de “especificación del hecho imponible genérico”-, recogidos en los arts. 77 a 79 del CAU. Por su parte, el hecho imponible genérico de los derechos de exportación es la salida de la mercancía del territorio aduanero de la Unión pasando la línea aduanera de ésta, estableciéndose hechos imponibles específicos en los arts. 81 y 82 del citado Reglamento de la Unión Europea.

Así las cosas, habremos de distinguir entre: a) inclusión de una mercancía en un régimen aduanero especial; b) contingentes arancelarios; c) suspensiones arancelarias; d) franquicias; e) mercancías de retorno; f) productos obtenidos tanto de la pesca marítima como otros extraídos del mar; y g) exportación temporal.

Comenzando por los regímenes especiales, la inclusión de un bien en un régimen aduanero de los que el CAU califica como especial conllevará la exención total o parcial⁵⁰⁸. Dado que el hecho que no se paguen derechos de aduana o que se paguen de forma parcial dependerá de la configuración jurídica de estos regímenes especiales, se abordará con más detenimiento en el apartado específico de los regímenes aduaneros de este capítulo, donde se analizará en qué consiste cada uno y las consecuencias desde el punto de vista de los derechos de importación y de los derechos de exportación.

⁵⁰⁷ Arts. 20 y 22 de la LGT.

⁵⁰⁸ CARRASCO GONZÁLEZ, F. M., *ob. cit.*, pág. 1027.

Los contingentes arancelarios consisten en la fijación de dos límites, uno de naturaleza temporal y otro de naturaleza cuantitativa, en relación a un determinado bien, de forma que, siempre que no se produzca la superación de alguno de esos límites, el tipo de gravamen al que será sometido ese bien será inferior al que normalmente se impondría para esa mercancía o incluso cero, es decir, que no se gravaría en este último caso. Así las cosas, cuando se haya pasado el periodo de tiempo establecido, o cuando se supere el *quantum* de esa mercancía fijada como límite, la consecuencia será el sometimiento al tipo de gravamen normal para ese tipo de mercancías⁵⁰⁹. Es común que ese periodo temporal sea de un año⁵¹⁰. Con los contingentes arancelarios se pretende evitar que en la Unión se produzca una situación de desabastecimiento, así como fomentar que compita una producción interior escasa. El acto de la Unión mediante el cual se realiza su aprobación es el Reglamento⁵¹¹. En este caso, estaremos ante un supuesto de exención -total, cuando el tipo sea 0; o parcial, cuando el tipo sea inferior al normal para esa mercancía- porque se realiza el hecho imponible, pero el pago de los derechos de aduanas se verá atenuado si es una reducción del tipo de gravamen, o no existirá el pago si el tipo es 0.

Diferentes de los contingentes arancelarios son las suspensiones arancelarias, que consisten en la fijación de un límite temporal en el que un producto concreto estará sometido a un gravamen 0. Por lo tanto, una vez se supere la fecha escogida como máxima de ese límite temporal, esa clase de bien volverá a tributar por el gravamen normal. Corresponde también al Consejo su establecimiento y el periodo temporal, tal y como se afirmaba de los contingentes arancelarios, suele ser de un año. Como se expuso anteriormente, se distingue de los contingentes arancelarios en dos aspectos: por una parte, las suspensiones arancelarias están conformadas por un solo límite, que es de naturaleza temporal, mientras que los contingentes arancelarios estaban compuestos por un doble límite -temporal y cuantitativo-; y, por otra parte, las suspensiones arancelarias sólo pueden tener un tipo de gravamen, que es 0, a diferencia de los contingentes

⁵⁰⁹ IBÁÑEZ MARSILLA, S., *ob. cit.*, págs. 8 y 9 (versión online).

⁵¹⁰ MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J. M. y CASADO OLLERO, G., *ob. cit.*, pág. 833.

⁵¹¹ CARRASCO GONZÁLEZ, F. M., *ob. cit.*, pág. 1027.

arancelarios, cuyo tipo de gravamen puede ser reducido en relación a la alícuota normal de esa mercancía además de un tipo 0. De nuevo, estamos ante un supuesto de exención, visto que se está realizando el hecho imponible, pero se decide que no se someta a imposición al establecerse un gravamen 0; es más, se trataría de una exención total por lo expuesto.

Tanto los contingentes arancelarios como las suspensiones arancelarias pueden ser autónomos o convencionales, dependiendo de si su establecimiento se ha producido de forma unilateral por parte de la Unión Europea -autónomos- o si son el resultado de un acuerdo con uno o varios Estados terceros -convencionales-⁵¹².

En este punto, se debe hacer una mención especial al denominado Sistema de Preferencias Arancelarias Generalizadas mediante el cual se establecen una serie de suspensiones arancelarias y también de contingentes arancelarios con la finalidad de facilitar que los productos que sean originarios de ciertos países en vías de desarrollo accedan al mercado de la Unión Europea⁵¹³. Su regulación base es el Reglamento (UE) N° 978/2012 del Parlamento Europeo y del Consejo de 25 de octubre de 2012 por el que se aplica un sistema de preferencias arancelarias generalizadas y se deroga el Reglamento (CE) n° 732/2008 del Consejo. Se prevén tres regímenes distintos: el régimen general, que conlleva la reducción o suspensión de los derechos de aduanas para Estados en vías de desarrollo; un primer régimen especial para estimular tanto el desarrollo sostenible como la gobernanza -SPG+-, gracias al cual no existirán derechos de aduanas sobre mercancías de países hayan ratificado convenios en materia de derechos humanos, protección de trabajadores, medio ambiente y buen gobierno; y otro régimen especial para Estados que sean considerados por la Organización de las Naciones Unidas como menos desarrollados -“Todo menos armas”-, en el que no se verán sujetas las mercancías de los citados países al pago de ningún derecho de aduana ni restricción cuantitativa, excepto que se trate de material armamentístico y munición⁵¹⁴.

⁵¹² IBÁÑEZ MARSILLA, S., *ob. cit.*, pág. 10 (versión online).

⁵¹³ PELECHÁ ZOZAYA, F., *ob. cit.*, pág. 70.

⁵¹⁴ FALCÓN Y TELLA, R. y PULIDO GUERRA, E., *ob. cit.*, pág. 353.

Otro supuesto relevante son las franquicias, que ha sido el término con el que tradicionalmente se han conocido las exenciones aduaneras. Efectivamente, se trata de un supuesto de exención en tanto en cuanto no va a nacer la deuda aduanera en el momento en que se cumplan las condiciones de su concesión⁵¹⁵. Su regulación base es el Reglamento (CE) n° 1186/2009 del Consejo, de 16 de noviembre de 2009, relativo al establecimiento de un régimen comunitario de franquicias aduaneras. Sin embargo, en un principio, el hecho de que no se hayan de abonar los derechos de aduanas por la mercancía en cuestión no conlleva que no pueda verse sometida a las limitaciones consecuencia de la política comercial⁵¹⁶. Si bien se establecen motivos muy distintos, como son bienes importados que sean una herencia, o por razón de estudios, para que sean examinados o sometidos a análisis o ensayos, entre otros, hemos de destacar la importancia que ha supuesto en la Unión Europea la franquicia de derechos de importación de bienes que sean necesarios para luchar contra los efectos de la pandemia COVID-19, además de estar exentos de IVA⁵¹⁷.

A continuación, se proceden a abordar los tres últimos supuestos, los cuales aparecen en el CAU expresamente como supuestos de exención: con respecto a los derechos de importación, se mencionan las mercancías de retorno y los productos obtenidos tanto de la pesca marítima como otros extraídos del mar; y, con respecto a los derechos de exportación, se hace referencia a la exportación temporal.

⁵¹⁵ MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J. M. y CASADO OLLERO, G., *ob. cit.*, pág. 833.

⁵¹⁶ IBÁÑEZ MARSILLA, S., *ob. cit.*, pág. 10 (versión online).

⁵¹⁷ Decisión (UE) 2020/491 de la Comisión de 3 de abril de 2020 relativa a la concesión de una franquicia de derechos de importación y de una exención del IVA respecto de la importación de las mercancías necesarias para combatir los efectos del brote de COVID-19 durante el año 2020; la Decisión (UE) 2020/1573 de la Comisión de 28 de octubre de 2020 por la que se modifica la Decisión (UE) 2020/491, relativa a la concesión de una franquicia de derechos de importación y de una exención del IVA respecto de la importación de las mercancías necesarias para combatir los efectos del brote de COVID-19 durante el año 2020; y también la Decisión (UE) 2021/660 de la Comisión de 19 de abril de 2021 por la que se modifica la Decisión (UE) 2020/491, relativa a la concesión de una franquicia de derechos de importación y de una exención del IVA respecto de la importación de las mercancías necesarias para combatir los efectos del brote de COVID-19 durante el año 2020.

Las mercancías de retorno son aquellas que no pertenecen a la Unión que fueron exportados desde el territorio aduanero de la Unión como mercancías pertenecientes a ésta y que se reintroducen en el citado territorio aduanero incluyéndose en el régimen aduanero de despacho a libre práctica, debiendo producirse en un plazo máximo de tres años desde que fueron exportadas y no pudiendo estar en un estado diferente del que salieron en el momento de su exportación. Sin embargo, sí que se permite que se hayan visto sometidas a tratamientos para su conservación o a manipulaciones referentes a su presentación o cualesquiera otras operaciones en el caso de productos defectuosos o no aptos para el uso para el que se previeron. También puede tratarse de unos bienes que constituyan una fracción de los que en su día fueron exportados del territorio aduanero de la Unión, e incluso en los supuestos de mercancías que sufrieron una transformación bajo el régimen de perfeccionamiento activo en el susodicho territorio aduanero, posteriormente se exportaron y, después, se reintrodujeron en el territorio aduanero comunitario⁵¹⁸. Así las cosas, los arts. 203 a 207 del CAU prevén la exención de derechos de importación para estas mercancías de no retorno, dado que podría ser poco equitativo que al exportador de la Unión le hayan sido devueltos productos exportados en su momento por parte del importador de un país o territorio extracomunitario, haciéndose cargo de estos bienes, por un motivo ajeno al citado exportador, y que, además, deba pagar el *quantum* correspondiente de derechos de importación⁵¹⁹.

De igual modo, se exoneran del pago de derechos de importación comunitarios aquellos productos de pesca marítima, así como otros que sean igualmente extraídos de aguas territoriales de un Estado o territorio que no forme parte del territorio aduanero de la Unión mediante buque que tengan matriculación o registro exclusivos de un Estado miembro de la Unión Europea y que, además, enarboleden pabellón del referido país; además de los productos obtenidos a partir de los mencionados anteriormente a bordo de buques factoría, debiendo cumplir las mismas condiciones⁵²⁰. Con respecto a este supuesto, a pesar de que la literalidad del art. 208 del CAU hace referencia a productos exentos del pago de derechos de importación, no se trataría *stricto sensu* de una exención,

⁵¹⁸ CARRASCO GONZÁLEZ, F. M., *ob. cit.*, pág. 1028.

⁵¹⁹ PELECHÁ ZOZAYA, F., *ob. cit.*, pág. 81.

⁵²⁰ IBÁÑEZ MARSILLA, S., *ob. cit.*, pág. 11 (versión online).

sino de un supuesto de no sujeción, puesto que estos productos son mercancías de la Unión.

El último supuesto, previsto en el art. 277 del CAU, la exportación temporal, tiene que ver con los derechos de exportación. Se establece exención de derechos de exportación para aquellas mercancías de la Unión exportadas de forma temporal, es decir, que pasen la línea del territorio aduanero de la Unión hacia fuera, hacia terceros países o territorios, con la condición de que sean reimportadas después de su salida. Podría encontrarse cierta similitud con el caso de las mercancías de no retorno; ahora bien, en la exportación temporal se prevé específicamente la reimportación cuando se exporta⁵²¹.

5. Obligados tributarios

El CAU afirma que el deudor será la persona que es responsable de la deuda aduanera, esto es, del pago de los derechos de importación o de los derechos de exportación⁵²². En este caso, la LGT considera sujeto pasivo a quien tenga la obligación de pagar la cuantía de los citados tributos aduaneros atendiendo a lo dispuesto por la legislación aduanera.

Por tanto, será sujeto pasivo de los derechos de aduanas la persona que esté obligada al pago de los mismos, siendo, en consecuencia, obligados tributarios, dado que el sujeto pasivo es una categoría de obligado tributario⁵²³. Ahora bien, como bien señala la LGT, se ha de atender a lo que establezca la normativa aduanera en esta sede, por lo que se deberá analizar, de nuevo, el CAU, en cuanto acto de la Unión que configura jurídicamente los derechos de importación y los derechos de exportación, para ver

⁵²¹ CARRASCO GONZÁLEZ, F. M., *ob. cit.*, pág. 1028; y PELECHÁ ZOZAYA, F., *ob. cit.*, pág. 82.

⁵²² Art. 5 apartado 19 del CAU.

⁵²³ Apartados 1 y 2 del art. 35 y apartado 1 del art. 36 de la LGT.

quiénes serán sujetos pasivos o, en la terminología que emplea el citado Reglamento comunitario, quiénes serán deudores.

Comenzando con los derechos de importación, tenemos que atender a los hechos imponiblees específicos establecidos en los arts. 77 a 79 del CAU, preceptos en los que se señala, explícitamente, quién podrá ser considerado como deudor -sujeto pasivo- de estos derechos⁵²⁴.

En el caso de la primera circunstancia cuya realización conlleva el nacimiento de la deuda aduanera de importación, esto es, la inclusión de una mercancía que no pertenece a la Unión Europea y que está sujeta a derechos de importación en el régimen de despacho a libre práctica o que sea importado temporalmente con una exención parcial de estos tributos, deudor será: como regla general, el declarante, entendido éste aquella persona que realiza en nombre propio la presentación de una declaración en aduana o notificación, así como la persona en cuyo nombre se efectúa la misma⁵²⁵; si se trata del frecuente supuesto de representación indirecta⁵²⁶, es decir, si se está actuando en nombre propio, pero por cuenta de otra persona, el deudor será esta última, esto es, la persona por cuenta de quien se está actuando⁵²⁷, por lo que la presentación de la declaración no conlleva, necesariamente, que se sea el propietario o quien disfruta los mismos⁵²⁸; además, se prevé el supuesto de la persona suministradora de información falsa, a sabiendas de ello o que debiera hubiera debido conocer de su falsedad razonablemente, que sirva de fundamento para realizar una declaración y que tenga como consecuencia la exención total o parcial de derechos⁵²⁹.

Con respecto a aquellos bienes que no son originarios a los que es de aplicación la cláusula “*no draw-back*”, el CAU se remite a lo que dispone sobre quién debe ser

⁵²⁴ GONZÁLEZ ANDREU, M. L. y DURÁN BARRIGA, J., *ob. cit.*, pág. 5 (versión online).

⁵²⁵ VISMARA, F., *ob. cit.*, pág. 102.

⁵²⁶ CARRASCO GONZÁLEZ, F. M., *ob. cit.*, pág. 1029.

⁵²⁷ FABIO, M., *ob. cit.*, pág. 302.

⁵²⁸ MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J. M. y CASADO OLLERO, G., *ob. cit.*, págs. 833 y 834.

⁵²⁹ IBÁÑEZ MARSILLA, S., *ob. cit.*, pág. 6 (versión online).

considerado deudor en el supuesto anterior. Ahora bien, si se trata de una reexportación de un bien no perteneciente a la Unión, será deudor quien presente la declaración; además, en el caso de que sea representación indirecta, deberá ser considerado deudor también la persona por cuenta de quien se está presentando la declaración⁵³⁰.

Por lo que respecta a la deuda nacida por incumplimiento, si bien el CAU establecía tres supuestos, para la delimitación del deudor en los citados supuestos éstos son reagrupados en dos: incumplimiento de obligaciones específicas o incumplimiento de determinadas condiciones⁵³¹.

De un lado, si se trata de una violación de una obligación de las previstas en los apartados a y b del art. 79.1, será deudor: quien se le hubiera debido exigir que cumpliera con la obligación; también quien fuese consciente o hubiese debido saber razonablemente que existía un incumplimiento de la obligación y que hubiera actuado por cuenta del obligado a cumplir la citada obligación, o que fuese partícipe del hecho gracias al cual no se cumplió; además, el adquirente o poseedor de la mercancía que fuese consciente o hubiese debido saber razonablemente que no se había cumplido con la obligación en el momento de la adquisición o en que la recibió⁵³².

De otro lado, en la hipótesis de incumplimiento de las condiciones a las que se refiere el apartado c del art. 79.1, se prevé que serán deudores quien tenga que realizar el cumplimiento de las condiciones necesarias para incluir una mercancía en el régimen aduanero pertinente, la declaración en aduana que corresponda o la concesión de exención de derechos de aduanas o reducción del gravamen de éstos, así como el suministrador de información para la declaración en aduana e inclusión del bien en un determinado régimen aduanero y que, además, fuese consciente o hubiese debido saber razonablemente que esta información es falsa, siempre y cuando lo anterior tenga como consecuencia la exención de forma total o parcial de los derechos correspondientes⁵³³.

⁵³⁰ GONZÁLEZ ANDREU, M. L. y DURÁN BARRIGA, J., *ob. cit.*, pág. 5 (versión online).

⁵³¹ VISMARA, F., *ob. cit.*, pág. 117.

⁵³² CARRASCO GONZÁLEZ, F. M., *ob. cit.*, pág. 1030.

⁵³³ IBÁÑEZ MARSILLA, S., *ob. cit.*, pág. 7 (versión online).

Pasando a los derechos de exportación, y aplicando la misma metodología que la empleada con los derechos de importación, habrá que atender a los hechos imponderables específicos previstos en los arts. 81 y 82 del CAU para analizar quiénes serán considerados deudores o sujetos pasivos de este tipo de tributos aduaneros.

Así, en el supuesto de la inclusión de una mercancía que esté sujeta a derechos de exportación en los regímenes aduaneros del citado art. 81, esto es, exportación o perfeccionamiento pasivo, el declarante tendrá la condición de deudor. Si se tratare de un caso de representación indirecta, deberá ser considerado deudor, al igual que el declarante, el representado, esto es, la persona por cuenta de quien se presenta la declaración⁵³⁴. Asimismo, también será deudor el suministrador de información falsa que fuese necesaria para la declaración, siendo consciente de que tiene carácter falso o habiendo debido saberlo razonablemente, y gracias a la cual no se percibieron parte o la totalidad de derechos de aduanas⁵³⁵.

Por lo que respecta al incumplimiento de la normativa aduanera, el CAU establecía dos hipótesis en función de si fuese relativa a una obligación o a una condición: si se trata de una violación de una obligación prevista en la normativa aduanera en mérito a la salida de un bien del territorio aduanero de la Unión, será considerado deudor a quien se le hubiera debido exigir que cumpliera con la obligación, también quien fuese consciente o hubiese debido saber razonablemente que existía un incumplimiento de la obligación y que hubiera actuado por cuenta del obligado a cumplir la citada obligación, así como quien fuese partícipe del hecho gracias al cual no se cumplió y que fuese consciente o hubiese debido saber razonablemente que no se presentó la pertinente declaración; por su parte, en la hipótesis de incumplimiento de una condición mediante la cual salió del territorio aduanero de la Unión un bien con una exención, ya sea esta última total o parcial, de los derechos de aduanas correspondientes, ostentará la condición de deudor quien estuviera obligado al cumplimiento de esa condición⁵³⁶.

⁵³⁴ FABIO, M., *ob. cit.*, págs. 302 y 303.

⁵³⁵ IBÁÑEZ MARSILLA, S., *ob. cit.*, pág. 8 (versión online).

⁵³⁶ CARRASCO GONZÁLEZ, F. M., *ob. cit.*, pág. 1030.

En sede de la delimitación de quién será considerado declarante ante los supuestos de representación aduanera, es importante recordar de nuevo que el CAU permite no sólo la representación indirecta, en la que se actúa en nombre propio y por cuenta de otra persona, sino también la representación directa, actuando el representante en nombre y por cuenta del representado. Por lo tanto, en la representación indirecta el declarante será el representante al actuar en su propio nombre, mientras que en la representación directa el declarante será el representado porque se actúa en nombre de ese representado⁵³⁷. Sin embargo, en referencia al Derecho Tributario interno español, según lo previsto en el art. 46 de la LGT, existe solamente la representación indirecta, que denomina voluntaria⁵³⁸.

Efectivamente, en relación a los derechos de aduanas, en general, y en relación a los derechos de importación y a los derechos de exportación, en particular, existe la posibilidad de que haya más de un deudor en referencia a una misma deuda aduanera, que es el supuesto de pluralidad de deudores previsto en el art. 84 del CAU. Así, por ejemplo, si un representante indirecto aduanero presenta la declaración de aduana, serán codeudores tanto el declarante como el representante aduanero⁵³⁹. Ahora bien, trasladándolo al Ordenamiento jurídico español, se podría plantear si esta situación en que existen varios codeudores se puede equiparar con el supuesto de responsabilidad solidaria del art. 35.7 de la LGT: por un lado, GONZÁLEZ ANDREY y DURÁN BARRIGA afirman que no es una situación de responsabilidad solidaria en los términos planteados por el citado precepto de la LGT, sino ante una obligación solidaria, pues es una responsabilidad directa y no una derivación de responsabilidad; por otro lado, la tesis de CARRASCO GONZÁLEZ es que el art. 84 del CAU establece, en estos supuestos, que todos son responsables de forma conjunta y solidaria de la totalidad de la deuda, siendo la misma regla de solidaridad de ese art. 35.7 de la LGT⁵⁴⁰.

⁵³⁷ VISMARA, F., *ob. cit.*, pág. 106.

⁵³⁸ RODRÍGUEZ ENTREMONTZAGA, N., *ob. cit.*, pág. 4 (versión online).

⁵³⁹ FABIO, M., *ob. cit.*, págs. 302 y 303.

⁵⁴⁰ GONZÁLEZ ANDREU, M. L. y DURÁN BARRIGA, J., *ob. cit.*, pág. 6 (versión online); y CARRASCO GONZÁLEZ, F. M., *ob. cit.*, pág. 1030.

La jurisprudencia comunitaria afirma que se trata de responsabilidad solidaria, puesto que deberán ser considerados responsables en relación al pago de los derechos de aduanas, no sólo el importador o exportador, sino también su representante e, incluso, cualquier otro sujeto que no declare que actúa en nombre y por cuenta de un tercero o que, aun declarando que actúa en nombre y por cuenta de otro, no disponga del poder de representación correspondiente, dado que, en este caso de ausencia de poder, este sujeto será considerado que actúa por su propio nombre y cuenta, respondiendo de la deuda aduanera en cuanto persona que presenta la declaración o en cuanto cooperante del perfeccionamiento del acto en cuestión. En consecuencia, estamos ante un régimen de responsabilidad solidaria⁵⁴¹.

Ahora bien, en relación a lo anterior, se ha de traer a colación una referencia que ya tuvimos la ocasión de señalar cuando se abordó la representación aduanera, y es que el Ordenamiento jurídico español prevé una consecuencia jurídica distinta en el caso de que el sujeto no ostente el poder de representación: se tendrá ese acto o trámite por realizado o al obligado tributario por presentado, siempre y cuando el obligado tributario ratifique esa actuación en concreto⁵⁴². Por tanto, se trata, como ya se afirmó, de una representación expresa y no presunta⁵⁴³.

6. Base imponible

6.1. Cálculo de la base imponible de los derechos de aduanas

⁵⁴¹ VISMARA, F., *ob. cit.*, pág. 108.

⁵⁴² Art. 112.1 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba 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.

⁵⁴³ STJUE de 7 de abril de 2011, Asunto C-153/10, apartado 31.

Como ya se ha venido afirmando, en el CAU no existe una referencia expresa al término de “base imponible”, por lo que se deberá concretar cómo se mide o valora el hecho imponible de los derechos de aduanas cuyo resultado será una magnitud, es decir, la referida base imponible⁵⁴⁴.

Como regla general, la base imponible de los derechos de importación será el valor en aduana, siendo conocidos como derechos *ad valorem*; por su parte, también existen otros tipos de derechos cuya base imponible estará conformada según ciertas características físicas de la mercancía, como el número de unidades del bien, medida o peso, por ejemplo, siendo denominados derechos específicos; además, incluso podemos encontrarnos con derechos mixtos o compuestos que sean una mezcla de derechos *ad valorem* y de derechos específicos⁵⁴⁵.

Así, el valor en aduana de las mercancías es la regla general, como así lo establece el art. 69 del CAU. En consecuencia, el cálculo del valor en aduana se torna en una empresa de gran envergadura, aspecto ya fue percibido, a nivel internacional, por parte de la Organización Mundial del Comercio⁵⁴⁶, implantando un código sobre cómo realizar la valoración en aduana para evitar los métodos arbitrarios o ficticios que se aplicaban en cada país, de forma que existan reglas uniformes, y que ha sido incorporado por la normativa aduanera de la Unión Europea⁵⁴⁷.

Volviendo al citado art. 69 del CAU, se prevé que se aplicará el arancel aduanero común sobre el valor de aduana del bien en cuestión sujeto a derechos de aduanas que haya sido calculado según las reglas de los arts. 70 a 74 del mismo acto de la Unión⁵⁴⁸. Antes de entrar en el estudio de los métodos a través de los cuales se cuantifica el valor en aduana, si seguimos utilizando la lógica del tributarista español, se podría afirmar que el arancel aduanero común sería el tipo de gravamen, como se verá. Si bien el tipo de

⁵⁴⁴ Art. 50.1 de la LGT.

⁵⁴⁵ IBÁÑEZ MARSILLA, S., *ob. cit.*, pág. 12 (versión online).

⁵⁴⁶ En adelante, OMC.

⁵⁴⁷ FABIO, M., *ob. cit.*, pág. 191.

⁵⁴⁸ MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J. M. y CASADO OLLERO, G., *ob. cit.*, pág. 834.

gravamen se aplica sobre la base liquidable⁵⁴⁹, PELECHÁ ZOZAYA afirma que en el caso de los derechos de aduanas no va a existir una base liquidable en tanto en cuanto no existen reducciones a aplicar sobre la base imponible, por lo que no podríamos decir que existe una base liquidable en la liquidación de este tipo de tributos aduaneros⁵⁵⁰.

Como se ha reiterado, estamos ante una figura tributaria compleja, con sus particularidades y, así las cosas, en determinadas ocasiones, como la que hacemos referencia en relación a la inexistencia de la base liquidable, nos vamos a encontrar que no casan ciertos conceptos. Sea como fuere, consideramos que lo anterior no debería llevarnos a la afirmación de que no se pueden comparar los elementos que componen los derechos de aduanas, en cuanto tributos de titularidad de la Unión Europea, con los elementos de los tributos según la doctrina tributarista española. Por ello, simplemente, se podría pensar que, al no preverse reducciones sobre la base imponible en los derechos de aduanas, la base liquidable sería la misma base imponible, pues, siguiendo el tenor literal del precepto que define la base liquidable en nuestra LGT, esta última será aquella magnitud que resulte de la aplicación de reducciones recogidas en la ley, “en su caso”, sobre la base imponible⁵⁵¹, dejando abierta la posibilidad al legislador de establecer o de no reducciones.

El CAU prevé distintos métodos de cálculo del valor en aduana: el valor de transacción es el método principal, si bien se prevén otros cinco métodos que son denominados por este mismo Reglamento como secundarios -el método del valor de transacción de mercancías idénticas, el método del valor de transacción de mercancías similares, el método del valor deductivo, el método del valor calculado y el método alternativo o residual-⁵⁵².

⁵⁴⁹ Arts. 55 y 56 de la LGT.

⁵⁵⁰ PELECHÁ ZOZAYA, F., *ob. cit.*, pág. 124.

⁵⁵¹ Art. 54 de la LGT.

⁵⁵² BOSCH INFANTE, J. e IBÁÑEZ MARSILLA, S.: “Elementos para la aplicación de los derechos y otras medidas comerciales”, en SOLÉ ESTALELLA, J. A. (Dir.): *El Código Aduanero de la Unión y su normativa de desarrollo*, 1ª ed., Thomson Reuters Aranzadi, Pamplona, 2017, pág. 44 (versión online).

En España, se ha de destacar la Instrucción 1/2004, de 27 de febrero, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, de valoración en aduanas de las mercancías.

6.2. Métodos de determinación del valor en aduana

6.2.1. El valor de transacción como método principal

El método principal es el uso del valor de transacción como valor en aduana de los derechos de aduana, que podría ser definido como el método base que se utiliza en la cuantificación del valor en aduana que consiste en el precio pagado efectivamente o que se está por pagar por un bien objeto de una operación de venta, debiendo incluir cualquier pago que haya sido necesario o sea necesario realizar como condición de la citada venta tanto al vendedor como a un tercero, con el fin de que se satisfaga una obligación del vendedor⁵⁵³, para que ese bien sea exportado al territorio aduanero de la Unión, esto es, para que entre y se introduzca en el circuito económico de la Unión, con los ajustes que le fuesen de aplicación⁵⁵⁴.

Se ha afirmado que es el método principal o base porque es el que se usa, aproximadamente, en el 90% de las importaciones que se realizan en el territorio aduanero de la Unión⁵⁵⁵. Además, la determinación de este valor se ha de realizar cuando se admita la declaración en aduana de dicha mercancía, tomándose como referencia la última venta que sea anterior a la entrada de ese bien en el citado territorio aduanero de la Unión⁵⁵⁶.

⁵⁵³ CARRASCO GONZÁLEZ, F. M., *ob. cit.*, pág. 1031.

⁵⁵⁴ Apartados 1 y 2 del art. 70 del CAU.

⁵⁵⁵ IBÁÑEZ MARSILLA, S., *ob. cit.*, pág. 13 (versión online).

⁵⁵⁶ Art. 128.1 del RECAU.

Ahora bien, para que pueda ser de aplicación el valor de transacción como valor en aduana, se han de cumplir todos los cuatro condicionantes que se exponen a continuación, por lo que, en el caso de que no exista alguno de ellos, no podrá usarse el valor de transacción como valor en aduana; estos cuatro condicionantes han quedado plasmados en el art. 70.3 del CAU:

El primer condicionante es la inexistencia de restricciones a usar o disponer del bien por el comprador -esto es, que sea necesaria la presentación de una licencia de importación-⁵⁵⁷, salvo las derivadas del Ordenamiento jurídico comunitario o de las autoridades de la Unión Europea, las que limiten el área geográfica en las que se pueda revender el bien o las que no afecten a su valor de forma sustancial.

Además, como segundo condicionante, se prevé la inexistencia de condiciones en relación al precio del bien o a su venta que impidan la determinación de su valor. Efectivamente, pueden darse una serie de circunstancias que lleguen a perturbar la cuantificación del valor en aduana, como que el precio del bien dependa de la compra o de la venta de otros bienes, como es el caso de las ventas relacionadas⁵⁵⁸.

Otro condicionante, el tercero, es que ninguno de los beneficios obtenidos por revender, ceder o utilizar posteriormente el bien por parte del comprador repercuta al vendedor, ni de forma directa ni de forma indirecta, con la excepción de que el valor pueda ajustarse de forma conveniente. La justificación no es otra que estos beneficios a los que se hacen referencia son considerados como un elemento que hay que añadir al precio, esto es, una adición⁵⁵⁹.

El cuarto y último condicionante es la inexistencia de una vinculación entre el comprador y el vendedor, o que, en el caso de que exista esta vinculación, que no influya en el precio. Pues bien, no debería interpretarse este condicionante en el sentido de que el mero vínculo entre las partes citadas traiga consigo su incumplimiento y que, consecuentemente, no sea de aplicación como valor en aduana el valor de transacción.

⁵⁵⁷ CASANA MERINO, F.: “El nuevo concepto de valor en aduana tras la entrada en vigor del código aduanero de la Unión”, en *Quincena Fiscal*, núm. 3, 2017, pág. 14.

⁵⁵⁸ CARRASCO GONZÁLEZ, F. M., *ob. cit.*, pág. 1031.

⁵⁵⁹ Art. 71.1 d) del CAU.

Así, si existiere ese vínculo entre las partes contratantes, éste no ha de influir en el precio del bien. La especificación de los supuestos en que la vinculación va a influir en el precio es realizada por la misma normativa aduanera, en el art. 127.1 del RECAU, pudiendo indicarse, a título de ejemplo, que una parte sea miembro de la dirección o del consejo de administración de la sociedad de la otra parte. Sin embargo, independientemente de que exista o no esa vinculación entre comprador y vendedor, en el caso hipotético de que la autoridad aduanera competente tuviese sospechas fundadas de que el valor que ha sido expresado en la declaración en aduana sea el importe efectivamente pagado o que se vaya a pagar, esta autoridad aduanera podría requerir la aportación de información adicional al declarante⁵⁶⁰; por tanto, si después de realizar el examen de esa documentación que haya sido aportada por parte del declarante conllevan que se pueda afirmar que esas dudas que tenía la autoridad aduanera eran fundadas, la citada autoridad podrá decidir que no se use el valor de transacción como valor en aduana por parte del declarante y, por ende, que deba recurrir a los denominados métodos secundarios, los cuales se analizarán posteriormente⁵⁶¹.

A continuación, sería oportuno analizar cuáles son los elementos que se deberían añadir o incluir en el mismo; en consecuencia, se van a abordar las adiciones al precio, el cual, como ya se ha afirmado, constituye el elemento fundamental del valor de transacción como valor en aduana, así como los elementos que se han de excluir o no incluir en el mismo⁵⁶². Nótese que, para aplicar el valor de transacción como valor en aduana, es necesario realizar una serie de ajustes sobre el precio, tal y como establece el art. 70.1 del CAU, ajustes que serán positivos en los supuestos en que haya que añadir otros elementos y que serán negativos en el caso de los elementos a excluir⁵⁶³.

Comenzando por los elementos que se han de añadir al precio, se trataría de una serie de conceptos que no han sido tomados en cuenta para la cuantificación del precio,

⁵⁶⁰ Art. 140 del RECAU.

⁵⁶¹ FABIO, M., *ob. cit.*, págs. 194 y 195.

⁵⁶² MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J. M. y CASADO OLLERO, G., *ob. cit.*, pág. 834.

⁵⁶³ CARRASCO GONZÁLEZ, F. M., *ob. cit.*, págs. 1031 y 1032.

pero que han de incorporarse para que pueda ser utilizado ese valor de transacción como valor en aduana en la declaración correspondiente. Todos ellos se comprenden en el art. 71 del CAU y deberán ser datos que tengan las notas de ser objetivos y también cuantificables, y no podrán ser añadidos otros que los expresamente plasmados en el mencionado precepto⁵⁶⁴.

El primer bloque está compuesto por una serie de elementos sufragados por el comprador y que no están incluidos en el precio, como son las comisiones y los gastos de corretaje, si bien no podrán ser incluidas las comisiones de compra, las cuales se excluyen expresamente. Piénsese que, como regla general, el comisionista actúa por mandato del comprador sin asumir el riesgo que se pueda derivar de la operación o transacción. Además, también se deberán añadir al precio el coste que hayan supuesto tanto los envases como los embalajes que puedan ser considerados un todo en relación con el bien⁵⁶⁵.

El segundo bloque lo conforma el valor de aquellos bienes, que sean suministrados por parte del comprador de forma gratuita o con una reducción de precio, usados tanto en su producción como en su venta para su exportación con la finalidad de que sean importados en el territorio aduanero de la Unión; reciben el nombre de aportaciones. Así, se prevén elementos incorporados al bien que haya sido importado al citado territorio, o que hayan sido usados y/o consumidos en la fase de producción de los mismos, u otros del ámbito de la Ingeniería, de desarrollo, artístico o de diseño, hechos en un país o territorio extracomunitario y que sean necesarios para su producción⁵⁶⁶.

Los cánones y los derechos de licencia serían el tercer bloque, siempre y cuando éstos constituyan una condición para la venta del bien al comprador, debiendo abonarlo este último, y han de guardar relación con el bien objeto de la transacción⁵⁶⁷. Ahora bien, no debería entenderse lo anterior en el sentido de que es el vendedor quien ha de exigirlo

⁵⁶⁴ VISMARA, F., *ob. cit.*, págs. 159 y 160.

⁵⁶⁵ IBÁÑEZ MARSILLA, S., *ob. cit.*, pág. 15 (versión online).

⁵⁶⁶ FABIO, M., *ob. cit.*, pág. 197.

⁵⁶⁷ CARRASCO GONZÁLEZ, F. M., *ob. cit.*, pág. 1032.

como condición para la venta al comprador, sino que es posible también que sea necesario el pago del canon o de los derechos de licencia para poder realizar la compra.

El cuarto bloque estaría conformado por aquel valor que sea consecuencia de revender, ceder o utilizar cualquier parte del bien que se ha importado, y ha de ser después de la citada importación, que haya revertido, bien de forma directa, bien de forma indirecta, al vendedor. Hemos de señalar, en este momento, que, anteriormente, se hacía referencia a este valor como un condicionante para poder usar el valor de transacción como valor en aduana, y, en particular, correspondería con el tercer condicionante⁵⁶⁸.

El último bloque, el quinto, sería el compuesto por el conjunto de costes en materia de transporte, seguros, carga y manipulación que estén relacionados con el bien que se importe, siempre y cuando se haya incurrido en los mismos hasta el lugar de entrada de este bien en el territorio aduanero de la Unión⁵⁶⁹, lugar que podrá ser el puerto donde llega el bien en el caso de que el transporte se realice por vía marítima, o la primera aduana de entrada, en el caso de que se haga vía terrestre, entre otras delimitaciones de este concepto que realiza el art. 137 del RECAU.

Como se afirmó *supra*, al precio no sólo hay que añadirle ciertos elementos, sino que también es imprescindible que se excluyan otros, esto es, que no formen parte del precio⁵⁷⁰. De igual forma, se encuentran recogidos en el CAU, en su art. 72, de tal forma que, si alguno de esos elementos coincide con la lista del mencionado artículo del CAU, habrán de ser detraídos para cuantificar el valor de transacción de acuerdo con la legislación aduanera.

Así, se mencionan, de forma expresa, los siguientes elementos a excluir del precio en el caso de que hubieren sido añadidos: los gastos para transportar el bien importado dentro del territorio aduanero de la Unión; los gastos en sede de construcción, de instalación, de montaje o de asistencia técnica una vez que el bien ya se ha importado; los intereses que se generan tras la celebración de un acuerdo escrito de financiación

⁵⁶⁸ BOSCH INFANTE, J. e IBÁÑEZ MARSILLA, S., *ob. cit.*, págs. 61 a 64 (versión online).

⁵⁶⁹ VISMARA, F., *ob. cit.*, pág. 161.

⁵⁷⁰ MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J. M. y CASADO OLLERO, G., *ob. cit.*, pág. 834.

suscrito por el comprador, resultando indiferente que esa financiación vaya a correr a cuenta del vendedor o no, y no pudiendo ser un tipo de interés superior al normalmente aplicado para este tipo de transacción; los derechos de reproducción del bien en la Unión Europea; las comisiones de compra, las cuales se mencionaban *supra* como elemento que no hay que añadir y que la normativa aduanera refleja expresamente⁵⁷¹; y cualquier tipo de tributo que se haya de pagar como consecuencia de la importación o de la venta del bien⁵⁷².

6.2.2. Los métodos secundarios

La primera cuestión que se debería responder en relación a los métodos secundarios de valoración en aduana, denominados así por el CAU en su art. 74, es el motivo por el que existen unos métodos alternativos al criterio general, que sería el valor de transacción como valor en aduana. Pues bien, ya se había adelantado sucintamente la respuesta *supra*: piénsese que el CAU fija un método principal, el cual se viene usando en la mayor parte de supuestos que se dan en la realidad práctica, llegando a representar más de un 90% de los casos, como se ha venido afirmando. No obstante, para poder utilizar el valor de transacción como valor en aduana se establecen una serie de condicionantes -los que se han resaltado en el subepígrafe anterior-, y, en la hipótesis de que no se de alguno de ellos, se habrá de recurrir para cuantificar el valor en aduana a otros criterios, que son los métodos secundarios, previéndose hasta cinco distintos.

Naturalmente, si existe un total de cinco métodos secundarios de valoración en aduana, el interrogante que nos abordaría inmediatamente después es qué método resultará de aplicación. Entre ellos existe una relación jerárquica, debiéndose aplicar por el orden que estipula el art. 74 del CAU, de modo que, en el caso de que no se cumplan

⁵⁷¹ Subapartado i) del apartado a) del art. 71.1 y apartado e) del art. 72 del CAU.

⁵⁷² CASANA MERINO, F.: “El nuevo concepto de valor en aduana tras la entrada en vigor del código aduanero de la Unión”, *cit.*, pág. 11.

los requisitos del primer método alternativo, se deberá acudir al segundo y analizar sus requisitos, y así sucesivamente hasta llegar al quinto y último método⁵⁷³.

Estos cinco métodos alternativos de valoración en aduana son los siguientes: el método del valor de transacción de mercancías idénticas, el método del valor de transacción de mercancías similares, el método del valor deductivo, el método del valor calculado y el método alternativo. Sin embargo, se especifica una excepción a la relación jerárquica de los criterios anteriores con respecto al método del valor deductivo y el método del valor calculado, puesto que el declarante solicitar que se aplique cualquiera de ellos sin necesidad de seguir estrictamente ese orden; ahora bien, como se ha indicado, se hará a instancia del importador⁵⁷⁴.

Antes de entrar a analizar estos métodos alternativos, se ha de insistir en que se recurrirá a los mismos porque se ha intentado valorar la mercancía en aduana con el método de transacción, que establece la legislación aduanera como método principal, pero que no ha podido recurrirse a él porque no se han cumplido los requisitos previstos en la citada normativa.

El método del valor de transacción de mercancías idénticas es el primer método secundario de valoración en aduana que prevé la normativa aduanera⁵⁷⁵ en virtud del cual se utiliza como referente el valor de transacción de otros bienes que tengan las características: que sean idénticos el bien que se pretende valorar y el bien que se tomará como referencia, que la venta del bien de referencia sea para ser exportado al territorio aduanero de la Unión y que el momento de esta exportación del bien de referencia se realice o en el mismo momento o en un periodo temporal cercano al del bien que se pretende valorar. Es importante comprender qué se entiende por mercancías idénticas, siendo el RECAU quien se encarga de otorgarnos la respuesta al estipular que dos mercancías serán idénticas cuando compartan una serie de características comunes: producción en el mismo Estado y que puedan ser tachadas de ser iguales en todos los aspectos, como especificidades físicas, calidad y prestigio comercial, aunque la existencia

⁵⁷³ CARRASCO GONZÁLEZ, F. M., *ob. cit.*, pág. 1032.

⁵⁷⁴ BOSCH INFANTE, J. e IBÁÑEZ MARSILLA, S., *ob. cit.*, págs. 73 y 74 (versión online).

⁵⁷⁵ Art. 74.2 a) del CAU.

de una diferencia pequeña con respecto al aspecto no conllevará que no puedan ser consideradas como mercancías idénticas siempre y cuando se den el resto de las mencionadas circunstancias⁵⁷⁶.

El segundo método alternativo previsto, esto es, el valor de transacción de mercancías similares⁵⁷⁷, se configura normativamente con los mismos elementos que el método anterior, el de mercancías idénticas, al cual nos vamos a remitir, si bien existe una importante diferencia con respecto a la tipología de mercancía, puesto que mientras el método anterior toma en consideración mercancías idénticas, el método que se está analizando ahora mismo, el segundo, se refiere a mercancías similares, debiendo concretar qué significa que dos mercancías sean similares. Así las cosas, afirma el RECAU que se está en presencia de dos mercancías similares cuando la producción de las mismas tenga lugar en el mismo Estado, con características y composición parecidas, pudiendo ser definidas como semejantes, gracias a las cuales puedan realizar las mismas funciones y que se puedan intercambiar desde el punto de vista comercial, no siendo, en consecuencia, iguales en todos los aspectos que las definen. Ayudará en la determinación de la similitud elementos como la calidad, el prestigio comercial o que exista una marca de fábrica o de comercio⁵⁷⁸.

La legislación aduanera prevé una serie de normas comunes a estos dos métodos secundarios, es decir, al método del valor de transacción de mercancías idénticas y al método del valor de transacción de mercancías similares⁵⁷⁹. Expondremos aquellas que retenemos más relevantes. Así, se prefiere que los bienes sean producidos por una misma persona⁵⁸⁰. Además, en el caso de que no fuera posible determinar el valor de transacción de mercancías cuya venta se haya producido al mismo nivel comercial y, sustancialmente, en cantidad igual, entonces se aceptarían bienes objeto de venta en distinto nivel

⁵⁷⁶ VISMARA, F., *ob. cit.*, pág. 168.

⁵⁷⁷ Art. 74.2 b) del CAU.

⁵⁷⁸ FABIO, M., *ob. cit.*, págs. 196.

⁵⁷⁹ Art. 141 del RECAU.

⁵⁸⁰ CARRASCO GONZÁLEZ, F. M., *ob. cit.*, pág. 1032.

comercial o que se traten de cantidades distintas, con el consiguiente ajuste necesario del valor de transacción por esas diferencias⁵⁸¹.

El tercer criterio secundario es el método del valor deductivo⁵⁸². Gracias a este método, se calcula el valor en aduana tomando como referencia el precio unitario, bien de las mercancías importadas, bien de mercancías idénticas importadas o de mercancías similares importadas, que se venden en el Estado miembro de la Unión Europea donde se importan en el momento en el que se importen los bienes que se pretenden valorar en aduana. Si no resultare posible, habrá que atender a aquellas ventas que se hayan producido cerca en el tiempo a la introducción de los bienes en el territorio aduanero de la Unión y, una vez localizado ese marco temporal, se escogerá el precio de venta del mayor número de mercancías⁵⁸³. También habrá que realizar una serie de ajustes, pues se deberán deducir una serie de elementos para que el precio sea, efectivamente, el más próximo al valor de los bienes cuando se importaron, como pueden ser gastos de transporte o comisiones, entre otros⁵⁸⁴. Desde el punto de vista del comprador, se requiere por parte del CAU que no sea una persona que esté vinculada con el vendedor.

Posteriormente, se prevé el método del valor calculado en cuarta posición⁵⁸⁵, en virtud del cual se van a usar aquellos datos que reflejan los costes que supone al productor de los bienes que se importan en el territorio aduanero de la Unión para cuantificar el valor en aduana de las citadas mercancías. Ahora bien, debe señalarse, en la línea de BOSCH INFANTE e IBÁÑEZ MARSILLA, que este método puede ser aplicado siempre y cuando se pueda acceder, por parte de las autoridades aduaneras, a los datos a los que hacíamos referencia sobre los costes que le supone al productor del bien importado; es más, la contabilidad de costes no es una materia uniformada en el plano internacional, constituyendo, naturalmente, una dificultad añadida para esas autoridades competentes que deberán estudiar la información de los costes. En consecuencia, en la práctica, este

⁵⁸¹ VISMARA, F., *ob. cit.*, pág. 168.

⁵⁸² Art. 74.2 c) del CAU.

⁵⁸³ Art. 142 del RECAU.

⁵⁸⁴ CARRASCO GONZÁLEZ, F. M., *ob. cit.*, pág. 1033.

⁵⁸⁵ Art. 74.2 d) del CAU.

método alternativo de valoración en aduana resultará de aplicación en el ámbito de las sociedades multinacionales porque sus datos son más fácilmente alcanzables por parte de las autoridades aduaneras⁵⁸⁶.

En particular, el método del valor calculado, para cuantificar el valor en aduana, se obtiene de la suma de los siguientes elementos que son idóneos para que se pueda reconstruir analíticamente el precio de mercado en condiciones ordinarias⁵⁸⁷: a) el coste de la producción o la transformación del bien importado -donde se incluye todo material usado en su fabricación-; b) una cifra -que aglutine tanto la cantidad ingresada como los gastos que sean generales- que sea la misma que la cantidad imputada en la venta de bienes -que tengan la misma naturaleza o especie que los bienes importados objeto de valoración en aduana- realizada por productores del Estado desde el cual se exportan bienes con destino al territorio aduanero Unión; y c) aquellos gastos de transporte, así como otros que les sean conexos⁵⁸⁸.

Como ya se indicó, el art. 70.1 *in fine* permite que el declarante pueda solicitar que se utilice para el cálculo del valor en aduana el cuarto método -método del valor calculado- en vez del tercero -método del valor deductivo-, alterando el orden indicado en este precepto.

El último criterio secundario tiene naturaleza residual o alternativa, dado que, en el caso de que no se haya podido cuantificar el valor en aduana por ninguno de los métodos alternativos anteriores, el CAU establece un último método⁵⁸⁹ que puede verse, en palabras de CARRASCO GONZÁLEZ, como un mecanismo de cierre del sistema, también denominado procedimiento del último recurso. A través de este método residual, se pretende usar todos los datos que estén disponibles en el territorio aduanero de la Unión para establecer un valor en aduana para la mercancía en cuestión a través de medios razonables que no contravengan los principios y las disposiciones generales previstos en el Ordenamiento jurídico de la Unión Europea y en los acuerdos internacionales en

⁵⁸⁶ BOSCH INFANTE, J. e IBÁÑEZ MARSILLA, S., *ob. cit.*, págs. 78 y 79 (versión online).

⁵⁸⁷ VISMARA, F., *ob. cit.*, págs. 169 y 170.

⁵⁸⁸ FABIO, M., *ob. cit.*, pág. 197.

⁵⁸⁹ Art. 74.3 del CAU.

materia de valoración⁵⁹⁰. Para CASANA MERINO, no estaríamos en presencia, desde una óptica estricta, de un método de valoración porque los criterios que se usan para valorar con este método alternativo tienen la nota de generalidad⁵⁹¹.

7. Origen de las mercancías: criterios para su atribución y prueba

Con respecto al origen de las mercancías, lo primero que se debería decir es que es imprescindible su análisis para entender los derechos de aduanas; o, dicho de otro modo, es comprensible que a un profano en el Derecho Aduanero le resulte extraño el estudio del origen de las mercancías como elemento fundamental de la estructura de este tipo de tributos aduaneros. Por tanto, convendría recordar que nos encontramos ante una figura tributaria con unas características particulares cuyos elementos, establecidos en la normativa aduanera correspondiente, pueden subsumirse, como regla general, en los términos que se vienen utilizando en el Derecho Tributario español -hecho imponible, exenciones, sujeto pasivo, base imponible, etc...-, pero también existen otros elementos imprescindibles en la estructura de estos tributos que no se encuadrarían en esos términos tradicionales, como ocurre con el origen de las mercancías.

Es menester distinguir los conceptos de “origen” y de “procedencia”: el origen, objeto de análisis del presente epígrafe, hace referencia al Estado o territorio de fabricación o elaboración del bien; por su parte, la procedencia correspondería al lugar desde el que empieza el transporte que finaliza con la importación del bien. A efectos aduaneros adquiere relevancia el origen⁵⁹².

Dicho lo anterior y adentrándonos en materia de origen de las mercancías, el CAU distingue entre origen no preferencial y origen preferencial, distinción a partir de la cual

⁵⁹⁰ CARRASCO GONZÁLEZ, F. M., *ob. cit.*, pág. 1033.

⁵⁹¹ CASANA MERINO, F.: “El nuevo concepto de valor en aduana tras la entrada en vigor del código aduanero de la Unión”, *cit.*, pág. 13.

⁵⁹² FALCÓN Y TELLA, R. y PULIDO GUERRA, E., *ob. cit.*, pág. 354.

se comprenderá la importancia que tiene el origen con respecto a los derechos de aduanas. Así, el origen no preferencial conlleva la aplicación del arancel aduanero común, así como de medidas no arancelarias; mientras que el origen preferencial va a suponer que se apliquen medidas arancelarias preferenciales, que pueden traer origen en acuerdos internacionales ratificados por la Unión Europea o en decisiones que adopte esta última de manera unilateral en referencia a determinados Estados o territorios⁵⁹³.

En consecuencia, que una mercancía sea de origen no preferencial o de origen preferencial supone que les sean de aplicación regímenes más favorables o no, puesto que una mercancía de origen no preferencial traerá consigo un trato común o por defecto y una mercancía de origen preferencial supondrá un trato mucho más beneficioso que el establecido para las de origen no preferencial, de ahí su nombre⁵⁹⁴.

La atribución del origen a un bien -no preferencial o preferencial- es necesaria para distintas finalidades: aplicación de manera uniforme del arancel aduanero común, aplicación de la normativa *antidumping*, etiquetado del bien -en sede, por ejemplo, del *made in-*, determinación de las restituciones por exportación u obtención de una reducción o neutralización -es decir, que no se pague- del tipo de gravamen a abonar por el derecho que nazca correspondiente en las relaciones de tipo preferencial⁵⁹⁵.

Dado que una mercancía tenga un origen no preferencial o un origen preferencial tendrá consecuencias relevantes desde el punto de vista de los derechos de aduanas, así como de aplicación de otro tipo de medidas, la determinación de ese origen respecto a una mercancía en particular es muy importante. Así las cosas, es imprescindible, en primer lugar, determinar el país o territorio de origen del bien. Esta atribución del origen a una mercancía es un procedimiento complejo, contemplándose en la normativa aduanera distintos criterios. Se ha de señalar que la mencionada legislación es dispersa, aspecto que es común en el Derecho Aduanero, puesto que, en el caso del origen no preferencial, se ha de tomar como referencia el CAU y sus reglamentos, mientras que, si se tratara del origen preferencial, se habrá de acudir no solamente a estos actos de la

⁵⁹³ VISMARA, F., *ob. cit.*, pág. 125.

⁵⁹⁴ CARRASCO GONZÁLEZ, F. M., *ob. cit.*, pág. 1035.

⁵⁹⁵ FABIO, M., *ob. cit.*, págs. 97 y 98.

Unión que se acaban de mencionar, sino también a los acuerdos celebrados entre la Unión Europea y terceros países o territorios⁵⁹⁶.

La determinación del origen de una mercancía se puede llevar a cabo a través de distintos criterios: el criterio de que la mercancía haya sido obtenida o producida en un solo país o territorio -un solo Estado o país, para origen no preferencial y preferencial-, el criterio de la transformación sustancial -varios países o territorios, para origen no preferencial- y el criterio de la transformación suficiente -varios países, para origen preferencial-⁵⁹⁷.

Por un lado, el criterio de la obtención o producción en un solo país o territorio se utiliza para atribuir el origen de un bien cuya obtención se ha realizado por completo en ese único Estado o territorio, sirviendo tanto para el origen no preferencial como para el origen preferencial. Se puede considerar como la regla general en cuanto criterio de origen directo⁵⁹⁸. Sin embargo, el uso de este criterio se reduce en la práctica porque es común que se distribuyan las tareas de producción en distintos Estados o territorios.

Por su parte, como ya se adelantaba *supra*, en el caso de que la elaboración del bien se haya producido a través de distintas tareas en distintos países o territorios, existen

⁵⁹⁶ IBÁÑEZ MARSILLA, S., *ob. cit.*, pág. 23 (versión online).

⁵⁹⁷ Con respecto a la regulación de la adquisición del origen en el CAU, en el caso del origen no preferencial, se encuentra en su art. 60, mientras que, si se trata de origen preferencial, se trata del art. 64. Ahora bien, el CAU simplemente hace una mera enunciación, pues el desarrollo de los criterios lo realiza el RDCAU, el cual distingue, nuevamente, entre origen no preferencial y origen preferencial, que es el fundamento de donde obtenemos nuestra clasificación.

Comenzando por el origen no preferencial, distingue dos criterios en los arts. 31 y 32 del RDCAU, en relación al art. 60 del CAU, siendo el primero el bien obtenido completamente en un Estado o territorio y el segundo el criterio de elaboración o transformación sustancial.

Pasando al origen preferencial, y teniendo en cuenta que este tipo de origen puede venir del marco del Sistema de Preferencias Generalizadas de la Unión Europea -arts. 44 y 45 del RDCAU- o de decisiones unilaterales o autónomas de la Unión -arts. 60 y 61 del RDCAU-, todo ello en relación al art. 64 del CAU, se distingue entre mercancías enteramente obtenidos en un solo Estado o territorio -como el primer supuesto en el caso del origen no preferencial- y el criterio de elaboración o transformación suficiente.

⁵⁹⁸ FABIO, M., *ob. cit.*, pág. 112.

dos criterios según el origen de que se trate: el criterio de la transformación sustancial, en el caso del origen no preferencial, y el criterio de la transformación suficiente, en el caso del origen preferencial.

Así, mediante el criterio de la transformación sustancial, en sede de origen no preferencial, se determina que el territorio de origen será el último Estado o territorio en el cual se llevó a término la transformación última que pueda ser calificada como sustancial. En consecuencia, se requiere que sea la última desde el punto de vista temporal y también que sea sustancial, nota, esta última, que existirá siempre y cuando haya estado justificada desde el punto de vista económico, se haya producido en una empresa que contara con el equipo a tal efecto y que la consecuencia de esta operación de transformación sea un bien nuevo o que constituya un nivel de fabricación importante⁵⁹⁹.

Pues bien, se suelen utilizar los factores que se exponen a continuación para poder verificar que ha existido esa transformación sustancial, los cuales pueden aplicarse de forma alternativa o de forma cumulativa. Así, existiría transformación sustancial en los siguientes casos: a) cuando, gracias a esa transformación, se haya cambiado la clasificación arancelaria del bien con respecto a la que tenían los elementos utilizados para su transformación, como las materias primas; b) cuando se realice una transformación incluida en una lista de transformaciones específicas que tendrían naturaleza sustancial; y c) cuando la transformación traiga consigo un aumento del valor del bien resultante con respecto a los elementos usados en esa transformación⁶⁰⁰.

De igual forma que se denominó criterio de origen directo a la regla general del bien obtenido completamente en un territorio iba a ser considerado que tenía origen en ese territorio, se podría decir que el criterio de transformación sustancial sería una regla de origen mediato⁶⁰¹.

Por lo que respecta al criterio de transformación suficiente, en materia de origen preferencial, se entenderá como tales aquellas operaciones que determinan un grado de transformación mínima como para cumplir las reglas previstas en las normas de origen

⁵⁹⁹ IBÁÑEZ MARSILLA, S., *ob. cit.*, págs. 23 y 24 (versión online).

⁶⁰⁰ FALCÓN Y TELLA, R. y PULIDO GUERRA, E., *ob. cit.*, págs. 355 y 356.

⁶⁰¹ FABIO, M., *ob. cit.*, pág. 112.

previstas en los acuerdos internacionales⁶⁰², como bien dispone la normativa aduanera⁶⁰³. Podríamos destacar que esas transformaciones de naturaleza sustancial no pueden sufrir ninguna interrupción en el territorio donde se realizan o que debe transportarse directamente entre los Estados que han ratificado los acuerdos internacionales que contienen normas de origen⁶⁰⁴. Así, en esos acuerdos en materia de origen preferencial se exige un grado de transformación inferior que el criterio de transformación sustancial.

Un elemento fundamental es la prueba del origen de la mercancía. Su acreditación se plasma en los certificados de origen, que son los formularios que expiden distintas fuentes en función del origen de que se trate: en el caso del origen no preferencial, lo realizarán las Cámaras de Comercio o cualquier órgano, tanto de naturaleza pública como privada, que tenga una naturaleza análoga a las citadas Cámaras de Comercio; con respecto al origen preferencial, es la autoridad aduanera del Estado o territorio desde el que se exporta⁶⁰⁵.

Es posible que se requiera al declarante que haya especificado un origen específico este certificado de origen, emitido por la aduana del país exportador, por parte de la aduana del Estado o territorio en el que se pretende introducir la mercancía en cuestión, objeto de ese certificado. En el caso de la Unión Europea, se puede exigir tanto el certificado de origen como otras pruebas complementarias, según lo establecido *ex art.* 61 del CAU.

En este sentido, traemos a colación, de nuevo, las decisiones IVO, ya analizadas anteriormente. Se establece la posibilidad de que se soliciten, a instancia de parte, este tipo de decisiones en materia de informaciones vinculantes sobre origen de mercancías

⁶⁰² Los principios que inspiran las reglas en materia de atribución de origen se encuentran en el Convenio Internacional para la Simplificación y Armonización de los Regímenes Aduaneros de la OMA y en el Acuerdo sobre Normas de Origen de la OMC. También pueden fijarse otros criterios de determinación del origen por parte de acuerdos específicos (FALCÓN Y TELLA, R. y PULIDO GUERRA, E., *ob. cit.*, pág. 354).

⁶⁰³ Arts. 45, 47 y 48 del RDCAU.

⁶⁰⁴ VISMARA, F., *ob. cit.*, págs. 135 y 136.

⁶⁰⁵ FALCÓN Y TELLA, R. y PULIDO GUERRA, E., *ob. cit.*, pág. 357.

con la finalidad de dilucidar si le serán de aplicación medidas arancelarias preferenciales⁶⁰⁶.

IBÁÑEZ MARSILLA señala un problema importante en relación a los certificados de origen, y es que es posible que sean falsos o que se haya engañado a la persona competente para emitirlo con la finalidad de obtener ese certificado a toda costa. Es por ello que, de forma acertada, la normativa aduanera prevé que se pueda realizar un control del certificado de origen después del levante de la mercancía⁶⁰⁷.

8. El arancel aduanero común y su relación con la base imponible. El TARIC como instrumento fundamental de la Unión Europea

El art. 28.1 del TFUE establece tanto la prohibición de que los Estados miembros establezcan derechos de aduanas entre ellos como la creación de un arancel aduanero común para las relaciones comerciales con terceros Estados o territorios, erigiéndose, así, en la base jurídica del arancel aduanero común de la Unión Europea. Ahora bien, si bien su fundamento se encuentra plasmado en el Derecho originario comunitario, su desarrollo se prevé en el CAU y en el Reglamento (CEE) n° 2658/87 del Consejo, de 23 de julio de 1987, relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y al arancel aduanero común⁶⁰⁸.

De igual forma que se intentaba interrelacionar los conceptos que se usan en el Derecho Tributario español en relación a los tributos con la terminología empleada en la normativa aduanera de la Unión, el arancel aduanero común correspondería con el tipo de gravamen. Se distinguía anteriormente entre derechos *ad valorem*, derechos específicos y derechos mixtos. Pues bien, el tipo en los derechos *ad valorem* será el porcentaje que se aplica sobre la cantidad que constituya la base liquidable -con la precisión que se hizo en su momento de que no se establece una base liquidable en el

⁶⁰⁶ CARRASCO GONZÁLEZ, F. M., *ob. cit.*, pág. 1035.

⁶⁰⁷ IBÁÑEZ MARSILLA, S., *ob. cit.*, pág. 26 (versión online).

⁶⁰⁸ En adelante, Reglamento 2658/87.

CAU en relación a los derechos de aduanas, por lo que se aplicaría sobre la base imponible-; por su parte, en los derechos específicos el tipo va a ser la cuantía pecuniaria a abonar por cada unidad de volumen, peso u otros elementos; y, por último, en el caso de los derechos mixtos, será una mezcla de ambos tipos anteriores. Nuestra LGT establece en su art. 55 dos de las tres modalidades de tipos de gravamen a los que hemos hecho referencia al afirmar que los tipos serán o específicos o porcentuales, en referencia a los derechos específicos y a los derechos *ad valorem*, respectivamente. En consecuencia, se podría afirmar que el arancel aduanero común sería el tipo de gravamen de los derechos de aduanas⁶⁰⁹, debiendo entender que los tipos de gravamen se aplican sobre la base imponible, como se ha venido señalando⁶¹⁰.

No se debería perder de vista el siguiente razonamiento: las únicas mercancías que van a generar la obligación de pagar derechos de importación y derechos de exportación son aquellas que estén sujetas a este tipo de tributos aduaneros, y, a su vez, los derechos de aduanas han de basarse en el arancel aduanero común⁶¹¹.

Desde el punto de vista de su contenido, el arancel aduanero común es una figura de naturaleza compleja, afirmación que se ha venido reiterando en el estudio de los derechos de aduanas. Dado que se ha interrelacionado el arancel aduanero común con el tipo de gravamen, se podría pensar, de forma errónea, que es una mera alícuota. Nada más lejos de la realidad. El art. 56.2 del CAU recoge todos los elementos que componen el arancel aduanero común y, sintetizando, comprende la nomenclatura combinada, los tipos de gravamen y otras medidas de naturaleza arancelaria. Presentando estos elementos de forma breve, podríamos decir que mediante la clasificación de las mercancías se otorga a un bien específico una categoría y a través del tipo de gravamen se conoce la cantidad de dinero que se deberá aplicar sobre el valor de las mercancías que podrían ser encuadradas en una categoría específica⁶¹².

⁶⁰⁹ PELECHÁ ZOZAYA, F., *ob. cit.*, págs. 157 y 158.

⁶¹⁰ MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J. M. y CASADO OLLERO, G., *ob. cit.*, pág. 834.

⁶¹¹ Arts. 56, 77 y 81 del CAU.

⁶¹² VISMARA, F., *ob. cit.*, pág. 149.

El primer elemento que compone el arancel aduanero común es la nomenclatura combinada, que es una clasificación de las mercancías en sede aduanera, la cual se utiliza tanto en las declaraciones en aduana de la Unión Europea como en la realización de estadísticas comerciales⁶¹³. Esta clasificación de mercancías está fundamentada en el conocido como “sistema armonizado” que confecciona la OMA adicionándose las “subpartidas NC”, haciendo referencia estas siglas a la nomenclatura combinada, que son subpartidas propias de la Unión⁶¹⁴. Este sistema armonizado queda plasmado en el Convenio Internacional del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías, que forma parte del Derecho de la Unión Europea, y se aplica en la gran mayoría de países del mapa, abarcando casi la totalidad del comercio mundial⁶¹⁵, por lo que facilita, en gran medida, los intercambios de mercancías a nivel internacional al utilizar un lenguaje que entienden la mayor parte de operadores del globo.

Así, el código de la mercancía quedará con la siguiente estructura en estricto orden, de izquierda a derecha: dos números que se refieren al capítulo, dos números que se refieren a la partida, dos números que se refieren a la subpartida, dos números que se refieren a la subpartida NC, llegando a establecerse la posibilidad de que existan dos números más, e, incluso, otros cuatro números más. Es menester señalar que los capítulos se engloban en secciones en función de la clase de producto de que se trate⁶¹⁶. Por tanto, este código de mercancía -esta nomenclatura combinada- en la Unión Europea contiene ocho dígitos obligatorios, pudiendo añadirse hasta otros 6 más; de las ocho cifras obligatorias, las seis primeras son la aplicación del llamado sistema armonizado, mientras que las dos últimas cifras obligatorias y también las otras seis cifras opcionales - recordemos, la suma de dos y, en el supuesto de que existiese, otros cuatro más- son resultado de una clasificación propia de la Unión con la finalidad de que la citada clasificación sea lo más precisa posible⁶¹⁷.

⁶¹³ GARÍN ALEMANY, F., *ob. cit.*, pág. 59.

⁶¹⁴ FALCÓN Y TELLA, R. y PULIDO GUERRA, E., *ob. cit.*, pág. 358.

⁶¹⁵ IBÁÑEZ MARSILLA, S., *ob. cit.*, pág. 27 (versión online).

⁶¹⁶ FABIO, M., *ob. cit.*, págs. 55 y 56.

⁶¹⁷ CARRASCO GONZÁLEZ, F. M., *ob. cit.*, págs. 1033 y 1034.

El segundo elemento del arancel aduanero común son los tipos de gravamen. Pues bien, se podría realizar dos clasificaciones de estos tipos de gravamen. De una parte, partiendo de la clasificación que se adelantaba *supra*, se pueden distinguir los siguientes: tipos *ad valorem*, que son porcentajes que se aplican sobre el valor en aduana, en referencia a los derechos *ad valorem*; tipos específicos, que son una determinada cantidad por unidad de medida, peso o de otra naturaleza, en relación a los derechos específicos; y, por último, tipos compuestos o mixtos en relación a los derechos de la misma naturaleza⁶¹⁸. Por otra parte, nos encontramos con los derechos convencionales y con los derechos autónomos: los derechos convencionales son aplicados a bienes que tengan un origen de dos grupos de países delimitados, que serían aquellos que han suscrito el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio y también aquellos que sean parte de acuerdos internacionales con la Unión Europea en los que se incluya la cláusula de la Nación más favorecida, que también está plasmada en el art. I del citado Acuerdo, gracias a la cual ningún Estado o territorio que sea miembro de la OMC puede discriminar a los productos originarios de los países o territorios que son también parte desde el punto de vista de las medidas que puedan ser consideradas como más favorables, y puede darse incluso la aplicación de los denominados derechos preferenciales que sean consecuencia de acuerdos que ostenten esta naturaleza con otros Estados o territorios y que constituirían una excepción a la citada cláusula de la Nación más favorecida; por su parte, los derechos autónomos, si bien deberían resultar de aplicación a los países que no se podrían encuadrar en los dos grupos de Estados o territorios a los que se acaba de hacer referencia para los derechos convencionales, en la práctica la Unión Europea aplica derechos convencionales también a Estados o territorios que no formen parte de los dos grupos de países a los que se hacía referencia anteriormente porque son muy pocos en el plano internacional. Dentro de la categoría de derechos autónomos se podrían encuadrar los derechos especiales, los cuales son, como norma general, temporales y se aplicarían a productos originarios de un Estado o territorio específico⁶¹⁹.

⁶¹⁸ MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J. M. y CASADO OLLERO, G., *ob. cit.*, pág. 834.

⁶¹⁹ IBÁÑEZ MARSILLA, S., *ob. cit.*, pág. 28 (versión online).

Además, con respecto a los gravámenes el arancel aduanero común, también integra otras medidas de naturaleza arancelaria, como gravámenes a la importación basados en la Política Agraria Común, medidas arancelarias preferenciales o medidas autónomas de exención total o parcial -en este último caso, de reducción- de derechos⁶²⁰.

En suma, nos encontramos con que el arancel aduanero común comprende distintos elementos cuyo conocimiento son imprescindibles para cualquier operador jurídico que quiera intervenir en el tráfico de mercancías entre la Unión Europea y terceros países. Esta información es muy relevante para saber qué conllevaría la importación o la exportación de un determinado bien, por lo que la Unión puso en funcionamiento una herramienta como es el TARIC⁶²¹, esto es, el arancel integrado de aplicación, que es una base de datos en el que están incorporados para cada mercancía, identificada con su código de mercancía al que hacíamos referencia en sede de nomenclatura combinada; en definitiva, para determinar qué gravámenes y otras medidas arancelarias le serían de aplicación⁶²². En materia de derechos de aduanas, que es el caso específico que estamos tratando, resulta muy importante, pues hemos de recordar, de nuevo, que nacerá la deuda aduanera de importación y la deuda aduanera de exportación en relación a bienes que estén sujetos a derechos de importación y a derechos de exportación, respectivamente. Se prevé la gestión, actualización y difusión del TARIC por parte de la Comisión⁶²³.

9. Garantía y extinción de la deuda aduanera

⁶²⁰ CARRASCO GONZÁLEZ, F. M., *ob. cit.*, pág. 1035.

⁶²¹ La página web oficial a través de la cual se pueden realizar las consultas del TARIC es la siguiente: https://ec.europa.eu/taxation_customs/dds2/taric/taric_consultation.jsp?Lang=es

⁶²² FALCÓN Y TELLA, R. y PULIDO GUERRA, E., *ob. cit.*, pág. 359.

⁶²³ Art. 6 del Reglamento 2658/87.

Las garantías tributarias son el conjunto de medidas establecidas por la normativa que tienen como finalidad asegurar la efectividad de la exacción de los tributos, preocupación que nace, como señalaba SAINZ DE BUJANDA, de la necesidad de asegurar aquellos medios que son precisos a los entes públicos para que puedan cumplir los fines que les son encomendados⁶²⁴. En el caso de nuestra LGT, las garantías se recogen en los arts. 77 a 80, constituyendo una relación accesorio con respecto a la relación principal⁶²⁵.

Dado que el CAU es una norma que regula los elementos de dos tributos como son los derechos de importación y los derechos de exportación, también ha previsto la garantía de la deuda aduanera. Gracias a la constitución de la garantía se están tutelando los intereses financieros de la Unión Europea⁶²⁶. Lo primero que se debería señalar es que se va a aplicar, con carácter general, según el art. 89.1 del CAU, el mismo régimen jurídico tanto a las deudas aduaneras existentes como a las potenciales, salvo que se prevea expresamente lo contrario.

Desde el punto de vista del *quantum* que la garantía debería cubrir, se ha de distinguir entre los siguientes dos supuestos: por un lado, si esta garantía pudiese ser usada en distintos Estados miembros o si se usase para incluir el bien en cuestión en el régimen aduanero de tránsito, la garantía habrá de abarcar tanto la cuota de los derechos de aduanas como otros tributos cuya obligación nazca por importar o exportar esa mercancía, como son el IVA y los Impuestos Especiales; por otro lado, si la garantía sólo pudiese utilizarse en el Estado miembro donde se requiera, la garantía habrá de cubrir, como mínimo, la cuota a pagar por los derechos de aduanas⁶²⁷. Dado que el Derecho de la Unión Europea establece para este último supuesto solamente que se cubra el importe de los derechos de aduanas que correspondan, bien de importación, bien de exportación, será el Ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro el que establezca si

⁶²⁴ SAINZ DE BUJANDA, F.: *Lecciones de Derecho Financiero*, cit., pág. 274.

⁶²⁵ MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J. M. y CASADO OLLERO, G., *ob. cit.*, pág. 554.

⁶²⁶ FABIO, M., *ob. cit.*, pág. 306.

⁶²⁷ Art. 89.2 del CAU.

también deberá cubrir la cuota del IVA y de los Impuestos Especiales que se pudieren devengar; a este respecto, en España puede exigirse también la cuota de los citados impuestos⁶²⁸.

Desde el punto de vista subjetivo, los sujetos a los que las autoridades aduaneras competentes pueden exigir la constitución de la garantía de la deuda aduanera son los siguientes: el deudor, quien pudiere ser el deudor e, incluso, otra persona diferente de aquella a la que se le ha exigido la constitución de garantía⁶²⁹.

Existen distintos tipos de garantías según el CAU: garantía específica, garantía global, garantía adicional o de sustitución, garantía obligatoria y garantía facultativa. VISMARA las clasifica en los dos grandes grupos siguientes que se proceden a analizar⁶³⁰.

Así, la garantía específica se contrapondría a la garantía global, siendo la primera aquella constituida en relación a bienes determinados o a una declaración en concreto y aplicándose a la cuantía a abonar tanto por derechos de aduanas como por otros gravámenes en relación a los bienes reflejados en la declaración o bienes cuyo levante

⁶²⁸ Como bien señalan GONZÁLEZ ANDREU y DURÁN BARRIGA, la justificación normativa y jurisprudencial de que se pueda exigir en España también que la garantía incluya el IVA es el art. 167 de la LIVA; el art. 74 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido y se modifica el Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, por el que se regulan las declaraciones censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios; el Real Decreto 338/1990, de 9 de marzo, por el que se regula la composición y la forma de utilización del número de identificación fiscal, el Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales, y el Real Decreto 1326/1987, de 11 de septiembre, por el que se establece el procedimiento de aplicación de las Directivas de la Comunidad Económica Europea sobre intercambio de información tributaria; el art. 80 de la LGT; el art. 67.2 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación; así como la Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de enero de 1999. Por lo que respecta a la normativa que ampararía que se pueda exigir también en España la cuota de los Impuestos Especiales como garantía, citan ambos autores los apartados 1 y 5 del art. 18 de la LIIEE (*ob. cit.*, págs. 9 y 10 (versión online)).

⁶²⁹ Art. 89.3 del CAU.

⁶³⁰ VISMARA, F., *ob. cit.*, págs. 180 y 181.

haya sido realizado en virtud de esa declaración; mientras que la garantía global es aquella constituida con respecto a dos o más operaciones, declaraciones o regímenes aduaneros, la cual ha de ser solicitada por los sujetos expuestos *supra* -recogidos en el art. 89.3 del CAU-, autorizada por las autoridades aduaneras correspondientes y aplicada a la cuantía total de los derechos de aduanas pertinentes -añadiendo también el art. 95 del CAU otros gravámenes tanto devengados como aquellos que pudiesen nacer- y, además, puede concederse una garantía global por un importe reducido con las especificidades del art. 84 del RDCAU. En cuanto a la garantía adicional o de sustitución, es aquella que requieren las autoridades aduaneras competentes una vez que la garantía que ha sido constituida no puede garantizar, que ya no garantiza o que es insuficiente para el pago de la cuota de los derechos de aduanas y otros gravámenes, pudiendo elegir cualquier persona del art. 89.3 del CAU si constituir otra garantía que sea adicional a la existente o si directamente la sustituye por otra.

Con respecto al segundo grupo, se podría distinguir entre garantía obligatoria y garantía facultativa. Comenzando por la garantía obligatoria -art. 90 del CAU-, el *quantum* de la misma será igual al importe tanto de los derechos de aduanas como de otros gravámenes relacionados con la importación o exportación en el caso de que la determinación de ese importe se pueda realizar con exactitud cuando se vaya a exigir esta garantía, pues, si no pudiese determinarse, el importe será el más elevado de las estimaciones que realice la aduana que corresponda. En el supuesto de que la garantía fuese facultativa -art. 91 del CAU-, es aquella que las autoridades aduaneras competentes van a exigir que se constituya cuando no tengan la seguridad de que pague tanto la deuda aduanera como otros gravámenes relacionados con la importación o la exportación y cuyo importe no podrá superar las reglas que se acaban de mencionar para la garantía obligatoria.

Llegados a este momento, sería necesario traer a colación cuándo una garantía es obligatoria. Pues bien, habremos de acudir a lo largo del articulado del CAU para verificar en qué supuestos se exige la constitución de una garantía: a) para el levante de mercancías, la regla general del art. 195 es que si el hecho de incluir un bien en un determinado régimen aduanero conlleva la obligación de pagar la cuota de los derechos de aduanas, el levante del citado bien se producirá, bien si se realiza el pago de los citados tributos aduaneros, bien si se constituye una garantía; b) para que se autoricen determinadas

simplificaciones aduaneras, como son la declaración simplificada del art. 166, la inscripción en los registros del declarante del art. 182 o la autoevaluación del art. 185; c) para la autorización de los denominados regímenes aduaneros especiales se ha de constituir una garantía; y d) para una deuda que resulte de comprobar la declaración según lo establecido en el art. 191⁶³¹.

Ahora bien, también se señalan en los apartados 7 y 8 del art. 89 del CAU los supuestos en los cuales no se exige garantía: a) a los entes públicos, como Estados, regiones y entes locales, cuando actúen como autoridad pública; b) a los bienes que se transporten por el Rin y por el Danubio, así como por las vías navegables de ambos; c) a los bienes que se transporten por instalaciones de transporte fijas; d) en determinados supuestos en los que los bienes quedan incluidos en el régimen aduanero de importación temporal; y e) a los bienes que se vinculen al régimen de tránsito de la Unión que hayan usado la simplificación del uso de un documento de transporte electrónico que haga las funciones de declaración en aduana para la inclusión del bien en el citado régimen de tránsito, y que también se transporten vía aérea o marítima entre puertos o aeropuertos de la Unión Europea.

Por lo que respecta a la constitución de la garantía, el art. 92 del CAU prevé tres formas distintas de garantía: la primera es un depósito, que puede ser en metálico u otros medios de pago que admitan las aduanas como equivalente al metálico, ya sea en euros o en la moneda del Estado miembro que requiera la constitución de la garantía; la segunda es un compromiso que sea suscrito por un fiador a través del cual se compromete a realizar el pago de la cuantía garantizada los derechos de aduanas y demás gravámenes a la importación o a la exportación, el cual deberá ser un tercero que esté establecido en el territorio aduanero comunitario, y serán las autoridades aduaneras quienes aprueben tanto la persona que será el fiador -salvo que se trate de una entidad crediticia, una institución financiera o una compañía de seguros que cuenten con la acreditación en la Unión según la normativa de esta última- y el tipo de garantía; y c) cualesquiera otros tipos de garantía que ofrezcan la seguridad suficiente de que será abonado el *quantum* de derechos de aduanas y otros gravámenes, los cuales vienen establecidos en el art. 83 del RDCAU,

⁶³¹ GONZÁLEZ ANDREU, M. L. y DURÁN BARRIGA, J., *ob. cit.*, págs. 8 y 9 (versión online).

como son la constitución de una hipoteca, la cesión de créditos o la constitución de una garantía sobre elementos como bienes, créditos o títulos de deuda pública estatal⁶³².

Piénsese que se establece en el art. 93 del CAU la posibilidad de que se escoja la forma de garantía que se prefiera, siempre y cuando sea compatible con el régimen aduanero en que se incluya el bien en cuestión.

Pasando a la extinción de la deuda aduanera, una vez que se ha analizado su garantía, es necesario partir del art. 59 de la LGT para ponerlo en relación el Derecho Tributario español, como se ha venido realizando a lo largo de este capítulo, que establece los distintos medios por los cuales se producirá la extinción de la deuda tributaria, haciendo referencia expresa a que habrá que atender a aquellos medios que estén establecidos en la legislación aduanera, como es el caso del art. 124 del CAU.

Pues bien, el mencionado art. 124 del CAU prevé un elenco de métodos de extinción de la deuda aduanera: a) declaración judicial de insolvencia del deudor; b) prescripción -se prohíbe la notificación de toda deuda aduanera que haya sido contraída cuando transcurran tres años, si bien se amplía el plazo en el caso de que diese lugar a un proceso penal-; c) pago del importe de los derechos de aduanas; d) condonación o dispensa de tener que abonar el *quantum* pendiente de los derechos de aduanas⁶³³ -si existen varios codeudores, la condonación sólo actuará con respecto a la persona a quien le haya sido concedida esta condonación-⁶³⁴; e) invalidación de una declaración que conlleve el pago de derechos de aduanas por la inclusión en un determinado régimen aduanero; f) confiscación y decomiso de bienes que estén sujetos a derechos de aduanas; g) destrucción bajo vigilancia aduanera o abandono en beneficio del Estado de bienes sujetos a derechos de aduanas; h) destrucción total o pérdida irremediable de bienes por un motivo que sea inherente a su naturaleza, por caso fortuito, por fuerza mayor o por las instrucciones de la autoridad aduanera⁶³⁵; i) para el caso de nacimiento de deuda aduanera por incumplimiento, la extinción se producirá si el citado incumplimiento no repercute

⁶³² VISMARA, F., *ob. cit.*, pág. 181.

⁶³³ Apartado 29 del art. 5 del CAU.

⁶³⁴ FABIO, M., *ob. cit.*, pág. 306.

⁶³⁵ GONZÁLEZ ANDREU, M. L. y DURÁN BARRIGA, J., *ob. cit.*, pág. 47 (versión online).

significativamente en el régimen aduanero que corresponda, si no es una tentativa de fraude y si se ha llevado a cabo todo trámite con el fin de que se regularice la situación; j) exportación con autorización de la autoridad aduanera correspondiente de un bien despachado a libre práctica con exención total o parcial de derechos; k) en el caso de una deuda aduanera nacida por previsiones especiales relativas a mercancías no originarias del art. 78 del CAU, cuando se anulen todos los trámites necesarios para disfrutar ese tratamiento arancelario privilegiado; y l) en el supuesto de irregularidades conectadas con la importación y que no tenga que ver con ningún fraude, cuando se proporcione a la autoridad aduanera que corresponda pruebas suficientes de que el bien en cuestión no ha sido consumido, ni utilizado y que no haya salido del territorio aduanero comunitario⁶³⁶.

10. Los distintos regímenes aduaneros

10.1. Definición y clasificación de los regímenes aduaneros

La normativa aduanera se encarga de dotar una definición al concepto de “regímenes aduaneros”. En particular, el CAU establece que serán aquellos regímenes en los que se pueden incluir los bienes según las disposiciones del citado Reglamento de la Unión Europea, llegando a enumerar cuáles son en concreto: el despacho a libre práctica, los regímenes especiales y la exportación⁶³⁷.

VISMARA define el término “régimen aduanero” como un conjunto coordinado de reglas, tanto de carácter sustancial como de carácter procedimental, con una misma función desde el punto de vista aduanero, relativas a la creación de un vínculo de la mercancía en el marco de operaciones aduaneras. Por lo tanto, los regímenes aduaneros determinan la sujeción del declarante y demás sujetos previstos por la normativa

⁶³⁶ VISMARA, F., *ob. cit.*, pág. 176.

⁶³⁷ Apartado 16 del art. 5 del CAU.

aduanera, en función de su participación en la operación aduanera, a determinados cumplimientos y formas de control por parte de la autoridad aduanera competente. La inclusión de una mercancía en un régimen aduanero de los previstos por la legislación se lleva a cabo a través de una manifestación de voluntad expresada en la declaración en aduana -con la excepción del régimen aduanero de zona franca-⁶³⁸.

Si bien con la primera codificación de la normativa aduanera fundamental en 1992 se pretendió simplificar todo lo relativo a regímenes aduaneros, hubo más bien una labor de reunificación de legislación en vez de clarificación⁶³⁹. El CAU, mediante su Preámbulo o Exposición de motivos, que es el elenco de considerados anteriores a su articulado, expresa la importancia que ha jugado este Reglamento en la clarificación de la regulación de los regímenes aduaneros, pues se parte de la idea de que estos regímenes deberían ser fusionados o alineados con el objetivo de que aumente la competitividad de las empresas. Además, en relación a los regímenes especiales, se pretende que existan, por un lado, reglas comunes que sean sencillas, y, por otro lado, pocas reglas específicas para cada régimen aduanero especial; de esta forma, simplificando la normativa, se prevé que el operador jurídico yerre menos y, en consecuencia, habrá menos recaudaciones y reembolsos después del levante de las mercancías⁶⁴⁰.

Con respecto a los regímenes especiales, cabe destacar que la inclusión de una mercancía en alguno de ellos trae consigo una exención total o parcial de derechos de aduanas. Ya se hizo referencia a esto en el presente capítulo cuando se abordaron las exenciones y los supuestos de no sujeción de estos tributos aduaneros⁶⁴¹. MARTÍN QUETALT, LOZANO SERRANO, TEJERIZO LÓPEZ y CASADO OLLERO los denominan “regímenes aduaneros suspensivos”, ya que, mientras el bien se encuentra en

⁶³⁸ VISMARA, F., *ob. cit.*, pág. 225.

⁶³⁹ RODRIGO SERRADILLA, F. y AROBES AGUILAR-GALINDO, J. C.: “Los regímenes aduaneros”, en SOLÉ ESTALELLA, J. A. (Dir.): *El Código Aduanero de la Unión y su normativa de desarrollo*, 1ª ed., Thomson Reuters Aranzadi, Pamplona, 2017, pág. 2 (versión online).

⁶⁴⁰ Considerandos 15 y 47 del CAU.

⁶⁴¹ En este sentido, PELECHÁ ZOZAYA, aunque en relación al Código Aduanero Comunitario y al Código Aduanero Armonizado -los anteriores al CAU-, consideraba que esos regímenes aduaneros son supuestos de no sujeción o exenciones (o bonificaciones) condicionadas (*ob. cit.*, pág. 30).

uno de estos regímenes, no se exigen los derechos de aduanas, pero, en cuanto dejan de estar sometidos a los citados regímenes, o se devengarán los derechos de aduanas o saldrán del territorio aduanero de la Unión sin que se devenguen esos derechos de aduanas⁶⁴².

La estructuración de este apartado que aborda los regímenes aduaneros se basa en esa definición que aporta la normativa aduanera comunitaria. En concreto, será tal y como sigue: a) despacho a libre práctica; b) regímenes especiales, que se subdividen en tránsito -tránsito interno y tránsito externo-, depósito -depósito aduanero y zona franca-, destinos especiales -importación temporal y destino especial- y perfeccionamiento -perfeccionamiento activo y perfeccionamiento pasivo-; y c) exportación, donde se hará también referencia a la reexportación.

10.2. Despacho a libre práctica

El despacho a libre práctica es un régimen aduanero cuyo ámbito de aplicación, según el art. 201.1 del CAU, son las denominadas mercancías no pertenecientes de la Unión -en este caso, se tratarán de mercancías que procedan de un Estado o un territorio que no forme parte del territorio aduanero de la Unión Europea- que estén destinadas, bien a ser introducidas en el mercado comunitario, bien a que se utilicen o se consuman de forma privada en la Unión Europea. Por lo tanto, todo bien que cumpla estos requisitos habrá de ser incluido en este régimen aduanero. El despacho a libre práctica, así, será el hecho generador de que nazca, como ya se vio, la obligación de pagar por derechos de importación, atendiendo al art. 77.1 del CAU.

Un efecto fundamental de la inclusión de un bien que no pertenezca a la Unión en el régimen de despacho a libre práctica es que ese bien pasará a ser considerado como mercancía de la Unión, aspecto plasmado en el art. 201.3 del CAU. En este momento es

⁶⁴² MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J. M. y CASADO OLLERO, G., *ob. cit.*, pág. 831.

importante subrayar que éstos son los dos estatutos aduaneros que se prevén en la normativa aduanera, esto es, el estatuto aduanero de mercancía perteneciente a la Unión y el estatuto aduanero de mercancía no perteneciente a la Unión⁶⁴³. Ahora bien, el hecho de que esta mercancía deje de tener el estatuto de bien que no pertenece a la Unión Europea para tener el estatuto de mercancía perteneciente a la Unión no conlleva que su origen cambie, ya que este último permanece invariable⁶⁴⁴.

Es necesario traer a colación el art. 28.2 del TFUE, el cual prohíbe el establecimiento de derechos de aduanas de importación y de exportación y también de exacciones de efecto equivalente entre los Estados miembros en relación tanto a mercancías que sean originarias de los Estados miembros como a mercancías que procedan de Estados o territorios que no formen parte del territorio aduanero de la Unión despachados a libre práctica⁶⁴⁵. En consecuencia, aquellos productos que se encuentren en el régimen de despacho a libre práctica están totalmente asimilados a los bienes que sean originarios de la Unión Europea, por lo que les será de aplicación la disciplina de Derecho comunitario originario de la libre circulación de mercancías, aspecto que ha sido confirmado por la jurisprudencia comunitaria⁶⁴⁶.

Además de que a la mercancía venga conferido el estatuto de mercancía perteneciente a la Unión, el despacho a libre práctica conlleva lo siguiente, según el art. 201.2 del CAU: el nacimiento de la deuda aduanera, esto es, la obligación del pago de los derechos de importación que correspondan, atendiendo al Anexo I del Reglamento 2658/87; también del pago de los gravámenes oportunos, como son el IVA a la importación y/o los Impuestos Especiales pertinentes; que se aplique toda medida de política comercial que esté en vigor y sea aplicable; y la realización de aquellas formalidades previstas por la legislación aduanera en sede de despacho a libre práctica⁶⁴⁷. Pues bien, una vez que se haya producido el cumplimiento de todo requisito para este

⁶⁴³ Apartados 22, 23 y 24 del art. 5 del CAU.

⁶⁴⁴ GONZÁLEZ-NANDÍN PAGÈS, A.: “El despacho a libre práctica”, *cit.*, pág. 2 (versión online).

⁶⁴⁵ VISMARA, F., *ob. cit.*, pág. 237.

⁶⁴⁶ STJCE de 15 de diciembre de 1976, Asunto 41/76, apartados 15 a 17.

⁶⁴⁷ GONZÁLEZ-NANDÍN PAGÈS, A.: “El despacho a libre práctica”, *cit.*, pág. 2 (versión online).

régimen aduanero, no será posible la interposición a estos bienes despachados a libre práctica de barreras adicionales aduaneras.

IBÁÑEZ MARSILLA distingue entre “despacho a libre práctica” y “despacho a consumo”: efectivamente, el despacho a consumo implicaría no solamente lo que se ha analizado con respecto al despacho a libre práctica, sino que también se ha debido abonar la cuota correspondiente de aquellos tributos internos de los Estados miembros que graven el consumo, como son el IVA y los Impuestos Especiales. Si bien ya se había hecho referencia anteriormente a que el despacho a libre práctica conllevaba la satisfacción de otros gravámenes atendiendo a su normativa reguladora, es menester señalar que no necesariamente ha de existir una coincidencia entre el territorio aduanero de la Unión, que es, como regla general, el ámbito territorial de aplicación del CAU, según lo dispuesto en el art. 1 de este acto de la Unión, y el ámbito de aplicación de esos otros tributos. A título de ejemplo, con respecto al IVA, centrándonos en España, Ceuta y Melilla no forman parte del territorio aduanero de la Unión pero sí del ámbito de aplicación territorial del IVA, mientras que las Islas Canarias sí forman parte del territorio aduanero de la Unión y no es de aplicación desde el punto de vista territorial del IVA⁶⁴⁸.

El estudio del art. 202 del CAU, que aborda las medidas de política comercial en el marco del régimen aduanero de despacho a libre práctica, se llevará a término distinguiendo dos supuestos, en función de si se trata de productos transformados que se obtengan a través del régimen de perfeccionamiento pasivo y que se despachen a libre práctica, o si se trata de productos transformados que se obtengan a través del régimen de perfeccionamiento pasivo y que se despachen a libre práctica.

De una parte, con respecto a un bien transformado que haya sido obtenido mediante perfeccionamiento activo despachado a libre práctica, puede plantearse que se realice el cálculo de la deuda aduanera de importación a través de dos métodos, bien mediante el art. 86.3 del CAU, bien mediante el art. 85.1 del CAU. Así, en el primero de los supuestos, esto es, cuando los derechos de importación de la Unión se calculan atendiendo al art. 86.3 del CAU, serán de aplicación aquellas medidas de política comercial que resulten aplicables al despacho a libre práctica de los bienes que quedaron incluidos en el régimen aduanero de perfeccionamiento activo, si bien quedan excluidos

⁶⁴⁸ IBÁÑEZ MARSILLA, S., *ob. cit.*, págs. 30 y 31 (versión online).

expresamente tanto los desperdicios como los deshechos. No obstante, si los derechos de importación se calculan atendiendo al art. 85.1 del CAU, las medidas de política comercial que van a ser de aplicación a estos productos se podrán imponer exclusivamente si esas mercancías que fueron incluidas en el régimen aduanero de perfeccionamiento activo están sujetas a medidas de esta naturaleza.

De otra parte, si la normativa comunitaria prevé medidas de política comercial relacionadas al despacho a libre práctica, se establecen tres supuestos en los que las citadas medidas no van a resultar de aplicación a productos transformados despachados a libre práctica después del perfeccionamiento pasivo: que esos productos sigan conservando el origen de la Unión Europea según las reglas de adquisición del origen de mercancías previstas en el art. 60 del CAU, que el perfeccionamiento pasivo dé lugar a la reparación o que ese perfeccionamiento pasivo se produzca posteriormente a operaciones de transformación según lo establecido en el art. 258 del CAU -precepto que prevé la reexportación temporal de una mercancía para que se transforme ulteriormente-.

10.3. Regímenes especiales

10.3.1. Disposiciones comunes

Antes de abordar cada régimen aduanero especial, convenimos en la necesidad de abordar cuatro cuestiones generales: ultimación del régimen especial, transferencia de derechos y obligaciones, manipulaciones usuales y mercancías equivalentes.

Un régimen especial se entiende ultimado, con carácter general, en los siguientes supuestos: a) inclusión del bien que esté incluido en el régimen especial en cuestión o producto transformado -en este último caso, el legislador comunitario está pensando en el régimen de perfeccionamiento- en otro régimen aduanero; b) salida del bien del territorio aduanero de la Unión Europea; c) destrucción del bien sin que haya producido residuos; y d) abandono del bien a favor del Estado. Con respecto al régimen de destino

final, que está incluido en el régimen especial de destinos especiales, habrá que atender a su regulación *ex art.* 254 del CAU. Sin embargo, en relación al régimen de tránsito, se entenderá que se ha ultimado este régimen aduanero especial en el momento en que la autoridad aduanera competente tenga la posibilidad de demostrar la finalización del procedimiento de forma correcta a través de la comparación de la información de que disponga la aduana de partida y la información que posea la aduana de destino.

Para aquellos bienes cuyo régimen aduanero especial no se haya podido ultimar atendiendo a las condiciones que estaban establecidas, se prevé que será la autoridad aduanera correspondiente quien habrá de adoptar aquellas medidas para la regularización de la situación de los bienes mencionados.

La ultimación de cualquier régimen aduanero especial se producirá en el plazo que se haya determinado, a excepción de que se haya establecido otra cosa, si bien es posible la prórroga del citado plazo, siendo la autoridad aduanera competente quien deberá autorizarlo⁶⁴⁹.

Por su parte, los derechos y obligaciones recogidos en la normativa aduanera para los denominados titulares de un régimen aduanero especial, dejando fuera al régimen de tránsito, se podrán transferir a un tercero, siempre y cuando este último ostente las características previstas por la citada legislación en sede del régimen específico que corresponda⁶⁵⁰.

El tercer elemento común a los regímenes especiales es que un bien que esté incluido en el régimen de depósito aduanero, en el régimen de perfeccionamiento o en el régimen de zona franca podrá ser manipulado para que se conserve, para la mejora de su presentación o calidad comercial o para la preparación a que sea distribuido o revendido. Esta manipulación deberá ser lo que se conoce como manipulaciones usuales, las cuales vienen reflejadas en el Anexo 71-03 del RDCAU⁶⁵¹.

⁶⁴⁹ Arts. 215 del CAU y 174 del RDCAU.

⁶⁵⁰ Art. 218 del CAU.

⁶⁵¹ Arts. 220 del CAU y 180 del RDCAU.

Por último, las mercancías equivalentes podrán ser usadas para la ultimación de un régimen aduanero especial en sede de vigilancia aduanera en lugar de aquellos bienes que han sido incluidos en el régimen que corresponda, atendiendo a lo dispuesto en el art. 223 del CAU⁶⁵². Centrándonos en qué se considera por mercancía equivalente, se deberá entender que es aquella que pertenezca a la Unión Europea que sea depositada, utilizada o transformada en lugar del bien que ha sido incluido en un régimen aduanero especial; por su parte, en el supuesto del régimen aduanero de perfeccionamiento pasivo, serán bienes no pertenecientes a la Unión que sufran operaciones de transformación en lugar de los bienes que sean de la Unión incluidos en este régimen especial. Además, serán iguales los ocho dígitos del código de nomenclatura combinada, también tendrán una calidad comercial idéntica, así como las mismas características técnicas.

10.3.2. Tránsito

El régimen aduanero de tránsito está pensado para que aquellas mercancías que tengan que atravesar el territorio aduanero de la Unión no se vean sometidas a los gravámenes y demás medidas, así como formalidades, conectadas a la entrada y salida de bienes del citado territorio. Por lo tanto, se está ante el supuesto de la circulación por el interior del territorio aduanero comunitario de una mercancía, cuyo transporte se inicia y va a finalizar fuera de este territorio de la Unión⁶⁵³. De esta forma, se está incentivando que los bienes que hayan de ser transportados puedan circular por el territorio aduanero de la Unión, aumentando, en consecuencia, la actividad económica que esté relacionada con ello directa o indirectamente⁶⁵⁴.

⁶⁵² COLLADO MUÑOZ, J., GARCÍA VALERA, A. y FALCETO GARCÍA, F., *ob. cit.*, págs. 8 y 9 (versión online).

⁶⁵³ VISMARA, F., *ob. cit.*, pág. 245.

⁶⁵⁴ COLLADO MUÑOZ, J., GARCÍA VALERA, A. y FALCETO GARCÍA, F., *ob. cit.*, pág. 9 (versión online).

El espíritu de este régimen especial es la obtención de un equilibrio que sea justo entre la exigencia de cautela de las autoridades aduaneras y la necesidad que tienen los operadores de transportar el bien sin tener que hacer frente a toda una serie de cumplimientos burocráticos que sean excesivamente gravosos. Nótese que el régimen de tránsito la mercancía va a circular hasta el punto de destino que esté establecido sin controles.

Por todo lo anterior, es, en la práctica, como bien ha señalado FABIO, uno de los regímenes suspensivos que más se utilizan en la Unión Europea. Como contrapartida, también es usado como vehículo para la comisión de actividades fraudulentas significativas⁶⁵⁵.

Este régimen aduanero especial, el tránsito de la Unión, se divide en tránsito externo y tránsito interno, según prevé el art. 210 a) del CAU, atendiendo a la posición aduanera de las mercancías que pueden incluirse en cada uno de estos regímenes.

Comenzando por el tránsito externo, el art. 226 del CAU afirma que se podrán incluir aquellos bienes que no pertenezcan a la Unión⁶⁵⁶ con la finalidad de que circulen por el territorio aduanero comunitario sin que se haya de pagar derechos de importación ni otros gravámenes relacionados, como el IVA y los Impuestos Especiales, y sin que estén sujetos a medidas de política comercial que no constituyan una prohibición de entrada o salida de mercancías del territorio aduanero de la Unión Europea. El art. 234 del citado acto de la Unión ahonda más en la cuestión de qué tipo de mercancía se ha de tratar, pues se estipula la posibilidad de que circulen bienes por un Estado o territorio que no forme parte del territorio aduanero comunitario siempre y cuando se recoja en un acuerdo internacional o se plasme esta circulación por ese territorio en un título único de transporte que haya sido expedido en el territorio aduanero comunitario⁶⁵⁷.

Por lo que respecta el tránsito interno, regulado en el art. 227 del CAU, tiene por objeto a mercancías pertenecientes a la Unión y permite que circulen bienes de esta

⁶⁵⁵ FABIO, M., *ob. cit.*, pág. 513.

⁶⁵⁶ También podrán incluirse en el régimen de tránsito externo mercancías que sean pertenecientes a la Unión Europea, tal y como se establece en el art. 189 del RDCAU en relación al 226.2 del CAU.

⁶⁵⁷ VISMARA, F., *ob. cit.*, pág. 241.

naturaleza entre dos puntos del territorio aduanero comunitario atravesando un Estado o un territorio que no forme parte del territorio aduanero de la Unión, con la ventaja de que esta mercancía perteneciente a la Unión no vea modificado este estatuto aduanero; igualmente, va a resultar de aplicación el tránsito interno en relación a mercancías comunitarias que circulen entre dos puntos, los cuales son territorios que no pertenecen al ámbito de aplicación territorial del IVA o de los Impuestos Especiales, o, incluso, entre zonas que sí sean territorio de aplicación de los citados impuestos indirectos armonizados y zonas que no constituyan territorio de aplicación de los mismos -mencionando de nuevo a España, pensemos a los bienes que se transportan desde la Península a las Islas Baleares y las Islas Canarias-, zonas que se denominan “territorios fiscales especiales”, según lo dispuesto en el apartado 35 del art. 1 y en el art. 188 del RDCAU⁶⁵⁸.

El art. 233 del CAU fija una serie de obligaciones para distintos sujetos en relación al régimen de tránsito de la Unión: por un lado, el titular del régimen tendrá la responsabilidad de entregar el bien intacto y toda la información que le haya sido requerida en la aduana de destino, también deberá cumplir con lo dispuesto en la normativa aduanera sobre el régimen de tránsito y, como regla general, habrá de constituir una garantía, dado que el legislador comunitario quiere que se asegure que se pagan los derechos de aduanas y demás gravámenes que pudieren devengarse; por otra parte, encontramos al transportista o el destinatario del bien que tenga el conocimiento de que está circulando en el régimen aduanero de tránsito, quien deberá entregar ese bien intacto en la aduana de destino.

Además del régimen de tránsito externo y el régimen de tránsito interno, el CAU recuerda que también podrá producirse la circulación de las mercancías con base jurídica en el Derecho Convencional. Procederemos, simplemente, a su enumeración porque el interés está centrado, principalmente, en los regímenes aduaneros regulados en el CAU y su normativa de desarrollo: el Convenio relativo a un régimen común de tránsito⁶⁵⁹; el

⁶⁵⁸ COLLADO MUÑOZ, J., GARCÍA VALERA, A. y FALCETO GARCÍA, F., *ob. cit.*, pág. 13 (versión online).

⁶⁵⁹ Decisión del Consejo de 15 de junio de 1987 relativa a la celebración del Convenio entre la Comunidad Económica Europea, la República de Austria, la República de Finlandia, la República de Islandia, el Reino

Convenio aduanero relativo al transporte internacional de mercancías al amparo de los cuadernos TIR -Convenio TIR-; el Convenio aduanero sobre el cuaderno ATA para la importación temporal -Convenio ATA-; el Convenio relativo a la Importación Temporal -Convenio de Estambul-; el Convenio revisado para la navegación del Rin, firmado en Mannheim el 17 de octubre de 1868 -Manifiesto Renano-; el Convenio entre los Estados Partes del Tratado del Atlántico Norte relativo al Estatuto de sus Fuerzas, firmado en Londres el 19 de junio de 1951 -en particular, el impreso 302-; y también en el ámbito del sistema postal atendiendo a los actos de la Unión Postal Universal.

10.3.3. Depósito

El depósito sería el segundo bloque de regímenes especiales, atendiendo al art. 210 b) del CAU, donde se van a incluir tanto el depósito aduanero como las zonas francas. Existen características comunes para ambos regímenes especiales, como son su ámbito de aplicación y su duración.

Con respecto al ámbito de aplicación, el art. 237 del CAU afirma que un bien no perteneciente a la Unión Europea puede almacenarse en el territorio aduanero comunitario en el contexto del régimen de depósito, lo cual conllevará que no se deban abonar ni derechos de importación ni otros gravámenes relacionados, así como tampoco resultarán de aplicación las medidas de política comercial siempre y cuando no constituyan una prohibición de entrada o salida de mercancías del citado territorio aduanero. Por su parte, no sólo podrán ser objeto del régimen de depósito las mercancías que no pertenezcan a la Unión, sino que también se prevé la posibilidad de que se incluyan en el mismo bienes que pertenezcan a la Unión Europea cuando esté establecido en la normativa aduanera comunitaria específica o para que se beneficien de una determinada decisión cuyo contenido sea la concesión de devolución o de condonación de los derechos de aduanas de importación; es más, en el caso de necesidad económica y que no incida

de Noruega, el Reino de Suecia y la Confederación Suiza, relativo a un régimen común de tránsito (87/415/CEE).

negativamente en la vigilancia aduanera, podrá autorizarse por parte de las autoridades aduaneras que se almacene un bien de la Unión en un almacén que sirva de depósito aduanero sin que pueda entenderse que ese bien esté incluido en el régimen de depósito aduanero⁶⁶⁰.

El segundo elemento en común es la duración de permanencia de un bien en alguno de los dos regímenes especiales de depósito, la cual será, según el art. 238 del CAU, ilimitada, como regla general, salvo que la tipología y naturaleza de la mercancía en cuestión supongan una amenaza para distintos ámbitos, como la salud pública, sanidad animal, fitosanidad o medio ambiente, en supuestos de depósito de una duración que sea larga.

Pueden ser distintas las causas de elección del régimen de depósito: que la persona interesada desconozca o no quiera aplicar el destino final del bien en cuestión, o que el operador sea incapaz de llevar a cabo el cumplimiento de medidas de política comercial que le sean de aplicación a la mercancía una vez que haya entrado esa mercancía, o también que al operador le interese realizar las actividades de transformación, reparación o perfeccionamiento de un bien dentro de una zona franca sin que se devenguen impuestos indirectos⁶⁶¹.

De los dos regímenes aduaneros que el CAU incluye como depósitos, el primero es el denominado depósito aduanero, gracias a el cual, atendiendo a la literalidad de lo estipulado por el art. 240 del CAU, se permite que se depositen mercancías que no pertenezcan a la Unión Europea en instalaciones y demás lugares con autorización para este tipo de régimen especial concedido por la autoridad aduanera competente, las cuales van a estar sometidas a vigilancia aduanera. Se permite el retiro temporal de estos bienes, sin exceder los tres meses de duración, cuestión que deberá someterse a la autorización de la autoridad aduanera, salvo por fuerza mayor. En función de quiénes son las personas autorizadas para su uso, puede que sea para cualquier sujeto -depósito aduanero público- o sólo para el titular de una autorización para el régimen especial de depósito aduanero -

⁶⁶⁰ FABIO, M., *ob. cit.*, pág. 551.

⁶⁶¹ COLLADO MUÑOZ, J., GARCÍA VALERA, A. y FALCETO GARCÍA, F., *ob. cit.*, pág. 27 (versión online).

depósito aduanero privado-. Además, está previsto en el art. 241 del mencionado Reglamento comunitario que las autoridades aduaneras autoricen el perfeccionamiento del bien que se encuentre en depósito aduanero en el marco de los regímenes aduaneros de perfeccionamiento activo y de depósito final.

En el régimen de depósito aduanero intervendrían dos sujetos, en atención a lo dispuesto en el art. 242 del CAU, con una serie de responsabilidades: el titular del régimen y el titular de la autorización. Pues bien, como norma general, ambos tendrán la responsabilidad tanto de que no se produzca la sustracción a la vigilancia aduanera del bien incluido en este régimen como de que se cumpla toda obligación que acarree el almacenamiento de la mercancía en el contexto del depósito aduanero. Por su parte, se añaden otras responsabilidades al titular del régimen aduanero, como son que es posible que se determine que lo anterior sea su responsabilidad exclusiva para los depósitos aduaneros públicos, así como que habrá de cumplir con las obligaciones que nazcan por incluir el bien en el régimen aduanero que se aborda⁶⁶².

El segundo régimen que se incluye en el depósito son las zonas francas. Juega un rol fundamental el art. 243 del CAU para comprender dos elementos que son fundamentales de este régimen especial de depósito: su naturaleza y quién es competente en su regulación. Pues bien, las zonas francas tienen una doble naturaleza en el CAU, como bien afirma FERNÁNDEZ LÓPEZ, ya que son recintos o enclaves y, además, están incluidas dentro del régimen aduanero especial de depósito. Efectivamente, son áreas que están cercadas con un perímetro y unos puntos de acceso y de salida que han de estar perfectamente delimitados y sometidos a vigilancia aduanera; por su parte, son un régimen aduanero especial que no conlleva de forma necesaria que todo bien que entre en las zonas francas se englobe en ellas. Con respecto a su regulación, son los Estados miembros quienes tienen la posibilidad de decidir qué zonas que formen parte del territorio aduanero de la Unión pasan a ser una zona franca, mientras que la Unión

⁶⁶² VISMARA, F., *ob. cit.*, pág. 258.

Europea es quien establece la normativa sustantiva que se aplica en ellas a través del CAU y su normativa de desarrollo⁶⁶³.

Como se acaba de señalar, que un bien entre en una zona franca no se debe corresponder obligatoriamente con que se incluya en el régimen aduanero especial de zona franca, si bien el art. 245.3 del CAU establece un sometimiento inicial y prioritario al régimen especial de zona franca de todo bien que no sea perteneciente a la Unión Europea y que accede al enclave señalado. En particular, una mercancía que se introduzca en una zona franca estará incluida en el régimen aduanero especial de zona franca en cualquiera de los dos siguientes momentos regulados en el mencionado precepto: bien cuando se realice su introducción, a excepción de que ya esté incluida en otro régimen aduanero, bien cuando se produzca la finalización de un régimen aduanero de tránsito, con la excepción de que queden incluidas justo después en otro régimen aduanero⁶⁶⁴.

Se permite que bienes cuyo estatuto aduanero sea de mercancía de la Unión se introduzcan, almacenen, trasladen, se utilicen, se transformen o se consuman dentro de una zona franca sin que se entienda su inclusión en el régimen aduanero de zona franca, según lo dispuesto en el art. 246.1 del CAU⁶⁶⁵.

Con respecto a las mercancías que no pertenezcan a la Unión Europea, habrán de permanecer en depósito temporal en el periodo temporal que se inicia desde que se presenta en aduana y que finaliza con la inclusión en un régimen aduanero o con la reexportación. Así, la permanencia en zona franca implicará que no se les apliquen derechos de aduanas de importación o medidas de política agraria común o de política

⁶⁶³ FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I.: “La problemática específica de la deuda aduanera en las zonas francas”, en PITA GRANDAL, A. M. y RUIZ HIDALGO, C. (Coords.): *Zonas francas y comercio internacional*, Marcial Pons, Madrid, 2020, págs. 152 y 153.

⁶⁶⁴ SOITA ÁLVAREZ, M.: “Las zonas francas aduaneras y el IVA”, en PITA GRANDAL, A. M. y RUIZ HIDALGO, C. (Coords.): *Zonas francas y comercio internacional*, Marcial Pons, Madrid, 2020, págs. 185.

⁶⁶⁵ COLLADO MUÑOZ, J., GARCÍA VALERA, A. y FALCETO GARCÍA, F., *ob. cit.*, págs. 48 y 49 (versión online).

comercial común, mientras que su introducción en el territorio aduanero de la Unión traerá consigo, muy probablemente, que nazca la deuda aduanera correspondiente⁶⁶⁶.

Los bienes que se introducen en una zona franca tienen como finalidad que salgan de la misma y que se comercialicen, ya sea en el interior o fuera del territorio aduanero comunitario a tenor de lo que se recoge en los arts. 248 y 249 del CAU. Tal es así que se establece que una mercancía que esté dentro de una zona franca se exporte o reexporte fuera del citado territorio o que se reintroduzca en otra parte del mismo. Salvo prueba en contrario, la salida de una mercancía de una zona franca y su introducción en otra zona del territorio aduanero de la Unión Europea o su inclusión en otro régimen aduanero conllevará que se considere como mercancía no perteneciente a la Unión; a pesar de ello, sí que podrían ser consideradas como bienes de la Unión solamente a efectos de los derechos de aduanas y licencias de exportación y medidas de control de exportaciones en el contexto de la política comercial común o de la política agraria común, salvo que haya sido establecido que no ostentan el estatuto aduanero de mercancía de la Unión⁶⁶⁷.

10.3.4. Destinos especiales

El tercer régimen aduanero especial previsto en el art. 210 c) del CAU son los destinos especiales, que incluyen tanto la importación temporal como el destino final. Gracias a los destinos especiales regulados en el mencionado Reglamento de la Unión, se prevé la introducción de un bien en el territorio aduanero de la Unión con exención total o parcial de derechos de aduanas y tienen como nota definitoria la temporalidad⁶⁶⁸.

En estricto orden en el que aparecen regulados en el CAU, su art. 250 establece que la importación temporal es aquel régimen especial en el que pueden incluirse bienes

⁶⁶⁶ FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I., *ob. cit.*, págs. 156 y 157.

⁶⁶⁷ COLLADO MUÑOZ, J., GARCÍA VALERA, A. y FALCETO GARCÍA, F., *ob. cit.*, págs. 49 y 50 (versión online).

⁶⁶⁸ FABIO, M., *ob. cit.*, pág. 629.

que no pertenezcan a la Unión Europea que estén destinados a ser reexportados con una exención, ya sea total o parcial, de derechos de aduanas y sin que se encuentren sujetos a otros gravámenes ni medidas de política comercial siempre y cuando estas últimas no establezcan una prohibición de entrada o salida de mercancías en el territorio aduanero comunitario. Para que resulte de aplicación este régimen especial, los bienes incluidos en importación temporal no pueden sufrir ningún cambio, salvo aquellos que sean consecuencia de su depreciación por el paso del tiempo o incluso aquellas operaciones para reparar, mantener o conservar la mercancía en cuestión; también deberá permitirse la correcta identificación del bien, o los bienes que sean equivalentes, en cualquier momento; y, además, como regla general, el titular del régimen estará establecido fuera del territorio aduanero de la Unión Europea⁶⁶⁹.

Como se indicaba anteriormente, los bienes podrán estar incluidos en estos regímenes de destino especial por un tiempo determinado o limitado, siguiendo las previsiones normativas del art. 251 del CAU. Son las autoridades aduaneras competentes aquellas que han de realizar la determinación de la duración de este régimen especial, esto es, el periodo en el que la mercancía estará incluida en el régimen de importación temporal y tras cuya finalización esa mercancía ha de ser reexportada o incluida en otro régimen aduanero; periodo que, además, será bastante para cumplir el objetivo del destino que le ha sido autorizado. Teniendo en cuenta lo anterior, el periodo de tiempo máximo será de 24 meses, incluso aunque se haya producido la ultimación de la importación temporal porque el bien haya sido incluido en otro régimen aduanero especial, seguido, a su vez, por otra inclusión en el régimen especial de importación temporal. A pesar de ello, se permite la concesión de una prórroga en la hipótesis de que no se haya podido cumplir el fin que fue autorizado, debiendo ser solicitada por el titular del régimen, por un tiempo que sea razonable. En cualquier caso, no se podrán superar los 10 años de permanencia dentro del régimen aduanero especial de importación temporal, con la excepción de que hayan existido circunstancias imprevisibles⁶⁷⁰.

⁶⁶⁹ COLLADO MUÑOZ, J., GARCÍA VALERA, A. y FALCETO GARCÍA, F., *ob. cit.*, págs. 57 y 58 (versión online).

⁶⁷⁰ VISMARA, F., *ob. cit.*, pág. 266.

Partiendo de la premisa de que la inclusión de una mercancía en el régimen de importación temporal conlleva una exención de derechos de aduanas de importación tanto total como parcial, el art. 252 del CAU se encarga de regular cuál será el *quantum* de estos derechos de aduanas en el supuesto de exención parcial. Pues bien, se trataría del 3% de la cuantía a pagar por los derechos de importación que se hubieren devengado por su inclusión en el régimen aduanero de despacho a libre práctica en el momento de la inclusión del bien en cuestión en importación temporal; de todas formas, no podrá exceder de la cuantía que hubiere resultado exigible si se hubieren despachado a libre práctica en el momento de ser incluidas en el régimen de importación temporal. El importe va a ser exigido por cada mes o fracción del mismo en el que la mercancía se encuentra incluida en el régimen aduanero especial de importación temporal⁶⁷¹.

Además de la importación temporal, el régimen de destino final es el segundo que está incluido en el régimen aduanero especial de destino especial, cuya fundamentación jurídica es el art. 254 del CAU. La inclusión de una mercancía en el régimen de destino final trae consigo una exención total o parcial de derechos de aduanas en función del fin concreto que se haya declarado para esa mercancía -destino especial-. Estos bienes se someten constantemente a vigilancia aduanera hasta el momento en que se motive su uso, siendo esto último la afección al fin -o ultimación, que es la denominación que se le otorga para los demás regímenes especiales-; COLLADO MUÑOZ, GARCÍA VALERA y FALCETO GARCÍA señalan al respecto que se habla de “afección al fin” y no de “ultimación” porque estamos ante una modalidad singular del régimen aduanero de despacho a libre práctica sujeto a una serie de condiciones específicas. Ésta es la causa de que todo bien que se incluya en este régimen aduanero posea el estatuto de mercancía de la Unión Europea⁶⁷².

Efectivamente, en el contexto del destino final, es posible que un bien se despache a libre práctica con exención total o parcial de derechos según su destino especial. Cuando estas mercancías estuviesen en una fase de producción en la que solamente se permita el uso de la misma, desde la óptica económica, para el destino final que haya sido indicado,

⁶⁷¹ FABIO, M., *ob. cit.*, pág. 631.

⁶⁷² COLLADO MUÑOZ, J., GARCÍA VALERA, A. y FALCETO GARCÍA, F., *ob. cit.*, pág. 52 (versión online).

se permite que se determine en la autorización, por parte de la autoridad aduanera que corresponda, aquellas condiciones en las que se retendrá que esos bienes han sido utilizados para los fines fijados en sede de la aplicación de la exención total o parcial de derechos aduaneros⁶⁷³.

10.3.5. Perfeccionamiento

El régimen de perfeccionamiento es el cuarto régimen aduanero especial que prevé el art. 210 d) del CAU, donde están incluidos el perfeccionamiento activo y también el perfeccionamiento pasivo. En ambos supuestos, un bien se incluye en estos regímenes para sufrir operaciones de transformación, mejora, mantenimiento o reparación y, después, el consumo del bien que resulte se producirá en un territorio distinto de donde se han llevado a cabo las citadas operaciones; además, deberá existir una razón que tenga naturaleza económica que sea suficiente como para que le sean de aplicación los beneficios arancelarios previstos por la normativa aduanera.

Con este régimen especial, además, estamos ante la aplicación del principio de tributación indirecta en destino, dado que todo derecho de aduana y demás gravámenes se habrán de abonar en el territorio de consumo del bien donde exista vocación de permanencia⁶⁷⁴.

Empezando por el régimen de perfeccionamiento activo, se pueden incluir en él, si atendemos el art. 256 del CAU, bienes que no pertenecen a la Unión Europea para que se utilicen en operaciones de transformación sin que se devenguen derechos de aduanas de importación ni otros gravámenes, y sin que tampoco se apliquen medidas de política comercial, siempre y cuando estas últimas no impliquen una prohibición de entrada o salida de bienes del territorio aduanero de la Unión. Además, la normativa aduanera

⁶⁷³ VISMARA, F., *ob. cit.*, pág. 268.

⁶⁷⁴ COLLADO MUÑOZ, J., GARCÍA VALERA, A. y FALCETO GARCÍA, F., *ob. cit.*, págs. 67 y 68 (versión online).

establece otro supuesto diferente a los de reparación y destrucción para usar este régimen aduanero especial, como es que el bien que se incluya en perfeccionamiento activo sea identificado en el producto transformado. De igual forma, se permite utilizar mercancías equivalentes cuando se compruebe el cumplimiento de los requisitos establecidos al efecto. También va a resultar de aplicación el perfeccionamiento activo tanto a bienes que han de sufrir operaciones para que se satisfagan aquellos requisitos técnicos para que sean despachados a libre práctica como a bienes a los que se les haya de realizar las manipulaciones usuales de acuerdo a lo dispuesto en el art. 220 del CAU.

El RDCAU distingue dos tipos de perfeccionamiento activo: el perfeccionamiento activo IM/EX y el perfeccionamiento activo EX/IM⁶⁷⁵. El primero es el perfeccionamiento activo IM/EX, que podría denominarse suspensión pura o estricta, en virtud de la cual se importa bienes que no pertenecen a la Unión Europea que están incluidos en el régimen de perfeccionamiento activo antes de que se exporten los productos transformados; también formaría parte del perfeccionamiento activo IM/EX la denominada compensación por equivalencia, que se va a diferenciar de la suspensión pura o estricta en que los bienes importados son sustituidos por mercancías equivalentes para seguir con la producción de los productos compensadores. Con respecto al perfeccionamiento activo EX/IM, donde se englobaría la compensación por equivalencia con exportación anticipada, consistiría en exportar los productos transformados que han sido obtenidos a través de mercancías equivalentes en un momento anterior a que se importen los bienes que están sustituyendo esas mercancías equivalentes⁶⁷⁶.

La duración de este régimen especial es limitada, la cual se determinará por la autoridad aduanera competente atendiendo al tiempo que se considere necesario para que se desarrollen las operaciones de perfeccionamiento y, además, la ultimación del susodicho régimen⁶⁷⁷.

⁶⁷⁵ Aparados 29 y 30 del art. 1 del RDCAU.

⁶⁷⁶ COLLADO MUÑOZ, J., GARCÍA VALERA, A. y FALCETO GARCÍA, F., *ob. cit.*, págs. 74 a 79 (versión online).

⁶⁷⁷ VISMARA, F., *ob. cit.*, págs. 271 y 272.

El régimen de perfeccionamiento pasivo, por su parte, consiste en la exportación de bienes que tengan el estatuto aduanero de mercancía de la Unión fuera del territorio aduanero comunitario para que se sometan a operaciones de transformación, en virtud de lo dispuesto en el art. 259 del CAU. Se puede despachar a libre práctica el producto transformado que sea consecuencia de las citadas operaciones de transformación con una exención de derechos de aduanas de importación -exención que será total o parcial- y será el titular de la autorización quien deba solicitarlo o también un tercero que cumpla los requisitos para ello.

Además, se establecerá un periodo de tiempo limitado por parte de la autoridad aduanera competente en el que los bienes que se exportan han de ser reimportados en el territorio aduanero de la Unión Europea y también despachados a libre práctica para que se puedan aplicar la exención de derechos, si bien podrían admitir una extensión de este plazo si lo justifica adecuadamente el titular de la autorización.

La exención total de derechos de aduanas de importación está prevista en otros dos supuestos: en relación con bienes reparados gratuitamente -por exigencia de contrato o de normativa, o por un defecto material o de fabricación que no haya sido ya tenido en cuenta la primera vez en que haya sido despachado a libre práctica- y también en relación a productos transformados consecuencia de bienes que hayan sido reparados o modificados fuera del territorio aduanero comunitario con el que exista un acuerdo internacional que prevea esta exención y se den los requisitos al efecto -estos bienes reparados o modificados no podrán ser ni mercancías equivalentes ni productos de sustitución-⁶⁷⁸.

El sistema de intercambios estándar se regula en los arts. 261 y 262 del CAU, gracias al cual un producto que sea importado, al que la normativa denomina producto de sustitución, se puede sustituir por un producto transformado, teniendo ambos productos las mismas disposiciones a aplicar. A solicitud del interesado, se podrá recurrir a este sistema para supuestos en que la operación de transformación sea reparar bienes de la Unión Europea defectuosos distintos de los que están contemplados en la política agraria común o de regímenes específicos aplicables a esos bienes que sean consecuencia de la transformación de productos agrícolas. Habrán de compartir las siguientes tres

⁶⁷⁸ Arts. 260 y 260 *bis* del CAU.

características el producto de sustitución y el bien defectuoso en el caso de haber sufrido la reparación: los ocho dígitos del código de nomenclatura combinada, la calidad comercial y las características técnicas; asimismo, si ese bien defectuoso fue usado antes de ser exportado, de igual manera deberá haber sido usado el producto de sustitución, no siendo de aplicación lo anterior si el envío del producto de sustitución ha tenido carácter gratuito por obligación establecida en un contrato o en legislación consecuencia de una garantía o de que exista un defecto material o de fabricación⁶⁷⁹.

El art. 262 prevé intercambios estándar con importación anticipada, que correspondería con la exportación anticipada en el régimen aduanero de perfeccionamiento activo. Mediante este precepto, se plasma la posibilidad de importación de un producto de sustitución en un momento anterior a que se exporte la mercancía defectuosa. Para ello, deberá constituirse una garantía que debería cubrir la cuota de derechos de importación que se devengarían si esa mercancía defectuosa no se exportase en el periodo temporal establecido. Ese periodo temporal en que debe exportarse será de dos meses desde el momento en que ha sido admitida para la declaración de despacho a libre práctica del producto de sustitución⁶⁸⁰.

El RDCAU distingue entre perfeccionamiento pasivo IM/EX y perfeccionamiento pasivo EX/IN. El primero correspondería con la última modalidad de perfeccionamiento pasivo abordada, es decir, con los intercambios estándar con importación anticipada. Por su parte, el segundo correspondería con el sistema normal, es decir, el previsto en el art. 259 del CAU⁶⁸¹.

10.4. Exportación

⁶⁷⁹ FABIO, M., *ob. cit.*, págs. 611 y 612.

⁶⁸⁰ COLLADO MUÑOZ, J., GARCÍA VALERA, A. y FALCETO GARCÍA, F., *ob. cit.*, págs. 94 y 95 (versión online).

⁶⁸¹ Apartados 27 y 28 del art. 1 del RDCAU.

El tercer y último régimen aduanero que prevé la normativa aduanera, junto con el despacho a libre práctica y los regímenes especiales, es la exportación. Deberá estar incluida en el régimen aduanero de exportación toda mercancía de la Unión que salga del territorio aduanero comunitario, atendiendo al art. 269 del CAU, siempre y cuando no se trate de alguno de los siguientes supuestos: a) bien que esté incluido en el régimen especial de perfeccionamiento pasivo; b) bien que esté incluido en el régimen especial de destino final; c) bien que se entregue para el suministro de aeronaves o embarcaciones, estando exento tanto de IVA como de Impuestos Especiales, sin ser relevante qué destino tendrán esas aeronaves o esas embarcaciones; d) bien que esté incluido en el régimen especial de tránsito interno; y e) bien que sale temporalmente del territorio aduanero comunitario -ya sea en los casos de un bien de la Unión circule entre dos puntos del territorio aduanero de la Unión Europea y atraviese un territorio ajeno al anterior basándose en normativa internacional vista anteriormente como en el Convenio TIR, el Convenio ATA, el Convenio de Estambul, el Manifiesto Renano, el impreso 302 del Convenio entre los Estados Partes del Tratado del Atlántico Norte relativo al Estatuto de sus Fuerzas y también en el ámbito del sistema postal atendiendo a los actos de la Unión Postal Universal; o también en supuestos determinados en que un bien que sea de la Unión Europea y que no esté incluido en ningún régimen aduanero circule entre dos puntos del citado territorio aduanero y, de forma temporal, fuera de éste sin que su estatuto aduanero de mercancía de la Unión se vea alterado-.

Por otra parte, es importante distinguir entre exportación y reexportación. A diferencia de la exportación, se ha de señalar que la reexportación consiste en la salida de una mercancía no perteneciente a la Unión Europea del territorio aduanero comunitario, sin que cambie su estatuto aduanero, esto es, que continúa siendo un bien que no pertenece a la Unión, y, además, se trata de una mercancía que ha sido importada ya de forma temporal⁶⁸².

Desde el punto de vista tributario, toda mercancía que se incluya en el régimen de exportación conllevará, cuando sea previsto por la normativa aduanera, el pago de los derechos de aduanas de exportación, así como medidas de política comercial y

⁶⁸² FLORES VILLAREJO, P.: “Salida de mercancías del territorio aduanero de la Unión”, *cit.*, pág. 2 (versión online).

restituciones por exportación. Además, en el caso genérico de cualquier mercancía que salga del territorio aduanero de la Unión, ésta se encontraría sujeta, siempre y cuando sea procedente, a cuanto sigue: devolución o condonación de derechos de aduanas de importación, pago de restituciones por exportación, pago de los derechos de aduanas de exportación, toda formalidad consecuencia de la normativa reguladora de otros gravámenes, así como se podrían aplicar prohibiciones y restricciones que estén justificadas por distintas razones -moralidad, orden público o seguridad pública, entre otras-⁶⁸³.

11. La gestión aduanera

Por gestión aduanera se ha entendido, tradicionalmente, el Derecho Aduanero formal, en contraposición al Derecho Aduanero sustantivo o material, quedando englobado en este último el conjunto de elementos que componen los derechos de aduanas.

En consecuencia, se va a estudiar en este apartado cuál es el *iter* establecido por la normativa aduanera tanto para la entrada de mercancías en el territorio aduanero de la Unión como para la salida de mercancías de este territorio.

Comenzando por la entrada de mercancías en el territorio aduanero de la Unión Europea, antes de la entrada física de un bien habría de presentarse, como regla general, una declaración sumaria de entrada, regulada en los arts. 127 a 132 del CAU, con la información más relevante en sede de seguridad y protección por parte del transportista, aunque también podría ser presentada por otros sujetos, como el representante, el importador, el consignatario u otra persona que esté en condiciones de presentación de la misma o de disposición para la presentación del bien en cuestión en la aduana que corresponda de entrada. Esta declaración sumaria de entrada tiene por objeto que se realice un análisis de riesgos para establecer si esa mercancía que entrará en el territorio

⁶⁸³ VISMARA, F., *ob. cit.*, pág. 278.

aduanero comunitario precisa de una serie de controles anteriores al despacho. Ahora bien, se puede aceptar por parte de la autoridad aduanera competente que la declaración sumaria de entrada se sustituya por una notificación y el acceso a la información vertida en la citada declaración en el sistema informático del operador económico⁶⁸⁴.

A continuación, se introduciría físicamente la mercancía en cuestión en el territorio aduanero de la Unión, lo que conllevará, por una parte, que ésta se sujete a vigilancia aduanera -art. 134 del CAU-, y, por otra parte, habrá de ser trasladada al lugar apropiado -art. 135 del CAU-. La sujeción a vigilancia aduanera implica que las autoridades aduaneras realicen lo que se conoce como controles aduaneros, en el sentido del apartado 3 del art. 5 del CAU, es decir, actuaciones específicas, bien sobre la mercancía, bien sobre la documentación de la misma. El fin de la vigilancia aduanera se producirá con el despacho a libre práctica, la reexportación, la destrucción o la introducción del bien en una zona franca. Con respecto al traslado al lugar apropiado, se hará sin demora, tal y como indica de forma literal la normativa aduanera, entendiéndose por lugar apropiado la aduana o cualquier otro lugar que haya designado la aduana, o también sería una zona franca, con el fin de presentar la mercancía en aduana, esto es, con el objeto de que se comunique a la autoridad aduanera competente el sitio donde se localiza ese bien⁶⁸⁵.

El siguiente paso es la realización de la declaración en aduana, que es la expresión de querer incluir una determinada mercancía en un régimen aduanero concreto, si bien para el régimen de zona franca no es necesario realizar una declaración como regla general, atendiendo a lo establecido en los arts. 150 y 158 del CAU, realizando calificaciones jurídicas y también cuantificando la prestación tributaria -recuérdese que se trata de derechos de aduanas que son, en definitiva, tributos aduaneros-. Por lo tanto, se le otorga al declarante la libertad de elección del régimen aduanero, siempre y cuando cumpla con los requisitos establecidos al efecto. En el caso de que no sepa, en el momento de la declaración en aduana, qué régimen escoger, el bien quedará incluido en depósito temporal, para lo que tendrá que realizar, igualmente, una declaración. Pues bien, la declaración en aduana y los documentos justificativos a los que se hace referencia en el

⁶⁸⁴ CARRASCO GONZÁLEZ, F. M., *ob. cit.*, pág. 1042.

⁶⁸⁵ IBÁÑEZ MARSILLA, S., *ob. cit.*, pág. 37 (versión online).

art. 163 del CAU se podrán presentar tanto por vía telemática como por vía presencial, permitiéndose el despacho centralizado, esto es, se puede solicitar a las autoridades aduaneras la presentación de la declaración en la aduana que corresponda en relación a donde esté establecida la persona en relación a una mercancía que vaya a ser despachada en otra aduana; así las cosas, correspondería a la aduana donde se presente la declaración los labores de verificación, recaudará los derechos de aduanas que correspondan y autorizará el levante de la mercancía, mientras que correspondería a la aduana donde se presente el bien tanto el examen del mismo como su levante -art. 179 del CAU-⁶⁸⁶. Se contempla en la normativa aduanera la declaración simplificada para agilizar los trámites, aunque se deberá hacer una posterior declaración complementaria para completar la breve información aportada -arts. 166 y 167 del CAU-⁶⁸⁷. Se ha de admitir de forma inmediata toda declaración en aduana cuando se cumplan las condiciones y cuando se haya presentado en aduana la mercancía en cuestión, resultando la fecha de admisión fundamental desde el punto de vista de la aplicación de la legislación aduanera -art. 172 del CAU-. Además, se permite la rectificación de cualquier declaración, con las excepciones de que las autoridades aduaneras comuniquen su voluntad de examinar el bien, que se demuestre que la información declarada es inexacta o que autorice el levante de la mercancía -art. 173 del CAU-. También a instancia del declarante, se puede solicitar la invalidación de cualquier declaración admitida, bien en el supuesto de inclusión inmediata del bien en otro régimen, bien en la hipótesis de que hayan dejado de existir las circunstancias que motivaron la elección del régimen escogido en la declaración que se pretende invalidar, siempre y cuando, en cualquiera de los dos casos planteados, no se haya producido el levante de la mercancía -art. 174 del CAU-⁶⁸⁸.

Tras la admisión de la declaración en aduana, la mercancía a la que haga referencia la declaración podrá ser incluida en tres circuitos o filtros diferentes: el rojo es para aquellos bienes que van a ser examinados y a los que se le van a extraer muestras; el

⁶⁸⁶ GONZÁLEZ-NANDÍN, A.: *Los procedimientos simplificados en el Código Aduanero de la Unión (CAU)*, Arola Editors, Tarragona, 2017, págs. 93 y 94.

⁶⁸⁷ CARRASCO GONZÁLEZ, F. M., *ob. cit.*, pág. 1043.

⁶⁸⁸ IBÁÑEZ MARSILLA, S., *ob. cit.*, pág. 38 (versión online).

naranja es para realizar un control de la declaración en aduana y demás documentación que se adjunte; y el verde conlleva que no se precisa ningún tipo de control⁶⁸⁹.

A continuación, se procederá a la determinación, notificación y contracción de la deuda aduanera -arts. 101 a 107 del CAU-. Estos tres procedimientos son esenciales de cara a la recaudación de los mismos.

La determinación del *quantum* de los derechos de aduanas será efectuada por la autoridad aduanera competente del sitio donde nazca esta deuda aduanera, si bien estas autoridades podrían aceptar la cuantificación del importe de los mencionados derechos de aduanas realizados por el declarante. En consecuencia, se distingue entre la liquidación tácita -aceptación por parte de la autoridad aduanera de la cuantía que ha determinado el declarante- y liquidación expresa -la autoridad aduanera comprueba que el importe determinado por el declarante no es el correcto o que ha nacido la deuda aduanera por incumplimiento, por lo que deberá girar una liquidación-⁶⁹⁰. Sobre la cuestión de si se trata en puridad de una liquidación o de una autoliquidación, convendría mencionar los apuntes que dan estos dos autores: de una parte, IBÁÑEZ MARSILLA sostiene que estamos ante una liquidación porque, a pesar de que es el declarante quien realiza en su declaración la cuantificación del importe de los derechos de aduanas de que se traten, es la Administración quien se pronunciará a través de una liquidación para que se pueda exigir, efectivamente, la deuda aduanera de importación o de exportación, por lo que ello implica que no se trate de un tributo autoliquidado, con la salvedad de que exista una autorización para que el operador realice una autoevaluación, según lo dispuesto *ex art.* 185 del CAU, pudiendo, por ende, llevar a término la autoliquidación⁶⁹¹; por otra parte, GARCÍA HEREDIA defiende que se trata de una autoliquidación en el sentido del art. 120 de la LGT porque el declarante ha de llevar a cabo las operaciones de calificar, cuantificar y comunicar a la Administración que corresponda todos los datos oportunos

⁶⁸⁹ CARRASCO GONZÁLEZ, F. M., *ob. cit.*, pág. 1043.

⁶⁹⁰ CASANA MERINO, F.: “Liquidación de los impuestos aduaneros y caducidad del derecho a recaudar”, en *Quincena Fiscal*, núm. 8, 2013, pág. 5; y GARCÍA HEREDIA, A.: “La liquidación de los impuestos aduaneros y la protección de la confianza legítima de los importadores”, en *Quincena Fiscal*, núm. 17, 2014, pág. 4.

⁶⁹¹ IBÁÑEZ MARSILLA, S., *ob. cit.*, pág. 38 (versión online).

relacionados con la deuda aduanera, existiendo la posibilidad de que la autoridad aduanera competente compruebe y verifique los mencionados datos y que practique una liquidación si el importe de los derechos de aduanas que ha sido cuantificado por el declarante no es el correcto⁶⁹².

Una vez determinado el *quantum* de los derechos de importación o de los derechos de exportación, se notificará al deudor a tenor de lo previsto en el art. 102 del CAU: en el supuesto de liquidación tácita, el levante de la mercancía correspondería con la notificación al deudor; mientras que si se trata de una liquidación expresa, la notificación al deudor sólo podrá realizarse cuando se haya podido cuantificar por parte de la autoridad aduanera el importe de los tributos aduaneros a los que estamos haciendo referencia. La regla general es la prohibición de notificar la deuda aduanera transcurridos tres años desde que nació -art. 103.1 del CAU-.

La contracción consiste en la anotación del importe de los derechos de importación o de los derechos de exportación en los registros contables a favor del fisco comunitario⁶⁹³. Lo anterior habrá de realizarlo la autoridad aduanera en los 14 días siguientes al levante de la mercancía en la forma que prevea el Ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro -arts. 104 y 105 del CAU-⁶⁹⁴. En el caso de España, la práctica aduanera es contraer al mismo tiempo que se liquida en el caso de que se acepte por parte de la autoridad aduanera la determinación del importe de los derechos de aduanas realizada por el declarante, siendo, en consecuencia, antes de que se efectúe el pago y el levante de la mercancía⁶⁹⁵.

Tras la determinación, notificación y contracción de la deuda aduanera, el deudor debe pagar el importe de los derechos de aduanas atendiendo a lo establecido en el CAU, dado que el art. 62.7 de la LGT remite a la normativa propia reguladora de los plazos en

⁶⁹² GARCÍA HEREDIA, A.: “La liquidación de los impuestos aduaneros y la protección de la confianza legítima de los importadores”, *cit.*, pág. 5.

⁶⁹³ Se puede apreciar más claramente el contenido de la contracción en las versiones de otras lenguas de la Unión Europea del CAU: en inglés es *entry in the accounts*, mientras que en italiano es *contabilizzazione*.

⁶⁹⁴ FABIO, M., *ob. cit.*, págs. 342 a 346.

⁶⁹⁵ CARRASCO GONZÁLEZ, F. M., *ob. cit.*, pág. 1044.

sede de operaciones que sean de comercio exterior. Así, el pago se deberá realizar en un plazo de 10 días a contar desde la notificación -art. 108.1 del CAU-, que es lo que se conoce como periodo voluntario. Se prevé que se solicite un aplazamiento del pago y otras facilidades, en previsión de lo dispuesto en los arts. 110 al 112 del CAU. El periodo ejecutivo conlleva que se ejecute forzosamente atendiendo a los medios y herramientas estipulados por el Derecho interno de los Estados miembros, debiéndose añadir los intereses de demora desde que finaliza el periodo voluntario hasta que se satisfaga la deuda aduanera -arts. 113 y 114 del CAU-⁶⁹⁶.

Están estrechamente relacionados el pago con el levante de la mercancía. El levante de la mercancía consiste en la puesta a disposición de la misma de los fines específicos del régimen en el que haya sido incluida, pudiendo el titular retirarla y sometiénose este bien a las previsiones normativas del régimen aduanero de que se trate. El art. 195 del CAU prevé que no se conceda el levante de una mercancía incluida en un régimen aduanero que conlleve el nacimiento de la deuda aduanera de importación o de exportación hasta que se realice el pago de la misma o se aporte garantía; así, si no se ha girado una liquidación por parte de la Administración antes de que se lleve a término el levante, esto es, si no se da una situación de liquidación expresa sino de liquidación tácita, se pagará el *quantum* calculado por el declarante en la declaración en aduana presentada, lo cual, tal y como se indicó *supra*, el levante serviría como notificación de la deuda aduanera -art. 102.2 del CAU-⁶⁹⁷.

Por último, se prevé en el art. 48 del CAU que las autoridades aduaneras realicen controles después del levante de la mercancía mediante la revisión de los datos vertidos tanto en la declaración en aduana como en la declaración sumaria. Además, la condonación -no se ha producido todavía el pago- o la devolución -ya se ha pagado- del importe de los derechos de aduanas se producirá, según lo establecido en el art. 116.1 del CAU, porque se haya abonado más cantidad de la que correspondería porque se trate de

⁶⁹⁶ GONZÁLEZ ANDREU, M. L. y DURÁN BARRIGA, J., *ob. cit.*, págs. 32 a 35 (versión online).

⁶⁹⁷ IBÁÑEZ MARSILLA, S., *ob. cit.*, pág. 40 (versión online).

un bien que sea defectuoso o que se haya producido un incumplimiento de lo estipulado en el contrato, porque la autoridad aduanera haya errado o por equidad⁶⁹⁸.

La salida de un bien del territorio aduanero de la Unión Europea acarrea una declaración previa que debería adoptar alguna de las formas que siguen: a) declaración en aduana para los regímenes aduaneros que la requieran; b) notificación de reexportación si se trata de un bien no perteneciente a la Unión que se vaya a volver a exportar; y c) declaración sumaria de salida para el resto de casos -art. 263.3 del CAU-⁶⁹⁹.

Como formalidades de salida de los bienes, en cualquiera de los supuestos anteriores, se debe presentar la mercancía antes de que salga del territorio aduanero comunitario, además de estar bajo vigilancia aduanera, esto es, que podrán ser objeto por parte de las autoridades aduaneras competentes de cualquier control que considere oportuno⁷⁰⁰.

En materia de determinación, notificación, contracción, pago, devolución y condonación de los derechos de exportación, nos remitimos a lo ya establecido *supra*, *mutatis mutandis*, pues se ha ido haciendo referencia tanto a los derechos de importación como a los de exportación, o al término que los engloba, “derechos de aduanas” o “deuda aduanera”.

12. La relación de los derechos de aduanas con el Impuesto sobre el Valor Añadido y los Impuestos Especiales

⁶⁹⁸ En este sentido, *vid.* DE MIGUEL CANUTO, E.: “Impugnación de actos relativos a la deuda aduanera”, en *La Ley Unión Europea*, núm. 38, 2016, págs. 5 y 6.

⁶⁹⁹ CARRASCO GONZÁLEZ, F. M., *ob. cit.*, pág. 1044.

⁷⁰⁰ FLORES VILLAREJO, P.: “Salida de mercancías del territorio aduanero de la Unión”, *cit.*, pág. 3 (versión online).

Una vez desarrollados los elementos esenciales de los derechos de importación y de los derechos de exportación, consideramos relevante señalar que estos derechos de aduanas no están aislados del resto de tributos que están implicados en el comercio internacional de mercancías. Así, no se quería desaprovechar esta oportunidad con el fin de obtener una idea completa, de entender que los tributos no habrían de ser compartimentos absolutamente estancos, sino que deberían formar un verdadero sistema. LÓPEZ ESPADAFOR afirma la importancia del parámetro de la racionalidad partiendo de las bases que estableció al respecto SAINZ DE BUJANDA: un sistema tendrá la nota de racionalidad cuando cada tributo tenga la capacidad de combinarse con el resto de figuras tributarias una vez verificada la racionalidad interna de cada uno de ellos; así, cuando se establezca o modifique un tributo, si se ensambla de forma no violenta en ese conjunto, entonces podrá acreditarse que el sistema es racional⁷⁰¹.

En primer lugar, la AEAT facilita la presentación de declaraciones mediante el Documento Único Administrativo -o DUA por sus siglas-. Así las cosas, en pro de la agilización de los trámites aduaneros, la declaración de los bienes se materializa a través del citado DUA, que se utilizará igualmente para declarar tanto el IVA a la importación como los Impuestos Especiales que se pudieren devengar⁷⁰².

Efectivamente, es conveniente señalar que la importación de una mercancía va a constituir el hecho imponible de varios tributos, siendo, en particular, el IVA, los Impuestos Especiales y los derechos de aduanas. Lo anterior nos lleva, necesariamente, a unir esta idea con el concepto de doble imposición⁷⁰³. Nos es muy útil destacar lo que

⁷⁰¹ LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: “Lagunas en el Derecho Tributario de la Unión Europea”, *cit.*, pág. 399.

⁷⁰² FALCÓN Y TELLA, R. y PULIDO GUERRA, E., *ob. cit.*, pág. 359.

⁷⁰³ El tema de la doble imposición ha sido ampliamente abordado por la doctrina tributarista, pudiendo destacar los siguientes: ALMUDÍ CID, J. M.: “Tributación en la fuente, convenios de doble imposición y Derecho Comunitario”, en VILLAR EZCURRA, M., MARTÍNEZ LAFUENTE, A. y HERRERA MOLINA, P. M. (Coords.): *Estudios jurídicos en memoria de don César Albiñana García-Quintana*, vol. 2, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2008; CHICA PALOMO, M. D.: *La doble imposición entre los impuestos de índole estatal y local*, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Jaén, Jaén, 2008; CALDERÓN CARRERO, J. M.: “La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación”, en SERRANO ANTÓN, F. (Dir.): *Fiscalidad internacional*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2010; CASADO OLLERO, G.: “Los fines no fiscales de los tributos”, en *Revista de Derecho Financiero y de*

bien señala LÓPEZ ESPADAFOR en relación a las finalidades distintas de los Impuestos Especiales y los derechos de aduanas, pues, si bien la importación constituye el hecho imponible, los Impuestos Especiales persiguen fines extrafiscales, como la protección del medio ambiente y la protección de la salud, tratando de compensar los daños de tipo social que se causaren por el consumo de los productos sujetos a estos impuestos, mientras que los derechos de aduanas buscan proteger el mercado interior de la Unión.

Sin embargo, cabría distinguir dos supuestos distintos de doble imposición: por un lado, se daría un supuesto de doble imposición internacional cuando confluyan recursos o tributos de una organización internacional -como los derechos de aduanas titularidad de la Unión Europea- con tributos de titularidad de un Estado miembro -como el IVA, el cual huelga recordar que es un impuesto de titularidad de los Estados miembros de la Unión Europea aunque esté armonizado por esta última-; por otro lado, existiría un supuesto de doble imposición interna cuando confluyan tributos cuya titularidad corresponda a los Estados miembros y también estén armonizados por la Unión con otras figuras tributarias que sean también titulares los Estados miembros, independientemente de si estos últimos son armonizados o no por la Unión Europea -sería el caso del IVA y los Impuestos Especiales-⁷⁰⁴.

Por su parte, se ha de señalar que la base imponible del IVA a la importación estará constituida, entre otros conceptos, atendiendo al art. 83.Uno de la LIVA, por el

Hacienda Pública, núm. 213, 1991; GARCÍA NOVOA, C.: “Interpretación de los convenios de doble imposición internacional”, en *Civitas. Revista española de Derecho Financiero*, núm. 131, 2006; HERRERA MOLINA, P. M.: “Convenios de doble imposición y Derecho Comunitario”, en VILLAR EZCURRA, M., MARTÍNEZ LAFUENTE, A. y HERRERA MOLINA, P. M. (Coords.): *Estudios jurídicos en memoria de don César Albiñana García-Quintana*, vol. 2, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2008; PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M.: “El objeto del impuesto: la doble imposición y el artículo 6.2 de la LOFCA”, en *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 240, 1996; PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M.: “La doble imposición en los impuestos ambientales”, en YÁBAR STERLING, A. (Coord.): *Fiscalidad ambiental*, Cedecs, Barcelona, 1998; y PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M.: *Los fenómenos encubiertos de doble imposición en el Derecho español*, Cedecs, Barcelona, 1998.

⁷⁰⁴ LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: “La inclusión de los Impuestos Especiales en la base imponible del IVA como situación de sobreimposición”, en *Quincena Fiscal*, núm. 1, 2018, págs. 9 y 21 a 23.

valor en aduana, junto con el importe que se haya satisfecho de derechos de importación y también de Impuestos Especiales devengados por la importación⁷⁰⁵.

En este punto, es conveniente recordar que, cuando nos encontremos ante una compraventa de mercancías entre dos países y se aplique la tributación en destino, podría existir doble imposición internacional porque se están produciendo dos operaciones con un solo hecho imponible, ya que, de un lado, en el país de origen se entrega el bien, y, de otro lado, en el país de destino se adquiere ese bien.

Para evitar este problema, las entregas de bienes en el país de origen se encuentran sujetas pero exentas de IVA -si se trata de dos Estados miembros de la Unión Europea, estaríamos ante lo que se ha denominado como “entrega intracomunitaria”, y si se trata de una entrega que se hace desde un Estado miembro a un país tercero se denominaría “exportación”-, mientras que las adquisiciones intracomunitarias -en el caso de que sean Estados miembros- y las importaciones -en el caso de que se trate de un bien que sale de un Estado miembro y se dirige a un Estado extracomunitario- estarían sujetas y gravadas en el país de destino⁷⁰⁶.

Este régimen lleva siendo transitorio desde el año 1993, si bien ha habido una propuesta desde la Comisión Europea para que se aplique un régimen definitivo para las transacciones intracomunitarias que fuese idéntico a las operaciones interiores, es decir, que la tributación fuese en destino en el caso de entregas de bienes entre empresarios mediante el cual la citada entrega de mercancías vendría gravada en el país de origen, si bien el tipo impositivo de IVA sería el que tenga establecido el país de consumo de esa mercancía⁷⁰⁷. No obstante, se señaló desde otras instituciones comunitarias, en concreto, desde el Consejo, el Parlamento Europeo y el Comité Económico y Social, que un sistema

⁷⁰⁵ CASANA MERINO, F.: “El nuevo concepto de valor en aduana tras la entrada en vigor del código aduanero de la Unión”, *cit.*, pág. 14.

⁷⁰⁶ CUBERO TRUYO, A.: “El Impuesto sobre el Valor Añadido (III). Operaciones internacionales”, en PÉREZ ROYO, F (Dir.): *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*, 11ª ed., Tecnos, Madrid, 2017, pág. 912.

⁷⁰⁷ CALVO VÉRGEZ, J.: “Perspectivas de futuro del IVA comunitario”, en *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, núm. 8, 2018, pág. 5.

de IVA basado en la tributación en origen para las operaciones intracomunitarias no podía ser viable⁷⁰⁸.

⁷⁰⁸ Considerando 2 de la Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a la introducción de medidas técnicas detalladas para el funcionamiento del régimen definitivo del IVA de tributación de los intercambios entre Estados miembros.

CAPÍTULO IV

LA COOPERACIÓN ADUANERA EN LA UNIÓN EUROPEA AD INTRA Y AD EXTRA

1. La cooperación aduanera en el interior de la Unión Europea

1.1. La cooperación aduanera como herramienta para la protección de los intereses financieros de la Unión Europea

Frente a lo que sucede en otros ámbitos de la fiscalidad, donde la colaboración entre Administraciones tributarias de distintos Estados ha recibido más atención por parte de la doctrina tributarista, tanto en materia de intercambio de información⁷⁰⁹ como en

⁷⁰⁹ Vid. CALDERÓN CARRERO, J. M.: *Intercambio de información y fraude fiscal internacional*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2000; CALDERÓN CARRERO, J. M.: “La cooperación internacional en la lucha contra el fraude fiscal”, en GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, E. y RUIZ GALLUZ, S. (Coords.): *El fraude fiscal en España*, Thomson Reuters Aranzadi, 2018; CASADO OLLERO, G.: “La colaboración con la Administración tributaria. Notas para un nuevo modelo de relaciones con el fisco”, en *Hacienda Pública Española / Review of Public Economics*, núm. 68, 1981; COLLADO YURRITA, M. A. y ROMERO FLOR, L. M.: “El intercambio de información entre Administraciones Tributarias”, en COLLADO YURRITA, M. A. (Dir.): *Intercambio internacional de información tributaria: avances y proyección futura*, Aranzadi Thomson Reuters, Pamplona, 2011; FERNÁNDEZ MARÍN, F.: *La tutela de la Unión Europea al contribuyente en el intercambio de información tributaria*, Atelier, Barcelona, 2007; FERNÁNDEZ MARÍN, F.: “Límites al intercambio de información de las Administraciones Tributarias de los Estados Miembros”, en COLLADO YURRITA, M. A. (Dir.): *Intercambio internacional de*

materia de recaudación de créditos tributarios extranjeros⁷¹⁰, con respecto a la disciplina aduanera, por el contrario, como veremos, no es tan abundante la literatura científica.

información tributaria: avances y proyección futura, Aranzadi Thomson Reuters, Pamplona, 2011; GARCÍA PRATS, F. A.: *Intercambio de información, blanqueo de capitales y lucha contra el fraude fiscal*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2014; GIL RODRÍGUEZ, I.: “Una única norma en materia de intercambio automático de información en la Unión Europea”, en HERRERO DE LA ESCOSURA, P. (Coord.): *Medidas contra el fraude fiscal internacional. Cuadernos Jean Monnet sobre integración europea fiscal y económica*, 4, Ediciones de la Universidad de Oviedo, Oviedo, 2016; MARTÍNEZ GINER, L. A.: *La protección jurídica del contribuyente en el intercambio de información entre Estados*, Iustel, Madrid, 2008; MARTÍNEZ GINER, L. A.: “El intercambio automático de información en materia tributaria: retos e incertidumbres jurídicas”, en *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 173, 2017; MORENO GONZÁLEZ, S.: “La cooperación administrativa entre estados en el ámbito de la fiscalidad: la nueva Directiva 2011/16/UE”, en COLLADO YURRITA, M. A. (Dir.): *Intercambio internacional de información tributaria: avances y proyección futura*, Aranzadi Thomson Reuters, Pamplona, 2011; NOCETE CORREA F. J. y MERINO ESPINOSA, M. P.: “El objeto de intercambio internacional de información”, en COLLADO YURRITA, M. A. (Dir.): *Intercambio internacional de información tributaria: avances y proyección futura*, Aranzadi Thomson Reuters, Pamplona, 2011; PALAO TABOADA, C.: “La potestad de obtención de información de la Administración tributaria y sus límites”, en *Estudios de Derecho y Hacienda, Homenaje a César Albiñana García-Quintana*, vol. II, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987; y PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: *La cooperación administrativa en la Unión Europea contra el fraude fiscal*, en *Quincena Fiscal*, núm. 3, 2012; PATÓN GARCÍA, G.: “La dimensión del intercambio de información en los convenios fiscales internacionales”, en COLLADO YURRITA, M. A. (Dir.): *Intercambio internacional de información tributaria: avances y proyección futura*, Aranzadi Thomson Reuters, Pamplona, 2011; ROVIRA FERRER, I.: “Las obligaciones de información como mecanismo contra el fraude fiscal. Análisis del deber de comunicar los cobros efectuados mediante tarjetas de crédito o débito”, en ALMAGRO MARTÍN, C. (Dir.): *Estudios sobre control del fraude fiscal y prevención del blanqueo de capitales*, Aranzadi Thomson Reuters, Pamplona, 2016; SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E.: “La tutela del contribuyente en relación con las actuaciones de intercambio de información tributaria en el ámbito internacional”, en COLLADO YURRITA, M. A. (Dir.): *Intercambio internacional de información tributaria: avances y proyección futura*, Aranzadi Thomson Reuters, Pamplona, 2011; y SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E.: “La función armonizadora de los mecanismos de intercambio de información en el seno de la Unión Europea”, en HERRERO DE LA ESCOSURA, P. (Coord.): *Medidas contra el fraude fiscal internacional. Cuadernos Jean Monnet sobre integración europea fiscal y económica*, 4, Ediciones de la Universidad de Oviedo, Oviedo, 2016.

⁷¹⁰ Vid. GARCÍA PRATS, F. A.: “La Asistencia Mutua en Materia de Recaudación Tributaria”, en *Crónica Tributaria*, núm. 101, 2001; GARCÍA PRATS, F. A.: “La asistencia mutua en materia de recaudación tributaria”, en *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 24, 2011; GARCÍA LÓPEZ, S.,

En la Unión Europea, la cooperación en ámbito aduanero tiene su base en el Derecho originario comunitario, pues viene recogido expresamente en el art. 33 del TFUE. Además, defendemos que se trata de un elemento intrínseco de toda unión aduanera porque no existirá unión aduanera sin cooperación entre las autoridades aduaneras de los países o territorios que la componen.

La cooperación aduanera será aquella que se haya acordado entre los sujetos implicados. Consecuentemente, se habrá de atender al contenido de los actos de la Unión o de normas internacionales que traten la cooperación en ámbito aduanero para saber con exactitud los sujetos entre los que se producirá tal cooperación aduanera, el ámbito de aplicación y las formas o manifestaciones de asistencia mutua.

Desde el punto de vista de los sujetos, la cooperación aduanera puede ser⁷¹¹: en el ámbito interior de un Estado miembro, entre autoridades aduaneras y autoridades no aduaneras; en el ámbito de la Unión Europea, entre los Estados miembros o entre éstos y la Comisión; y, en el ámbito internacional, siempre que exista un acuerdo específico al efecto, entre Estados miembros y terceros países⁷¹². Efectivamente, el hecho de que las autoridades aduaneras deban aplicar la legislación aduanera, que se compone tanto de actos de la Unión Europea y normativa internacional como de normas del Ordenamiento jurídico interno de los Estados miembros, impone una estrecha conexión entre la Unión Europea y los Estados miembros⁷¹³.

HUIDOBRO PÉREZ-VILLAMIL, V. y MENÉNDEZ MENÉNDEZ, S.: “Asistencia mutua en la recaudación de los tributos en la OCDE y en la Unión Europea”, en *Cuadernos de formación. Escuela de Hacienda Pública. Instituto de Estudios Fiscales*, vol. 6, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2008; y SACCHETTO, C.: *Tutela all'estero dei crediti tributari dello Stato*, CEDAM, Padova, 1978.

⁷¹¹ Como premisa, se ha de indicar que se trata, exclusivamente, de cooperación entre autoridades, dejando al margen el intercambio y suministro de información entre las autoridades aduaneras y los operadores económicos, aspecto que ya se abordó anteriormente en esta Tesis Doctoral.

⁷¹² Cfr. VISMARA, F., *ob. cit.*, pág. 79, quien distingue entre cooperación interna -entre autoridades de un mismo Estado miembro- y cooperación internacional -entre Estados miembros, entre Estados miembros y la Comisión y entre Estados miembros y terceros países-.

⁷¹³ FABIO, M., *ob. cit.*, pág. 767.

Los ámbitos en que las Administraciones aduaneras pueden cooperar son: las operaciones contra el fraude, el contrabando, el terrorismo y los grupos de delincuencia organizada, donde juegan un papel fundamental los análisis e investigaciones realizados por la Oficina Europea de Lucha contra el Fraude⁷¹⁴, contando algunas veces con el apoyo de la OMA, la Europol y la Interpol; la obtención de datos muy relevantes desde el punto de vista estadístico en relación con el comercio, también para detectar supuestos de competencia desleal; o la firma de acuerdos con países terceros con el fin de simplificar y reducir el mayor número de costes posibles en relación con el comercio internacional, facilitando así la actividad empresarial; entre otros ámbitos.

Cuando hacemos referencia a “contenido de la cooperación aduanera”, este concepto comprendería todas aquellas actuaciones destinadas a facilitar las competencias que han sido conferidas a las autoridades aduaneras. Una manifestación principal de cooperación entre Administraciones aduaneras es el intercambio de información. Sin embargo, también podemos destacar otras manifestaciones, como son los procedimientos de cobro de créditos aduaneros o todas aquellas actividades que se enmarcan en aquellos programas que afectan a la aduana y que van destinados a los Estados miembros en cuanto gestores de la frontera comunitaria. Manifestaciones, todas ellas, que se abordarán posteriormente.

Hemos de contextualizar la cooperación aduanera en el ámbito de la lucha contra el fraude y la protección de los intereses financieros de la Unión Europea. Los derechos de aduanas son un recurso propio de la Unión que nutren, en gran parte, el presupuesto comunitario, mientras que los Estados miembros retienen un 25% en concepto de gastos de recaudación⁷¹⁵, ya que son éstos los encargados de realizar el procedimiento de recaudación de este tributo cuya titularidad recae sobre la Unión Europea. Se establece un arancel aduanero común porque es un elemento necesario para la existencia de

⁷¹⁴ En adelante, OLAF.

⁷¹⁵ Art. 9.2 de la Decisión 2020/2053.

cualquier unión aduanera, pues los Estados que componen esa unión aduanera han de adoptar una política común comercial⁷¹⁶.

Otro elemento fundamental para entender cuán importante es la cooperación aduanera en el contexto comunitario es que con ella se está protegiendo a los ciudadanos europeos y a la economía de la Unión Europea, de ahí que, en consecuencia, la Comisión haya recalcado la necesidad de considerar nuevas técnicas de investigación⁷¹⁷.

Teniendo en cuenta que en el Derecho de la Unión Europea se establece que los conceptos de “fraude, corrupción o cualquier otra actividad ilegal que vaya en detrimento de los intereses financieros de la Unión” habrán de ser entendidos en función del acto de la Unión donde se prevean⁷¹⁸, deberemos acudir a aquellos actos que traten de lo que se podría denominar “fraude en ámbito aduanero” o “fraude aduanero”⁷¹⁹, términos que, como se procede a analizar, están vinculados con la afectación a los intereses financieros de la Unión.

El art. 325 del TFUE establece que el fraude y cualquier actuación ilegal que afecte a los intereses financieros de la Unión Europea habrá de combatirse por la Unión y por los Estados miembros a través de medidas que tengan efecto disuasorio y que puedan ofrecer una protección eficaz en la Unión y en los Estados miembros. Nótese que el mismo precepto llega a advertir a los Estados miembros de que aquellas medidas que adopten deberán ser las mismas que las que tengan establecidas para combatir el fraude

⁷¹⁶ BLÁZQUEZ NAVARRO, I.: “La distribución de competencias económicas en la UE. Aplicabilidad de los principios de subsidiariedad y proporcionalidad”, en *ICE. Revista de Economía*, núm. 820, 2005, pág. 43.

⁷¹⁷ FERNÁNDEZ ROZAS, J. C.: “Estrategias y prioridades de la polivalente gestión de la Unión Aduanera ante su cincuenta aniversario”, en *La Ley Unión Europea*, núm. 44, 2017, págs. 7 y 8.

⁷¹⁸ Art. 2, apartado 3), del Reglamento (UE, Euratom) n° 883/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo de 11 de septiembre de 2013 relativo a las investigaciones efectuadas por la Oficina Europea de Lucha contra el Fraude (OLAF) y por el que se deroga el Reglamento (CE) n° 1073/1999 del Parlamento Europeo y del Consejo y el Reglamento (Euratom) n° 1074/1999 del Consejo.

⁷¹⁹ La AEAT, en las resoluciones por las que se aprueban las directrices generales de los planes anuales de Control Tributario y Aduanero, aborda las cuestiones aduaneras, haciendo siempre referencia al fraude aduanero.

que afecte a sus propios intereses financieros. Se trata de una de las disposiciones financieras del TFUE, esto es, del Derecho originario de la Unión Europea.

Sin embargo, en el citado art. 325 del TFUE no se llega a definir el concepto de fraude, si bien deja ver que podría ser una actividad ilegal que llegue a afectar los intereses financieros de la Unión Europea. Esta noción se completará con lo dispuesto en el Reglamento 2988/95 y en la Directiva (UE) 2017/1371 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 5 de julio de 2017, sobre la lucha contra el fraude que afecta a los intereses financieros de la Unión a través del Derecho penal⁷²⁰.

Por una parte, el Reglamento 2988/95 recuerda que la tipificación de qué comportamientos constituyen irregularidades respecto al Ordenamiento jurídico de la Unión y las medidas y sanciones de tipo administrativo previstas para esas irregularidades se recogen en las normativas sectoriales. Sin embargo, se aprobó este Reglamento porque se consideraba necesaria la adopción de unas bases comunes en sede de controles homogéneos y de medidas y sanciones administrativas para que quedase asegurada la protección de los intereses financieros de la Unión⁷²¹.

Así las cosas, el Reglamento 2988/95 define como irregularidad a cualquier infracción del Derecho de la Unión Europea que consista en una acción u omisión, por parte de un agente económico, que tenga o tendría como efecto perjudicar el presupuesto de la Unión -ya sea su presupuesto general como cualquier presupuesto que sea administrado por ella- a través de la disminución o supresión de ingresos que procedan de recursos propios comunitarios que hayan sido percibidos por cuenta de la Unión Europea o a través de un gasto indebido⁷²².

Asentada la noción de irregularidad -o comportamiento irregular, o incluso comportamiento que constituye irregularidad, términos empleados, todos ellos, como sinónimos- por el Reglamento 2988/95, este acto de la Unión afirma que el

⁷²⁰ En adelante, Directiva 2017/1371.

⁷²¹ Considerandos cuarto y quinto y art. 1.1 del Reglamento 2988/95.

⁷²² Art. 1.2 del Reglamento 2988/95.

comportamiento de fraude constituye también un comportamiento irregular⁷²³, remitiendo a la Directiva 2017/1371⁷²⁴.

La Directiva 2017/1371, aborda, efectivamente, en su art. 3, el fraude que afecta a los intereses financieros de la Unión Europea⁷²⁵. Ahora bien, en este precepto no aparece, en ningún momento, el término “fraude aduanero”. Por tanto, en primer lugar, analizaremos los elementos que exige este acto de la Unión para que exista fraude y, posteriormente, trataremos de analizar aquella conducta o aquellas conductas que fuesen encuadrables bajo la noción de “fraude aduanero”.

Así, los Estados miembros habrán de fijar como conducta constitutiva de infracción penal cualquier acción u omisión relacionada con las siguientes cuatro materias, cuando exista intencionalidad sobre los elementos del fraude: a) gastos no relacionados con los contratos públicos; b) gastos relacionados con los contratos públicos, cometidos con ánimo de lucro ilegítimo para el autor o para un tercero y ocasionando una pérdida para los intereses financieros de la Unión Europea; c) ingresos distintos de aquéllos procedentes de los recursos propios del IVA; y, por último, d) ingresos procedentes de los recursos propios del IVA en el contexto de una trama fraudulenta transfronteriza.

Si bien se prevé para cada una de estas cuatro materias una serie de acciones u omisiones, el interés de nuestra investigación se centra en los ingresos distintos de aquéllos procedentes de los recursos propios del IVA, dado que ésta es la materia en que se puede subsumir el fraude aduanero al generar un ingreso los derechos de aduanas cuyo destino es, en gran medida, la Hacienda de la Unión Europea. Pues bien, para los ingresos distintos de aquéllos procedentes de los recursos propios del IVA se recogen tres conductas: a) usar o presentar declaraciones o documentos que sean falsos, inexactos o

⁷²³ Considerando sexto del Reglamento 2988/95.

⁷²⁴ En concreto, el considerando sexto del Reglamento 2988/95 remite al Convenio relativo a la protección de los intereses financieros de las Comunidades Europeas, Convenio que fue derogado y sustituido por la Directiva 2017/1371.

⁷²⁵ Los destinatarios de esta Directiva son los Estados miembros, aunque se señalan tres de ellos en los considerandos 36, 37 y 38: Irlanda mostró su compromiso de adoptarla y aplicarla, mientras que Reino Unido -entonces Estado miembro- y Dinamarca no participaron en su adopción.

incompletos; b) incumplir una obligación expresa de informar; y c) usar indebidamente un beneficio obtenido de forma legal. Además, se exige la existencia de una finalidad: la disminución ilegal de los recursos de alguno de los presupuestos de la Unión Europea - ya sea el general de la Unión u otros presupuestos que administra ella o en su nombre-⁷²⁶.

Así las cosas, se podría otorgar la definición del fraude aduanero como aquellas conductas que reducen o eluden el pago de los derechos de aduanas a través de medios ilícitos violando la legislación aduanera, como pueden ser infravalorar un bien, declarar un país de origen falso de una mercancía o aplicar una clasificación arancelaria de productos a los que se les aplica un gravamen inferior que aquél que les correspondería atendiendo a su correcta clasificación arancelaria⁷²⁷.

Pues bien, si, desde el punto de vista material, el fraude aduanero consiste en reducir o eludir el pago de un tributo, cabría preguntarse cuál es la diferencia con respecto al fraude fiscal. Para responder a este interrogante es de gran utilidad tomar como referencia la AEAT, pues se habla, por un lado, de fraude fiscal o tributario y, por otro, de fraude aduanero, en las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero que se aprueban mediante resolución de la Dirección General de la AEAT cada año⁷²⁸. Sin embargo, no siempre ha sido así: hasta el año 2011 inclusive, se hablaba, de una parte, de fraude fiscal o tributario y, de otra parte, de fraude fiscal en ámbito aduanero, en lo que, hasta el mencionado año, se denominaban las directrices generales del Plan General de Control Tributario que venían aprobadas, igualmente, cada año, haciéndose ver que el fraude que se produzca en ámbito aduanero es un tipo de fraude fiscal. Piénsese que el fraude aduanero tiende siempre, como se decía *supra*, a la reducción o elusión del pago de un tributo -en este caso, aduanero-.

En consonancia con lo que se acaba de afirmar, la diferencia entre fraude fiscal y fraude aduanero estribaría en el sujeto activo del tributo en cuestión: si el titular es la

⁷²⁶ Art. 3 de la Directiva 2017/1371.

⁷²⁷ Informe especial. Regímenes de importación: las insuficiencias en el marco jurídico y una aplicación ineficaz afectan a los intereses financieros de la UE, Tribunal de Cuentas Europeo, núm. 19, 2017, pág. 11.

⁷²⁸ A modo de ejemplo, *vid.* Resolución de 19 de enero de 2021, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2021.

Unión Europea, como ocurre con los derechos de aduanas, se está ante el fraude que atenta contra los intereses financieros de la Unión, donde se encuadraría el fraude aduanero; y, si el titular es la Hacienda o las Haciendas que constituyen un Estado miembro, dependiendo de su organización interna -en el caso de España, se distingue entre Hacienda estatal, Hacienda autonómica, Hacienda foral y Hacienda local-, se está ante el fraude fiscal.

Todo lo anterior ha encontrado su reflejo en el Derecho Penal español: el art. 305.1 del Código Penal castiga la defraudación de un tributo de la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, como el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que es un impuesto estatal; mientras que el art. 305.3 castiga la defraudación cuando afecte a la Hacienda de la Unión Europea⁷²⁹.

A continuación, se proceden a abordar aquellas manifestaciones de cooperación entre Administraciones aduaneras de los Estados miembros que se retienen más relevantes: la asistencia mutua y colaboración en el marco de la prevención, investigación, persecución y represión de las infracciones de la legislación aduanera; la asistencia mutua para el cobro de créditos aduaneros; y también las actividades previstas en el Programa de la Unión de Lucha contra el Fraude y en el Programa Aduana para la cooperación en el ámbito aduanero. Además, instituciones como la Comisión Europea, el Comité del Código Aduanero y la OLAF juegan un rol importante en el ámbito de la cooperación aduanera comunitaria.

1.2. La asistencia mutua y colaboración en el marco de la prevención, investigación, persecución y represión de las infracciones de la legislación aduanera

⁷²⁹ Cuando se de el supuesto de defraudación de un ingreso de naturaleza no tributaria que afecte a los intereses de la Unión Europea, se subsumiría tal conducta en el tipo del art. 306 del Código Penal español, como es el fraude relacionado con la obtención de fondos o ayudas europeos. Por su parte, como se acaba de decir, si se trata de un ingreso tributario, como es el que se deriva de los derechos de aduanas, se encuadraría tal conducta en el art. 305.3 del Código Penal (MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J. M. y CASADO OLLERO, G., *ob. cit.*, págs. 691 a 695).

1.2.1. **Ámbito de aplicación del Reglamento 515/97 y del Convenio Nápoles II**

La cooperación entre Administraciones aduaneras de la Unión Europea que se realice para prevenir, investigar, perseguir y reprimir cualquier violación de la legislación aduanera se rige por dos normas fundamentales: el Reglamento 515/97 y el Convenio Nápoles II⁷³⁰. Su análisis se realizará a través de tres ámbitos: ámbito de aplicación de cada uno, justificación de la elección del tipo de norma en que se ha materializado y las manifestaciones específicas de cooperación.

Comenzando por la primera cuestión, es necesario delimitar el ámbito de aplicación tanto del Reglamento 515/97 como del Convenio Nápoles II porque ambos abordan la cooperación aduanera y ambos están vigentes, no pudiendo existir dos normas que traten un mismo ámbito de aplicación en las que exista una coincidencia notable tanto en los aspectos formales como en los aspectos materiales: esta circunstancia quedó ya constatada por el considerando tercero del Reglamento (CEE) nº 1468/81 del Consejo, de 19 de mayo de 1981, relativo a la asistencia mutua entre las autoridades administrativas de los Estados miembros y la colaboración entre éstas y la Comisión con objeto de asegurar la correcta aplicación de las regulaciones aduanera o agrícola -que es el Reglamento que fue derogado y sustituido por el vigente Reglamento 515/97-, al afirmar que se inspirará este Reglamento, en la medida que sea posible, en el Convenio de los Estados miembros de la Comunidad Económica Europea para la asistencia mutua entre las respectivas Administraciones aduaneras del año 1967⁷³¹ -Convenio que fue sustituido por el Convenio Nápoles II-, con el fin de que se pudiese utilizar de forma íntegra aquellos mecanismos que fueron elaborados para su aplicación. Los citados Reglamento y Convenio derogados son la base de los actuales Reglamento 515/97 y Convenio Nápoles II, y la circunstancia de la similitud entre ambos se ha mantenido.

El art. 1.1 del Reglamento 515/97 establece en qué condiciones las autoridades aduaneras de los Estados miembros han de colaborar entre ellas y con la Comisión con el

⁷³⁰ VISMARA, F., *ob. cit.*, págs. 79 y 80.

⁷³¹ En adelante, Convenio Nápoles I.

fin de que se garantice el respeto a las reglamentaciones aduanera y agraria en el marco de un sistema comunitario. Por su parte, el art. 1.1 del Convenio Nápoles II prevé la prestación de asistencia mutua y cooperación entre los Estados miembros para la prevención e investigación de las violaciones de las normativas aduaneras nacionales y para la persecución y represión de las violaciones de las normativas aduaneras de la Unión Europea y nacionales.

Sin embargo, no parece que estos preceptos que abordan el ámbito de aplicación aclaren de una forma evidente la cuestión. Dado que es el Reglamento 515/97 el que se muestra menos concreto a la hora de determinar su ámbito de aplicación, acudiremos a sus considerandos para ver si el legislador comunitario, en su declaración de intenciones -los considerandos-, ha sido más específico: efectivamente, en el considerando segundo afirma que la aseguración de la aplicación de las reglamentaciones aduanera y agraria de forma correcta se llevará a cabo, especialmente, previniendo e indagando aquellas infracciones o aquellas operaciones que tengan apariencia de ser infracciones contra las mencionadas reglamentaciones; además, el considerando quinto añade que lo dispuesto en el Reglamento 515/97 no supone un perjuicio a la hora de aplicar el Convenio Nápoles I en relación a las materias exclusivas de los Estados miembros.

Si profundizamos un poco más, el Informe explicativo⁷³² sobre el Convenio celebrado sobre la base del artículo K.3 del Tratado de la Unión Europea relativo a la asistencia mutua y la cooperación entre las administraciones aduaneras⁷³³ facilita la cuestión del ámbito de aplicación, al igual que los citados considerandos del Reglamento 515/97: así, en el apartado I. ix) se establece que mientras el Reglamento 515/97 recoge las manifestaciones de asistencia y cooperación para detectar e investigar cualquier infracción de la normativa aduanera comunitaria, el Convenio Nápoles II prevé aquellas manifestaciones de asistencia y cooperación para perseguir y castigar cualquier infracción de la normativa aduanera comunitaria.

Piénsese que, según lo dispuesto en el art. 1.1 del Convenio Nápoles II, no existe duda con respecto a la normativa aduanera nacional, ya que toda forma de asistencia y

⁷³² Texto aprobado por el Consejo el 28 de mayo de 1998 (98/C 189/01).

⁷³³ En adelante, Informe explicativo sobre el Convenio Nápoles II.

cooperación en las fases de prevención, investigación, persecución y represión se regirá por lo dispuesto en el Convenio Nápoles II. La duda recaía sobre la normativa aduanera comunitaria, cuestión que resuelven de forma satisfactoria tanto el considerando segundo del Reglamento 515/97 como el apartado I. ix) del Informe explicativo sobre el Convenio Nápoles II: si es en la fase de detección e investigación, se aplicará el Reglamento 515/97⁷³⁴; mientras que, si es en fase de persecución y castigo, se aplicará el Convenio Nápoles II.

1.2.2. Justificación de la elección de la forma jurídica de Reglamento y de Convenio

Para entender el motivo por el que se ha escogido las formas jurídicas tanto del Reglamento como del Convenio en sede de asistencia mutua y cooperación aduanera, se ha de partir de la base que, aunque la regulación de la unión aduanera es una competencia exclusiva de la Unión Europea, los Estados miembros son gestores de las fronteras de la Unión y, además, los acuerdos a los que se llegue en materia de cooperación aduanera pueden abarcar aspectos que no son de competencia exclusiva de la Unión.

Dicho lo cual, lo más llamativo es la utilización de un Convenio para regular ciertos aspectos de la cooperación entre Administraciones aduaneras de la Unión Europea.

Pues bien, en primer lugar, se debe señalar que el Convenio Nápoles II nace jurídicamente mediante el Acto del Consejo de 18 de diciembre de 1997 por el que se celebra, sobre la base del artículo K.3 del Tratado de la Unión Europea, el Convenio relativo a la asistencia mutua y la cooperación entre las administraciones aduaneras⁷³⁵; en

⁷³⁴ ABAD CARRASCO, M. V.: “La asistencia mutua y el intercambio de información entre Administraciones aduaneras”, en *VI Curso de Alta Especialización en Fiscalidad Internacional*, 2006, págs. 9 y 10.

⁷³⁵ 98/C 24/01.

consecuencia, es un Convenio celebrado bajo el paraguas jurídico de un Acto del Consejo, que es una institución de la Unión.

Es más, su antecesor, el Convenio Nápoles I, nació rodeado de unas circunstancias específicas: era el año 1967, cuando existían barreras aduaneras entre los Estados miembros y no estaba en vigor el actual sistema de financiación de recursos propios de la Unión Europea. Tenía carácter internacional, puesto que no se fundamentaba en ningún artículo de los Tratados constitutivos; en concreto, se basaba en la importancia de la cooperación entre Administraciones aduaneras con el fin de una correcta recaudación de los derechos de aduanas y también para prevenir, investigar y reprimir más eficazmente las infracciones contra la normativa aduanera⁷³⁶. Además, no existía una regulación comunitaria hasta entonces en esta materia⁷³⁷.

Así las cosas, el apartado I, iv) del Informe explicativo del Convenio Nápoles II recuerda que con el Tratado de Maastricht se le dio una prioridad muy reseñable a la cooperación aduanera en su Título VI, llegándose a reconocer que dos hechos fundamentales, como son el mercado único y la supresión de los controles aduaneros de trámite en las fronteras interiores de los Estados miembros, trajeron consigo la necesidad de elaborar un nuevo convenio para actualizar el Convenio Nápoles I.

Por lo que respecta al Reglamento, se escogió esta forma jurídica porque sus disposiciones versan sobre la aplicación de normas de la política agrícola y de reglamentaciones aduaneras, según lo establecido en el último considerando del Reglamento 515/97. Su primer considerando estipula como ámbitos en que se circunscribe este Reglamento la lucha contra el fraude en el marco de la unión aduanera -es decir, lo que habíamos denominado fraude aduanero- y la política agrícola común, y, en base a esos ámbitos, se exige una estrecha colaboración entre las Administraciones aduaneras de los Estados miembros y entre éstas y la Comisión. Tal es así que el apartado I, ix) del Informe explicativo del Convenio Nápoles II sentencia que el Reglamento

⁷³⁶ FABIO, M., *ob. cit.*, pág. 766.

⁷³⁷ Tercer considerando del Reglamento que precedió al Reglamento 515/97, es decir, el derogado Reglamento (CEE) n° 1468/81 del Consejo, de 19 de mayo de 1981, relativo a la asistencia mutua entre las autoridades administrativas de los Estados miembros y la colaboración entre éstas y la Comisión con objeto de asegurar la correcta aplicación de las regulaciones aduanera o agrícola.

515/97 es la base de la asistencia mutua entre las autoridades e instituciones nacionales y comunitarias anteriormente citadas para asegurar que se apliquen correctamente las reglamentaciones aduanera y agraria.

1.2.3. Manifestaciones de cooperación en el contexto del Reglamento 515/97 y del Convenio Nápoles II

1.2.3.1. Clasificación

Partiendo del análisis del Reglamento 515/97 y del Convenio Nápoles II, podemos categorizar las manifestaciones de cooperación atendiendo a los sujetos implicados en tres grupos: así, el primer grupo estaría conformado por las relaciones de cooperación entre las Administraciones aduaneras de los Estados miembros; el segundo grupo lo conformarían las relaciones de cooperación que se van a dar entre los Estados miembros y la Comisión; y, por último, existiría un tercer grupo que hace referencia a las relaciones de cooperación de los Estados miembros y de la Comisión con terceros países y territorios.

El Reglamento 515/97 y el Convenio Nápoles II son una representación fundamental de la cooperación aduanera y, como se analizará en los siguientes apartados, el fondo -principal- de esta cooperación es el intercambio de información que sea relevante con el fin de evitar o reprimir las infracciones a la legislación aduanera⁷³⁸. NAVARRO PABSDORF y CUENCA GARCÍA señalan que, en el contexto de la prevención y la lucha contra el fraude y la evasión, si bien se puede abordar desde distintas ópticas, se debe profundizar en el intercambio de información no solamente entre los

⁷³⁸ VISMARA, F., *ob. cit.*, págs. 79 y 80; y FABIO, M., *ob. cit.*, págs. 763 y 764.

Estados miembros de la Unión Europea, sino también con respecto a terceros países y territorios⁷³⁹.

Desde el punto de vista metodológico, se ha estimado conveniente tratar las actuaciones que se pueden ejecutar en el marco de la prevención, investigación, persecución y represión de las infracciones de la reglamentación aduanera de forma conjunta, puesto que, en determinados supuestos, se prevén los mismos instrumentos de cooperación tanto en el Reglamento 515/97 como en el Convenio Nápoles II. Una vez que se ha delimitado el ámbito de aplicación de ambos textos jurídicos, se puede proceder con el contenido de las manifestaciones de cooperación aduanera previstas en ellos.

1.2.3.2. Relaciones entre los Estados miembros

Con respecto al primer grupo, las relaciones de cooperación aduanera entre las autoridades aduaneras de los Estados miembros se pueden dividir, a su vez, en tres categorías: la asistencia previa petición -Título I del Reglamento 515/97 y Título II del Convenio Nápoles II-, la asistencia espontánea – Título II del Reglamento 515/97 y Título III del Convenio Nápoles II- y las formas especiales de cooperación -éstas, sin embargo, se recogen exclusivamente en el Convenio Nápoles II, en su Título IV-.

Como se afirmó *supra*, existen tantas similitudes en cuanto a las disposiciones del Reglamento 515/97 y las del Convenio Nápoles II que el Anexo A del Informe explicativo del Convenio Nápoles II ha plasmado en una tabla la correspondencia entre los preceptos del Reglamento 515/97, los del Convenio Nápoles II e incluso los del Convenio Nápoles I.

En cuanto a la asistencia previa solicitud, no tiene como objeto únicamente aquella información que está en posesión de la autoridad requerida, sino que también puede

⁷³⁹ NAVARRO PABSDORF, M. y CUENCA GARCÍA, E.: “La Unión Europea y la lucha contra el fraude”, en *Cuadernos económicos*, núm. 91, 2016, págs. 139 y 140.

acarrear la realización de distintas actuaciones con el fin de su obtención⁷⁴⁰. Además, la autoridad requerida atenderá siempre a los siguientes dos principios: deberá proceder como si estuviese actuando por cuenta propia o a instancia de otra autoridad del Estado al que pertenezca; y, además, trasladará a la autoridad requirente toda aquella información necesaria relacionada con la solicitud, sin que sea necesaria una solicitud complementaria con el fin de que se garantice el correcto funcionamiento de la legislación aduanera⁷⁴¹.

La forma y el contenido de la solicitud de asistencia se regulan solamente en el Convenio Nápoles II y no en el Reglamento 515/97. Con respecto a la forma, se requiere que sea por escrito, adjuntándose todos aquellos documentos que sean necesarios para dar curso a la solicitud, aunque se permite que se presente verbalmente en situaciones que exijan urgencia, debiendo confirmarse de forma escrita lo antes posible; además, se usará la lengua oficial del Estado al que esté circunscrita la autoridad requerida o en una “lengua aceptable para ésta”. Con respecto al contenido, la solicitud contendrá lo siguiente: identificación de la autoridad requirente; qué medida solicita; cuáles son el objeto y el motivo de esa solicitud; fundamentación jurídica oportuna; los datos de las personas físicas o jurídicas objeto de investigación; y resumen de los hechos, excepto en los casos de notificación al destinatario. Es imprescindible que el procedimiento requerido sea conforme al Ordenamiento jurídico interno del Estado miembro de que forme parte la autoridad requerida⁷⁴².

La asistencia previa solicitud se puede materializar en cuatro medidas: a) solicitudes de información, que contendrán toda la información necesaria sobre conductas que puedan ser contrarias a las reglamentaciones aduanera y agraria, así como toda aquella información que le haya sido solicitada a la autoridad requerida mediante informes y otros documentos o extractos, o copias certificadas de los referidos informes o documentos, contemplándose también que agentes debidamente autorizados por la autoridad requirente puedan recoger la información solicitada y copia de la misma en la

⁷⁴⁰ FABIO, M., *ob. cit.*, pág. 767.

⁷⁴¹ Art. 4 del Reglamento 515/97 y art. 8 del Convenio Nápoles II.

⁷⁴² Art. 9 del Convenio Nápoles II.

sede donde ejerce sus funciones la autoridad requerida⁷⁴³; b) solicitudes de vigilancia sobre personas que hayan realizado o realicen actos preparatorios de comisión de infracciones de las reglamentaciones aduanera y agraria, así como de lugares, medios de transporte o mercancías con los actos mencionados⁷⁴⁴; c) solicitudes de investigaciones sobre operaciones que sean o que parezcan infracciones, pudiendo incluso participar en estas investigaciones presencialmente los agentes designados por la autoridad requirente, pero no podrán ejercer las funciones atribuidas a los agentes de la autoridad requerida que lleven la investigación ni tampoco podrán actuar en aquellas actuaciones que estén reservadas a determinados agentes cuya designación se regula en disposiciones internas de los Estados miembros de Derecho Procesal Penal⁷⁴⁵; y d) notificaciones al destinatario de aquellos actos y resoluciones emanados de la autoridad competente del Estado miembro en el cual tenga la sede la autoridad requirente sobre las materias objeto del Reglamento 515/97 y del Convenio Nápoles II, junto con una traducción en la lengua oficial o en alguna de ellas del Estado miembro en que esté circunscrita la autoridad requerida⁷⁴⁶.

Dado que la finalidad del Reglamento 515/97 y del Convenio Nápoles II es prevenir, investigar, perseguir y reprimir las infracciones de la legislación aduanera, la cooperación entre Administraciones aduaneras de los Estados miembros habrá sido eficaz si pueden hacerse valer los resultados de las manifestaciones de cooperación anteriormente mencionados. Así las cosas, se puede afirmar la eficacia de ambos instrumentos jurídicos de cooperación aduanera comunitaria al permitir que se puedan usar como prueba por parte del Estado miembro de la autoridad requirente conforme a su Ordenamiento jurídico interno⁷⁴⁷.

En cuanto a la asistencia espontánea, todavía dentro del primer grupo, en contraposición con la asistencia previa solicitud, sería aquélla que se efectúa sin que

⁷⁴³ Arts. 5, 8 y 10 del Reglamento 515/97 y art. 10 del Convenio Nápoles II.

⁷⁴⁴ Art. 7 del Reglamento 515/97 y art. 11 del Convenio Nápoles II.

⁷⁴⁵ Art. 9 del Reglamento 515/97 y art. 12 del Convenio Nápoles II.

⁷⁴⁶ Art. 6 del Reglamento 515/97 y art. 13 del Convenio Nápoles II.

⁷⁴⁷ Art. 12 del Reglamento 515/97 y art. 14 del Convenio Nápoles II.

exista un requerimiento previo de asistencia por parte de la autoridad requirente a la autoridad requerida, siendo éste su principio⁷⁴⁸.

La asistencia espontánea se puede materializar en dos medidas: a) la vigilancia, remitiéndose tanto el Reglamento 515/97 como el Convenio Nápoles II a la medida de vigilancia especial que se prevé en sede de asistencia previa solicitud, estableciendo también la obligación de comunicar a las autoridades competentes del resto de Estados miembros que estén afectados aquellos datos -informes u otros documentos, así como extractos o copias certificadas de los mismos- acerca de cualquier operación que esté relacionada con infracciones⁷⁴⁹; y b) comunicación espontánea de toda información que sea pertinente acerca de infracciones, haciendo especial hincapié tanto en la mercancía como en la existencia de medios o métodos novedosos para cometer la operación constitutiva de infracción⁷⁵⁰, si bien el Reglamento 515/97 añade un elemento más objeto de intercambio de información en relación a una serie de movimientos de mercancías - como son la entrada, la salida, el tránsito, el almacenaje y el destino final- entre el territorio aduanero de la Unión y países y territorios que no formen parte de éste y también sobre mercancías que no pertenezcan a la Unión y que estén presentes o circulen en el territorio aduanero de la Unión y mercancías en el régimen aduanero de destino final con el objeto de tratar que ocurra o que se detecte una infracción⁷⁵¹.

De igual modo que ocurre con la documentación obtenida tras el trabajo de cooperación en la modalidad de asistencia previa petición, los documentos y demás instrumentos que sean el resultado de las manifestaciones de cooperación aduanera de asistencia espontánea podrán ser utilizados como prueba en el Estado miembro requirente conforme a lo dispuesto en su Derecho interno⁷⁵².

⁷⁴⁸ VISMARA, F., *ob. cit.*, pág. 82; y FABIO, M., *ob. cit.*, pág. 767.

⁷⁴⁹ Art. 14 del Reglamento 515/97 y art. 16 del Convenio Nápoles II.

⁷⁵⁰ Art. 15 del Reglamento 515/97 y art. 17 del Convenio Nápoles II.

⁷⁵¹ Este inciso que añade el Reglamento 515/97 en su art. 15.2 ha encontrado un fiel reflejo en el art. 47.2 del CAU, aunque añade que, incluso, puede ser objeto de intercambio de los resultados de los controles a los que hace referencia el mencionado precepto del CAU.

⁷⁵² Art. 16 del Reglamento 515/97 y art. 18 del Convenio Nápoles II.

En cuanto a las formas especiales de cooperación, éstas están previstas en el Convenio Nápoles II, y no en el Reglamento 515/97, por lo que serán utilizadas en el ámbito de aplicación del Convenio Nápoles II, es decir, para la persecución y la represión de aquellas infracciones contra las disposiciones aduaneras establecidas en el Derecho de la Unión Europea y también para la prevención, la investigación, la persecución y la represión de infracciones contra las disposiciones aduaneras nacionales de los Estados miembros. Se habla de “cooperación transfronteriza” para hacer referencia a este tipo de cooperación aduanera.

Vienen establecidos una serie de principios de estas formas especiales de cooperación: se trata de una cooperación de tipo transfronteriza entre Administraciones aduaneras en materia de personal y de organización, dentro del ámbito de aplicación del Convenio Nápoles II, en relación a un *numerus clausus* de casos, como son: a) el tráfico ilícito de ciertas mercancías -como drogas, armas o materiales nucleares, entre otras-; b) el comercio de mercancías prohibidas por la legislación aduanera; y c) el comercio transfronterizo contrario a Derecho de mercancías sujetas a imposición mediante la elusión fiscal o mediante la obtención de subvenciones que guarden relación con la importación o exportación de bienes, siempre y cuando la repercusión de estas actuaciones generen una carga financiera reseñable para el presupuesto de la Unión Europea o de los Estados miembros.

Además, la autoridad requirente deberá estar a lo dispuesto en el Ordenamiento jurídico interno del Estado miembro en el que se incardine la autoridad requerida: así, si se tratare de un tipo de investigación contraria al Derecho, se permite a la autoridad requerida la posibilidad de rechazar la cooperación solicitada; y también, en el caso de que se prevea la necesaria intervención de la autoridad judicial del Estado miembro de la autoridad requerida para poder desarrollar determinadas actuaciones de investigación en sede de cooperación transfronteriza, se deberá estar a lo que sentencie la susodicha autoridad judicial.

Continuando con los principios, en materia de responsabilidad patrimonial del Estado, se establece la siguiente cadena: el Estado miembro en el que se haya producido un daño será el responsable de la reparación de ese daño, debiendo desembolsar de forma íntegra el Estado miembro cuyos funcionarios o agentes hayan causado el daño al Estado miembro en que se ha producido el citado daño el pago de la reparación del mismo.

Con respecto a la utilización de la información obtenida en esta cooperación transfronteriza, ésta podrá constituir un elemento de prueba de cara a procedimientos o procesos en el Estado miembro de la autoridad requirente, respetando lo establecido por el Derecho nacional y también aquellas condiciones especiales que hubieran podido ser impuestas por la autoridad competente del Estado miembro de la autoridad requerida⁷⁵³.

En cuanto a la forma, el art. 19.1 del Convenio Nápoles II remite a su art. 9, que hace referencia a la forma y contenido de las solicitudes de asistencia, es decir, a la parte del Convenio que trata la asistencia previa solicitud.

Existen cinco formas especiales de cooperación según el Convenio Nápoles II: a) la persecución con cruce de fronteras, que consiste en la extensión de la persecución que están llevando a cabo los funcionarios de la Administración aduanera de un Estado miembro al territorio de otro Estado miembro a una persona que haya cometido o participado flagrantemente en una infracción de las mencionadas *supra* y que sea posible que dé lugar a la extradición, siempre y cuando, por la circunstancia de la premura, bien no haya sido posible advertir a esas autoridades del otro Estado miembro en el que se penetra con antelación, bien éstas no hayan podido continuar esa persecución, no pudiendo realizar la aprehensión de esa persona, sino su retención en el caso de que no puedan intervenir los funcionarios del territorio del Estado miembro al que hayan accedido y, además, requiriéndose a los funcionarios que hayan ejecutado la persecución que recurran a las autoridades competentes del Estado miembro en que se han introducido y que estén a disposición de esas autoridades competentes para dar cuenta de su actuar; b) la vigilancia transfronteriza a una persona relacionada con las infracciones anteriores, medida para la que se podrá solicitar asistencia previamente, y también, cuando la urgencia lo requiera, se podrá efectuar sin solicitud previa, debiendo en este último caso comunicar inmediatamente el acceso al territorio de otro Estado miembro y formular la solicitud, pudiendo comparecer los funcionarios que se hayan inmerso en el territorio de ese Estado miembro distinto para el que trabajan si así se requiere; c) las entregas vigiladas de mercancías en sede de una investigación sobre una infracción penal cuya consecuencia jurídica pueda ser la extradición de la persona; d) las investigaciones encubiertas, solicitadas previamente por la autoridad requirente y aceptadas por la

⁷⁵³ Art. 19 del Convenio Nápoles II.

autoridad requerida, en las que funcionarios del Estado miembro de la autoridad requirente se adentran en el territorio del Estado miembro de la autoridad requerida con una identidad ficticia o supuesta; y e) la creación de equipos comunes de investigación especial, de forma que distintos Estados miembros, previo acuerdo, ponen a disposición del resto de Estados miembros una serie de funcionarios que son especialistas en las materias objeto de ese equipo de investigación con el fin de ejecutar aquellas investigaciones que sean difíciles y que conlleven un coste económico relevante para las arcas de los Estados miembros para detectar una serie de infracciones determinadas y de coordinar actuaciones⁷⁵⁴.

1.2.3.3. Relaciones entre los Estados miembros y la Comisión

El segundo grupo de manifestaciones de cooperación aduanera, atendiendo a los sujetos implicados, se correspondería con las relaciones de cooperación entre los Estados miembros y la Comisión. Las manifestaciones de cooperación aduanera a las que se están haciendo referencia están previstas únicamente en el Reglamento 515/97, en los Títulos III, V y V *BIS*.

Está claro que el legislador comunitario ha querido otorgar un papel relevante a la Comisión en sede de cooperación en materia aduanera. Tal es su importancia que recuerda el primer considerando del Reglamento 515/97 que la Comisión ejerce la función de vigilar que se aplique correctamente tanto los Tratados como el conjunto de disposiciones que se adopten atendiendo a éstos. Piénsese que se afirma por la doctrina que la Comisión es la “guardiana” de los Tratados⁷⁵⁵.

De nuevo, reiteramos que no se ha de minusvalorar el papel que desempeña la Comisión en sus relaciones de cooperación aduanera con los Estados miembros, puesto que esta institución de la Unión Europea no puede ser vista solamente como un simple

⁷⁵⁴ Arts. 20 a 24 del Convenio Nápoles II.

⁷⁵⁵ ALCAIDE FERNÁNDEZ, J. y CASADO RAIGÓN, R., ob. cit., pág. 122.

receptor de la información que le envían los Estados miembros para aquellas cuestiones que trascienden el ámbito estrictamente nacional, sino que también transmite a los Estados miembros aquellos datos necesarios para la correcta aplicación de la legislación aduanera y, además, puede realizar una cooperación muy activa, como se verá a continuación.

Así las cosas, esta cooperación aduanera se plasma en medidas como las que siguen: el intercambio de toda información que consideren relevante a efectos del Reglamento 515/97; la posibilidad de que estén presentes agentes de la Comisión en investigaciones, remitiendo lo previsto en las solicitudes de investigación -en sede de asistencia previa solicitud-; la formación y la asistencia técnica tanto a los responsables de enlaces con países terceros y entes europeos o internacionales como a los Estados miembros por parte de la Comisión; la solicitud de la Comisión a los Estados miembros de todo documento justificativo de declaraciones de importación y de exportación que guarden relación con investigaciones sobre violaciones de la legislación aduanera⁷⁵⁶; o la creación de bases de datos, debiéndose destacar el Sistema de Información Aduanera⁷⁵⁷ y el Fichero de Identificación de los Expedientes de Investigaciones Aduaneras⁷⁵⁸, así como otras, como la “base de datos del transporte” o la “base de datos de importación, exportación y tránsito”⁷⁵⁹.

De todas las manifestaciones de cooperación en ámbito aduanero que se acaban de señalar, se ha de destacar, necesariamente, las bases de datos SIA y FIDE. Se podría fundamentar el nacimiento del SIA, en cuanto sistema de información aduanero automatizado a escala comunitaria, en cuatro motivos: la consecución de la cooperación administrativa necesita del traslado de aquella información de interés para la Unión

⁷⁵⁶ Arts. 17 a 18 *sixties* del Reglamento 515/97.

⁷⁵⁷ En adelante, SIA.

⁷⁵⁸ En adelante, FIDE, en consonancia a las siglas otorgadas por el Reglamento 515/97.

⁷⁵⁹ Estas dos bases de datos citadas se establecieron en el Reglamento (UE) 2015/1525 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de septiembre de 2015, por el que se modifica el Reglamento (CE) n° 515/97 del Consejo relativo a la asistencia mutua entre las autoridades administrativas de los Estados miembros y a la colaboración entre estas y la Comisión con objeto de asegurar la correcta aplicación de las reglamentaciones aduanera y agraria.

Europea que se intercambian los Estados miembros y terceros países a la Comisión; la necesidad de intercambiar de forma rápida y sistemática la información que se traslada a la Comisión; la importancia de que los Estados miembros puedan acceder a una base central de datos en la que se conserve información sobre fraudes e irregularidades en sede aduanera; y la facilitación del trabajo a las Administraciones aduaneras de los Estados miembros a través de una infraestructura única, dado que han de aplicar tanto disposiciones comunitarias como disposiciones nacionales en materia aduanera⁷⁶⁰.

Es más, esta cooperación aduanera en la que participan la Comisión y los Estados miembros será rápida y, por ende, se tratará de una base de datos central común útil siempre y cuando estos sujetos que participan y se benefician, al mismo tiempo, de esta cooperación apliquen sistemas electrónicos. De ahí que se emplace a la Comisión y a los Estados miembros a implantar tales sistemas⁷⁶¹.

La Decisión 2009/917/JAI del Consejo, de 30 de noviembre de 2009, sobre la utilización de la tecnología de la información a efectos aduaneros⁷⁶², supone un avance muy significativo desde el punto de vista de la cooperación aduanera porque conlleva la facilitación de la coordinación y cooperación en sede de lucha contra el fraude aduanero, dado que conllevó que pudieran acceder al SIA tanto la Oficina Europea de Policía - Europol- como la Unidad de Cooperación Judicial -Eurojust-⁷⁶³.

El SIA se prevé como instrumento para la prevención, la investigación y la persecución de las infracciones contra la reglamentación aduanera o agraria⁷⁶⁴. En

⁷⁶⁰ Considerandos 11 a 13 del Reglamento 515/97.

⁷⁶¹ Arts. 1 y 2 de la Decisión nº 70/2008/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 15 de enero de 2008, relativa a un entorno sin soporte papel en las aduanas y el comercio.

⁷⁶² La Decisión 2009/917/JAI del Consejo, de 30 de noviembre de 2009, sobre la utilización de la tecnología de la información a efectos aduaneros deroga y también actualiza el Convenio relativo a la utilización de la tecnología de la información a efectos aduaneros de 1995 (Convenio SIA), Convenio, este último, que supuso la primera reglamentación del uso de la informática en sede aduanera (FABIO, M., *ob. cit.*, págs. 766 y 767).

⁷⁶³ Arts. 8, 11 y 12 de la Decisión 2009/917/JAI del Consejo, de 30 de noviembre de 2009, sobre la utilización de la tecnología de la información a efectos aduaneros.

⁷⁶⁴ Art. 23.2 del Reglamento 515/97.

consecuencia, el legislador comunitario ha decidido, de forma acertada, regular esta base de datos común en el Reglamento 515/97. Así las cosas, el SIA será utilizado por las autoridades competentes para aplicar la legislación aduanera o agraria y también por la Comisión, accediendo a la susodicha base de datos mediante terminales que han sido instaladas en todos los Estados miembros y en la Comisión⁷⁶⁵. La gestión técnica de esta base de datos aduanera común es competencia de la Comisión⁷⁶⁶.

En particular, tendrán acceso al SIA un elenco específico de autoridades que hayan sido designadas por todos los Estados miembros y los servicios que hayan sido designados por parte de la Comisión. En cuanto al procedimiento mediante el cual podrán tener acceso a esta base de datos común, centrándonos en las autoridades que pueden designar los Estados miembros, estos últimos deberán enviar a la Comisión la lista de autoridades designadas con el fin de que sean ratificadas y, posteriormente, publicada la lista en el Diario Oficial de la Unión Europea⁷⁶⁷.

En cuanto a la información contenida en el SIA, está categorizada en: mercancías; medios de transporte; empresas; personas; tendencias del fraude; competencias disponibles; retenciones, embargos o confiscaciones de mercancías; y retenciones, embargos o confiscaciones de dinero en efectivo⁷⁶⁸. Pues bien, con respecto a la información que se debe incluir para cada categoría, para cada caso es necesario introducir su referencia, información básica sobre el mismo y la documentación que se estime pertinente⁷⁶⁹, de forma que sea fácilmente identificable por parte de la autoridad interesada que acceda a estos datos.

⁷⁶⁵ VISMARA, F., *ob. cit.*, pág. 80.

⁷⁶⁶ Art. 23.3 del Reglamento 515/97.

⁷⁶⁷ Art. 29 del Reglamento 515/97.

⁷⁶⁸ VISMARA, F., *ob. cit.*, pág. 82.

⁷⁶⁹ Art. 1 a) del Reglamento de Ejecución (UE) 2016/346 de la Comisión, de 10 de marzo de 2016, por el que se determinan los elementos que deben incluirse en el Sistema de información aduanera: este precepto regula de forma detallada el conjunto de elementos que han de introducirse para cada categoría de las mencionadas *supra*.

La modificación de los datos introducida en el SIA se ha de realizar por parte del partícipe en el SIA que hubiere introducido los mencionados datos. Con “modificación de datos” se está haciendo referencia también a las acciones de completar, de corregir o de suprimir. En el caso de que sea otro partícipe en el SIA el que se percate de la inexactitud del dato o de que éste viole el Reglamento 515/97, será el partícipe en el SIA que haya introducido el dato el que deberá modificarlo⁷⁷⁰.

Si bien se partía de la necesidad de una base de datos a nivel comunitario que almacenase información relevante para la cooperación aduanera, estos datos no pueden conservarse en el SIA *in aeternum*. En concreto, se prevé como plazo máximo de almacenamiento un periodo de cinco años, con la posibilidad de prórroga de dos años más⁷⁷¹.

La información que es susceptible de estar contenida en el SIA tiene una naturaleza sensible, y el Reglamento 515/97 no es ajeno a esta realidad, por lo que establece una serie de normas en materia de seguridad, responsabilidad, protección y control de esta protección de los datos introducidos en el SIA⁷⁷².

Además del SIA, se crea el FIDE, que es una base de datos específica dentro del SIA⁷⁷³ que tiene como objetivo evitar que se lleve a término cualquier conducta que viole la reglamentación aduanera y agraria; una muestra de que sea una base de datos específica del SIA es que se prevea la aplicación de lo dispuesto para el SIA para lo no previsto específicamente para el FIDE. Para conseguir este objetivo, el FIDE permite la identificación de aquellas autoridades de los Estados miembros o de aquellos servicios de la Comisión que estén investigando o que ya hayan investigado a personas o empresas; los sujetos que tendrán acceso al FIDE será la Comisión -en el marco de los expedientes de coordinación y de las misiones comunitarias realizadas en terceros países- y las autoridades de los Estados miembros designadas atendiendo al procedimiento anteriormente expuesto de designación del art. 29 del Reglamento 515/97 -en el marco

⁷⁷⁰ Art. 32 del Reglamento 515/97.

⁷⁷¹ Art. 33 del Reglamento 515/97.

⁷⁷² Arts. 34 a 40 del Reglamento 515/97.

⁷⁷³ VISMARA, F., *ob. cit.*, pág. 82.

de los expedientes de investigación o cuando investiguen a una o varias personas o empresas-. Además, es posible que las autoridades o servicios que acceden al FIDE requieran de mayor información que la que se ha vertido en esta base de datos específica, por lo que se prevé la posibilidad de que se solicite la asistencia del Estado miembro que ha suministrado la información vertida en el FIDE. La gestión técnica recae en la Comisión, tal y como sucede con el SIA, y serán las autoridades aduaneras de los Estados miembros quienes pueden utilizar el FIDE⁷⁷⁴.

La información se circunscribirá tanto a los datos referentes a la persona o empresa y al servicio del Estado miembro del expediente de investigación, así como al ámbito del citado expediente. Se trata, en particular, de personas físicas o jurídicas objeto de una investigación administrativa o penal, en el pasado o actualmente, por el órgano que sea competente de un Estado miembro, que cumpla alguna de las siguientes características: que exista una sospecha sobre esa persona por la comisión o participación en una infracción contra la normativa aduanera y agraria; que esa persona haya sido objeto de una constatación en referencia a una infracción de ese tipo; o que haya recaído sobre esa persona una sanción de tipo administrativo o penal en relación a una infracción de ese tipo⁷⁷⁵. Por último, esta información permanecerá en el FIDE durante un periodo de tiempo limitado⁷⁷⁶.

Para la motivación de la inclusión del FIDE en el Reglamento 515/97, bastaría con la simple afirmación de que se trata de una base de datos específica del SIA, pero, además, piénsese que consiste en un fichero de expedientes electrónico que busca prevenir que se efectúen operaciones que constituyen una violación de la legislación aduanera y agraria.

1.2.3.4. Relaciones de los Estados miembros y la Comisión con países terceros

⁷⁷⁴ Art. 41 *bis* del Reglamento 515/97.

⁷⁷⁵ VISMARA, F., *ob. cit.*, págs. 82 y 83.

⁷⁷⁶ Arts. 41 *ter* y art. 41 *quinquies* del Reglamento 515/97.

Con respecto al tercer grupo de manifestaciones de cooperación, atendiendo a los sujetos implicados, las relaciones de cooperación de los Estados miembros y la Comisión con terceros países se regulan en el Título IV del Reglamento 515/97.

Estas relaciones con terceros se plasma en las siguientes tres manifestaciones de cooperación aduanera: en primer lugar, la Comisión o los Estados miembros involucrados tendrán la potestad de trasladar la información obtenida en el contexto del Reglamento 515/97 a aquellos países terceros afectados con los que exista un acuerdo jurídico de asistencia mutua para poder obtener todo elemento que pueda constituir una prueba de que una operación es contraria a la normativa aduanera y agraria; la segunda manifestación son las denominadas misiones comunitarias de cooperación y de investigación administrativas en terceros países, en las cuales es la Comisión quien procederá, coordinándose y cooperando con los Estados miembros, pero no es necesario que la petición provenga solamente de la Comisión, sino que los Estados miembros también pueden pedir que se emprenda una misión y, además, el resultado de cada misión deberá trasladarse por parte de la Comisión a los Estados miembros y al Parlamento Europeo; y, por último, se establece la obligación de los Estados miembros de informar a la Comisión de toda la información relacionada con la reglamentación aduanera y agraria y que se pueda encuadrar en el ámbito del Reglamento 515/97 que se intercambie con países terceros en el contexto de asistencia mutua⁷⁷⁷.

Dado lo anterior, se aprecia que estas relaciones con terceros países inciden de forma reseñable en la cooperación aduanera entre Administraciones aduaneras de los Estados miembros y la Comisión, puesto que, por un lado, los resultados de las misiones comunitarias en terceros países se trasladarán a los Estados miembros, y, por otro lado, la información que obtengan los Estados miembros de la asistencia mutua con terceros países que se circunscriba al ámbito de aplicación del Reglamento 515/97 se deberá comunicar también a la Comisión.

Además, la Comisión está evaluando, en la actualidad, de forma exhaustiva, el Reglamento 515/97, ya que retiene que este acto de la Unión es la principal herramienta

⁷⁷⁷ Arts. 19 a 22 del Reglamento 515/97.

para la lucha contra el fraude aduanero a través de la cooperación y del intercambio de información entre la Comisión y los Estados miembros. Esta revisión nace porque se quiere corroborar que el Reglamento 515/97 sigue siendo un instrumento jurídico adecuado frente a los modelos incipientes de fraude aduanero⁷⁷⁸.

1.3. La asistencia mutua para el cobro de créditos aduaneros

En primer lugar, deberíamos dar una definición del concepto “crédito aduanero”. SAINZ DE BUJANDA afirmaba que el crédito tributario es el derecho subjetivo que corresponde al sujeto activo de la relación jurídico-tributaria, esto es, al ente público, frente al sujeto pasivo de esa relación, que es un particular, quien ha de realizar una prestación determinada, denominada deuda tributaria, a favor del primero⁷⁷⁹. Se ha escogido el término “crédito aduanero” frente a “deuda aduanera” porque se está analizando en este capítulo la cooperación entre las Administraciones aduaneras, esto es, la óptica es la de los entes públicos.

La asistencia mutua entre Estados miembros para cobrar créditos aduaneros se encuentra regulada en la Directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo de 2010, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas⁷⁸⁰.

Dado que los derechos de aduanas son tributos, podríamos hablar de crédito aduanero como aquel crédito tributario que hace referencia a los tributos aduaneros que, en el caso que nos interesa, es decir, el ámbito de la Unión Europea, son de titularidad de esta última, están categorizados como recursos propios tradicionales y son recaudados

⁷⁷⁸ *Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo. Impulsar la unión aduanera a un nuevo nivel: un Plan de Acción*, Comisión Europea, 2020, págs. 12 y 13.

⁷⁷⁹ SAINZ DE BUJANDA, F.: *Lecciones de Derecho Financiero*, cit., págs. 269, 272 y 273.

⁷⁸⁰ En adelante, Directiva 2010/24/UE.

por los Estados miembros. Por tanto, se subsumirían en el art. 2.1 a) de la Directiva 2010/24/UE, encuadrándose en el ámbito de aplicación de este acto de la Unión.

El establecimiento de modelos normalizados en los que se solicita asistencia mutua conlleva la facilitación de la cooperación aduanera en ámbito de cobro de créditos aduaneros. Se habrá de realizar de forma telemática, salvo en los casos en que no existan los medios que posibiliten la vía electrónica; de esta forma, lo anterior no se considerará defecto que invalide la actuación de petición de asistencia mutua⁷⁸¹.

Antes de abordar qué mecanismos de asistencia mutua están a disposición de los Estados miembros, cabría decir que la Directiva 2010/24/UE tiene un ámbito de aplicación mucho más extenso que el cobro de créditos aduaneros, abarcando también cualquier clase de tributo o derecho que sea recaudado por los Estados miembros, las devoluciones, intervenciones y otras medidas en relación al Fondo Europeo Agrícola de Garantía y al Fondo Europeo Agrícola de Desarrollo Rural, o las exacciones y demás derechos que se prevean en la organización común de mercado del sector del azúcar, además de tasas, sanciones administrativas o multas que estén relacionados con los citados tributos o derechos⁷⁸². Para nuestra investigación, nos centraremos, exclusivamente, en los créditos aduaneros.

La anterior regulación, es decir, la Directiva 2008/55/CE del Consejo, de 26 de mayo de 2008, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinadas exacciones, derechos, impuestos y otras medidas, derogada por la vigente Directiva 2010/24/UE, realizaba una enumeración de una forma mucho más exhaustiva. Tal es así que establecía los derechos de importación y los derechos de exportación como tributos sujetos a asistencia mutua entre Estados miembros

⁷⁸¹ MONTERO DOMÍNGUEZ, A.: “La nueva Directiva Comunitaria de asistencia mutua en materia de recaudación: análisis del articulado de la norma positiva”, en *Carta Tributaria-Monografías*, núm. 14, 2010, págs. 27 a 28.

⁷⁸² Art. 2 de la Directiva 2010/24/UE.

de la Unión Europea. La actual Directiva 2010/24/UE podría tacharse de establecer un elenco comprensivo⁷⁸³.

Las manifestaciones de asistencia mutua que se prevén en la Directiva 2010/24/UE para el cobro de los créditos provenientes de los derechos de aduanas son: intercambio de información, asistencia para la notificación de documentos, medidas de cobro y medidas cautelares. De nuevo, igual que se contemplan en el Reglamento 515/97 y en el Convenio Nápoles II, pero con ámbitos de aplicación distintos, aparecen el intercambio de información en sede de cooperación aduanera, erigiéndose en una manifestación esencial, así como la notificación.

La primera manifestación que prevé la Directiva 2010/24/UE es el intercambio de información mediante la cual el Estado miembro acreedor del crédito aduanero, a través de su autoridad requirente, obtendrá cualquier información, generalmente, de naturaleza patrimonial, que sea pertinente para poder cobrar al deudor del citado crédito aduanero. El intercambio de información podrá ser con solicitud previa o sin solicitud previa⁷⁸⁴. Es muy relevante que la citada Directiva establezca que el secreto bancario no es una causa a invocar para que no se ejecute el mandato de la autoridad requirente⁷⁸⁵. Además, están previstas la asistencia de los funcionarios que hayan sido autorizados por la autoridad requirente en las oficinas administrativas y la participación en investigaciones administrativas⁷⁸⁶.

Otra manifestación de asistencia mutua es la notificación de documentos. Esta forma de asistencia entre autoridades tiene un carácter subsidiario, ya que es necesario que la autoridad requirente haya intentado notificar al deudor sin éxito, sin haber sido capaz de conseguirlo⁷⁸⁷. En cuanto a los documentos objeto de la notificación, no tienen

⁷⁸³ SANTOLAYA BLAY, M.: “La asistencia mutua en el ámbito de la recaudación: origen y evolución”, en *Carta Tributaria-Monografías*, núm. 13, 2010, pág. 5.

⁷⁸⁴ Arts. 5 y 6 de la Directiva 2010/24/UE.

⁷⁸⁵ MONTERO DOMÍNGUEZ, A., *ob. cit.*, págs. 27 a 28.

⁷⁸⁶ En este sentido, *vid.* GARCÍA DE PABLOS, J. F.: “La asistencia mutua en materia de cobro de créditos tributarios y derechos”, en *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 155, 2012, pág. 3.

⁷⁸⁷ MONTERO DOMÍNGUEZ, A., *ob. cit.*, pág. 12.

que ser solamente documentos en los que se contenga el crédito, sino también cualquier documento que esté relacionado con el mismo⁷⁸⁸. Los medios de notificación serán aquellos que estén previstos en el Ordenamiento jurídico del Estado miembro al que pertenezca la autoridad requerida⁷⁸⁹.

La petición de cobro, por su parte, es una herramienta que queríamos destacar especialmente en la lucha contra el fraude aduanero en la Unión Europea, la cual constituye la tercera manifestación de asistencia mutua en el marco de la Directiva 2010/24/UE. El cobro se podrá efectuar cuando exista una petición de cobro y un instrumento uniforme⁷⁹⁰. La existencia de un modelo que sea normalizado y un instrumento que sea uniforme vinieron a solucionar los problemas pretéritos de reconocimiento y de traducción de los actos que emanaban de los distintos Estados miembros, los cuales conllevaban que la asistencia mutua en materia de cobro de créditos entre Administraciones de la Unión Europea fuera, hasta cierto punto, ineficaz⁷⁹¹.

El objeto de la petición de cobro no podrá ser un crédito o un instrumento impugnado en el contexto de una controversia y sobre la que no exista una resolución. Además, de igual forma que se predicaba de la solicitud de notificación, la petición de cobro también tendrá, como norma general, carácter subsidiario porque el Estado miembro requirente debe haber aplicado los procedimientos de cobro que se prevean en su Derecho interno. Ahora bien, no se exigirá esta última condición en dos casos específicos: de un lado, la no disposición de bienes por parte del deudor en el Estado miembro requirente o la imposibilidad del cobro íntegro del crédito en cuestión, así como la disposición de bienes en el Estado miembro requerido; y, de otro lado, la creación de consecuencias desproporcionadas como consecuencia de la utilización de los procedimientos de cobro previstos en el Ordenamiento jurídico del Estado miembro requirente⁷⁹².

⁷⁸⁸ GARCÍA DE PABLOS, J. F., *ob. cit.*, pág. 4.

⁷⁸⁹ Art. 9 de la Directiva 2010/24/UE.

⁷⁹⁰ VISMARA, F., *ob. cit.*, págs. 84 a 85.

⁷⁹¹ Considerando 8 de la Directiva 2010/24/UE.

⁷⁹² MONTERO DOMÍNGUEZ, A., *ob. cit.*, págs. 14 a 15.

Como se exponía anteriormente, es necesaria la existencia de un instrumento uniforme que posibilite la ejecución del crédito en el Estado miembro requerido, instrumento que será la base exclusiva tanto de la petición de cobro como de las medidas cautelares que se pudiesen adoptar al efecto. Este instrumento uniforme no necesita del ulterior reconocimiento por parte del Estado miembro requerido -lo que traerá consigo una abreviación importante de los plazos al eliminar un paso administrativo como es el del reconocimiento del acto-, ni tampoco ninguna adición ni sustitución por parte de ese Estado miembro⁷⁹³. El contenido de este instrumento estará compuesto por todos los datos del instrumento inicial que permite la ejecución del crédito, una descripción del citado crédito -como su naturaleza, el importe o los componentes- y toda la información que sea necesaria para poder identificar tanto al deudor como a la Oficina liquidadora del crédito o, en el caso de que fuese diferente, los datos de la oficina competente para ofrecer información sobre el crédito o sobre su impugnación⁷⁹⁴.

En cuanto a la ejecución del cobro del crédito por parte del Estado miembro requerido, se entenderá que es un crédito de ese Estado miembro que ha sido requerido y lo cobrará en su moneda, informando de forma diligente a la autoridad requirente. Se atenderá al Ordenamiento jurídico del Estado miembro requerido a la hora de aplicar el procedimiento interno oportuno para el cobro del crédito, salvo que la Directiva 2010/24/UE disponga lo contrario, así como será de aplicación lo que establezca el Derecho interno del Estado miembro requerido en materia de intereses de demora⁷⁹⁵.

La cuarta manifestación de esa asistencia mutua en materia de cobro de créditos aduaneros es la petición de medidas cautelares, manifestación que está estrechamente relacionada con la anterior, dado que su finalidad es garantizar el cobro del susodicho crédito. Ha de solicitarlas la autoridad requirente y deberán estar previstas en el Derecho del Estado miembro requerido⁷⁹⁶.

⁷⁹³ VISMARA, F., *ob. cit.*, pág. 85.

⁷⁹⁴ GARCÍA DE PABLOS, J. F., *ob. cit.*, pág. 5.

⁷⁹⁵ Art. 13 de la Directiva 2010/24/UE.

⁷⁹⁶ Art. 16 de la Directiva 2010/24/UE.

Por último, los litigios que tengan como objeto el crédito, el instrumento inicial que posibilita la ejecución en el Estado miembro requirente o el instrumento uniforme que posibilita la ejecución en el Estado miembro requerido, o la validez de notificaciones que haya realizado una autoridad competente del Estado miembro requirente, se resolverán en el Estado miembro requirente a través de sus órganos competentes; por su parte, aquellos litigios que tengan por objeto la validez de notificaciones que haya realizado una autoridad competente del Estado miembro requerido serán objeto de arbitraje según lo dispuesto en el Ordenamiento jurídico del citado Estado. Además, la Directiva 2010/24/UE permite que la autoridad requirente pueda solicitar la petición de cobro de un crédito que esté impugnado: en este caso, en la hipótesis de que el resultado de esta impugnación fuere favorable, correrá de la cuenta de la autoridad requirente la devolución del *quantum* total que hubiere cobrado, así como de la indemnización pertinente⁷⁹⁷.

1.4. El Programa de la Unión de Lucha contra el Fraude y el Programa Aduana para la cooperación en el ámbito aduanero

Para presentar ambos programas, hemos de ponernos en situación: el Programa de la Unión de Lucha contra el Fraude, regulado por Reglamento (UE) 2021/785 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 29 de abril de 2021, por el que se establece el Programa de la Unión de Lucha contra el Fraude y por el que se deroga el Reglamento (UE) n° 250/2014⁷⁹⁸, es el heredero del Programa Hércules III; y el Programa Aduana para la cooperación contra el ámbito aduanero, regulado por el Reglamento (UE) 2021/444 del Parlamento Europeo y del Consejo de 11 de marzo de 2021 por el que se establece el programa Aduana para la cooperación en el ámbito aduanero y se deroga el

⁷⁹⁷ Art. 14 de la Directiva 2010/24/UE.

⁷⁹⁸ En adelante, Reglamento 2021/785.

Reglamento (UE) n° 1294/2013⁷⁹⁹, es el heredero del Programa Aduana 2020. Ambos programas de la Unión Europea constituyen dos herramientas fundamentales para la protección de los intereses financieros de ésta.

El Programa de la Unión de Lucha contra el Fraude y el Programa Aduana para la cooperación en el ámbito aduanero no tienen solamente como únicos antecedentes los programas Hércules III y Aduana 2020, respectivamente. El Programa Hércules III supuso una continuidad con respecto a los Programas Hércules y Hércules II dados los resultados positivos que se obtuvieron con la puesta en práctica de las medidas previstas en ellos, que supusieron avanzar en la lucha contra cualquier tipo de actividad de naturaleza ilegal que pudiese afectar a los intereses financieros de la Unión, por lo que se pretendía la consolidación de los resultados que se obtuvieron. Por su parte, el Programa Aduana 2020 conllevó también avances muy significativos con respecto a la cooperación en el ámbito de las aduanas, resultados que ya demostraron su eficacia con los Programas Aduana 2000, 2002, 2007 y 2013⁸⁰⁰.

Si bien estos programas son un medio para la protección de los intereses financieros de la Unión Europea, se ha de recalcar que la lucha contra el fraude aduanero es para el Programa de la Unión de Lucha contra el Fraude un objetivo específico⁸⁰¹. Con respecto al Programa Aduana para la cooperación en el ámbito aduanero, no aparece de forma expresa entre sus objetivos, sino que se estipula que la armonización de los procedimientos aduaneros constituyen un paso para prevenir el fraude, que existen nuevas tipologías de fraude, que el Programa de la Unión de Lucha contra el Fraude está relacionado desde la óptica de su ámbito con el Programa Aduana para la cooperación en el ámbito aduanero por ser conexos y, además, se puede extraer, indirectamente, que, si la protección de los intereses financieros de la Unión es un objetivo de este programa europeo, la lucha contra el fraude aduanero va a repercutir positivamente en la protección

⁷⁹⁹ En adelante, Reglamento 2021/444.

⁸⁰⁰ FABIO, M., *ob. cit.*, págs. 768 a 770.

⁸⁰¹ Art. 2.2 a) del Reglamento 2021/785.

de esos intereses, pues el fraude aduanero conlleva un perjuicio directo a la Hacienda de la Unión Europea⁸⁰².

El Programa de la Unión de Lucha contra el Fraude ha sido previsto para que se reproduzca y se mejore el Programa Hércules III, si bien ha sido combinado tanto con el Sistema de Información Antifraude como con el Sistema de Gestión de Irregularidades. El Sistema de Información Antifraude es una plataforma muy relevante de cara a la protección de los intereses financieros de la Unión y la lucha contra el fraude aduanero, el cual engloba toda una serie de aplicaciones informáticas que forma parte de un sistema de información común cuya gestión es competencia de la Comisión. Este Sistema de Información Antifraude engloba otros sistemas, como el SIA, que se ha abordado anteriormente, y el Sistema de Gestión de Irregularidades. En consecuencia, se está subrayando, de nuevo, la relevancia del Reglamento 515/97, que sirve para que se aplique correctamente las legislaciones aduanera y agraria; y no solo se destaca su importancia, sino que la Unión Europea está defendiendo que se aúne en el Programa de la Unión de la Lucha contra el Fraude su apoyo en ámbitos tan importantes como la protección de sus intereses financieros y la cooperación aduanera⁸⁰³.

Ahora bien, el Programa Aduana para la cooperación en el ámbito aduanero no es ajeno al Programa de la Unión de la Lucha contra el Fraude, pues se menciona cuán importante es el aprovechamiento de sinergias con otros programas que tengan unos ámbitos que sean conexos. Además, recalca que las acciones que integraban el Programa Aduana 2020 fueron idóneas, debiéndose, en consecuencia, mantener⁸⁰⁴. Las distintas acciones que se prevén en el Programa Aduana para la cooperación en el ámbito aduanero podrían ser complementadas mediante el apoyo técnico, en el contexto del Instrumento de Apoyo Técnico 2021-2027, a los Estados miembros, dado que considera la Comisión

⁸⁰² Considerandos 1, 4 y 5 y art. 3.1 del Reglamento 2021/444.

⁸⁰³ Considerandos 5 a 8 del Reglamento 2021/785.

⁸⁰⁴ Considerandos 5 y 11 del Reglamento 2021/444.

Europea que es fundamental el despliegue y la profundización de las distintas vías de cooperación en ámbito aduanero⁸⁰⁵.

Las actividades que pueden ser objeto de subvención por parte de estos programas europeos serán todas aquellas que sirvan al cumplimiento de los objetivos marcados para cada uno de los programas. Entre ellas, a título de ejemplo, en relación al Programa de la Unión de la Lucha contra el Fraude, se podrían destacar proyectos determinados en los que se produce intercambio de personal, apoyar técnica y operativamente a las autoridades aduaneras y policiales nacionales en sus investigaciones contra el fraude u organización de talleres de formación especializada; y, en relación al Programa Aduana para la cooperación en el ámbito aduanero, se prevén reuniones, proyectos para buscar una colaboración estructurada o acciones para desarrollar la capacidad informática⁸⁰⁶.

1.5. El papel de la Comisión Europea, del Comité del Código Aduanero y de la Oficina Europea de Lucha contra el Fraude en el ámbito de la cooperación aduanera

Para finalizar el estudio de la cooperación aduanera en el interior de la Unión Europea, consideramos relevante el análisis de tres sujetos: la Comisión Europea, el Comité del Código Aduanero y la OLAF.

El Derecho de la Unión Europea ha otorgado un rol destacado a la Comisión en sede de cooperación aduanera. Piénsese en el papel de la Comisión en la creación de la legislación aduanera, como es el caso de su capacidad de adopción de actos delegados previa consulta de los Estados miembros y del mundo empresarial⁸⁰⁷, importancia que se aprecia realizando un análisis desde el punto de vista sistemático del CAU, ya que se

⁸⁰⁵ *Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo. Impulsar la unión aduanera a un nuevo nivel: un Plan de Acción*, Comisión Europea, 2020, págs. 16 y 17.

⁸⁰⁶ Art. 9 del Reglamento 2021/785 y art. 7 del Reglamento 2021/444.

⁸⁰⁷ VISMARA, F., *ob. cit.*, pág. 85.

afirma en su art. 2, esto es, en el título referente a las Disposiciones Generales⁸⁰⁸. También es reseñable, en igual medida, su papel de cooperación con los Estados miembros en el ámbito de los sistemas electrónicos que tienen por objeto el intercambio de información, ya sea desarrollándolos, manteniéndolos o utilizándolos, así como en materia de almacenaje de esa información; o su papel de cooperación con los Estados miembros en materia de controles de mercancías, como los indicados en el art. 47 del CAU, con el objeto de reducir cualquier riesgo y de combatir el fraude.

Con respecto al Comité del Código Aduanero, el CAU prevé que la Comisión esté asistida por este Comité, cuyas bases se encuentran establecidas en el Reglamento (UE) n° 182/2011 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de febrero de 2011, por el que se establecen las normas y los principios generales relativos a las modalidades de control por parte de los Estados miembros del ejercicio de las competencias de ejecución por la Comisión, acto de la Unión al que remite el art. 285.1 del CAU⁸⁰⁹. En particular, la Comisión recurrirá al Comité del Código Aduanero cuando deban adoptarse actos de ejecución⁸¹⁰. Este Comité está compuesto por un presidente -que será un representante de la Comisión que no puede participar en ninguna votación que se produzca- y también por representantes de los Estados miembros⁸¹¹.

La Comisión recurrirá al Comité del Código Aduanero a través de dos procedimientos: el procedimiento consultivo y el procedimiento de examen. Es el CAU el que se encarga de establecer cuándo se aplicará un procedimiento u otro en los apartados 2 a 6 de su art. 285. En ambos procedimientos, los trabajos del citado Comité culminarán en un dictamen. Con respecto al procedimiento consultivo, la Comisión deberá adoptar el proyecto de acto de ejecución teniendo en cuenta “en la mayor medida posible” tanto el conjunto de conclusiones a las que ha llegado el Comité en los debates llevados a cabo como el mismo dictamen que ha emitido. Por su parte, el dictamen que

⁸⁰⁸ Esta delegación que puede ejercer la Comisión como consecuencia de los poderes para adoptar actos delegados que se le otorga viene regulado en el art. 284 del CAU.

⁸⁰⁹ En adelante, Reglamento (UE) n° 182/2011.

⁸¹⁰ VISMARA, F., *ob. cit.*, pág. 86.

⁸¹¹ Art. 3.2 del Reglamento (UE) n° 182/2011.

resulte de las reuniones del Comité en el seno de un procedimiento de examen tendrá una repercusión directa en el proyecto de acto de ejecución que pretenda adoptar la Comisión: como norma general, si el dictamen es favorable, la Comisión puede adoptar el proyecto de acto de ejecución; sin embargo, si no fuere favorable el dictamen, la Comisión no puede adoptar el proyecto de acto de ejecución presentado al Comité⁸¹².

Una vez abordada la importancia de la Comisión y también del Comité del Código Aduanero, pasamos a abordar la OLAF. Se señalaba anteriormente que la Comisión tiene un papel importante en la cooperación aduanera en ámbito comunitario. Pues bien, también lo ejerce en la lucha contra el fraude y en la tutela de los intereses financieros de la Unión Europea. En 1999, se crea la OLAF, encargándose de ejercer la competencia de la Comisión en materia de investigaciones administrativas contra el fraude gracias al principio de autonomía de la organización interna del que gozan las instituciones de la Unión, constituyendo la OLAF un servicio de la Comisión. La OLAF sustituyó a la Unidad de coordinación de la lucha contra el fraude⁸¹³. Las investigaciones que realiza la OLAF tienen como objetivos acentuar la lucha contra el fraude, la corrupción y cualquier otra actividad lesiva de los intereses financieros de la Unión Europea. En consecuencia, ejercerá un papel importante en la lucha contra el fraude aduanero a través de su actividad investigadora tal y como se explica a continuación⁸¹⁴.

Esta Oficina se encuentra actualmente regulada por el Reglamento (UE, Euratom) n° 883/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 11 de septiembre de 2013, relativo a las investigaciones efectuadas por la Oficina Europea de Lucha contra el Fraude (OLAF) y por el que se deroga el Reglamento (CE) n° 1073/1999 del Parlamento Europeo y del Consejo y el Reglamento (Euratom) n° 1074/1999 del Consejo⁸¹⁵.

La Comisión dotó a la OLAF de independencia plena para que pudiese ejercer esta Oficina la labor investigadora que le está asignada. Está prohibido que su Director General solicite o acepte mandatos por parte de ningún Gobierno ni de ninguna

⁸¹² Arts. 4 y 5 del Reglamento (UE) n° 182/2011.

⁸¹³ FABIO, M., *ob. cit.*, pág. 774.

⁸¹⁴ VISMARA, F., *ob. cit.*, págs. 86 y 87.

⁸¹⁵ En adelante, Reglamento (UE, Euratom) n° 883/2013.

institución, órgano u organismo. Además, está previsto un Comité de Vigilancia que goza, igualmente, de la nota de independencia, el cual controla la actividad de investigación que tiene atribuida la OLAF⁸¹⁶.

La Comisión tiene la capacidad de realizar controles y verificaciones *in situ* para determinados casos de investigación de irregularidades -cuando éstas son graves, transnacionales, que estén relacionados con ellas un operador económico actuante en distintos Estados miembros o cuando se requiera reforzar controles y verificaciones *in situ*- o si un Estado miembro interesado lo solicita⁸¹⁷.

En este sentido, por lo que respecta a los controles y las verificaciones *in situ* por parte de la OLAF, hemos de destacar las denominadas investigaciones externas, ejerciendo esta Oficina las competencias de la Comisión en el citado ámbito⁸¹⁸. Así, la OLAF puede llevar a cabo controles y verificaciones *in situ* de los operadores económicos con el objeto de probar que existe fraude, corrupción o cualquier otra actividad contraria a Derecho que lesione los intereses financieros de la Unión en el marco de un convenio o decisión de subvención, así como de un contrato que se refiera a una financiación de la Unión Europea. En el desarrollo de estos controles y verificaciones, el personal de la OLAF habrá de atender a la normativa aplicable en el Estado miembro afectado, salvo que el Derecho de la Unión establezca lo contrario, y con las garantías previstas en el Reglamento (UE, Euratom) n° 883/2013, garantías, estas últimas, que tienen como razón

⁸¹⁶ VISMARA, F., *ob. cit.*, pág. 86.

⁸¹⁷ Art. 2 del Reglamento (Euratom, CE) n° 2185/96 del Consejo de 11 de noviembre de 1996 relativo a los controles y verificaciones *in situ* que realiza la Comisión para la protección de los intereses financieros de las Comunidades Europeas contra los fraudes e irregularidades.

⁸¹⁸ El art. 3.1 del Reglamento (UE, Euratom) n° 883/2013 establece dos ámbitos de aplicación: por un lado, en referencia a los Estados miembros, remite al Reglamento (Euratom, CE) n° 2185/96 del Consejo de 11 de noviembre de 1996 relativo a los controles y verificaciones *in situ* que realiza la Comisión para la protección de los intereses financieros de las Comunidades Europeas contra los fraudes e irregularidades; y, por otro lado, en referencia a terceros países y también a los locales de organizaciones internacionales, remite a los correspondientes acuerdos de cooperación y asistencia mutua.

de ser que la investigación en curso se realice de modo objetivo e imparcial y respetando el principio de presunción de inocencia⁸¹⁹.

Las investigaciones se pueden iniciar por parte del Director General -en el supuesto de que exista una sospecha suficiente, pudiendo fundarse también en información que le haya sido suministrada por un tercero-, por parte de un Estado miembro que tenga la condición de interesado, o por parte de todo órgano, institución u organismo de la Unión. En todo caso, es el Director General quien decide⁸²⁰.

No existe una obligación jurídica que recaiga sobre los operadores económicos de permitir la entrada de los funcionarios comunitarios. Por tanto, en un primer momento, cuando los miembros de la OLAF que desarrollen la investigación lleguen al lugar, se hablaría más bien de invitar a los sujetos investigados a colaborar ofreciendo información sobre la actividad que desarrollan en cuanto operadores económicos. Ahora bien, en el momento en que exista la oposición por parte de esos operadores económicos de aportar la información, habrán de asistir al personal de la OLAF para que puedan llevar a término la misión. Estos miembros de la OLAF deberán cumplir, en cualquier caso, el Ordenamiento jurídico del Estado miembro interesado⁸²¹.

Es destacable la garantía procedimental de ofrecer a aquella persona interesada que vaya a incluirse en las conclusiones, en el momento en que se ha puesto fin a la investigación, la presentación de las observaciones que estime convenientes en relación a los hechos que le afecten⁸²².

Se finaliza este procedimiento con el informe de investigación, bajo la autoridad del Director General, en el que se expondrá la fundamentación jurídica, las fases en que se ha desarrollado el procedimiento, aquellos hechos que han sido probados con la calificación jurídica preliminar, qué incidencia financiera se estima, el respeto al conjunto

⁸¹⁹ VISMARA, F., *ob. cit.*, pág. 87.

⁸²⁰ Apartados 1 y 2 del art. 5 del Reglamento (UE, Euratom) n° 883/2013.

⁸²¹ FABIO, M., *ob. cit.*, pág. 776.

⁸²² VISMARA, F., *ob. cit.*, pág. 87.

de garantías procedimentales y las conclusiones⁸²³. Podrá ser acompañado de recomendaciones por parte del Director General sobre la pertinencia de adoptar o no medidas.

De igual forma que afirmábamos cuando se trataba la cooperación aduanera en párrafos pretéritos que la cooperación será eficaz cuando el resultado de ésta pueda ser utilizada como prueba, en este caso, esto es, en relación a las investigaciones que realiza la OLAF, su resultado será eficaz cuando tenga valor probatorio lo obtenido de sus investigaciones. Pues bien, es positivo que el Reglamento (UE, Euratom) n° 883/2013 establezca que el informe de investigación y las eventuales recomendaciones, es decir, los instrumentos en los que se plasma toda la investigación efectuada, son pruebas admisibles en procedimientos administrativos o procesos judiciales en el Estado miembro en que sea necesario que se utilicen, en igualdad de condiciones que los informes administrativos que redacten los inspectores de ese Estado miembro⁸²⁴. Por último, es reseñable que se prevea la cooperación de la OLAF tanto con Eurojust como con Europol⁸²⁵.

Ahora bien, la OLAF no solamente ejerce funciones de investigación, sino también otras: así, aporta la ayuda a los Estados miembros en el ámbito de la lucha contra el fraude que corresponde a la Comisión, se encarga de preparar los actos de la Unión en materia de investigaciones que tengan por fin la lucha contra el fraude y también es el interlocutor directo de las autoridades policiales y judiciales⁸²⁶.

2. La cooperación aduanera entre la Unión Europea y terceros países

⁸²³ Art. 11.1 del Reglamento (UE, Euratom) n° 883/2013.

⁸²⁴ VISMARA, F., *ob. cit.*, pág. 87.

⁸²⁵ Art. 13.1 del Reglamento (UE, Euratom) n° 883/2013.

⁸²⁶ Art. 2 de la Decisión de la Comisión de 28 de abril de 1999 por la que se crea la Oficina Europea de Lucha contra el Fraude.

2.1. Derecho Aduanero de la Unión Europea vs. Derecho Aduanero Internacional

Una vez estudiada la cooperación dentro de la Unión Europea, pasamos a analizar la cooperación entre Estados miembros de la Unión Europea con países que no forman parte de la Unión, esto es, con terceros países y territorios. Para ello, se abordarán los siguientes temas: en primer lugar, las organizaciones internacionales relevantes en el ámbito aduanero; después, los convenios jurídicos internacionales más destacables en sede aduanera; y, por último, las relaciones comerciales y aduaneras de la Unión Europea con terceros países a través de los acuerdos en esta materia.

Así, se procede a analizar una serie de aspectos aduaneros del Derecho Aduanero Internacional que incidirían, en mayor o menor grado, en el Derecho Aduanero de la Unión Europea. Este Derecho Aduanero Internacional estaría compuesto por el conjunto de disposiciones de rango legal y reglamentario relacionadas con la importación, exportación, tránsito, depósito de mercancías, administración y lucha contra aquellas materias cuya competencia recaiga sobre las aduanas, así como aquellas disposiciones que se dicten por parte de las autoridades aduaneras en el marco de sus competencias, todo ello desde una óptica supranacional, adaptando esta definición a aquella dada por la OMA para “Derecho Aduanero”⁸²⁷. Por su parte, en relación al Derecho Aduanero de la Unión Europea, valdría el concepto dado, pero desde la óptica comunitaria, es decir, sería la rama del Ordenamiento jurídico comunitario que aborda el funcionamiento de la aduana y la disciplina de los tributos que aplica.

Se suele distinguir entre el Derecho Internacional y el Derecho nacional⁸²⁸, por lo que, siguiendo este razonamiento, el Derecho de la Unión Europea, visto que está

⁸²⁷ OMA: *Glossary of international customs terms*, 2018, pág. 11. Disponible online: <http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/facilitation/instruments-and-tools/tools/glossary-of-international-customs-terms/glossary-of-international-customs-terms.pdf?db=web>

⁸²⁸ Acerca de la diferencia entre los conceptos de “Derecho nacional/interno”, “Derecho de la Unión Europea” y “Derecho Internacional”, *vid.* FERNÁNDEZ DE CASADEVANTE ROMANI, C.: “A modo

compuesto por un conjunto de normas que regulan un ente supranacional como es la Unión, quedaría integrado dentro del Derecho Internacional⁸²⁹. Sin embargo, no es menos cierto que la Unión Europea es una organización internacional con vocación de integración que ha ido adquiriendo cada vez más competencias⁸³⁰, ostentando una estructura que puede ser asemejada, perfectamente, a aquella que posee un Estado, y está regida por un Derecho propio, autónomo e independiente.

2.2. Organizaciones internacionales y convenios internacionales en materia aduanera

2.2.1. El papel fundamental de la Organización Mundial del Comercio y de la Organización Mundial de Aduanas

Dos son las organizaciones internacionales que merecerían ser destacadas en el ámbito aduanero que han contribuido, como se procede a ver, a una cooperación entre las Administraciones de los países que son miembros de éstas: la OMC y la OMA.

Comenzando por la OMC, tiene su origen en el GATT, que sería el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio por sus siglas en inglés, firmado en 1947 y que entró en vigor en 1948. Una de las causas que provocó la II Guerra Mundial fue el proteccionismo económico que se implantó en el panorama internacional, por lo que un grupo de países comenzaron a efectuar negociaciones con la finalidad de conseguir el

de introducción”, en FERNÁNDEZ DE CASADEVANTE ROMANI, C. (Coord.): *Nociones básicas de Derecho de la Unión Europea*, cit., págs. 19 y ss.

⁸²⁹ LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: “Trends and sources of international taxation”, en *Cuadernos de Derecho Transnacional*, vol. 11, núm. 1, 2019, pág. 445.

⁸³⁰ IGLESIAS BERLANGA, M.: “Tema 4. Competencias”, en SÁNCHEZ, V. M. (Dir.): *Derecho de la Unión Europea*, cit., págs. 37 y 38.

paso a una política liberalizadora desde el punto de vista del comercio⁸³¹. Este paso se plasmó en el GATT, que estaba fundamentado en tres pilares: la reducción y la consolidación de los derechos aduaneros, la reducción de toda barrera al comercio internacional y la eliminación de los tratamientos discriminatorios. Se trataba de un acuerdo que contaba con una estructura institucional mínima y cuyo funcionamiento se ha basado, tradicionalmente, en la celebración de las denominadas “Rondas”⁸³². En particular, se ha de destacar, de entre el conjunto de Rondas que han existido, la Ronda de Uruguay, en la cual se firmó el Acta de Marrakech en 1994, que dio lugar al nacimiento de la OMC en 1995.

Ahora bien, la creación de la OMC como organización internacional trajo consigo la sustitución del GATT, pudiendo ser calificada esta última, antes del surgimiento de la OMC en 1995, como una organización informal. Sin embargo, aunque no exista ya el GATT como organización, sí que está en vigor el GATT como tratado general, el cual ha sido modificado por las sucesivas Rondas⁸³³. El GATT se tratará en el siguiente subapartado, dado que es su situación lógica porque es el apartado que aborda los convenios internacionales en materia aduanera.

Así las cosas, la OMC tiene personalidad jurídica y puede ser asimilada a otros organismos, como el Banco Central Europeo o el Fondo Monetario Internacional⁸³⁴. Está compuesta por un total de 164 miembros⁸³⁵. Como organización internacional, ostenta un entramado institucional, pudiendo señalarse por su relevancia la Conferencia Ministerial, el Consejo General y el Órgano de Solución de Diferencias: por una parte, la Conferencia Ministerial está compuesta por el conjunto de miembros de la OMC, es decir, por Estados y también por uniones aduaneras, como es el caso del contexto en que se enmarca esta

⁸³¹ FALCÓN Y TELLA, R. y PULIDO GUERRA, E., *ob. cit.*, pág. 22.

⁸³² ESPLUGUES MOTA, C.: “Estructura institucional del comercio internacional”, en ESPLUGUES MOTA, C. (Dir.): *Derecho del Comercio Internacional*, 8ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2017, págs. 44 y 45.

⁸³³ FALCÓN Y TELLA, R. y PULIDO GUERRA, E., *ob. cit.*, pág. 24.

⁸³⁴ FABIO, M., *ob. cit.*, pág. 5.

⁸³⁵ Página web oficial de la OMC. Disponible en https://www.wto.org/spanish/thewto_s/whatis_s/tif_s/org6_s.htm

Tesis Doctoral -son miembros de la OMC tanto la Unión Europea como los Estados miembros de la Unión-; el Consejo General, que actúa en representación de la Conferencia Ministerial, tiene también representación de todos los miembros, siendo éstos, generalmente, embajadores; y, por último, el Órgano de Solución de Diferencias, que sería la institución anteriormente mencionada, el Consejo General, pero revestido de una forma distinta, compuesto por el conjunto de miembros.

En cuanto a los actos que dicta la OMC, son acuerdos y tratados que se adoptan entre los miembros de esta organización internacional. Es más, podría incluso afirmarse que las bases del comercio internacional se han fijado en el seno de la OMC. Ahora bien, también puede establecer sanciones a través del Órgano de Solución de Diferencias en el caso de un miembro no cumpla con una resolución⁸³⁶.

Pasando ahora a analizar la OMA, es una organización internacional que persigue uniformar y simplificar los procedimientos aduaneros elaborando normas y estándares comunes. Sus orígenes están unidos al Consejo de Cooperación Aduanera, que nació mediante el Convenio constitutivo del Consejo de Cooperación Aduanera, firmado en 1950 y que entró en vigor en 1952, Consejo que pasó a llamarse OMA en 1994⁸³⁷.

La OMA está formada por 183 miembros. Además, esta organización internacional tiene competencias en asuntos aduaneros, siendo éste el motivo por el que se autoerige en la voz de lo que ha denominado “comunidad aduanera internacional”⁸³⁸. La Unión Europea y sus Estados miembros son miembros de la OMA⁸³⁹.

En cuanto a su estructura institucional, el Consejo es el órgano de gobierno de esta organización internacional que depende del Secretariado -compuesto por más de un

⁸³⁶ FALCÓN Y TELLA, R. y PULIDO GUERRA, E., *ob. cit.*, págs. 24 y 25.

⁸³⁷ VISMARA, F., *ob. cit.*, pág. 25.

⁸³⁸ Página web oficial de la OMA. Disponible en: <http://www.wcoomd.org/en/aboutus/what-is-the-wco/discover-the-wco.aspx>

⁸³⁹ OMA: *List of WCO Members*, 2019, págs. 3 y 4. Disponible en: <http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/about-us/wco-members/list-of-members-with-membership-date.pdf?db=web>

centenar de funcionarios y expertos internacionales- y de comités técnicos para el cumplimiento de su labor⁸⁴⁰.

Por lo que respecta a los actos que pueden emanar de la OMA, éstos son los acuerdos, las recomendaciones, las declaraciones y las resoluciones. Sin embargo, estos actos ostentan una naturaleza predominantemente técnica, carentes de valor normativo. Ahora bien, esto no quiere decir que sean actos sin ninguna importancia; piénsese la relevancia en materia interpretativa de las partidas arancelarias que tienen las notas explicativas, como bien señala el TJUE, en el ámbito de la Nomenclatura Combinada, por parte de la Comisión, y del Sistema Armonizado, por parte de la OMA⁸⁴¹. En consecuencia, el TJUE está otorgando autoridad en el Derecho de la Unión Europea.

Ambas organizaciones internacionales, la OMC y la OMA, actúan en colaboración en materia aduanera, como la facilitación del comercio, la asistencia técnica con respecto a la valoración en aduana o las normas de origen⁸⁴².

2.2.2. Los principales convenios internacionales en materia aduanera

A continuación, se propone analizar aquellos convenios internacionales que son más relevantes con respecto al fondo del Derecho Aduanero Internacional y que encuentran su aplicación también en la Unión Europea; en concreto, se van a abordar los siguientes: el GATT; el Convenio Internacional para la Simplificación y Armonización de los Regímenes Aduaneros de la OMA; el Convenio Internacional del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías; y el Marco SAFE.

⁸⁴⁰ FABIO, M., *ob. cit.*, pág. 44.

⁸⁴¹ VISMARA, F., *ob. cit.*, pág. 26.

⁸⁴² Página web oficial de la OMC. Disponible en:
https://www.wto.org/spanish/thewto_s/coher_s/wto_wco_s.htm

Comenzando por el GATT, como se señaló *supra*, es un acuerdo internacional que funciona mediante la realización de las denominadas Rondas. El primer acuerdo es el GATT de 1947. Posteriormente, se han llevado a término distintas Rondas, pero la más importante es la Ronda de Uruguay (1986-1994), donde se alcanzaron distintos acuerdos, materializados en la llamada Acta de Marrakech de 1994, a través de la cual se creó la OMC y se adoptó el GATT de 1994⁸⁴³.

Merecen ser destacadas dos posiciones de autores relevantes en referencia a la distinción entre el GATT de 1947 y el GATT de 1994 que podrían parecer contradictorias entre sí *a priori*: de una parte, FALCÓN Y TELLÁ y PULIDO GUERRA defienden que el GATT de 1994 no es un texto refundido del GATT de 1947 que lo derogue, sino que hay que diferenciar entre el GATT de 1947, que es el Acuerdo constituido inicialmente con las modificaciones de las rondas que tuvieron lugar después hasta la Ronda de Uruguay, y el GATT de 1994, que hace referencia a los puntos modificados en la citada Ronda de Uruguay⁸⁴⁴; por su parte, FABIO afirma que el GATT de 1994 no recoge solamente las modificaciones o las partes que se completan al GATT de 1947, sino que también contempla tanto el contenido del GATT de 1947 como todos aquellos instrumentos jurídicos que se adoptaron antes de 1994⁸⁴⁵. Pues bien, el Acta de Marrakech de 1994, por la que se funda la OMC, establece en el apartado 4 de su art. II que el GATT de 1947 y el GATT de 1994 son dos acuerdos jurídicamente distintos; es más, piénsese que el GATT de 1994 es el Anexo 1A del Acta de Marrakech. Además, el primer punto del GATT de 1994 afirma que lo dispuesto en el GATT de 1947 estará comprendido en el GATT de 1994⁸⁴⁶.

En cuanto al contenido del Acta de Marrakech de 1994, está compuesta por la Declaración de Marrakech de 15 de abril de 1994, el Acta Final, el Acuerdo por el que se establece la Organización Mundial del Comercio y los Anexos. En los Anexos, destacan

⁸⁴³ ESPLUGUES MOTA, C., *ob. cit.*, págs. 44 y 45.

⁸⁴⁴ FALCÓN Y TELLÁ, R. y PULIDO GUERRA, E., *ob. cit.*, pág. 24.

⁸⁴⁵ FABIO, M., *ob. cit.*, pág. 4.

⁸⁴⁶ Los Acuerdos de la Ronda de Uruguay están disponibles en la página web oficial de la OMC: https://www.wto.org/spanish/docs_s/legal_s/legal_s.htm

el GATT de 1994 -Anexo 1A-; el Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios -Anexo 1B-; el Acuerdo sobre los Aspectos de los Derechos de Propiedad Intelectual relacionados con el Comercio y el Acuerdo sobre los ADPIC modificado -Anexo 1C-; y el Entendimiento sobre Solución de Diferencias -Anexo 2-⁸⁴⁷.

En el GATT de 1947 se establecían dos principios fundamentales que también recoge el GATT de 1994: el trato general de la Nación más favorecida y el trato nacional en materia de tributación y de reglamentación interiores. Comenzando por el principio de trato general de la Nación más favorecida, gracias a éste ningún miembro de la OMC podrá conceder a las mercancías de cualquier otro miembro un trato menos favorable que el trato que otorga a bienes que sean similares de otro país; por tanto, se prohíbe la discriminación de productos. Pasando al principio de trato nacional en materia de tributación y de reglamentación interiores, los miembros de la OMC no pueden tener un trato menos beneficioso a los productos de otros miembros respecto a los productos nacionales desde el punto de vista fiscal y normativo⁸⁴⁸.

Estos dos principios forman parte del Ordenamiento jurídico de la Unión Europea, dado que la Unión ha ratificado tanto el Acuerdo constitutivo de la OMC como el resto de acuerdos que forman parte de los Anexos del Acta de Marrakech de 1994, entre los que se encuentran, como se ha afirmado, el GATT de 1994⁸⁴⁹.

Además, también se han incorporado al Derecho de la Unión Europea otros principios adoptados en el Anexo I de los Acuerdos de la Ronda de Uruguay, esto es, del Acta de Marrakech de 1994, que ya han sido tratados en esta Tesis Doctoral, interesándonos los siguientes cinco acuerdos:

En primer lugar, con el Acuerdo relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 se pretende que, cuando se traten de derechos *ad valorem*, debería establecerse de forma prioritaria el valor

⁸⁴⁷ ESPLUGUES MOTA, C., *ob. cit.*, págs. 45 y 46.

⁸⁴⁸ FABIO, M., *ob. cit.*, págs. 4 y 5.

⁸⁴⁹ VISMARA, F., *ob. cit.*, pág. 24.

de la transacción y, en los supuestos en que no sea posible, se establecen otros cinco métodos de cálculo.

Para evitar el fraude, con el Acuerdo sobre inspección previa a la expedición establece que son de aplicación las reglas del GATT a la verificación de las mercancías que se van a importar en materia de calidad, cantidad, precio y/o clasificación que realizan empresas privadas.

El Acuerdo sobre normas de origen tiene como objetivo armonizar las reglas de origen no preferencial para que se apliquen los mismos criterios por parte de todos los miembros de la OMC, no pudiendo ocasionar restricción, distorsión o perturbación del comercio internacional, ni ser extremadamente rígidas. El Comité Técnico de Normas de Origen de la OMC y un comité técnico de la OMA serán los encargados de realizar la labor de armonización de las normas de origen.

El Acuerdo sobre procedimientos para el trámite de licencias de importación pretende simplificar los procedimientos que tienen como finalidad el otorgamiento de las licencias de importación en los que se exige la presentación de una solicitud al órgano administrativo competente para importar una mercancía al territorio aduanero del miembro importador⁸⁵⁰.

Otro fundamental es el Acuerdo de facilitación del comercio, que persigue que los procedimientos aduaneros no constituyan un obstáculo al libre intercambio de mercancías en el plano internacional. Piénsese que no existía hasta el momento una regulación jurídica prevista por la OMC que abordase aspectos de tramitación aduanera o de aspectos formales de la documentación a presentar. Se trataba de una cuestión muy importante dado el incremento del tráfico internacional de mercancías⁸⁵¹.

En relación a la cooperación aduanera, ésta se aborda en el art. 12 de este Acuerdo de facilitación del comercio. Se pretende, de un lado, el intercambio de información, y, de otro lado, la cooperación en ámbito técnico, de asistencia y apoyo. En este precepto se establecen los siguientes aspectos que se retienen más relevantes: la forma -previa solicitud- y el contenido de la solicitud de intercambio de información; la necesidad de

⁸⁵⁰ FABIO, M., *ob. cit.*, págs. 6 a 8.

⁸⁵¹ JURADO BORREGO, M. P., *ob. cit.*, págs. 2 y 3 (versión online).

verificación de la declaración de importación o exportación de que se trate, así como el resto de documentación; el cumplimiento de los principios de protección y de confidencialidad; y la obligación de facilitación de información por parte del Estado requerido, además de los supuestos de aplazamiento y denegación de una solicitud, y de limitaciones.

El segundo convenio internacional en materia aduanera que se procede a analizar es el Convenio Internacional para la Simplificación y Armonización de los Regímenes Aduaneros de la OMA, también conocido como Convenio de Kioto Revisado. Mediante el citado Convenio, las partes han de simplificar y armonizar los regímenes aduaneros, incluso pueden facilitar una mayor simplificación y armonización que las derivadas de este instrumento jurídico. La Unión Europea es parte del Convenio de Kioto Revisado, por lo que es de aplicación en el Ordenamiento jurídico comunitario⁸⁵².

Los objetivos que rigen este Convenio de la OMA son: evitar cualquier traba al comercio internacional que pudiese ocasionarse como consecuencia de las diferencias en los regímenes aduaneros y las prácticas de los países; amoldarse a las necesidades tanto del comercio internacional como de las aduanas con la finalidad de conseguir la facilitación, la simplificación y la armonización de los regímenes y prácticas aduaneros; fijar normas apropiadas en materia de controles aduaneros; y la adecuación de las aduanas a los cambios de la actividad empresarial y de las técnicas y los métodos de la Administración⁸⁵³.

Una de las cuestiones fundamentales es, como se ha señalado, la adaptación de la normativa reguladora del comercio internacional a la nueva realidad. Piénsese que el Convenio de Kioto originario es de 1974, y la revisión se llevó a cabo en 1999⁸⁵⁴. En ese periodo de tiempo, hubo una irrupción de las nuevas tecnologías informáticas que conllevó cambios en la manera en que se producía las relaciones entre sujetos para el

⁸⁵² VISMARA, F., *ob. cit.*, págs. 26 y 27.

⁸⁵³ Éstos son los objetivos que se fijan en la Decisión del Consejo de 17 de marzo de 2003 relativa a la adhesión de la Comunidad Europea al Protocolo de Enmienda del Convenio Internacional para la Simplificación y Armonización de los Regímenes Aduaneros (Convenio de Kioto) (2003/231/CE).

⁸⁵⁴ FABIO, M., *ob. cit.*, pág. 6.

intercambio de mercancías, debiéndose adaptar también las Administraciones aduaneras de los Estados.

El Convenio de Kioto revisado trata aspectos muy diversos, además de relevantes, del Derecho Aduanero Internacional, como la liquidación de los tributos aduaneros, el pago y la garantía de la deuda aduanera, las reglas de origen de las mercancías, los controles aduaneros y otros aspectos relacionados con los procedimientos aduaneros⁸⁵⁵.

Para la facilitación del objetivo de que se cumpla el contenido del Convenio, se prevé la creación del Comité de Gestión. Así, se puede resumir su actuación de la siguiente forma: examina la efectividad del cumplimiento del articulado del Convenio, asegura que exista una aplicación uniforme, puede realizar recomendaciones a las partes del citado instrumento jurídico y revisa y actualiza las directrices⁸⁵⁶.

La norma 6.7 del Anexo General proclama como principio la asistencia mutua entre Administraciones aduaneras para la facilitación de los controles aduaneros. Para ello, también se fomenta celebrar acuerdos en los que se establezca cómo se van a asistir las Administraciones aduaneras de las partes implicadas en esos acuerdos.

Ahora bien, el Convenio de Kioto Revisado de la OMA guarda una notable similitud con respecto al Acuerdo de Facilitación del Comercio de la OMC -que se encuentra en el Anexo 1A del Acta de Marrakech de 1994-. Pues bien, ambos textos jurídicos internacionales prevén instrumentos jurídicos en la misma línea. Sin embargo, el Acuerdo sobre la Facilitación del Comercio es más reciente en el tiempo que el Convenio de Kioto Revisado, por lo que tiene una impronta más actual al tener en cuenta la evolución de las tecnologías y de las prácticas aduaneras en la esfera internacional. Tanto el Convenio de Kioto Revisado como el Acuerdo de Facilitación del Comercio, aunque contengan preceptos de contenido muy similar, son complementarios e, incluso, compatibles⁸⁵⁷.

⁸⁵⁵ VISMARA, F., *ob. cit.*, págs. 26 a 28.

⁸⁵⁶ Art. 6 del Apéndice I del Anexo I de la Decisión del Consejo de 17 de marzo de 2003 relativa a la adhesión de la Comunidad Europea al Protocolo de Enmienda del Convenio Internacional para la Simplificación y Armonización de los Regímenes Aduaneros (Convenio de Kioto) (2003/231/CE).

⁸⁵⁷ JURADO BORREGO, M. P., *ob. cit.*, pág. 3 (versión online).

El tercer convenio internacional que hemos retenido relevante en el Derecho Aduanero es el Convenio Internacional del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías, que forma parte del Derecho de la Unión Europea⁸⁵⁸. Este Convenio tiene como objetivo la reducción de los gastos que sean consecuencia de la atribución a las mercancías de una designación, una clasificación y un código nuevos cuando se pasa de un sistema a otro, ya que cada país podría establecer un sistema de clasificación de mercancías distinto en el plano internacional. Este Convenio se torna, así, también en esencial para la facilitación del comercio internacional⁸⁵⁹.

El Sistema Armonizado es la nomenclatura que comprende las partidas, las subpartidas, los códigos numéricos, las Notas de las secciones, capítulos y subpartidas y las Reglas generales para interpretar este Sistema establecidas en el Anexo del Convenio que se aborda. Por su parte, la nomenclatura arancelaria es aquella nomenclatura que establece una parte del Convenio para percibir los derechos aduaneros de importación⁸⁶⁰.

Se establece la creación del Comité del Sistema Armonizado, en el que están representadas las partes adheridas al Convenio, que gestiona la OMA. De entre sus varias funciones, se pueden señalar, por una parte, la redacción de notas explicativas, criterios de clasificación y demás criterios o la formulación de recomendaciones utilizados para interpretar y aplicar el Sistema Armonizado, y, por otra parte, proporcionar información, de oficio o a instancia, o consejos sobre la clasificación de mercancías en el Sistema Armonizado⁸⁶¹.

La última referencia es el Marco SAFE de la OMA, cuyos elementos básicos son la armonización de los requisitos de la información que se envía telemáticamente, una gestión del riesgo que tenga muy en cuenta las amenazas de seguridad, el uso de equipos

⁸⁵⁸ Decisión 87/369/CEE del Consejo de 7 de abril de 1987 relativa a la celebración del Convenio Internacional del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías, así como de su Protocolo de enmienda.

⁸⁵⁹ VISMARA, F., *ob. cit.*, págs. 28 y 29.

⁸⁶⁰ Art. 1 del Convenio Internacional del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías.

⁸⁶¹ VISMARA, F., *ob. cit.*, pág. 29.

que no sean intrusivos para la inspección de carga -como los rayos X a gran escala- y que las aduanas han de proponer beneficios para aquellas empresas que den cumplimiento a las normas de seguridad de la cadena logística y a las mejores prácticas.

Este Marco SAFE se basa en tres pilares: los acuerdos de la red Aduanas-Aduanas, las asociaciones Aduanas-Empresas y la cooperación Aduanas-otras autoridades públicas nacionales e internacionales. Nos interesaría destacar el pilar Aduanas-Aduanas gracias al cual se establece que ha de existir una circulación fluida de los bienes mediante cadenas de suministro internacionales seguras⁸⁶².

2.3. Las relaciones comerciales y aduaneras entre la Unión Europea y terceros países

2.3.1. Acuerdos comerciales

Resulta muy útil la clasificación de los mecanismos de integración económica que realizan FALCÓN Y TELLA y PULIDO GUERRA. Un mecanismo de integración económica puede ser definido como aquel acuerdo suscrito entre dos o más partes que establece un régimen comercial más favorable que el régimen que es consecuencia de la aplicación de las reglas del comercio internacional de no discriminación, reducción de obstáculos y consolidación de compromisos.

Así, atendiendo al nivel de integración económica acordado, estos autores distinguen, de menos a más integración, entre acuerdos preferenciales, acuerdos de libre comercio, uniones aduaneras, uniones monetarias, mercados comunes y mercados únicos: a) en los acuerdos preferenciales se reducen los tributos aduaneros e incluso se prevén franquicias aduaneras con respecto a mercancías que tienen un origen en un determinado territorio, aspecto, este último, que se permite, a pesar de que sea una violación del

⁸⁶² OMA: *Marco de norma SAFE*, edición 2018, págs. 2, 3, 6 y 7. Disponible online: <http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/es/pdf/topics/facilitation/instruments-and-tools/tools/safe-package/safe-framework.PDF?la=en>

principio de Nación más favorecida plasmado en el GATT, porque se realiza exclusivamente con Estados en vías de desarrollo; b) mediante los acuerdos de libre comercio se permite el intercambio de mercancías sin que se apliquen los tributos aduaneros o se aplican de forma reducida; c) las uniones aduaneras son zonas de libre comercio con políticas de naturaleza económica y comercial, con un arancel aduanero común con respecto a terceros países; d) en las uniones monetarias existe una moneda común entre los integrantes de las mismas; e) los mercados comunes son uniones aduaneras en los que los bienes y servicios compiten sin que exista discriminación entre ellos y encontrándose en igualdad de condiciones, evitándose cualquier tributo de un Estado miembro que pueda discriminar un producto no nacional del mismo proveniente de otro Estado miembro o que tienda a proteger de manera indirecta la producción nacional; y f) el mercado interior es un mercado común sin fronteras físicas que sean una barrera al comercio de mercancías de los Estados miembros de ese mercado interior⁸⁶³.

Circunscribiéndonos a la Unión Europea, atendiendo al art. 217 del TFUE, ésta tiene competencia en la celebración de acuerdos, con uno o varios Estados o con organizaciones internacionales, para establecer una asociación de la que se deriven derechos y obligaciones recíprocos, acciones comunes y procedimientos particulares. Además, del art. 207 del mismo Tratado se desprende que es competencia exclusiva de la Unión la política comercial común.

En cuanto a la tipología de acuerdos de libre comercio, no existe un único tipo, sino que van a tener un contenido distinto según el fin o los fines que se persigan y las capacidades de la otra parte o de las otras partes. Tampoco encontramos una clasificación unívoca de tipos de acuerdos de libre comercio⁸⁶⁴.

La Comisión hace referencia a “Acuerdos de Libre Comercio” como categoría genérica y, posteriormente, establece las siguientes categorías: acuerdos de libre comercio de primera generación, nueva generación de acuerdos de libre comercio, zonas

⁸⁶³ FALCÓN Y TELLA, R. y PULIDO GUERRA, E., *ob. cit.*, págs. 349 a 353.

⁸⁶⁴ COMISIÓN EUROPEA, *Comprender las políticas de la Unión Europea. El libre comercio es una fuente de crecimiento económico*, Oficina de Publicaciones de la Unión Europea, Luxemburgo, 2016, pág. 9. Disponible online en: <https://op.europa.eu/fr/publication-detail/-/publication/52ba8967-cb06-4b1a-83d3-449f532c99d5/language-es/format-PDF>

de libre comercio de alcance amplio y profundo y acuerdos de asociación económica. Antes de abordar cada acuerdo, es necesario subrayar que la Comisión, en los Informes que ha realizado en 2017, 2018 y 2019, abordaba cada tipo de acuerdo de libre comercio en un punto independiente. En el último Informe de 2020, sin embargo, aborda los acuerdos que analiza en un único punto que ha decidido dividir por regiones; ahora bien, sigue empleando los mismos términos y manteniendo las mismas denominaciones de los acuerdos. Se ha cambiado la metodología, pero se mantiene la categorización de los acuerdos de libre comercio⁸⁶⁵.

Los acuerdos de libre comercio de primera generación tenían como contenido, exclusivamente, el intercambio de bienes. Se está estudiando que se conviertan en acuerdos de libre comercio de alcance amplio para adaptarlos a las nuevas realidades del comercio internacional. Aquí se incluyen también las zonas de libre comercio, como el Espacio Económico Europeo, y las uniones aduaneras, como la de la Unión Europea y Turquía.

La nueva generación de acuerdos de libre comercio se correspondería con aquellos acuerdos de libre comercio que han sido negociados después del año 2006, fecha en la que la Comisión mostró su intención de negociar acuerdos más exhaustivos.

Las zonas de libre comercio de alcance amplio y profundo pueden ser consideradas como el pilar económico de los acuerdos de asociación. Estos últimos reducen o eliminan los derechos de aduanas y aprueban ámbitos de cooperación y coordinación política, por lo que no se circunscriben al ámbito estricto del comercio

⁸⁶⁵ En este sentido, *vid.* COMISIÓN EUROPEA, Informe de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones sobre la aplicación de los Acuerdos de Libre Comercio, 1 de enero de 2016 – 31 de diciembre de 2016, COM (2017) 654 final; COMISIÓN EUROPEA, Informe de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones sobre la aplicación de los Acuerdos de Libre Comercio, 1 de enero de 2017 – 31 de diciembre de 2017, COM (2018) 728 final; COMISIÓN EUROPEA, Informe de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones sobre la aplicación de los Acuerdos de Libre Comercio, 1 de enero de 2018 – 31 de diciembre de 2018, COM (2019) 455 final; y COMISIÓN EUROPEA, Informe de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones sobre la aplicación de los Acuerdos de Libre Comercio, 1 de enero de 2019 – 31 de diciembre de 2019, COM (2020) 705 final.

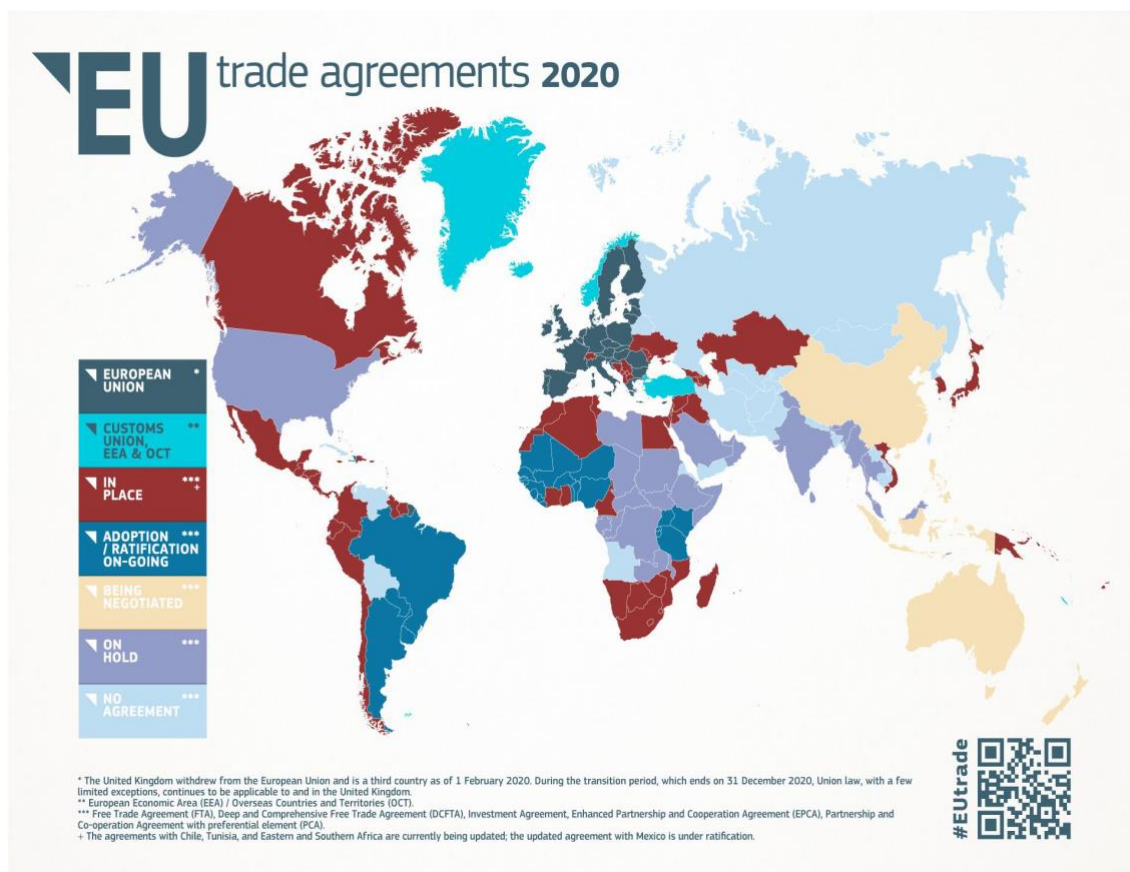
internacional, sino que tratan de entablar también lazos políticos. Con las zonas de libre comercio de alcance amplio y profundo que firma la Unión Europea se persigue que la otra parte se integre gradualmente en el mercado interior de la Unión gracias a la aproximación de la legislación de esta otra parte a lo previsto por el Derecho de la Unión Europea en sede de comercio⁸⁶⁶.

Los acuerdos de asociación económica que ha firmado la Unión es con países de África, el Caribe y el Pacífico tienen los siguientes aspectos en común: a) se establece para estos últimos países franquicias de derechos de aduanas y que puedan acceder sin existencia de contingentes a la totalidad de las mercancías de forma inmediata, mientras que no se prevé lo mismo para los Estados miembros de la Unión Europea, ya que se han comprometido a liberalizar alrededor del 80% de su comercio entre 15 y 20 años; b) se fijan normas de origen y medidas de salvaguardias especiales, y c) tienen como objetivo el desarrollo de las regiones implicadas, de ahí que se establezcas medidas favorables para los países de África, el Caribe y el Pacífico⁸⁶⁷.

⁸⁶⁶ COMISIÓN EUROPEA, Informe de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones sobre la aplicación de los Acuerdos de Libre Comercio, 1 de enero de 2016 – 31 de diciembre de 2016, COM (2017) 654 final, págs. 7, 14 y 23.

⁸⁶⁷ COMISIÓN EUROPEA, Informe de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones sobre la aplicación de los Acuerdos de Libre Comercio, 1 de enero de 2017 – 31 de diciembre de 2017, COM (2018) 728 final, pág. 38.

Figura 3. Acuerdos de Libre Comercio de la Unión Europea en 2020.



Fuente: Comisión Europea⁸⁶⁸.

2.3.2. Acuerdos y protocolos en materia de cooperación y asistencia mutua aduanera

Además de los acuerdos comerciales que suscribe la Unión Europea con terceros países, también firma acuerdos y protocolos sobre cooperación y asistencia mutua entre

⁸⁶⁸ Disponible online: https://trade.ec.europa.eu/doclib/docs/2020/december/tradoc_159174.pdf

Administraciones aduaneras, dado que, si bien se expuso anteriormente la importancia del intercambio de información y demás instrumentos en el ámbito de la Unión, el mismo razonamiento es aplicable para el resto de países con relaciones comerciales, dado que permiten la coordinación y distribución eficaz de los recursos y las acciones para la facilitación del comercio legítimo⁸⁶⁹.

Los estándares generales o pilares de la cooperación y asistencia mutua aduanera se han establecido tradicionalmente por la OMA. En la actualidad, todavía se cita uno de los primeros trabajos de esta organización internacional, la *Recomendación del Consejo de Cooperación Aduanera sobre Asistencia Mutua Administrativa del 5 de diciembre de 1953*. Tal es así, que los acuerdos de cooperación y asistencia mutua aduaneros entre la Unión Europea y terceros países que están en vigor siguen citando esta Recomendación mayoritariamente⁸⁷⁰.

Se realizará la siguiente clasificación en función del contenido específico de los acuerdos de cooperación aduanera que ha suscrito la Unión con terceros países: por un lado, se abordarán los acuerdos y protocolos de cooperación y asistencia mutua en ámbito aduanero de contenido genérico, y, por otro lado, acuerdos de cooperación en materias determinadas.

Comenzando por los acuerdos de tipo genérico, la Unión Europea tiene suscritos acuerdos de cooperación y asistencia mutua en materia aduanera con Hong Kong, Nueva Zelanda, China, India, Canadá, Japón, Corea del Sur y Estados Unidos de América⁸⁷¹. Estos acuerdos tienen una estructura muy similar, distinguiendo entre cooperación y asistencia mutua y tratándose en títulos distintos.

La cooperación aduanera comprende todo elemento que esté relacionado con la aplicación de la normativa aduanera, abordándose de forma específica tres ámbitos como son la simplificación y armonización de los procedimientos aduaneros, el intercambio de personal y la informatización. Estos ámbitos pueden aparecer descritos de formas distintas, en función de cómo se prefiera clasificar, pues el que se acaba de citar es el

⁸⁶⁹ FERNÁNDEZ ROZAS, J. C., *ob. cit.*, pág. 9.

⁸⁷⁰ ABAD CARRASCO, M. V., *ob. cit.*, pág. 6.

⁸⁷¹ Disponible online en EUR-Lex: <https://eur-lex.europa.eu/summary/chapter/1210.html>

empleado por el acuerdo con Canadá, pudiendo también encontrarse acuerdos en los que se distinga entre cooperación en regímenes aduaneros y asistencia/cooperación técnica - como es el caso de los acuerdos con Hong Kong y con China- o simplemente abordándose en un solo artículo -como es el caso del acuerdo con Corea del Sur-.

La asistencia mutua hace referencia al intercambio de información que han de prestarse las partes del acuerdo con las finalidades de la aplicación correcta de la normativa aduanera y de prevención, investigación y represión de cualquier acto que viole la citada legislación.

Este último aspecto, el de la asistencia mutua en materia aduanera, es en el que nos centraremos por su importancia. Esta relevancia se muestra en que no solamente se plasma en acuerdos, sino también en protocolos que forman parte de acuerdos más amplios, puesto que la gran mayoría de acuerdos económicos que tiene suscritos la Unión Europea y sus Estados miembros con terceros países que son sus socios comerciales tienen protocolos -también anexos o, incluso, entendimientos- que abordan la asistencia mutua entre sus Administraciones aduaneras.

En cuanto al contenido de estos acuerdos y protocolos en sede de asistencia mutua aduanera, se distingue entre asistencia previa solicitud y asistencia espontánea, estableciéndose la forma y el contenido de la solicitud, así como su tramitación, cómo se deberá transmitir la información, las excepciones a la obligación de prestar asistencia, la confidencialidad, el papel de los expertos y de los testigos, las obligaciones de los funcionarios y los gastos.

Además, prevén tanto la creación de comités en relación al establecimiento de consultas que contengan una controversia o a un litigio sobre cómo se ha de interpretar, o también se pueden crear con el objeto de velar por el buen funcionamiento y puesta en práctica del acuerdo de cooperación y de asistencia mutua de que se trate.

Una vez vistos tanto los acuerdos como los protocolos que hemos denominado genéricos desde el punto de vista de su contenido, pasamos a los acuerdos sobre cooperación aduanera en asuntos determinados. Deben destacarse los siguientes acuerdos:

El Acuerdo de Asociación Voluntaria entre la Unión Europea y Vietnam sobre la aplicación de las leyes, la gobernanza y el comercio forestales, que pretende que la

producción de madera y sus productos derivados se realice de forma legal, debiendo mencionar el *Reglamento (CE) n° 2173/2005 relativo al establecimiento de un sistema de licencias FLEGT aplicable a las importaciones de madera*, que persigue la misma finalidad.

El *Convenio relativo a un régimen común de tránsito*, mediante el cual se crea una base jurídica que regula cuáles son las obligaciones que han de cumplir tanto los comerciantes como las autoridades aduaneras para el tránsito aduanero de mercancías entre las partes firmantes de este Convenio, que son los Estados miembros de la Unión Europea, Islandia, la antigua República Yugoslava de Macedonia, Noruega, Serbia, Suiza y Turquía.

El *Convenio regional sobre normas de origen preferenciales paneuromediterráneas* persigue que se puedan beneficiar de unas normas comunes de origen y de un tratamiento aduanero preferencial los Estados que son parte de este acuerdo internacional. Además de la Unión Europea, las otras partes que son contratantes son Islandia, Liechtenstein, Noruega, Suiza, Argelia, Egipto, Israel, Jordania, Líbano, Marruecos, la Autoridad Palestina, Siria, Túnez, Turquía, las Islas Feroe, Bosnia y Herzegovina, Croacia, la antigua República Yugoslava de Macedonia, Albania, Montenegro, Serbia, Kosovo, la República de Moldavia, Georgia y Ucrania.

El *Acuerdo entre la Comunidad Europea y los Estados Unidos de América sobre la intensificación y ampliación del Acuerdo sobre cooperación y asistencia mutua en materia aduanera para incluir la cooperación en relación con la seguridad de los contenedores y cuestiones conexas* tiene como objetivo ahondar más aún en la cooperación entre las autoridades aduaneras de la Unión Europea y los Estados Unidos de América tratando de garantizar que aquellos controles que se realizan en la aduana tengan en consideración las cuestiones de seguridad.

La Comisión se ha propuesto revisar los acuerdos de cooperación aduanera que tiene suscritos la Unión Europea con socios comerciales importantes, señalando de forma específica y particular a China. Así, comienza con el gigante asiático por el importante tráfico de mercancías que existe entre ambos y, en concreto, por el fuerte repunte del comercio electrónico. Para el resto de socios comerciales, se propone en el marco de un análisis global del sistema de cooperación y asistencia mutua aduanera. Todo lo anterior

redundará en las economías de los Estados miembros de la Unión al permitir una mejora en las exportaciones de sus productos a otros socios comerciales⁸⁷².

2.3.3. Listado de acuerdos comerciales y de acuerdos y protocolos en materia de asistencia mutua aduanera en vigor

Como se comentó anteriormente, no existe una tipología específica de acuerdos de libre comercio. Si bien atendimos a la clasificación de estos acuerdos en cuatro categorías, se propone mostrar cuáles son los acuerdos económicos que están en vigor en la actualidad a través del nombre que las partes les han querido otorgar. En función de lo anterior, nos encontramos con hasta 16 tipos distintos. Por lo que respecta a la asistencia mutua aduanera, se ha pretendido señalar el medio a través del cual se ha introducido.

<i>TIPO DE ACUERDO ECONÓMICO</i>	<i>PAÍSES/TERRITORIOS</i>	<i>MEDIO DE INCORPORACIÓN DE LA ASISTENCIA MUTUA EN ÁMBITO ADUANERO</i>
Acuerdo	Islas Feroe	Protocolo del Acuerdo
	Suiza	Protocolo del Acuerdo
Acuerdo Comercial	Colombia	Anexo del Acuerdo
	Ecuador	Anexo del Acuerdo
	Perú	Anexo del Acuerdo
Acuerdo de Asociación	Argelia	Protocolo del Acuerdo

⁸⁷² Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo. *Impulsar la unión aduanera a un nuevo nivel: un Plan de Acción*, Comisión Europea, 2020, págs. 14 y 15.

DAVID GARCÍA GUERRERO
ESTUDIO DE LA DISCIPLINA ADUANERA DE LA UNIÓN EUROPEA

	Chile	Protocolo específico
	Costa Rica	Anexo del Acuerdo
	Egipto	Protocolo del Acuerdo
	El Salvador	Anexo del Acuerdo
	Georgia	Protocolo del Acuerdo
	Guatemala	Anexo del Acuerdo
	Honduras	Anexo del Acuerdo
	Islas Fiyi	Protocolo del Acuerdo
	Islas Salomón	Protocolo del Acuerdo
	Israel	Protocolo del Acuerdo
	Jordania	Protocolo del Acuerdo
	Líbano	Protocolo del Acuerdo
	Marruecos	Protocolo del Acuerdo
	Moldavia	Protocolo del Acuerdo
	Nicaragua	Anexo del Acuerdo
	Papúa Nueva Guinea	Protocolo del Acuerdo
	Samoa	Protocolo del Acuerdo
	Túnez	Protocolo del Acuerdo
	Turquía	Anexo del Acuerdo
	Ucrania	Protocolo del Acuerdo
Acuerdo de Asociación Económica	Antigua y Barbuda	Protocolo del Acuerdo
	Bahamas	Protocolo del Acuerdo
	Barbados	Protocolo del Acuerdo

	Belice	Protocolo del Acuerdo
	Botsuana	Protocolo del Acuerdo
	Camerún	Protocolo del Acuerdo
	Comoras	Protocolo del Acuerdo
	Costa de Marfil	Protocolo del Acuerdo
	Dominica	Protocolo del Acuerdo
	Esuatini	Protocolo del Acuerdo
	Ghana	Protocolo del Acuerdo
	Granada	Protocolo del Acuerdo
	Guayana	Protocolo del Acuerdo
	Jamaica	Protocolo del Acuerdo
	Japón	Acuerdo específico
	Lesoto	Protocolo del Acuerdo
	Madagascar	Protocolo del Acuerdo
	Mauricio	Protocolo del Acuerdo
	Mozambique	Protocolo del Acuerdo
	Namibia	Protocolo del Acuerdo
	República Dominicana	Protocolo del Acuerdo
	San Cristóbal y Nieves	Protocolo del Acuerdo
	San Vicente y Granadinas	Protocolo del Acuerdo
	Santa Lucía	Protocolo del Acuerdo
	Seychelles	Protocolo del Acuerdo
	Sudáfrica	Protocolo del Acuerdo

DAVID GARCÍA GUERRERO
ESTUDIO DE LA DISCIPLINA ADUANERA DE LA UNIÓN EUROPEA

	Surinam	Protocolo del Acuerdo
	Trinidad y Tobago	Protocolo del Acuerdo
	Zimbabue	Protocolo del Acuerdo
Acuerdo de Asociación Económica, Concertación Política y Cooperación	México	Anexo específico
Acuerdo de Asociación en materia de Comercio y Cooperación	Palestina	Artículo del Acuerdo
Acuerdo de Asociación Global y Reforzado	Armenia	Protocolo del Acuerdo
Acuerdo de Asociación y Cooperación	Irak	Artículo del Acuerdo
Acuerdo de Colaboración y Cooperación	Azerbaiyán	Protocolo del Acuerdo
Acuerdo de Colaboración y Cooperación Reforzadas	Kazajistán	Protocolo del Acuerdo
Acuerdo de Comercio y Cooperación	Reino Unido	Protocolo del Acuerdo
Acuerdo de Espacio Económico Europeo	Islandia	Protocolo del Acuerdo
	Liechtenstein	Protocolo del Acuerdo
	Noruega	Protocolo del Acuerdo
Acuerdo de Estabilización y Asociación	Albania	Protocolo del Acuerdo
	Bosnia y Herzgovina	Protocolo del Acuerdo
	Kosovo	Protocolo del Acuerdo
	Montenegro	Protocolo del Acuerdo

DAVID GARCÍA GUERRERO
ESTUDIO DE LA DISCIPLINA ADUANERA DE LA UNIÓN EUROPEA

	Norte de Macedonia (ex República Yugoslava de Macedonia)	Protocolo del Acuerdo
	Serbia	Protocolo del Acuerdo
Acuerdo de Libre Comercio	Corea del Sur	Protocolo del Acuerdo y Acuerdo específico
	Singapur	Entendimiento del Acuerdo
	Vietnam	Protocolo del Acuerdo
Acuerdo Económico y Comercial Global	Canadá	Acuerdo específico
Unión Aduanera	Andorra	Artículo del Acuerdo
	San Marino	Artículo del Acuerdo

Por su parte, existen otros países que no tienen un acuerdo económico en vigor, pero que tienen suscritos acuerdos en materia de asistencia mutua aduanera, como son China, Estados Unidos de América, Hong Kong, India y Nueva Zelanda.

CONCLUSIONES

Se podría definir el Derecho Aduanero de la Unión Europea, una vez analizados el apartado 2 del art. 5 del CAU y la doctrina tributarista, como la rama del Ordenamiento jurídico comunitario que estudia el funcionamiento de la aduana y la disciplina de los tributos que aplica. Esta rama del Derecho de la Unión podría entenderse que tiene naturaleza jurídico-financiera en tanto en cuanto uno de los fines que persigue es la obtención de un ingreso que, en gran parte, nutrirá la Hacienda de la Unión Europea, si bien no es su finalidad esencial, pues se pretende, igualmente, proteger y realizar el mercado interior y evitar el fraude.

Son competencias exclusivas de la Unión la regulación de la unión aduanera y el establecimiento de una política comercial común; además, con respecto al mercado interior, se trata de una competencia que es compartida entre la Unión Europea y sus Estados miembros. Todas estas competencias habrán de ejercerse cumpliendo el principio de proporcionalidad, mientras que la competencia del mercado interior deberá cumplir, además del citado principio, el principio de subsidiariedad, dado que este último no afecta al ejercicio de las competencias exclusivas de la Unión.

El sistema de fuentes del Derecho Aduanero de la Unión Europea está conformado por el conjunto de actos de la Unión y de normas de los Ordenamientos jurídicos internos de los Estados miembros de materia aduanera, como el CAU y la normativa que lo desarrolla, los actos de la Unión que regulan la nomenclatura arancelaria y estadística y el arancel aduanero común o el establecimiento de franquicias aduaneras, o textos jurídicos internacionales. Se trata, en definitiva, de un largo elenco de normas, actos y acuerdos de materia aduanera.

La Unión Europea, en cuanto organización internacional con vocación de integración, ha estado ineludiblemente unida a la materia aduanera desde el comienzo del proceso de integración europea como CECA hasta la Unión que se conoce en la actualidad. Tal es así que las modificaciones sustanciales hacia una mayor integración económica y aduanera se han producido en el ámbito de su Derecho originario: desde el Tratado de París de 1951, en el que se constituyó la CECA como una zona de libre comercio; pasando por los Tratados de Roma de 1957, en los que se instauraban la CEE y el EURATOM en cuanto unión aduanera insertada en un mercado común; también en el Acta Única Europea de 1986, que sentó la bases del mercado interior o único que se consolidó definitivamente con el Tratado de Maastricht de 1992; hasta la armonización y la asunción de todas las competencias por parte de la Unión Europea con el Tratado de Lisboa de 2007.

La codificación de la disciplina aduanera fundamental supuso un gran avance en la clarificación de esta materia con la aprobación en 1992 del primer código, el Código Aduanero Comunitario. El actual CAU, aprobado en 2013, ha continuado con esta labor al simplificar de forma significativa el Derecho Aduanero de la Unión Europea.

El mercado interior comunitario constituye una política y acción interna de la Unión que tiene una relación directa con la política comercial común, en cuanto acción exterior de la Unión, ya que la política comercial común de la Unión Europea se fundamenta en la existencia de una unión aduanera dentro del mercado interior. Es más, podría incluso afirmarse la primacía del mercado interior respecto a la política comercial común en tanto en cuanto este último quedaría *quasi* vacío de contenido sin la existencia del primero, convirtiéndose en el presupuesto de hecho de su ser, en gran medida.

La libre circulación de mercancías es un principio fundamental de la Unión Europea. Al respecto, el TUE enuncia, en su art. 3.3, simplemente, que el mercado interior constituye un objetivo para la Unión. Será, por su parte, el TFUE el que se encargue de desarrollar el contenido de esta libertad comunitaria.

En el contexto de la libre circulación de mercancías, la determinación del término “mercancía” no es pacífica: así, no todo bien que sea susceptible de valoración económica y objeto de transacción económica, que es la definición de mercancía otorgada y utilizada por la jurisprudencia del TJUE, ha de ser considerado necesariamente como tal, como

mercancía, como sucede con los derechos de pesca, los cuales, si bien *a priori* podría pensarse que son una mercancía en cuanto fácilmente subsumibles en esa definición de mercancía, han de ser enmarcados en la prestación de un servicio; además, existen bienes que constituyen un servicio y que, al mismo tiempo, dada su capacidad de ser importados y exportados, son considerados mercancías, como el caso de la energía eléctrica y el gas; otro caso sería cuando un mismo bien, en función de su carácter, se considere mercancía o capital, como en el caso de las monedas, las cuales, si son de curso legal, serán capital, mientras que si no son de curso legal, se considerarán mercancías; o bienes que son objeto de donaciones entre sujetos de distintos Estados miembros que no se considerarán mercancía, sino capitales. Esto demuestra que el primer paso a la hora de establecer la legislación aplicable a cada caso será la determinación con exactitud de qué se considera el bien en cuestión: mercancía, servicio o capital.

El espacio geográfico por el que circulan libremente las mercancías es el territorio aduanero de la Unión, que está compuesto por el territorio de los Estados miembros como regla general, si bien se excluyen ciertos territorios, en los que no hay una aplicación plena o existe una inaplicación total de la normativa aduanera comunitaria, mencionados en el art. 4.1 del CAU, así como se incluyen otros que no forman parte de los territorios de la Unión, que son los recogidos en el art. 4.2 del citado acto de la Unión.

La base del contenido de la libre circulación de mercancías es el art. 28.1 del TFUE, el cual se dedica a realizar una descripción -que podría calificarse de pobre- del concepto de unión aduanera, elemento que, si bien es un pilar de la libre circulación de mercancías, no define por sí mismo, en su totalidad, el mercado interior de la Unión en que rige la mencionada libertad comunitaria. Esta disposición se encuentra en una posición prioritaria dentro de la estructura del TFUE; en concreto, justamente antes de los preceptos que versan sobre la unión aduanera, la cooperación aduanera, la prohibición de las restricciones cuantitativas entre los Estados miembros y otras disposiciones de tipo fiscal. En consecuencia, con el fin de otorgar una definición de la libre circulación de mercancías respecto a su contenido, sería conveniente que el TFUE abordase cuatro extremos, que son (A) la ampliación del citado art. 28.1; (B) la ampliación del Capítulo 1 del Título II -que versa sobre la unión aduanera-; (C) la reubicación del Capítulo 2 del Título VII; y (D) la introducción de la supresión de las barreras fiscales como elemento: (A) comenzando por el art. 28.1 del TFUE, se debería indicar que la libre circulación de

mercancías es una de las cuatro libertades fundamentales de la Unión Europea que está compuesta de tres pilares fundamentales: unión aduanera, no utilización de disposiciones tributarias nacionales que distorsionen esta libertad comunitaria y eliminación de las barreras fiscales entre los Estados miembros. (B) En cuanto a la cooperación aduanera y la prohibición de restricciones cuantitativas entre Estados miembros, y es aquí donde entraría en juego la ampliación del Capítulo 1 del Título II del TFUE, defendemos que no existe unión aduanera sin que las Administraciones aduaneras de los países y territorios que forman parte de esta unión cooperen, por lo que el elemento de cooperación aduanera podría integrarse dentro del elemento de la unión aduanera y sin que se prohíban las restricciones cuantitativas entre los miembros de una unión aduanera es también un elemento de esta última, como bien afirma la OMA, por lo que ambos elementos de la unión aduanera deberían añadirse al Capítulo 1 del Título II del TFUE. (C) Respecto al elemento de no utilización de disposiciones tributarias nacionales que distorsionen esta libertad comunitaria, que se corresponde con el Capítulo 2 del Título VII de la Tercera Parte, cabría su traslado al Título II de la misma Parte. (D) Y habría de introducirse de forma explícita en el TFUE el elemento de supresión de las barreras fiscales entre los Estados miembros en el mencionado Título II, con el fin de otorgarle la protección que merece como precepto recogido en el Derecho originario de la Unión.

La Unión Europea dispone de autonomía financiera porque ostenta capacidad a la hora de decidir en materia de ingresos y gastos. En consecuencia, se podría decir que la Unión tiene Poder Financiero. Además, aunque se trate de una organización internacional con vocación de integración, en la doctrina se superó la idea de que no puede haber Poder Financiero sin soberanía. Su autonomía financiera se vio fortalecida con el paso del sistema de financiación de las contribuciones financieras de los Estados miembros al sistema de recursos propios, donde existen recursos que tienen naturaleza tributaria, como los derechos de aduana, y otros que no la tienen, como el recurso en base al IVA. Este sistema de recursos se ha tratado de mejorar con la actual Decisión 2020/2053 que lo regula, en la que se ha introducido un nuevo recurso propio e, incluso, las instituciones de la Unión quieren introducir otros nuevos, sobre todo por las necesidades de ingresos que se están viviendo con las medidas adoptadas para combatir los efectos de la pandemia causada por la COVID-19. Además, consideramos que sería imprescindible una labor de pedagogía financiera a los ciudadanos de la Unión en la que se les explique la importancia de un presupuesto comunitario rico en ingresos.

De la pluralidad de sujetos que pueden intervenir en el marco de la relación aduanera, merecen ser destacados tres: a) el representante aduanero, cuyo nombramiento facilita al representado en gran medida el trato con la Administración Pública, quien deberá cumplir una serie de requisitos según donde actúen y donde estén establecidos y ostentar el poder de representación. Esta representación podrá ser tanto directa como indirecta, según el CAU -aunque la LGT establece solamente el supuesto de representación voluntaria o indirecta-; b) el OEA, que puede ser de simplificaciones aduaneras y/o de seguridad y protección -estatutos, estos últimos, que se pueden conceder a todo operador económico que se encuentre establecido en el territorio aduanero de la Unión, siempre y cuando reúna las exigencias previstas en la normativa aduanera-, quien se podrá beneficiar de ciertas ventajas o facilidades dependiendo del estatuto de que se trate; y c) tendrá consideración de autoridad aduanera en España la AEAT, y, en concreto, el Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales y las dependencias regionales de Aduanas e Impuestos Especiales.

El suministro de información en la relación aduana-particular es una herramienta imprescindible de la que dispone la Unión Europea en sede de la regulación de la unión aduanera. A una serie de operadores económicos -aquellos que estén establecidos en el territorio aduanero de la Unión y, en determinados casos, también aquellos que estén establecidos en un lugar que no sea el territorio aduanero de la Unión- e incluso a personas que no sean operadores económicos se les va a exigir por parte de la legislación aduanera que se registren con el fin de que obtengan el número EORI, el cual les servirá para identificarse en sus relaciones con las Administraciones aduaneras de los Estados miembros de la Unión. Si bien el CAU engloba la transmisión de información de un sujeto a otro como suministro, atendiendo a la Sección 1 del Capítulo 2 del Título I, el articulado que se enmarca dentro de la citada Sección utiliza hasta tres términos distintos: “suministro” para hacer referencia a la información que trasladan las autoridades aduaneras a los operadores económicos, y viceversa; “comunicación” para hacer referencia a la información que traslada una autoridad aduanera a otra, no encuadrándose, por tanto, en la relación aduana-particular, sino en el ámbito de la cooperación aduanera; e “intercambio”, en el marco tanto de la relación aduana-particular como de la relación aduana-aduana, para priorizar el uso de los sistemas electrónicos y también para remarcar la necesidad de que se intercambie información de tipo complementaria para detectar y prevenir riesgos.

Podría afirmarse que el sistema de decisiones relativas a la aplicación de la normativa aduanera supone la existencia de un procedimiento administrativo de la Unión Europea en sede aduanera, dado que se habrá de aplicar por parte de las autoridades aduaneras de los Estados miembros. Así las cosas, dado que la unión aduanera es una competencia exclusiva de la Unión, a título de ejemplo, en el caso de España, en cuanto Estado miembro, la AEAT deberá aplicar todo acto de la Unión que desarrolle el sistema de decisiones relativas a la aplicación de la normativa aduanera, y sólo podrá aplicar el procedimiento previsto en su Derecho interno en aquellos supuestos en que los citados actos de la Unión remitan al Ordenamiento jurídico nacional de los Estados miembros. Este sistema de decisiones comunitario prevé decisiones adoptadas previa solicitud, decisiones adoptadas sin solicitud previa, decisiones relativas a las informaciones vinculantes y decisiones relativas a las informaciones vinculantes en relación con otros elementos. De igual forma, habrá que atender a los plazos, fechas y términos establecidos en la normativa aduanera y, en su defecto, a lo dispuesto en el Reglamento 1182/71.

En materia de sanciones, el CAU establece que serán los Estados miembros los competentes a la hora de fijar las infracciones con sus sanciones correspondientes, debiendo cumplir tres notas: efectividad, proporcionalidad y carácter disuasorio. Este *corpus* jurídico comunitario es laxo a la hora de otorgar cierta uniformidad, aspecto que parece que está intentando subsanar la Unión Europea a través de la Propuesta de Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo sobre el marco jurídico de la Unión para las infracciones y sanciones aduaneras, aunque se difumina, de nuevo, esa deseada uniformidad con el hecho de que su Exposición de motivos afirme que la naturaleza y la gravedad de la sanción dependerá de la regulación jurídica interna de cada Estado miembro.

De igual forma, el derecho a recurrir una decisión aduanera por parte de aquella persona a la que le incida directa o indirectamente esa decisión está contemplado también por el CAU, si bien serán los Estados miembros los que se sirvan de su Ordenamiento jurídico para que sea efectivo este derecho al recurso; recurso que, como regla general, no conllevará la suspensión de la decisión. En el caso de España, se realizará, en primera fase, mediante recurso de reposición ante las autoridades aduaneras o reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional o el

Tribunal Económico-Administrativo Central, y, en segunda fase, mediante recurso contencioso-administrativo.

La conservación de documentos y datos que impone el CAU, como regla general, durante un periodo de tres años, a toda persona interesada tiene como finalidad la facilitación de los controles aduaneros. Sin embargo, la Directiva del IVA, impuesto que tiene una evidente incidencia directa en la imposición aduanera, permite a los Estados miembros establecer el periodo de conservación de documentos en relación a este impuesto indirecto que estimen.

Las Administraciones aduaneras de los Estados miembros no pueden cobrar ningún gravamen ni recuperar los costes derivados de la realización de sus actividades en el horario oficial que tengan establecido, aunque sí que pueden imponer el pago de gravámenes cuando presten los servicios especiales previstos en la normativa aduanera.

La conversión de divisas desempeña un papel importante en distintos aspectos, como el cálculo del valor en aduana cuando se trate de una moneda distinta del euro o para la clasificación arancelaria de la mercancía o la determinación del *quantum* de los derechos de importación o de exportación. Es por ello que el CAU obliga a las autoridades competentes a publicar y/o divulgar el tipo de cambio que resulte de aplicación.

Los tributos aduaneros comunitarios son prestaciones pecuniarias exigidas por las Administraciones tributarias de los Estados miembros que tienen como objeto material el comercio internacional de mercancías y que someten a imposición las mercancías que entran -y salen- al territorio aduanero de la Unión. Tienen una finalidad recaudatoria y también buscan que funcione de manera correcta el mercado interior comunitario.

La titularidad de los tributos aduaneros recae sobre la Unión Europea, dado que es quien tiene la potestad de establecer tributos en ámbito aduanero, aunque son los Estados miembros los que tienen la función de recaudarlos mediante sus Administraciones tributarias y retendrán un porcentaje en concepto de gastos de recaudación. Por tanto, se podría afirmar que la Unión ostentaría Poder Tributario y que existiría un Ordenamiento tributario en ésta, dado que existen recursos de naturaleza tributaria de los que es titular la Unión.

El acto de la Unión Europea que regula las bases del sistema de recursos propios de ésta es la Decisión 2020/2053; en particular, se haría referencia a los tributos aduaneros

en su art. 2.1 a), donde se abordan los denominados recursos propios tradicionales. Nosotros proponemos la siguiente clasificación de los tributos aduaneros de la Unión: a) los derechos de aduanas, pudiendo dividirse en derechos de importación y derechos de exportación, siendo la figura más importante los derechos de importación porque es la que viene exigiéndose; b) los derechos *antidumping* y los derechos antisubvención o compensatorios para contrarrestar determinadas políticas de países extracomunitarios que estén fomentando ciertos productos que se importen al territorio aduanero de la Unión; c) los derechos agrícolas, en cuanto recursos encuadrados en la Política Agraria Común; y d) las cotizaciones sobre el sector del azúcar que financian aquellos gastos de la organización común de los mercados del azúcar. Ahora bien, además de estos recursos de titularidad comunitaria, existen otros tributos que van a tener una incidencia en la fiscalidad aduanera y que son recursos de los Estados miembros, como son el IVA a la importación y los Impuestos Especiales a la importación. Se ha realizado también otra clasificación desde la perspectiva de su arancelización: serán tributos arancelarios los derechos de aduanas, los derechos derivados de la Política Agrícola Común y los derechos *antidumping* y compensatorios o antisubvención.

Se afirmaba anteriormente que los tributos aduaneros comunitarios gravan, principalmente, la entrada de mercancías al territorio aduanero de la Unión; sin embargo, el CAU prevé que se puedan establecer derechos de exportación, así como se podrían establecer exacciones reguladoras agrícolas y demás gravámenes a la exportación - tipología de derechos agrícolas- para evitar una situación de desabastecimiento del mercado de la Unión. Por ello, ante la posibilidad de establecerlos, se han de mencionar y estudiar.

Cuando el CAU define la deuda aduanera como la obligación de pagar la cuantía de los derechos de aduanas, bien de importación, bien de exportación, correspondería, en relación al Derecho Tributario español, a la noción de obligación tributaria y no a la de deuda tributaria, pues en nuestro Derecho interno la obligación tributaria sería el pago solamente de la cuota tributaria, mientras que la deuda es el pago de la cuota y otros elementos más.

A la hora de delimitar el hecho imponible de los derechos de aduanas, se ha de abordar tanto el hecho imponible genérico como aquellas circunstancias que especifica el

CAU mediante las cuales nacería la deuda aduanera de importación y la deuda aduanera de exportación -hechos imponibles específicos-.

El hecho imponible genérico de los derechos de importación sería el paso de la mercancía de la línea aduanera del territorio aduanero de la Unión, es decir, la introducción física de la mercancía en el citado territorio aduanero, y la potencialidad de ser consumida o de comerciar con ella al incorporarse al circuito económico de la Unión, esto es, al mercado interior comunitario. Por su parte, el hecho imponible genérico de los derechos de exportación sería la salida de la mercancía del territorio aduanero de la Unión.

Por lo que respecta a los presupuestos que dan origen al nacimiento de la deuda aduanera de importación y de la deuda aduanera de exportación, es decir, que conllevan que surja la obligación del pago de los derechos de importación y de los derechos de exportación, serían la especificación del hecho imponible genérico al que se hacía referencia -el paso de la línea aduanera-; dicho de otro modo, de nada sirve la construcción doctrinal realizada anteriormente si no ocurren, efectivamente, los presupuestos de hecho que indica el CAU para que nazca la deuda aduanera, esto es, para que exista la obligación del pago de los citados derechos de aduanas. Es por ello que se utilizaba anteriormente el concepto de “hechos imponibles específicos”. Comenzando por los derechos de importación, estas circunstancias, previstas en los arts. 77 a 79 del CAU, son la inclusión de una mercancía en los regímenes aduaneros del despacho a libre práctica o de importación temporal con exención parcial de derechos de importación, la cláusula “*no draw-back*” y el incumplimiento de las obligaciones previstas para la introducción de una mercancía o de su inclusión en un régimen aduanero, así como en relación a la exención total o parcial de derechos de importación. Por lo que respecta a los derechos de exportación, estos supuestos serían, según los arts. 81 y 82 del CAU, la inclusión de la mercancía en los regímenes aduaneros de exportación o de perfeccionamiento pasivo o el incumplimiento de las obligaciones o condiciones recogidas para la salida de la mercancía o para la exención total o parcial de derechos de exportación.

Con carácter general, todas estas circunstancias tienen por objeto una mercancía que está sujeta a derechos de aduana, ya sean de importación o de exportación. Sin embargo, también nacerá la deuda aduanera por la entrada o salida del territorio aduanero

de la Unión de bienes que estén sometidos a medidas de prohibición o restricción de derechos aduaneros, no naciendo si se trata de monedas falsas o estupefacientes y sustancias psicotrópicas no permitidas por la normativa.

El devengo de los derechos de aduanas se produce, con carácter general, con la presentación de la declaración correspondiente, en relación a la entrada o salida regulares de mercancías del territorio aduanero de la Unión, si bien se prevén otros criterios para otros supuestos, ya sea en los arts. 78.2 y 79.2 del CAU en relación a los derechos de importación, o en el art. 82.2 del CAU para los derechos de exportación. En cuanto al lugar de nacimiento de la deuda aduanera, se prevé que sea el sitio de presentación de la declaración de que se trate, atendiendo al art. 87 del CAU, como regla general.

Partiendo del hecho imponible de los derechos de aduanas, en determinadas situaciones no va a existir la obligación de pagar estos tributos, o existirá de una forma atenuada. En el CAU se llega a hablar de exención total de derechos para el primer supuesto, y exención parcial de derechos para el segundo supuesto. Sin embargo, con las bases del Derecho Tributario español, esta consecuencia de no pagar los derechos de aduanas puede ser, bien porque no se haya realizado el hecho imponible, no surgiendo, así, esta obligación -supuestos de no sujeción-, bien porque se haya realizado el hecho imponible, pero el legislador ha decidido que no va a existir la obligación del pago -supuestos de exención-.

Con respecto a los supuestos de exención, se podría afirmar que en los siguientes supuestos no va a surgir la obligación de abonar los derechos de aduanas: a) en determinados regímenes aduaneros especiales no se pagará o se hará de manera parcial, siendo todos estos supuestos exenciones porque sí que se realiza el hecho imponible al incluirse las mercancías en estos regímenes; b) con los contingentes arancelarios se trata de evitar que, en determinadas situaciones que tendrían que abonarse derechos de aduanas, no se hagan -a tipo 0- o se hagan de forma mitigada -tipos reducidos respecto a los normales-, durante un periodo de tiempo y para una determinada cantidad, con el objeto de que no se produzcan situaciones no deseadas para el mercado interno de la Unión, como un desabastecimiento; c) mediante las suspensiones arancelarias tampoco se van a pagar derechos de aduanas ante situaciones que sí nacería la obligación por realizarse el hecho imponible, si bien se distinguen de los contingentes arancelarios en la medida de que las suspensiones admiten sólo un tipo de gravamen 0, y sólo se aplicarán

durante un periodo de tiempo sin tener en cuenta un límite cuantitativo de mercancías; d) cuando se cumplan determinadas condiciones de las franquicias aduaneras, por una determinada mercancía no deberá abonarse derechos de aduanas; e) aunque debería nacer la deuda aduanera ante las denominadas mercancías de retorno, el legislador comunitario ha decidido exonerar de pago su reintroducción en el régimen de despacho a libre práctica; y f) tampoco se abonarán derechos de aduanas cuando una mercancía se exporte temporalmente con la condición que se reimporte después.

Dentro de los supuestos de exención se puede enmarcar el Sistema de Preferencias Arancelarias Generalizadas, puesto que está conformado tanto por suspensiones arancelarias como por contingentes arancelarios, en relación a bienes que sean originarios de determinados Estados que tengan la consideración de menos desarrollados para que puedan ser introducidos en el territorio aduanero de la Unión Europea.

Por su parte, existe un supuesto que el CAU califica de exención, pero que se trataría de un supuesto de no sujeción atendiendo al Derecho Tributario español, dado que no se realiza el hecho imponible, como es el producto de pesca marítima y demás que se extraigan, de igual forma, de las aguas territoriales de un territorio que no esté incluido en el territorio aduanero de la Unión a través de un buque y con los requisitos que recoge la normativa aduanera; se trata, en definitiva, de un bien que es de la Unión.

El CAU no utiliza el término “sujeto pasivo” para hacer referencia al obligado tributario que tiene que hacer frente al pago de los derechos de aduanas, sino que hace referencia al “deudor”. Así, serán considerados deudores o sujetos pasivos de los derechos de aduanas: a) el declarante; b) el representante aduanero en los casos de representación indirecta; c) el suministrador de información falsa que conlleve la no percepción o percepción parcial de los derechos de aduanas correspondientes, a sabiendas de que lo es o habiendo debido saberlo razonablemente; y d) en los supuestos de incumplimiento de ciertas obligaciones aduaneras o de determinadas condiciones de la misma naturaleza, también podrán ser sujetos pasivos a quien se le debió exigir que cumpliera con la obligación o la condición, quien tuviera conocimiento o hubiera debido saberlo por actuar por cuenta del representado, quien contribuyese o participase en el incumplimiento de la obligación, quien ostentase la propiedad o el aprovechamiento del bien sabiendo o habiendo debido saber razonablemente que se incumplió con la obligación -en relación

solo a los derechos de importación- y también la persona que declara el bien incluyéndolo en un régimen aduanero -en sede de derechos de importación-.

La base imponible en los tributos aduaneros será distinta en función de la figura tributaria de que se trate: en el caso de los derechos *ad valorem*, será el valor en aduana; si fuesen de derechos específicos, se deberá atender a las características físicas del bien; además, también existen derechos mixtos o compuestos cuando se esté ante una mezcla de ambos tipos de figuras. Centrándonos en el valor en aduana, que es la regla general para el CAU, hemos de destacar dos elementos: de un lado, que no va a aparecer, en ningún momento, la referencia al término “base imponible” -se ha venido reiterando que la nomenclatura usada por la doctrina tributarista española en relación a los elementos del tributo no la vamos a encontrar plasmada en la normativa aduanera de la Unión Europea-; y, de otro lado, la tarea de determinación del valor en aduana de la mercancía importada tampoco es una empresa relativamente sencilla, puesto que se estipula el valor de transacción como método principal de valoración en aduana, pero también hasta cinco métodos secundarios, los cuales guardan una relación de jerarquía en cuanto a su uso. Efectivamente, en primer lugar, se ha de acudir al valor de transacción para determinar el valor en aduana, que es el criterio más ampliamente usado con diferencia en la práctica, debiéndose cumplir con una serie de condicionantes y debiéndose realizar ciertos ajustes sobre el valor, bien positivos -añadir otros conceptos sobre el mismo-, bien negativos -detracer otros elementos del mismo-. No obstante, si no es posible acudir a este método, se deberá acudir a los mencionados métodos secundarios, estrictamente en el orden previsto y con los requisitos establecidos en la normativa para cada uno de ellos.

En cuanto al origen de las mercancías, es un elemento fundamental de los derechos de aduanas que no se encuadraría, *a priori*, en ningún elemento tradicional del tributo. Son frecuentes los acuerdos internacionales entre distintos Estados y territorios que prevean medidas de carácter beneficioso para las mercancías originarias de un determinado lugar. En consecuencia, va a resultar imprescindible el procedimiento de atribución del origen de los bienes con la finalidad de cerciorar si, efectivamente, tiene un origen preferencial o si es no preferencial. Que sea una mercancía de origen preferencial conlleva que le sean aplicables ciertas medidas, tanto de tipo arancelario como de tipo no arancelario, que no le son aplicables a mercancías de origen no preferencial. Es, por ende, fundamental la correcta determinación de ese origen,

estableciéndose una serie de criterios para certificar que un producto tiene origen en un determinado país y, así, comprobar si existe con ese territorio algún acuerdo de tipo preferencial. Los criterios para determinar el origen son varios, debiendo destacar los siguientes: a) obtención o producción de forma completa en un solo Estado o territorio; b) transformación sustancial, en sede de origen no preferencial, cuando intervengan dos o más países o territorios; y c) transformación suficiente, en sede de origen preferencial, también cuando intervienen dos o más Estados o territorios. La prueba del origen del bien es el certificado de origen, emitido por la autoridad aduanera competente del Estado o territorio desde el que se exporta, y puede ser requerido en por la autoridad aduanera del Estado o territorio en la que se presenta la declaración. Estas autoridades aduaneras competentes en el marco de la Unión Europea están dotadas de mecanismos para investigar si, efectivamente, el origen declarado del bien es correcto según la normativa aduanera, incluso lo pueden realizar una vez producido el levante de mercancías.

El arancel aduanero común está integrado tanto por la nomenclatura combinada, que se basa, en gran parte, en el sistema armonizado, como por la tarifa arancelaria, que se puede clasificar en tipos porcentuales -derechos *ad valorem*-, tipos específicos -derechos específicos- y tipos mixtos -derechos mixtos o compuestos- y también en derechos convencionales y derechos autónomos. Estos tipos de gravamen se van a aplicar sobre la base imponible de los derechos de aduanas, que está compuesta por el valor en aduana. El arancel aduanero común es un instrumento jurídico muy complejo, por lo que la Unión pone a disposición de los operadores una base de datos actualizada por la Comisión con toda la información relativa a cualquier medida de naturaleza arancelaria, entre ellas, los tipos de gravamen que se le aplicarían, que incida en una determinada mercancía; a estos datos se acceden con el código de la mercancía que tenga gracias a la nomenclatura combinada.

Se va a requerir la constitución de una garantía sobre la deuda aduanera, *grosso modo*, bien para el levante de mercancías -en el que se ofrece la opción del pago de los derechos de aduanas y demás gravámenes o constitución de garantía-, bien para una serie de simplificaciones aduaneras o también en relación a determinados regímenes aduaneros. La garantía puede constituir en un depósito en metálico o similar, un compromiso de un fiador u otros medios establecidos en la normativa que desarrolla el CAU. Además, la normativa aduanera no prevé que quien deba realizar la garantía sea

solamente el deudor, sino también la persona que puede llegar a ser deudor y también un tercero distinto a la persona que se exige su constitución.

El CAU recoge los distintos métodos gracias a los cuales se producirá la extinción de la deuda aduanera, entre los que podemos destacar la preinscripción, la insolvencia del deudor que sea declarada judicialmente, el pago o la condonación, entre otros, pues se establece un elenco.

El citado Reglamento de la Unión Europea ha contribuido, de forma muy positiva, a que se clarifique la regulación de los regímenes aduaneros comunitarios. En particular, se establecen tres regímenes en los cuales se pueden incluir las mercancías: el despacho a libre práctica, los regímenes especiales y la exportación. Cada uno de ellos tendrá también consecuencias de carácter fiscal, ya que conllevarán que se paguen derechos de aduanas o, en su caso, que se paguen parcialmente o no se paguen.

El primer régimen aduanero previsto en el CAU es el despacho a libre práctica, en el cual ha de ser incluida aquella mercancía que no pertenezca a la Unión Europea cuyo destino sea su introducción en el mercado interior comunitario o su consumo o utilización en el interior de la Unión. Con el despacho a libre práctica, la mercancía tendrá estatuto aduanero de la Unión y también deberán abonarse los derechos de importación y demás gravámenes, como IVA o Impuestos Especiales, serán aplicadas las medidas de política comercial vigentes y se deberá seguir toda formalidad aduanera que se prevea por la normativa.

El segundo régimen sería un grupo de distintos regímenes a su vez: los regímenes especiales. Éstos conllevan la exención total o parcial de derechos de aduanas mientras se encuentran incluidas las mercancías en ellos y, una vez que ya no están incluidos, bien se habrán de abonar derechos de aduanas, bien saldrán esas mercancías del territorio aduanero de la Unión sin el pago de los citados tributos aduaneros. El CAU distingue cuatro regímenes especiales: el régimen especial de tránsito -tránsito externo y tránsito interno- permite que se transporten mercancías por el territorio aduanero comunitario sin trabas fiscales; el régimen especial de depósito -depósito aduanero y zonas francas- permite que se almacenen mercancías en el mencionado territorio aduanero con las exenciones previstas; el régimen especial de destinos especiales -importación temporal y destino final- contempla que entren mercancías en el territorio aduanero de la Unión,

limitado en el tiempo; y el régimen de perfeccionamiento -perfeccionamiento activo y perfeccionamiento pasivo- está previsto para que la mercancía se someta a distintas operaciones -transformación, mantenimiento, mejora o reparación- y cuyo producto resultante sea consumido en un territorio diverso a aquel en el que se han llevado a término esas operaciones.

El último régimen aduanero previsto es el de exportación, que consiste en la salida del territorio aduanero de la Unión de un bien con estatuto aduanero de bien que pertenece a la Unión Europea, salvo que este bien se encuentre incluido en los regímenes aduaneros de perfeccionamiento pasivo, destino final o tránsito interno -en el sentido del art. 227.2 del CAU-, o para el suministro de aeronaves o embarcaciones estando exento de IVA e Impuestos Especiales. Además, con carácter general, todo bien que salga del territorio aduanero comunitario podría verse sometido a cuanto sigue, siempre que esté contemplado por la legislación vigente: derechos de exportación, devolución de derechos de importación, condonación de derechos de importación, restituciones por exportación, cualquier formalidad establecida en la legislación de otros gravámenes o prohibiciones o restricciones justificadas.

Por lo que respecta a la gestión aduanera, la entrada de una mercancía en el territorio aduanero de la Unión trae consigo, normalmente, una declaración sumaria antes de su entrada física y, una vez que entre, encontraremos cuanto sigue: se someterá a vigilancia aduanera y se trasladará a un lugar apropiado; se efectuará una declaración en aduana; posteriormente, se producirá la determinación, notificación y contracción de la deuda aduanera de importación; se habrán de pagar los derechos de importación, permitiéndose, en los casos que así se prevea, la condonación y devolución; se producirá el levante de la mercancía y, en su caso, puede existir un control después de este levante. Pasando a la salida de un bien del territorio aduanero comunitario, habrá, por norma, una declaración previa de salida y se presentará y se someterá a vigilancia aduanera ese bien, además de lo establecido para determinar, notificar, contraer, cobrar, devolver o condonar los derechos de aduanas de exportación.

Es importante señalar que los derechos de aduanas están relacionados con otras figuras tributarias, pues, por ejemplo, con motivo de la importación de un bien, no sólo se devengarán derechos de importación, sino también IVA a la importación y, en su caso, Impuestos Especiales, encontrando reflejo de todos ellos en el DUA. Además, el valor en

aduanera será uno de los componentes de la base imponible del IVA a la importación, junto con la deuda aduanera de importación pagada y los posibles Impuestos Especiales satisfechos.

La cooperación entre Administraciones aduaneras es un elemento consustancial a cualquier unión aduanera. En el ámbito de la Unión Europea, la cooperación aduanera encuentra su fundamento en el Derecho originario comunitario. Se torna imprescindible para proteger los intereses financieros de la Unión porque es una herramienta para la lucha contra el fraude aduanero, es decir, contra la minoración o elusión del pago de los tributos aduaneros a través del incumplimiento de la legislación aduanera, restándose ingresos que deberían haber entrado en la Hacienda de la Unión -pudiendo denominarse, incluso, como hacía la AEAT hasta el año 2011, fraude fiscal en ámbito aduanero-.

Nos interesa señalar distintos aspectos en materia de cooperación aduanera en el seno de la Unión Europea: a) la cooperación y asistencia mutua para prevenir, investigar, perseguir y reprimir las violaciones de la normativa aduanera; b) la asistencia mutua para el cobro de créditos aduaneros; c) los programas de cooperación instaurados por las instituciones comunitarias; y d) la importancia de la Comisión, el Comité del Código Aduanero y la OLAF.

Resultan llamativos dos elementos en sede de regulación de la cooperación aduanera en ámbito comunitario: por un lado, la utilización de dos instrumentos jurídicos -el Reglamento 515/97 y el Convenio Nápoles II- en materia de prevención, investigación, persecución y represión de las infracciones contra la legislación aduanera y agraria; y, por otro lado, que uno de esos instrumentos sea un Convenio.

Pues bien, con respecto a la primera cuestión, dos de los instrumentos de asistencia y cooperación de los que disponen los Estados miembros son el Reglamento 515/97 y el Convenio Nápoles II, los cuales guardan significativas similitudes en su articulado. Por tanto, es necesaria una correcta diferenciación desde el punto de vista del ámbito de aplicación por lo que respecta a la reglamentación aduanera comunitaria. Si bien el Convenio Nápoles II, en su art. 1.1, es claro, no se puede afirmar lo mismo del Reglamento 515/97, debiéndose acudir para su distinción al considerando segundo del citado Reglamento y al apartado I. ix) del Informe explicativo sobre el Convenio Nápoles II: así las cosas, partiendo de la premisa de que cualquier forma de asistencia y

cooperación en sede de prevención, investigación, persecución y represión de las infracciones de las normativas aduaneras nacionales se regirá por lo previsto en el Convenio Nápoles II y, además, que cualquier forma de asistencia y de cooperación en sede de persecución y represión de las infracciones de la normativa aduanera comunitaria también se regirá por lo dispuesto en el Convenio Nápoles II, sería conveniente que el art. 1.1 del Reglamento 515/97 estableciese, de forma directa y clara, que la asistencia y cooperación en sede de detección e investigación de las infracciones de la normativa aduanera comunitaria se regirá por lo dispuesto en el Reglamento 515/97. En consecuencia, el Convenio Nápoles II se aplica en el ámbito de la prevención, investigación, persecución y represión de las infracciones de la disciplina aduanera nacional de los Estados miembros, y también en el ámbito de la persecución y represión de las infracciones de la disciplina aduanera de la Unión Europea; por su parte, el Reglamento 515/97 se aplica en el ámbito de la detección y prevención de las infracciones contra la disciplina aduanera de la Unión Europea.

Con respecto a la segunda cuestión, si bien es normal en el ámbito comunitario la utilización del Reglamento en cuanto acto de la Unión Europea, no es tan usual el uso del Convenio para cuestiones que son, *a priori*, de ámbito comunitario; piénsese que es cierto que la unión aduanera y sus elementos son regulados de forma exclusiva por la Unión Europea, pero la cooperación aduanera -que es la materia que tratan el Reglamento 515/97 y el Convenio Nápoles II- puede abordar tantos elementos que es muy difícil la atribución de su competencia en exclusividad a la Unión, pues son los Estados miembros quienes gestionan las fronteras; todo esto trajo consigo que los Estados miembros utilizaran la forma del Convenio para las infracciones contra las disposiciones de su disciplina nacional de ámbito aduanero y para la persecución y represión de las violaciones de la normativa aduanera comunitaria.

Las manifestaciones de cooperación aduanera previstas en el Reglamento 515/97 y en el Convenio Nápoles II tienen como objetivo el intercambio de información entre distintos sujetos, como son los Estados miembros, la Comisión o terceros países o territorios. Así, para obtener aquellos datos relevantes para la prevención, investigación, persecución y represión de la normativa comunitaria y nacional aduanera y agraria, se prevén distintas formas de cooperación: a) asistencia previa solicitud entre Estados miembros en materia de información, vigilancia, investigaciones y notificaciones; b)

asistencia espontánea entre Estados miembros en materia de vigilancia y comunicación de información; c) formas especiales de cooperación entre Estados miembros en materia de persecución con cruce de fronteras, vigilancia transfronteriza, entregas vigiladas, investigaciones encubiertas y equipos comunes de investigación; d) relaciones de los Estados miembros con la Comisión, destacándose la presencia de agentes de esta institución de la Unión en investigaciones y, sobre todo, el SIA, en cuanto base de datos común que facilita el intercambio veloz de información y la aplicación de la legislación aduanera y agraria, al cual acceden las autoridades nacionales designadas y los servicios de la Comisión competentes mediante un terminal implantado en cada Estado miembro y en la Comisión, existiendo también el FIDE en cuanto base de datos específica del SIA; y e) relaciones de la Comisión y los Estados miembros con terceros países a través del traslado de la Comisión y de los Estados miembros a terceros países de información aduanera -siempre que haya un acuerdo de intercambio de información para que también reciban información-, misiones comunitarias de cooperación e investigación administrativas por parte de la Comisión -cuya información será trasladada al Parlamento Europeo y a los Estados miembros- y obligación de informar a la Comisión por parte de los Estados miembros de aquellas informaciones relevantes en el contexto del ámbito de la detección e investigación de las infracciones contra las reglamentaciones aduanera y agraria.

La posibilidad de que se permita que los elementos obtenidos en el intercambio de información entre los Estados miembros resultante de asistencia previa petición y de asistencia espontánea sean usados como prueba es una muestra de que el Reglamento 515/97 y el Convenio Nápoles II son herramientas eficaces que contribuirían a la correcta aplicación de la legislación aduanera y agraria.

Todo este intercambio de información en el marco de la cooperación aduanera es más rápido y sistemático gracias a la digitalización de la aduana, siendo una prioridad de la Unión Europea. Ello supone un arma eficiente e importante en la lucha contra el fraude aduanero y, así, en la defensa de los intereses financieros de la Unión Europea.

Por su parte, también existe asistencia mutua en la Unión en el contexto del cobro de créditos aduaneros, es decir, de los tributos aduaneros que son titularidad de la Unión Europea, cuyo marco de actuación es la Directiva 2010/24/UE. Esta asistencia mutua puede solicitarse y ofrecerse de distintas formas: a) el intercambio de información,

normalmente, de carácter patrimonial, cuya solicitud no puede ser rechazada en base al secreto bancario; b) la notificación de cualquier documentación que esté relacionada con el crédito aduanero, que debe haberla intentado la autoridad requirente previamente sin resultado positivo; c) la petición de cobro de un crédito que no sea objeto de litigio sin resolver, debiendo haber intentado el cobro sin éxito la autoridad requirente, con carácter general; y d) la adopción de medidas cautelares que buscan el cobro del citado crédito.

Un paso importante en la eficacia de estas manifestaciones de asistencia mutua para el cobro de créditos aduaneros lo constituyó el establecimiento de un instrumento uniforme que no necesita ser reconocido por parte de las autoridades requeridas y de un modelo normalizado que evitase los problemas de traducción para todos los países de la Unión Europea.

La Unión ha ido consolidando, desde hace años, una serie de programas destinados a proteger sus intereses financieros, como son el Programa de la Unión de Lucha contra el Fraude y el Programa Aduana para la cooperación en el ámbito aduanero, gracias a los cuales se ofrece financiación para distintas acciones. La lucha contra el fraude aduanero va a ser uno de los objetivos del Programa de la Unión de Lucha contra el Fraude, mientras que no aparece de forma expresa como objetivo en el Programa Aduana para la cooperación en el ámbito aduanero, aunque el fraude aduanero atenta contra el fisco de la Unión Europea y, por ende, constituiría un objetivo indirecto de este programa europeo.

Además, se ha de destacar el papel de la Comisión Europea creando normativa europea y cooperando con los Estados miembros en materia de sistemas informáticos para intercambiar información y de control de mercancías. Por su parte, al Comité del Código Aduanero acudirá la Comisión cuando se prevea la necesidad de adopción de actos de ejecución, estableciéndose la emisión de un dictamen cuyo contenido tendrá carácter potestativo cuando se trate de un procedimiento consultivo y tendrá carácter vinculante en los procedimientos de examen. Por último, es también muy relevante la OLAF en sede de cooperación aduanera en el contexto comunitario, que es una oficina que realiza investigaciones de forma independiente -carácter, este último, esencial- para detectar irregularidades o fraudes que lesionen los intereses financieros de la Unión Europea, debiendo resaltar las investigaciones y controles *in situ* que desembocan en informes que pueden ser utilizados como prueba en los procesos pertinentes de los Estados miembros;

otras funciones de la OLAF son las relaciones con los Estados miembros en sede de lucha contra el fraude, así como la preparación de aquellos actos de la Unión que aborden la investigación de este tipo de lucha.

Por su parte, a nivel internacional, ostentan un rol imprescindible la OMC y la OMA, dado que los acuerdos que adoptan sus miembros y los actos que emanan de estas organizaciones internacionales han contribuido al asentamiento de las bases del comercio internacional: comenzando por la OMC, del Acta de Marrakech de 1994 son fundamentales el GATT de 1994, el Acuerdo relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, el Acuerdo sobre inspección previa a la expedición, el Acuerdo sobre normas de origen, el Acuerdo sobre procedimientos para el trámite de licencias de importación y el Acuerdo de facilitación del comercio; por lo que respecta a la OMA, se han destacado el Convenio de Kioto revisado, el Convenio Internacional del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías y el Marco SAFE. Todos estos convenios persiguen, *grosso modo*, el establecimiento de unas reglas comunes del comercio y su facilitación mediante la simplificación y armonización y la cooperación entre las aduanas.

Si se parte de la premisa de cuán importante y beneficiosa ha sido y es la cooperación aduanera dentro de la Unión Europea, esta cooperación será igualmente importante y beneficiosa de cara a las relaciones que la Unión y sus Estados miembros mantienen con sus socios comerciales. La Unión Europea y los Estados miembros concluyen acuerdos económicos con terceros países; estos acuerdos pueden atender a distintas clasificaciones: la primera que se ha señalado es la que distingue, en función del grado de integración económica, entre acuerdos preferenciales, acuerdos de libre comercio, uniones aduaneras, uniones monetarias, mercados comunes y mercados únicos; por su parte, la Comisión distingue entre distintos tipos de “Acuerdos de Libre Comercio”, como son los acuerdos de libre comercio de primera generación, la nueva generación de acuerdos de libre comercio, las zonas de libre comercio de alcance amplio y profundo y los acuerdos de asociación económica. Con respecto a la asistencia mutua aduanera, la Unión introduce, como norma general, protocolos, anexos o entendimientos en esta materia de cooperación aduanera en sus acuerdos económicos, aunque también realiza -siendo la casuística mucho menor- tanto acuerdos de ámbito genérico de

asistencia mutua aduanera que se encuentran fuera de los acuerdos económicos como acuerdos de asistencia mutua aduanera de ámbito más restringido.

BIBLIOGRAFÍA

TEXTOS INTERNACIONALES

NORMATIVA Y OTROS TEXTOS DE LA UNIÓN EUROPEA

NORMATIVA Y DISPOSICIONES ADMINISTRATIVAS ESPAÑOLAS

JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

BIBLIOGRAFÍA

ABAD CARRASCO, M. V.: “La asistencia mutua y el intercambio de información entre Administraciones aduaneras”, en *VI Curso de Alta Especialización en Fiscalidad Internacional*, 2006.

ALCAIDE FERNÁNDEZ, J. y CASADO RAIGÓN, R.: *Curso de Derecho de la Unión Europea*, 2ª ed., Tecnos, Madrid, 2014.

ALMUDÍ CID, J. M.: “Tributación en la fuente, convenios de doble imposición y Derecho Comunitario”, en VILLAR EZCURRA, M., MARTÍNEZ LAFUENTE, A. y HERRERA MOLINA, P. M. (Coords.): *Estudios jurídicos en memoria de don César Albiñana García-Quintana*, vol. 2, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2008.

ÁLVAREZ GÓMEZ-PALLETE, J. M.: *La aduana en el Mercado Común*, 2ª ed., Extecom, Madrid, 1986.

ANGUREN, M.: “El desarrollo temporal del Código Aduanero de la Unión. El régimen transitorio”, en SOLÉ ESTALELLA, J. A. (Dir.): *El Código Aduanero de la Unión y su normativa de desarrollo*, 1ª ed., Thomson Reuters Aranzadi, Pamplona, 2017, (versión online).

ARRIBAS LEÓN, M.: “La propuesta de la Comisión Europea de modificar el régimen de los intercambios entre Estados miembros en el IVA para combatir el fraude fiscal”, en GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. (Dir.): *VI Encuentro de Derecho Financiero y Tributario “Tendencias y retos del Derecho Financiero y Tributario” (3ª parte)*, núm. 12, Documentos de Trabajo, Instituto de Estudios Fiscales, 2018.

BANACLOCHE PALAO, C. *et. al.*: “El Impuesto sobre el Valor Añadido (I), en CAZORLA PRIETO, L. M. y CHICO DE LA CÁMARA, P. (Dir.): *Introducción al sistema tributario español*, 7ª ed., Thomson Reuters Aranzadi, Pamplona, 2019, (versión online).

BLÁZQUEZ NAVARRO, I.: “La distribución de competencias económicas en la UE. Aplicabilidad de los principios de subsidiariedad y proporcionalidad”, en *ICE. Revista de Economía*, núm. 820, 2005.

BOIRA, P.: *Taxation in European Union*, 2ª ed., Springer y G. Giappichelli Editore, Gewerbestrasse, 2014 (versión online).

BEGHIN, M.: *Diritto tributario*, 3ª ed., CEDAM, Padova, 2017.

BOSCH INFANTE, J. e IBÁÑEZ MARSILLA, S.: “Elementos para la aplicación de los derechos y otras medidas comerciales”, en SOLÉ ESTALELLA, J. A. (Dir.): *El Código Aduanero de la Unión y su normativa de desarrollo*, 1ª ed., Thomson Reuters Aranzadi, Pamplona, 2017, (versión online).

CALDERÓN CARRERO, J. M.: *Intercambio de información y fraude fiscal internacional*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2000.

CALDERÓN CARRERO, J. M.: “La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación”, en SERRANO ANTÓN, F. (Dir.): *Fiscalidad internacional*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2010.

CALDERÓN CARRERO, J. M.: “La cooperación internacional en la lucha contra el fraude fiscal”, en GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, E. y RUIZ GALLUZ, S. (Coords.): *El fraude fiscal en España*, Thomson Reuters Aranzadi, 2018.

CALVO VÉRGEZ, J.: “Perspectivas de futuro del IVA comunitario”, en *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, núm. 8, 2018.

CARRASCO GONZÁLEZ, F. M.: “Los derechos de aduana”, en PÉREZ ROYO, F. (Dir.): *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*, 11ª ed., Tecnos, Madrid, 2017.

CASADO OLLERO, G.: “La colaboración con la Administración tributaria. Notas para un nuevo modelo de relaciones con el fisco”, en *Hacienda Pública Española / Review of Public Economics*, núm. 68, 1981.

CASADO OLLERO, G.: “Los fines no fiscales de los tributos”, en *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 213, 1991.

CASANA MERINO, F.: “Liquidación de los impuestos aduaneros y caducidad del derecho a recaudar”, en *Quincena Fiscal*, núm. 8, 2013.

CASANA MERINO, F.: “El nuevo concepto de valor en aduana tras la entrada en vigor del código aduanero de la Unión”, en *Quincena Fiscal*, núm. 3, 2017.

CAZORLA PRIETO, L. M.: “Lección 2. Los sujetos activos de la actividad financiera”, en *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 19ª ed., Thomson Reuters Aranzadi, Pamplona, (versión online).

CAYÓN GARLIARDO, A.: “Capítulo XVII. Las disposiciones financieras de los Tratados de las Comunidades Europeas”, en GARCÍA DE ENTERRÍA, E., GONZÁLEZ CAMPOS, J. D. y MUÑOZ MACHADO, S.: *Tratado de Derecho comunitario europeo. Estudio sistemático desde el Derecho español*, I Tomo, 1ª ed., Civitas, Madrid, 1986.

CHICA PALOMO, M. D.: *La doble imposición entre los impuestos de índole estatal y local*, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Jaén, Jaén, 2008.

COLLADO MUÑOZ, J., GARCÍA VALERA, A. y FALCETO GARCÍA, F.: “Regímenes especiales”, en SOLÉ ESTALELLA, J. A. (Dir.): *El Código Aduanero de la Unión y su normativa de desarrollo*, 1ª ed., Thomson Reuters Aranzadi, Pamplona, 2017.

COLLADO YURRITA, M. A. y ROMERO FLOR, L. M.: “El intercambio de información entre Administraciones Tributarias”, en COLLADO YURRITA, M. A. (Dir.): *Intercambio internacional de información tributaria: avances y proyección futura*, Aranzadi Thomson Reuters, Pamplona, 2011.

COMISIÓN EUROPEA, *Comprender las políticas de la Unión Europea. El libre comercio es una fuente de crecimiento económico*, Oficina de Publicaciones de la Unión Europea, Luxemburgo, 2016, pág. 9. Disponible online en: <https://op.europa.eu/fr/publication-detail/-/publication/52ba8967-cb06-4b1a-83d3-449f532c99d5/language-es/format-PDF>;

COMISIÓN EUROPEA, *Operadores Económicos Autorizados. El libro electrónico interactivo*. Disponible online: https://ec.europa.eu/assets/taxud/taxation_customs/elearning/ebooks/aeo_ebook_es/index.html

CUBERO TRUYO, A.: “El Impuesto sobre el Valor Añadido (III). Operaciones internacionales”, en PÉREZ ROYO, F (Dir.): *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*, 11ª ed., Tecnos, Madrid, 2017.

DE MIGUEL CANUTO, E.: “Impugnación de actos relativos a la deuda aduanera”, en *La Ley Unión Europea*, núm. 38, 2016.

DEZA VILLASANZ, R.: *Derecho Aduanero. Vertiente tributaria y penal*, Universidad Internacional de Andalucía, Sevilla, 2019.

ESPLUGUES MOTA, C.: “Estructura institucional del comercio internacional”, en ESPLUGUES MOTA, C. (Dir.): *Derecho del Comercio Internacional*, 8ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2017.

FABIO, M.: *Manuale di diritto e pratica doganale*, VI ed., Wolters Kluwer, Milán, 2017.

FALCÓN Y TELLA, R. y PULIDO GUERRA, E.: *Derecho Fiscal Internacional*, 3ª ed., Marcial Pons, Madrid, 2018.

FERREIRO LAPATZA, J. J.: *Curso de Derecho Financiero español*, 16ª ed., Marcial Pons, Madrid, 1994.

FERNÁNDEZ DE CASADEVANTE ROMANI, C.: “A modo de introducción”, en FERNÁNDEZ DE CASADEVANTE ROMANI, C. (Coord.): *Nociones básicas de Derecho de la Unión Europea*, 3ª ed., Editorial Universitaria Ramón Areces, Madrid, 2017.

FERNÁNDEZ DE CASADEVANTE ROMANI, C.: “La Unión Europea”, en FERNÁNDEZ DE CASADEVANTE ROMANI, C. (Coord.): *Nociones básicas de Derecho de la Unión Europea*, 3ª ed., Editorial Universitaria Ramón Areces, Madrid, 2017.

FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I.: “La problemática específica de la deuda aduanera en las zonas francas”, en PITA GRANDAL, A. M. y RUIZ HIDALGO, C. (Coords.): *Zonas francas y comercio internacional*, Marcial Pons, Madrid, 2020.

FERNÁNDEZ MARÍN, F.: “Límites al intercambio de información de las Administraciones Tributarias de los Estados Miembros”, en COLLADO YURRITA, M. A. (Dir.): *Intercambio internacional de información tributaria: avances y proyección futura*, Aranzadi Thomson Reuters, Pamplona, 2011.

FERNÁNDEZ MARÍN, F.: *La tutela de la Unión Europea al contribuyente en el intercambio de información tributaria*, Atelier, Barcelona, 2007; GARCÍA PRATS, F. A.: *Intercambio de información, blanqueo de capitales y lucha contra el fraude fiscal*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2014.

FERNÁNDEZ ROZAS, J. C.: “Estrategias y prioridades de la polivalente gestión de la Unión Aduanera ante su cincuenta aniversario”, en *La Ley Unión Europea*, núm. 44, 2017.

FIORENTINO, S.: “L’abuso nel diritto doganale”, en DELLA VALLE, E., FICARI, V. y MARINI, G. (Dirs.): *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, G. Giappichelli Editore, Turín, 2016.

FLORES VILLAREJO, P.: “Cuestiones generales”, en SOLÉ ESTALELLA, J. A. (Dir.): *El Código Aduanero de la Unión y su normativa de desarrollo*, 1ª ed., Thomson Reuters Aranzadi, Pamplona, 2017, (versión online).

FLORES VILLAREJO, P.: “Salida de mercancías del territorio aduanero de la Unión”, en SOLÉ ESTALELLA, J. A. (Dir.): *El Código Aduanero de la Unión y su normativa de desarrollo*, 1ª ed., Thomson Reuters Aranzadi, Pamplona, 2017, (versión online).

FUSTER GÓMEZ, M.: “En torno a la autonomía científica del Derecho Tributario Internacional: propuestas para un debate”, en *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 183, 2019.

GARCÍA COSO, E.: “Tema 23. Mercado interior (I): libre circulación de mercancías”, en SÁNCHEZ, V. M. (Dir.): *Derecho de la Unión Europea*, 4ª ed., Huygens, Barcelona, 2017.

GARCÍA DE PABLOS, J. F.: “La asistencia mutua en materia de cobro de créditos tributarios y derechos”, en *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 155, 2012.

GARCÍA HEREDIA, A.: “La liquidación de los impuestos aduaneros y la protección de la confianza legítima de los importadores”, en *Quincena Fiscal*, núm. 17, 2014.

GARCÍA HEREDIA, A.: “Responsabilidad, avales y sanciones en las operaciones de comercio exterior: propuestas para una reforma de la LGT y del IVA a la importación”, en *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 184, 2019.

GARCÍA PRATS, F. A.: “Incidencia del Derecho comunitario en la configuración jurídica del Derecho Financiero (II): políticas comunitarias con incidencia sobre el Derecho Financiero”, en *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 260, 2001.

GARCÍA PRATS, F. A.: “La Asistencia Mutua en Materia de Recaudación Tributaria, en *Crónica Tributaria*, núm. 101, 2001.

GARCÍA PRATS, F. A.: “La asistencia mutua en materia de recaudación tributaria”, en *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 24, 2011.

GARCÍA LÓPEZ, S., HUIDOBRO PÉREZ-VILLAMIL, V. y MENÉNDEZ MENÉNDEZ, S.: “Asistencia mutua en la recaudación de los tributos en la OCDE y en la Unión Europea”, en *Cuadernos de formación. Escuela de Hacienda Pública. Instituto de Estudios Fiscales*, vol. 6, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2008.

GARCÍA NOVOA, C.: “Interpretación de los convenios de doble imposición internacional”, en *Civitas. Revista española de Derecho Financiero*, núm. 131, 2006.

GARÍN ALEMANY, F.: “Régimen jurídico español del Comercio Exterior”, en ESPLUGUES MOTA, C. (Dir.): *Derecho del Comercio Internacional*, 8ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2017.

GASCÓN CATALÁN, J.: “¿Existe alternativa para la tributación de las operaciones intracomunitarias en el IVA?”, en *Documentos de Trabajo*, núm. 14, Instituto de Estudios Fiscales, 2014.

GIL RODRÍGUEZ, I.: “Una única norma en materia de intercambio automático de información en la Unión Europea”, en HERRERO DE LA ESCOSURA, P. (Coord.): *Medidas contra el fraude fiscal internacional. Cuadernos Jean Monnet sobre integración europea fiscal y económica*, 4, Ediciones de la Universidad de Oviedo, Oviedo, 2016.

GONZÁLEZ ANDREU, M. L. y DURÁN BARRIGA, J.: “La deuda aduanera”, en SOLÉ ESTALELLA, J. A. (Dir.): *El Código Aduanero de la Unión y su normativa de desarrollo*, 1ª ed., Thomson Reuters Aranzadi, Pamplona, 2017, (versión online).

GONZÁLEZ-NANDÍN PAGÈS, A.: “El despacho a libre práctica”, en SOLÉ ESTALELLA, J. A. (Dir.): *El Código Aduanero de la Unión y su normativa de desarrollo*, 1ª ed., Thomson Reuters Aranzadi, Pamplona, 2017.

GONZÁLEZ-NANDÍN, A.: *Los procedimientos simplificados en el Código Aduanero de la Unión (CAU)*, Arola Editors, Tarragona, 2017.

GUTIÉRREZ CASTILLO, V. L.: “El Tratado por el que se instituye una Constitución para Europa”, en *Revista de Estudios de Ciencias Sociales y Humanidades*, núm. 12, 2004, págs. 73 y 74.

HERRERA MOLINA, P. M.: “Convenios de doble imposición y Derecho Comunitario”, en VILLAR EZCURRA, M., MARTÍNEZ LAFUENTE, A. y HERRERA MOLINA, P. M. (Coords.): *Estudios jurídicos en memoria de don César Albiñana García-Quintana*, vol. 2, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2008.

HERRERA OROZCO, C. G.: *Derecho Aduanero Tributario de la Unión Europea*, Bosch Editor, Barcelona, 2016.

HUGO, V.: “Congrès de la Paix 1849. I. Discours d’ouverture”, en *Actes et paroles - Avant l’exil*, vol. II, J Hetzel, París.

IBÁÑEZ MARSILLA, S.: “Impuestos arancelarios”, en MARTÍN QUERALT, J.; TEJERIZO LÓPEZ, J. M.; y ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J. (Dirs.): *Manual de Derecho Tributario*, 16ª ed., Thomson Reuters, Madrid, 2019.

IGLESIAS BERLANGA, M.: “Tema 4. Competencias”, en SÁNCHEZ, V. M. (Dir.): *Derecho de la Unión Europea*, 4ª ed., Huygens, Barcelona, 2017.

JURADO BORREGO, M. P.: “La aduana del siglo XXI”, en SOLÉ ESTALELLA, J. A. (Dir.): *El Código Aduanero de la Unión y su normativa de desarrollo*, 1ª ed., Thomson Reuters Aranzadi, Pamplona, 2017, (versión online).

LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: *Fiscalidad internacional y territorialidad del tributo*, McGraw-Hill, Madrid, 1995.

LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: “La estructuración del Derecho Financiero y Tributario Internacional y Comunitario”, en *Crónica Tributaria*, núm. 125, 2007.

LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: “La discutible autonomía de la Unión Europea y su contemplación desde la perspectiva tributaria”, en *Quincena Fiscal*, núm. 19, 2010.

LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: “Lagunas en el Derecho Tributario de la Unión Europea”, en *Cuadernos de Derecho Transnacional*, vol. 9, núm. 2, 2017.

LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: *Privilegios e inmunidades fiscales*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2017.

LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: “La inclusión de los Impuestos Especiales en la base imponible del IVA como situación de sobreimposición”, en *Quincena Fiscal*, núm. 1, 2018.

LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: “Trends and sources of international taxation”, en *Cuadernos de Derecho Transnacional*, vol. 11, núm. 1, 2019.

MANGAS MARTÍN, A. y LIÑÁN NOGUERAS, D. J.: *Instituciones y Derecho de la Unión Europea*, 8ª ed., Tecnos, Madrid, 2014.

MARÍN RAMÍREZ, M. A.: “Decisiones relativas a la aplicación de la legislación aduanera”, en SOLÉ ESTALELLA, J. A. (Dir.): *El Código Aduanero de la Unión y su normativa de desarrollo*, 1ª ed., Thomson Reuters Aranzadi, Pamplona, 2017, (versión online).

MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J. M. y CASADO OLLERO, G.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 28ª ed., Tecnos, Madrid, 2017.

MARTÍNEZ GINER, L. A.: *La protección jurídica del contribuyente en el intercambio de información entre Estados*, Iustel, Madrid, 2008.

MARTÍNEZ GINER, L. A.: “El intercambio automático de información en materia tributaria: retos e incertidumbres jurídicas”, en *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 173, 2017.

MARTOS GARCÍA, J. J.: “Las exacciones de efecto equivalente a los derechos de aduana en la Unión Europea. Análisis jurisprudencial”, en *Crónica Tributaria*, núm. 144, 2012.

MATTERA, A.: *El mercado único europeo: sus reglas, su funcionamiento* (traducido al español por ZAPICO LANDROVE, C.), Civitas, Madrid, 1991.

MONTERO DOMÍNGUEZ, A.: “La nueva Directiva Comunitaria de asistencia mutua en materia de recaudación: análisis del articulado de la norma positiva”, en *Carta Tributaria-Monografías*, núm. 14, 2010.

MORENO GONZÁLEZ, S.: “La cooperación administrativa entre estados en el ámbito de la fiscalidad: la nueva Directiva 2011/16/UE”, en COLLADO YURRITA, M. A.

(Dir.): *Intercambio internacional de información tributaria: avances y proyección futura*, Aranzadi Thomson Reuters, Pamplona, 2011.

NAVARRO PABSDORF, M. y CUENCA GARCÍA, E.: “La Unión Europea y la lucha contra el fraude”, en *Cuadernos económicos*, núm. 91, 2016, págs. 139 y 140.

NOCETE CORREA F. J. y MERINO ESPINOSA, M. P.: “El objeto de intercambio internacional de información”, en COLLADO YURRITA, M. A. (Dir.): *Intercambio internacional de información tributaria: avances y proyección futura*, Aranzadi Thomson Reuters, Pamplona, 2011.

OCHOA RUIZ, N.: “Tema 15. Presupuesto”, en SÁNCHEZ, V. M. (Dir.): *Derecho de la Unión Europea*, 4ª ed., Huygens, Barcelona, 2017.

ORGANIZACIÓN MUNDIAL DE ADUANAS: *Glossary of international customs terms*, 2018. Disponible online: <http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/facilitation/instruments-and-tools/tools/glossary-of-international-customs-terms/glossary-of-international-customs-terms.pdf?db=web>

ORGANIZACIÓN MUNDIAL DE ADUANAS, *Marco de norma SAFE*, edición 2018, págs. 25 y 26. Disponible online: <http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/es/pdf/topics/facilitation/instruments-and-tools/tools/safe-package/safe-framework.PDF?la=en>

PALAO TABOADA, C.: “La potestad de obtención de información de la Administración tributaria y sus límites”, en *Estudios de Derecho y Hacienda, Homenaje a César Albiñana García-Quintana*, vol. II, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987.

PATÓN GARCÍA, G.: “La dimensión del intercambio de información en los convenios fiscales internacionales”, en COLLADO YURRITA, M. A. (Dir.): *Intercambio internacional de información tributaria: avances y proyección futura*, Aranzadi Thomson Reuters, Pamplona, 2011.

PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: *La cooperación administrativa en la Unión Europea contra el fraude fiscal*, en *Quincena Fiscal*, núm. 3, 2012.

PELECHÁ ZOZAYA, F.: *Fiscalidad sobre el comercio exterior: el Derecho Aduanero Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 2009.

PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M.: “El objeto del impuesto: la doble imposición y el artículo 6.2 de la LOFCA”, en *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 240, 1996.

PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M.: “La doble imposición en los impuestos ambientales”, en YÁBAR STERLING, A. (Coord.): *Fiscalidad ambiental*, Cedecs, Barcelona, 1998.

PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M.: *Los fenómenos encubiertos de doble imposición en el Derecho español*, Cedecs, Barcelona, 1998.

PÉREZ DE LAS HERAS, B.: *El mercado interior europeo. Las libertades económicas comunitarias: mercancías, personas, servicios y capitales*, Publicaciones de la Universidad de Deusto, Bilbao, 2008.

PIERNAS LÓPEZ, J. J.: “La definición de servicio de interés económico general en la Unión Europea, ¿de qué margen disponen los estados miembros?”, en *Revista Española de Derecho Europeo*, núm. 61, 2017.

RODRIGO SERRADILLA, F.: “Disposiciones generales”, en SOLÉ ESTALELLA, J. A. (Dir.): *El Código Aduanero de la Unión y su normativa de desarrollo*, 1ª ed., Thomson Reuters Aranzadi, Pamplona, 2017, (versión online).

RODRIGO SERRADILLA, F. y AROBES AGUILAR-GALINDO, J. C.: “Los regímenes aduaneros”, en SOLÉ ESTALELLA, J. A. (Dir.): *El Código Aduanero de la Unión y su normativa de desarrollo*, 1ª ed., Thomson Reuters Aranzadi, Pamplona, 2017, (versión online).

RODRÍGUEZ ENTREMONTZAGA, N.: “Los operadores aduaneros”, en SOLÉ ESTALELLA, J. A. (Dir.): *El Código Aduanero de la Unión y su normativa de desarrollo*, 1ª ed., Thomson Reuters Aranzadi, Pamplona, 2017, (versión online).

ROVIRA FERRER, I.: “Las obligaciones de información como mecanismo contra el fraude fiscal. Análisis del deber de comunicar los cobros efectuados mediante tarjetas de crédito o débito”, en ALMAGRO MARTÍN, C. (Dir.): *Estudios sobre control del fraude fiscal y prevención del blanqueo de capitales*, Aranzadi Thomson Reuters, Pamplona, 2016.

SACCHETTO, C.: *Tutela all'estero dei crediti tributari dello Stato*, CEDAM, Padova, 1978.

SAINZ DE BUJANDA, F.: *Hacienda y Derecho*, vol. I, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1975.

SAINZ DE BUJANDA, F.: *Lecciones de Derecho Financiero*, 10ª ed., Servicio de publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1993.

SÁNCHEZ, V. M.: “Tema 2. Breve historia de la Unión Europea”, en SÁNCHEZ, V. M. (Dir.): *Derecho de la Unión Europea*, 4ª ed., Huygens, Barcelona, 2017.

SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E.: “La tutela del contribuyente en relación con las actuaciones de intercambio de información tributaria en el ámbito internacional”, en COLLADO YURRITA, M. A. (Dir.): *Intercambio internacional de información tributaria: avances y proyección futura*, Aranzadi Thomson Reuters, Pamplona, 2011.

SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E.: “La función armonizadora de los mecanismos de intercambio de información en el seno de la Unión Europea”, en HERRERO DE LA ESCOSURA, P. (Coord.): *Medidas contra el fraude fiscal internacional. Cuadernos Jean Monnet sobre integración europea fiscal y económica*, 4, Ediciones de la Universidad de Oviedo, Oviedo, 2016.

SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A.: “Súbditos fiscales o la reforma en ciernes de la LGT”, en *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, núm. 381, 2014, págs. 8 y 9.

SANTOLAYA BLAY, M.: “La asistencia mutua en el ámbito de la recaudación: origen y evolución”, en *Carta Tributaria-Monografías*, núm. 13, 2010.

SOITA ÁLVAREZ, M.: “Las zonas francas aduaneras y el IVA”, en PITA GRANDAL, A. M. y RUIZ HIDALGO, C. (Coords.): *Zonas francas y comercio internacional*, Marcial Pons, Madrid, 2020.

TESAURO, G.: *Diritto dell'Unione Europea*, 7ª ed., CEDAM, Padova, 2012.

TORRES NAFARRATE, J.: *Introducción a la teoría de sistemas de Nikla Luhmann*, Centro de Investigaciones Interdisciplinarias en Ciencias y Humanidades, Universidad Nacional Autónoma de México, México D.F., 1999.

UCKMAR, V.: “4. I dazi doganali”, en UCKMAR, V. (Coord.): *Diritto tributario internazionale. Manuale*”, CEDAM, Padova, 2010.

VISMARA, F.: *Corso di diritto doganale. Diritto dell’Unione europea e diritto interno*, G. Giappichelli Editore, Turín, 2018.

TEXTOS INTERNACIONALES

Acta de Marrakech, firmada en Marrakech en 1994.

Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, firmado en 1947;

Convenio revisado para la navegación del Rin, firmado en Mannheim el 17 de octubre de 1868;

Convenio constitutivo del Consejo de Cooperación Aduanera, firmado en Bruselas en 1950;

Convenio entre los Estados Partes del Tratado del Atlántico Norte relativo al Estatuto de sus Fuerzas, firmado en Londres el 19 de junio de 1951;

Convenio aduanero sobre el cuaderno ATA para la importación temporal, firmado en Bruselas el 6 de diciembre de 1961;

Convenio de los Estados miembros de la Comunidad Económica Europea para la asistencia mutua entre las respectivas Administraciones aduaneras, firmado en Roma el 7 de septiembre de 1967;

Convenio aduanero relativo al transporte internacional de mercancías al amparo de los cuadernos TIR (Convenio TIR), fechado en Ginebra el 14 de noviembre de 1975;

Convenio Internacional del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías, hecho en Bruselas el 14 de junio de 1983;

Convenio relativo a un régimen común de tránsito, hecho en Interlaken, el 20 de mayo de 1987;

Convenio relativo a la Importación Temporal, hecho en Estambul el 26 de junio de 1990;

Entendimiento relativo a la interpretación del artículo XXIV del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994;

Convenio celebrado sobre la base del artículo K.3 del Tratado de la Unión Europea, relativo a la asistencia mutua y la cooperación entre las administraciones aduaneras, hecho en Bruselas el 18 de diciembre de 1997;

Marco de normas SAFE de la OMA para asegurar y facilitar el comercio mundial (versión de 2018).

NORMATIVA Y OTROS TEXTOS DE LA UNIÓN EUROPEA

DERECHO ORIGINARIO

Tratado constitutivo de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero de 1951;

Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea de 1957;

Tratado constitutivo de la Comunidad Europea de la Energía Atómica de 1957;

Convenio sobre determinadas instituciones comunes a las Comunidades Europeas de 1957;

Tratado por el que se constituye un Consejo único y una Comisión única de las Comunidades europeas de 1965;

Acta Única Europea de 1986;

Tratado de Lisboa por el que se modifican el Tratado de la Unión Europea y el Tratado constitutivo de la Comunidad Europea de 2007;

Protocolo (nº 2) sobre la aplicación de los principios de subsidiariedad y proporcionalidad de 2008;

Tratado de la Unión Europea (versión consolidada de 2012);

Tratado del Funcionamiento de la Unión Europea (versión consolidada de 2012);

Protocolo (nº 7) sobre los privilegios y las inmunidades de las Comunidades Europeas de 2012;

DERECHO DERIVADO

Reglamento (CEE, Euratom, CECA) nº 260/68 del Consejo de 29 de febrero de 1968 por el que se fijan las condiciones y el procedimiento de aplicación del impuesto establecido en beneficio de las Comunidades Europeas;

Reglamento (CEE) nº 950/68 del Consejo de 28 de junio de 1968, relativo al arancel aduanero común;

Reglamento (CEE, Euratom) nº 1182/71 del Consejo, de 3 de junio de 1971, por el que se determinan las normas aplicables a los plazos, fechas y términos;

Reglamento (CEE) nº 1468/81 del Consejo, de 19 de mayo de 1981, relativo a la asistencia mutua entre las autoridades administrativas de los Estados miembros y la colaboración entre éstas y la Comisión con objeto de asegurar la correcta aplicación de las regulaciones aduanera o agrícola;

Reglamento (CEE) nº 2658/87 del Consejo, de 23 de julio de 1987, relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y al arancel aduanero común;

Reglamento (CEE) nº 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el Código aduanero comunitario;

Reglamento (CE, Euratom) nº 2988/95 del Consejo, de 18 de diciembre de 1995, relativo a la protección de los intereses financieros de las Comunidades Europeas;

Reglamento (Euratom, CE) nº 2185/96 del Consejo de 11 de noviembre de 1996 relativo a los controles y verificaciones in situ que realiza la Comisión para la protección de los intereses financieros de las Comunidades Europeas contra los fraudes e irregularidades;

Reglamento (CE) núm. 515/97 del Consejo de 13 de marzo de 1997 relativo a la asistencia mutua entre las autoridades administrativas de los Estados miembros y la colaboración entre éstas y la Comisión con objeto de asegurar la correcta aplicación de las legislaciones aduanera y agraria;

Reglamento (CE) nº 450/2008 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de abril de 2008, por el que se establece el código aduanero comunitario (código aduanero modernizado);

Reglamento (CE) nº 312/2009 de la Comisión, de 16 de abril de 2009, que modifica el Reglamento (CEE) nº 2454/93 por el que se fijan determinadas disposiciones de aplicación del Reglamento (CEE) nº 2913/92 del Consejo por el que se establece el código aduanero comunitario;

Reglamento (CE) n° 1186/2009 del Consejo, de 16 de noviembre de 2009, relativo al establecimiento de un régimen comunitario de franquicias aduaneras;

Reglamento (UE) n° 182/2011 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de febrero de 2011, por el que se establecen las normas y los principios generales relativos a las modalidades de control por parte de los Estados miembros del ejercicio de las competencias de ejecución por la Comisión;

Reglamento (UE) N° 978/2012 del Parlamento Europeo y del Consejo de 25 de octubre de 2012 por el que se aplica un sistema de preferencias arancelarias generalizadas y se deroga el Reglamento (CE) n° 732/2008 del Consejo;

Reglamento (UE, Euratom) n° 883/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo de 11 de septiembre de 2013 relativo a las investigaciones efectuadas por la Oficina Europea de Lucha contra el Fraude (OLAF) y por el que se deroga el Reglamento (CE) n° 1073/1999 del Parlamento Europeo y del Consejo y el Reglamento (Euratom) n° 1074/1999 del Consejo;

Reglamento (UE) n° 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;

Reglamento (UE) n° 1294/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 11 de diciembre de 2013, por el que se establece un programa de acción para la aduana en la Unión Europea para el período 2014-2020 (Aduana 2020) y por el que se deroga la Decisión n° 624/2007/CE;

Reglamento (UE) n° 1370/2013 del Consejo, de 16 de diciembre de 2013, por el que se establecen medidas relativas a la fijación de determinadas ayudas y restituciones en relación con la organización común de mercados de los productos agrícolas;

Reglamento (UE) n° 1308/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de diciembre de 2013, por el que se crea la organización común de mercados de los productos agrarios y por el que se derogan los Reglamentos (CEE) n° 922/72, (CEE) n° 234/79, (CE) n° 1037/2001 y (CE) n° 1234/2007;

Reglamento (UE, Euratom) n° 609/2014 del Consejo, de 26 de mayo de 2014, sobre los métodos y el procedimiento de puesta a disposición de los recursos propios tradicionales

y basados en el IVA y en la RNB y sobre las medidas para hacer frente a las necesidades de tesorería (Refundición);

Reglamento Delegado (UE) 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;

Reglamento (UE) 2015/1525 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de septiembre de 2015, por el que se modifica el Reglamento (CE) n° 515/97 del Consejo relativo a la asistencia mutua entre las autoridades administrativas de los Estados miembros y a la colaboración entre estas y la Comisión con objeto de asegurar la correcta aplicación de las reglamentaciones aduanera y agraria;

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) n° 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo por el que se establece el código aduanero de la Unión;

Reglamento Delegado (UE) 2016/341 de la Comisión, de 17 de diciembre de 2015, por el que se completa el Reglamento (UE) n° 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo en lo que se refiere a las normas transitorias para determinadas disposiciones del Código aduanero de la Unión mientras no estén operativos los sistemas electrónicos pertinentes y por el que se modifica el Reglamento Delegado (UE) 2015/2446;

Reglamento de Ejecución (UE) 2016/346 de la Comisión, de 10 de marzo de 2016, por el que se determinan los elementos que deben incluirse en el Sistema de información aduanera;

Reglamento (UE) 2016/1036 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 8 de junio de 2016, relativo a la defensa contra las importaciones que sean objeto de dumping por parte de países no miembros de la Unión Europea (versión codificada);

Reglamento (UE) 2016/1037 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 8 de junio de 2016, sobre la defensa contra las importaciones subvencionadas originarias de países no miembros de la Unión Europea (versión codificada);

Reglamento (UE, Euratom) 2018/1046 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 18 de julio de 2018, sobre las normas financieras aplicables al presupuesto general de la Unión, por el que se modifican los Reglamentos (UE) n° 1296/2013, (UE) n° 1301/2013, (UE) n° 1303/2013, (UE) n° 1304/2013, (UE) n° 1309/2013, (UE) n° 1316/2013, (UE) n° 223/2014 y (UE) n° 283/2014 y la Decisión n° 541/2014/UE y por el que se deroga el Reglamento (UE, Euratom) n° 966/2012;

Reglamento (UE) 2021/444 del Parlamento Europeo y del Consejo de 11 de marzo de 2021 por el que se establece el programa Aduana para la cooperación en el ámbito aduanero y se deroga el Reglamento (UE) n° 1294/2013;

Reglamento (UE) 2021/785 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 29 de abril de 2021, por el que se establece el Programa de la Unión de Lucha contra el Fraude y por el que se deroga el Reglamento (UE) n° 250/2014;

Reglamento (UE, EURATOM) 2021/768 del Consejo de 30 de abril de 2021 por el que se establecen medidas de ejecución del sistema de recursos propios de la Unión Europea y por el que se deroga el Reglamento (UE, Euratom) n° 608/2014;

Reglamento (UE, Euratom) 2021/769 del Consejo de 30 de abril de 2021 por el que se modifica el Reglamento (CEE, Euratom) n° 1553/89 relativo al régimen uniforme definitivo de recaudación de los recursos propios procedentes del impuesto sobre el valor añadido;

Reglamento (UE, Euratom) 2021/770 del Consejo de 30 de abril de 2021 sobre el cálculo del recurso propio basado en los residuos de envases de plástico que no se reciclan, sobre los métodos y el procedimiento de puesta a disposición de dicho recurso propio, sobre las medidas para hacer frente a las necesidades de tesorería y sobre determinados aspectos del recurso propio basado en la renta nacional bruta;

Directiva 91/680/CEE del Consejo, de 16 de diciembre de 1991, que completa el sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido y que modifica, con vistas a la abolición de las fronteras, la Directiva 77/388/CEE;

Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido;

Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE;

Directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo de 2010, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas;

Directiva (UE) 2017/1371 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 5 de julio de 2017, sobre la lucha contra el fraude que afecta a los intereses financieros de la Unión a través del Derecho penal;

Convenio celebrado sobre la base del artículo K.3 del Tratado de la Unión Europea, relativo a la asistencia mutua y la cooperación entre las administraciones aduaneras de 1997;

Protocolo de enmienda del Convenio Internacional sobre la simplificación y armonización de los regímenes aduaneros de 1999;

Decisiones del Consejo de 12 de mayo de 1960 relativa a la aceleración del ritmo de desarrollo del Tratado;

Decisión del Consejo de 15 de mayo de 1962 relativa a la aceleración del ritmo de desarrollo del Tratado;

Decisión de 21 de abril de 1970, relativa a la sustitución de las contribuciones financieras de los Estados miembros por los recursos propios de las Comunidades (70/243/CECA, CEE, EURATOM);

Decisión del Consejo de 7 de mayo de 1985 (85/257/CEE, Euratom), relativa al sistema de recursos propios de las Comunidades;

Decisión 87/369/CEE del Consejo de 7 de abril de 1987 relativa a la celebración del Convenio Internacional del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías, así como de su Protocolo de enmienda;

Decisión del Consejo de 24 de junio de 1988 relativa al sistema de recursos propios de la Comunidad (88/376/CEE, Euratom);

Decisión del Consejo de 31 de octubre de 1994 relativa al sistema de recursos propios de las Comunidades Europeas (94/728/CE, Euratom);

Decisión de la Comisión de 28 de abril de 1999 por la que se crea la Oficina Europea de Lucha contra el Fraude;

Decisión del Consejo, de 29 de septiembre de 2000, sobre el sistema de recursos propios de las Comunidades Europeas (2000/597/CE, Euratom);

Decisión del Consejo, de 19 de julio de 2002, relativa a las consecuencias de la expiración del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero (CECA) sobre los acuerdos internacionales celebrados por la CECA;

Decisión 2003/231/CE, del Consejo, de 17 de marzo de 2003, relativa a la adhesión de la Comunidad Europea al Protocolo de Enmienda del Convenio Internacional para la Simplificación y Armonización de los Regímenes Aduaneros (Convenio de Kioto);

Decisión del Consejo, de 7 de junio de 2007, sobre el sistema de recursos propios de las Comunidades Europeas (2007/436/CE, Euratom);

Decisión del Consejo de 26 de mayo de 2014 sobre el sistema de recursos propios de la Unión Europea (2014/335/UE, Euratom);

Decisión de Ejecución (UE) 2019/2151 de la Comisión de 13 de diciembre de 2019 por la que se establece el programa de trabajo relativo al desarrollo y a la introducción de los sistemas electrónicos previstos en el Código Aduanero de la Unión;

Decisión (UE) 2020/491 de la Comisión de 3 de abril de 2020 relativa a la concesión de una franquicia de derechos de importación y de una exención del IVA respecto de la importación de las mercancías necesarias para combatir los efectos del brote de COVID-19 durante el año 2020;

Decisión (UE) 2020/1573 de la Comisión de 28 de octubre de 2020 por la que se modifica la Decisión (UE) 2020/491, relativa a la concesión de una franquicia de derechos de importación y de una exención del IVA respecto de la importación de las mercancías necesarias para combatir los efectos del brote de COVID-19 durante el año 2020;

Decisión (UE, Euratom) 2020/2053 del Consejo de 14 de diciembre de 2020 sobre el sistema de recursos propios de la Unión Europea y por el que se deroga la Decisión 2014/335/UE, Euratom;

Decisión (UE) 2021/660 de la Comisión de 19 de abril de 2021 por la que se modifica la Decisión (UE) 2020/491, relativa a la concesión de una franquicia de derechos de importación y de una exención del IVA respecto de la importación de las mercancías necesarias para combatir los efectos del brote de COVID-19 durante el año 2020;

Acuerdo Interinstitucional de 16 de diciembre de 2020 entre el Parlamento Europeo, el Consejo de la Unión Europea y la Comisión Europea sobre disciplina presupuestaria, cooperación en materia presupuestaria y buena gestión financiera, así como sobre nuevos recursos propios, en particular una hoja de ruta para la introducción de nuevos recursos propios;

Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, el Consejo y el Tribunal de Cuentas. Cuentas anuales consolidadas de la Unión Europea para el ejercicio financiero de 2019, Comisión Europea, Bruselas, 2020, COM (2020) 288 final;

Informe explicativo sobre el Convenio celebrado sobre la base del artículo K.3 del Tratado de la Unión Europea relativo a la asistencia mutua y la cooperación entre las administraciones aduaneras (Texto aprobado por el Consejo el 28 de mayo de 1998) (98/C 189/01);

Informe especial. Regímenes de importación: las insuficiencias en el marco jurídico y una aplicación ineficaz afectan a los intereses financieros de la UE, Tribunal de Cuentas Europeo, núm. 19, 2017.

NORMATIVA Y DISPOSICIONES ADMINISTRATIVAS ESPAÑOLAS

Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991;

Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido;

Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales;

Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido y se modifica el Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, por el que se regulan las declaraciones censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios; el Real Decreto 338/1990, de 9 de marzo, por el que se regula la composición y la forma de utilización del número de identificación fiscal, el Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales, y el Real Decreto 1326/1987, de 11 de septiembre, por el que se establece el procedimiento de aplicación de las Directivas de la Comunidad Económica Europea sobre intercambio de información tributaria;

Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno;

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria;

Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario;

Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación;

Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba 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;

Real Decreto 335/2010, de 19 de marzo, por el que se regula el derecho a efectuar declaraciones en aduana y la figura del representante aduanero;

Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas;

Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de los Impuestos Especiales;

Orden de 2 de junio de 1994 por la que se desarrolla la estructura de la Agencia Estatal de Administración Tributaria;

Resolución de 28 de julio de 1998, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se estructuran los Servicios de Aduanas e Impuestos Especiales, Dependientes de las Delegaciones Especiales y Delegaciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria;

Instrucción 1/2004, de 27 de febrero, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, de valoración en aduanas de las mercancías;

Orden PRE/3581/2007, de 10 de diciembre, por la que se establecen los departamentos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y se les atribuyen funciones y competencias;

Resolución de 28 de enero de 2010, del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en la que se recoge el procedimiento para la asignación del número de Registro e Identificación de Operadores Económicos (EORI);

Resolución de 18 de mayo de 2010, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en relación con el registro y gestión de apoderamientos y el registro y gestión de las sucesiones y de las representaciones legales de menores e incapacitados para la realización de trámites y actuaciones por Internet ante la Agencia Tributaria;

Orden HAP/308/2013, de 26 de febrero, por la que se crea y se regula el Registro de Representantes Aduaneros;

Resolución de 26 de abril de 2013, del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueba el modelo de declaración responsable prevista en el Real Decreto 335/2010, de 19 de marzo, por el que se regula el derecho a efectuar declaraciones en aduana y la figura del representante aduanero;

Resolución de 5 de marzo de 2015, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en relación con el registro y gestión de las autorizaciones de despacho aduanero;

Resolución de 19 de enero de 2021, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2021.

JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

STJCE de 4 de julio de 1963, Asunto C-32/62;

STJCE de 16 de junio de 1966, Asuntos acumulados 52 y 55/65;

STJCE de 10 de diciembre de 1968, Asunto 7/68;

STJCE de 11 de octubre de 1973, Asunto 39/73;

STJCE de 11 de julio de 1974, Asunto 8/74;

STJCE de 15 de diciembre de 1976, Asunto 41/76;

STJCE de 23 de noviembre de 1978, Asunto 7/78;

STJCE de 20 de febrero de 1979, Asunto 120/78;

STJCE de 9 de noviembre de 1983, Asunto 158/82;

STJUE de 24 de noviembre de 1993, Asuntos acumulados C-267/91 y C-268/91;

STJUE de 24 de marzo de 1994, Asunto C-275/92;

STJUE de 27 de abril de 1994, Asunto C-393/92;

STJUE de 23 de octubre de 1997, Asunto C-159/94;

STJUE de 21 de octubre de 1999, Asunto C-97/98;

STJUE de 5 de febrero de 2004, Asunto C-24/00;

STJUE de 27 de enero de 2009, Asunto C-318/07;

STJUE de 7 de abril de 2011, Asunto C-153/10;

STJUE de 30 de abril de 2014, Asunto C-280/13;

STJUE de 5 de noviembre de 2014, Asuntos acumulados T-307/12 y T-408/13;

STJUE de 22 de abril de 2016, Asuntos acumulados T-60/06 RENV II y T-62/06 RENV II.