

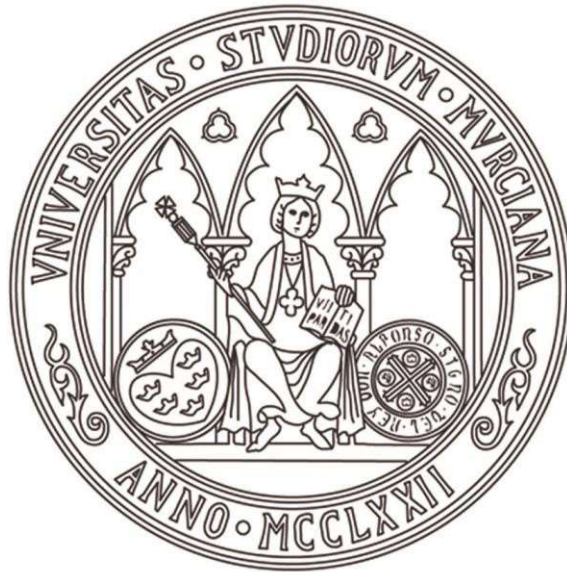


**UNIVERSIDAD DE MURCIA**  
ESCUELA INTERNACIONAL DE DOCTORADO  
TESIS DOCTORAL

PROPUESTA DE UNA DECLARACIÓN ADUANERA DE  
VINCULACIÓN A ZONA FRANCA

**D. José Francisco Sanz Castaño**  
**2023**





**UNIVERSIDAD DE MURCIA**  
**ESCUELA INTERNACIONAL DE DOCTORADO**

**TESIS DOCTORAL**

**PROPUESTA DE UNA DECLARACIÓN ADUANERA DE VINCULACIÓN  
A ZONA FRANCA**

Autor: D. José Francisco Sanz Castaño

Director/es: D.<sup>a</sup> Marta Marcos Cardona

D. Norberto Miras Marín





UNIVERSIDAD DE  
MURCIA

**DECLARACIÓN DE AUTORÍA Y ORIGINALIDAD  
DE LA TESIS PRESENTADA PARA OBTENER EL TÍTULO DE DOCTOR**

*Aprobado por la Comisión General de Doctorado el 19-10-2022*

D./Dña. José Francisco Sanz Castaño

doctorando del Programa de Doctorado en

Derecho

de la Escuela Internacional de Doctorado de la Universidad Murcia, como autor/a de la tesis presentada para la obtención del título de Doctor y titulada:

Propuesta de una declaración aduanera de vinculación a zona franca

y dirigida por,

D./Dña. Marta Marcos Cardona

D./Dña. Norberto Miras Marín

D./Dña.

**DECLARO QUE:**

La tesis es una obra original que no infringe los derechos de propiedad intelectual ni los derechos de propiedad industrial u otros, de acuerdo con el ordenamiento jurídico vigente, en particular, la Ley de Propiedad Intelectual (R.D. legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, modificado por la Ley 2/2019, de 1 de marzo, regularizando, aclarando y armonizando las disposiciones legales vigentes sobre la materia), en particular, las disposiciones referidas al derecho de cita, cuando se han utilizado sus resultados o publicaciones.

*Si la tesis hubiera sido autorizada como tesis por compendio de publicaciones o incluyese 1 o 2 publicaciones (como prevé el artículo 29.8 del reglamento), declarar que cuenta con:*

- *La aceptación por escrito de los coautores de las publicaciones de que el doctorando las presente como parte de la tesis.*
- *En su caso, la renuncia por escrito de los coautores no doctores de dichos trabajos a presentarlos como parte de otras tesis doctorales en la Universidad de Murcia o en cualquier otra universidad.*

Del mismo modo, asumo ante la Universidad cualquier responsabilidad que pudiera derivarse de la autoría o falta de originalidad del contenido de la tesis presentada, en caso de plagio, de conformidad con el ordenamiento jurídico vigente.

En Murcia, a 06 de Enero de 2023, José F<sup>co</sup> Sanz Castaño

Fdo.:

*Esta DECLARACIÓN DE AUTORÍA Y ORIGINALIDAD debe ser insertada en la primera página de la tesis presentada para la obtención del título de Doctor.*

Información básica sobre protección de sus datos personales aportados	
Responsable:	Universidad de Murcia. Avenida teniente Flomesta, 5. Edificio de la Convalecencia. 30003; Murcia. Delegado de Protección de Datos: dpd@um.es
Legitimación:	La Universidad de Murcia se encuentra legitimada para el tratamiento de sus datos por ser necesario para el cumplimiento de una obligación legal aplicable al responsable del tratamiento. art. 6.1.c) del Reglamento General de Protección de Datos
Finalidad:	Gestionar su declaración de autoría y originalidad
Destinatarios:	No se prevén comunicaciones de datos
Derechos:	Los interesados pueden ejercer sus derechos de acceso, rectificación, cancelación, oposición, limitación del tratamiento, olvido y portabilidad a través del procedimiento establecido a tal efecto en el Registro Electrónico o mediante la presentación de la correspondiente solicitud en las Oficinas de Asistencia en Materia de Registro de la Universidad de Murcia

## RELACIÓN DE ABREVIATURAS

AAC	Arancel aduanero común
AFC	Acuerdo de facilitación del comercio
CA	Código aduanero Comunitario (Reglamento CEE 2913/1992 del Consejo)
CAM	Código Aduanero Modernizado, 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 de 2008
CAU	Reglamento UE Nº 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo de 9 de octubre de 2013
CCA	Consejo de Cooperación Aduanera
CEE	Comunidad Económica Europea
CKR	Convenio de Kyoto Revisado
DEZF	Declaración de entrada en zona franca
DDT	Declaración sumaria de depósito temporal
DG TAXUD	Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera de la Comisión Europea
DSF	Declaración de situación Fiscal
DUA	Documento único administrativo
DVD	Documento de vinculación a depósito
DVZF	Declaración de vinculación a zona franca

EDI	Electronic data interchange
EORI	Economic operator registration and identification
GATT	Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y el Comercio
IAV	Información arancelaria vinculante
IVO	Información vinculante de origen
LCTTM	Ley 15/2009, de 11 de noviembre, del contrato de transporte terrestre de mercancías
LGT	Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria
LIVA	Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido
LOFAGE	Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Organización General del Estado
OMA	Organización Mundial de Aduanas
OMC	Organización Mundial del Comercio
OEA	Operador económico autorizado
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
SAFE	Marco Normativo para asegurar y facilitar el comercio global
TAU	Territorio aduanero de la unión
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europ

<b>PRÓLOGO</b> .....	13
<b>OBJETIVO</b> .....	14
<b>METODOLOGÍA DE INVESTIGACIÓN</b> .....	21
<b>CAPÍTULO 1. EVOLUCIÓN HISTÓRICA</b> .....	23
1.1. Evolución histórica del Derecho aduanero.....	24
1.2. Evolución histórica de las zonas francas .....	33
1.3. Primera codificación aduanera.....	38
<b>CAPÍTULO 2. CUESTIONES PREVIAS SOBRE DERECHO ADUANERO</b> .....	40
2.1. Definición, autonomía, y naturaleza del derecho aduanero .....	40
2.2. Fuentes del Derecho aduanero.....	50
2.3. Funciones de la Aduana .....	53
2.4. Aduana Moderna. La aduana electrónica .....	60
2.5. Operadores en el ámbito aduanero .....	66
2.5.1. Registro e identificación de operadores (EORI).....	67
2.5.2. El Operador Económico Autorizado .....	67
2.5.3. El Representante Aduanero y Derecho de representación .....	72
2.6. La Unión aduanera. La Aduana europea .....	76
2.6.1. Derecho aduanero como parte del derecho de la Unión Europea .	76
2.6.2. Competencias en el ámbito aduanero de la Unión Europea .....	83
2.6.3. Territorio aduanero de la Unión .....	85
2.6.4. Estatuto aduanero de las mercancías.....	87
2.6.5. Codificación de la normativa aduanera .....	88



## **CAPÍTULO 3. ENTRADA DE MERCANCÍA EN EL TERRITORIO ADUANERO**

<b>DE LA UNIÓN</b> .....	93
3.1. Controles aduaneros y gestión de riesgos .....	94
3.2. Traslado de mercancías y presentación .....	99
3.3. Declaración sumaria de entrada (DDT) .....	100
3.4. Depósito temporal de mercancías .....	102
3.5. Vigilancia aduanera .....	104
3.6. Ventanilla única.....	105

## **CAPÍTULO 4. RÉGIMENES ADUANEROS**..... 107

4.1. Introducción .....	107
4.2. Despacho a libre práctica.....	113
4.3. Régimen de exportación .....	117
4.4. Regímenes especiales.....	119
4.4.1. Disposiciones Generales .....	120
4.4.2. Tránsito interno y externo .....	123
4.4.3. Régimen de perfeccionamiento .....	127
4.4.3.1. Régimen de perfeccionamiento activo .....	129
4.4.3.2. Régimen de perfeccionamiento pasivo .....	132
4.4.4. Destinos especiales .....	134
4.4.4.1. Destino Final .....	135
4.4.4.2. Importación temporal .....	135

<b>CAPÍTULO 5. RÉGIMEN ADUANERO ESPECIAL DE DEPÓSITO .....</b>	<b>137</b>
5.1. Introducción .....	137
5.2. Depósito aduanero.....	139
5.3. Zona franca.....	154
5.3.1. Consorcios administradores de zonas francas .....	154
5.3.2. Régimen normativo de los consorcios .....	154
5.3.3. Definición y naturaleza jurídica de las zonas francas.....	160
5.3.4. Zona franca como Régimen aduanero.....	171
5.3.5. Vigilancia y control en Zonas francas .....	177
5.3.6. Entrada de mercancía en zona franca .....	181
5.3.6.1. Formalidades aduaneras de entrada .....	185
5.3.6.2. Permanencia de mercancías en zona franca .....	201
5.3.6.3. Salida de mercancías de zona franca .....	203
5.3.6.4. Garantía aduanera en zona franca .....	204
 <b>CAPÍTULO 6. EXTRATERRITORIALIDAD EN ZONA FRANCA.....</b>	 <b>207</b>
6.1. Soberanía y Territorialidad.....	216
6.2. Informe de la Organización Mundial de Aduanas <i>Extraterritoriality' of Free Zones:</i>	
<i>The Necessity for Enhanced Customs Involvement.....</i>	<i>219</i>

<b>CAPÍTULO 7. EL DESPACHO Y LA DECLARACIÓN ADUANERA</b> .....	228
7.1. El Despacho Aduanero .....	228
7.2. La Declaración aduanera .....	231
7.2.1. Tipos de declaraciones .....	241
7.3. Levante de las mercancías .....	244
7.4. Formato de la declaración de vinculación a zona franca .....	246
<b>CAPÍTULO 8. LA DEUDA ADUANERO-TRIBUTARIA</b> .....	250
8.1. La relación jurídico-aduanera.....	253
8.2. La Deuda aduanera .....	255
8.3. Recursos propios de los Estados Miembros y Recursos de la Unión Europea .....	257
8.3.1. El Arancel, El Arancel Aduanero Común y la clasificación arancelaria .....	263
8.3.2. IVA.....	275
8.3.3. Exacciones de efecto equivalente.....	278
8.3.4. Derechos <i>antidumping</i> .....	278
8.3.5. Derechos compensatorios y antisubvención.....	284
8.3.6. Los Impuestos especiales.....	285
8.3.7. Derechos adicionales.....	289
8.4. Finalidad extrafiscal de los Derechos aduaneros.....	290
8.4.1. Contingentes y suspensiones arancelarias.....	293
8.4.2. Franquicias .....	293

8.4.3. Productos de la pesca marítima y otros extraídos del mar .....	295
8.4.4. Mercancía de retorno .....	295
8.4.5. Suspensiones arancelarias .....	296
8.4.6. Infracciones aduaneras y potestad sancionadora de los Estados .....	297
8.5. Valor en aduana y Base Imponible .....	203
8.6. Incoterms .....	314
8.7. Hecho Imponible. Delimitaciones conceptuales iniciales .....	317
8.8. Elemento Subjetivo del hecho imponible en el CAU. Sujetos .....	320
8.9. Hecho imponible en el fenómeno aduanero.....	322
8.9.1. Hecho imponible e importación.....	323
8.9.2. Hecho imponible en regímenes suspensivos.....	343
8.9.3. Nacimiento de la deuda aduanera por irregularidades e incumplimiento .....	349
8.9.4. Hecho imponible derechos <i>antidumping</i> y antisubvención.....	355
8.9.5. Nacimiento de la deuda aduanera por infracciones de la legislación aduanera. ....	356
8.10. Hecho imponible en recursos de los Estados Miembros.....	356
8.10.1. Hecho imponible en el IVA.....	357
8.10.2. Hecho imponible en impuestos especiales .....	368
8.10.3. Hecho imponible exacciones efecto equivalente .....	370
CONCLUSIONES .....	372
ANEXOS .....	387
BIBLIOGRAFÍA.....	395

## **PRÓLOGO**

Para el desarrollo de la presente tesis doctoral partí de la base práctica que poseo con motivo de mi experiencia profesional jurídico-práctica en el ámbito de las aduanas y el comercio exterior.

Realizo funciones de representación aduanera, así como de asesoría jurídica para despachos de abogados. Y, inicialmente, observé que en la práctica y en ciertos supuestos, se daba una ausencia de declaración aduanera que tuviera la finalidad de vincular mercancías que no tuvieran estatuto de la Unión a zona franca, y que se realizara tal declaración por parte del operador económico o declarante, teniendo como destinatario a las autoridades aduaneras. De la misma manera, percibí que tampoco existían medios directos de transmisión electrónica de información, por parte del operador a las autoridades aduaneras. Lo que me motivó a llevar a cabo un proceso de documentación e investigación, teniendo como objetivo el Derecho aduanero de la Unión.

Si bien es cierto que en aquel momento observaba que la vinculación de mercancía que no tenía estatuto de la Unión, se efectuaba amparándose en institutos aduaneros, como tránsitos, o bien, declaraciones sumarias, me sorprendió que no hubiera una declaración específica como ocurre en el caso de sus homólogos depósitos aduaneros. Cuando profundicé un poco más en el proceso, me sorprendió incluso más, que en determinados supuestos que abordaremos en esta tesis doctoral, se podía vincular mercancía a zona franca únicamente mediante simples documentos de transporte.

Siendo conocedor de que las zonas francas gozan de determinadas prerrogativas amparadas por la ficción de extraterritorialidad que se da efectivamente en tales enclaves, consideré apropiado investigar acerca del concepto de extraterritorialidad aplicado a zonas francas. Lo que me llevó inmediatamente al hecho imponible en el fenómeno aduanero, siempre desde la perspectiva de la actual configuración de las zonas francas como régimen aduanero, constituyéndose de esta manera una pluralidad de objetivos que tenían la finalidad de argumentar a favor de una declaración de vinculación al régimen de zona franca.

## OBJETIVO

Como objetivo de la presente tesis, se pretende hacer un estudio acerca de la viabilidad de una declaración de vinculación de mercancías al régimen de zona franca (en adelante DVZF). Para ello habrá que hacer referencia a diferentes aspectos del Derecho aduanero de la Unión, como los principios que lo rigen, su normativa y distintos elementos esenciales. Abordaremos cómo afecta el concepto de extraterritorialidad al régimen de zona franca, así como también los regímenes aduaneros y la declaración aduanera. Ya que dicha DVZF se trata precisamente de una declaración en aduana dentro de un procedimiento aduanero como es el de zona franca.

También expondremos que dicha declaración no interfiere en la manifestación del hecho imponible en el fenómeno aduanero, tal y como recoge el informe de la Organización Mundial de Aduanas *Extraterritoriality' of Free Zones: The Necessity for Enhanced Customs Involvement*, para lo cual tendremos que profundizar en el mismo.

Las Zonas francas existen tal y como son gracias al concepto de extraterritorialidad, mediante el cual, mercancías que entran en territorio aduanero de la Unión, no están sujetas a derechos de importación por producirse la exención de los derechos de importación y exportación. Las zonas francas, además de configurarse como áreas exentas del hecho imponible, al igual que ocurre con otros recintos aduaneros como los Depósitos aduaneros, y debido al principio de extraterritorialidad en el que se basa su régimen legal, gozan de determinadas prerrogativas que trataremos más adelante, y que debilitan el control aduanero de las actividades que se llevan a cabo dentro de dichas zonas.

Consideramos indispensable dado el régimen especial que constituyen las zonas francas, estudiar el hecho generador de la obligación aduanera, y cuándo y cómo se da, así como qué declaraciones aduaneras pueden estar ligadas al devengo de los derechos de importación. Pretendemos analizar cómo se manifiesta positivamente en la legislación de la Unión, analizar las distintas teorías, como la de GIANNINI, IBÁÑEZ MARSILLA, DI LORENZO, CUTRERA o CASANA MERINO, así como también, la jurisprudencia que ha tratado en distintas sentencias el hecho imponible de los derechos de importación.

Cada ordenamiento jurídico aplica el principio de extraterritorialidad en la regulación de zonas francas con diferente intensidad. Respecto a la normativa reguladora de las zonas francas, a nivel internacional, destacamos el anexo D del Convenio Internacional de Kyoto revisado (CKR), que opta por un principio de extraterritorialidad a efectos tributarios, ya que como veremos, menciona una extraterritorialidad a efectos tributarios.

La Unión europea también ha optado en la regulación de las zonas francas por una ficción jurídica, el Reglamento N° 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo de 9 de octubre de 2013(en adelante CAU), por el que se establece el código aduanero de la Unión, en su artículo 243 apartado primero y respecto a la designación de zonas francas dice que «Los Estados miembros podrán designar determinadas partes del territorio aduanero de la Unión como zonas francas.» También el artículo 237 CAU define las zonas francas como territorio aduanero de la unión. Con lo cual, de manera explícita se menciona que las zonas francas son territorio aduanero, y sin embargo, se realiza una ficción jurídica, tratando las mercancías que no tienen estatuto de la Unión, y que ingresan en zona franca, como si no se encontraran en territorio aduanero, al recoger la exención a derechos de importación y política comercial en el mismo artículo 237. También recoge esta terminología la Sentencia del TJUE de Asunto C-571/15 *Wallenborn Transports SA contra Hauptzollamt geben* de 2016. En este sentido, también el artículo 249 del CAU, señala que las mercancías que se extraigan de zona franca para ser introduzcan en otra parte del TAU, o se vinculen a un régimen aduanero, se considerarán como mercancías que no poseen estatuto de la Unión.

Profundizaremos en la legislación aduanera de la Unión y nacional respecto a las zonas francas, y su régimen. Nos parece que es evidente que el principio de extraterritorialidad en zonas francas se aplica de una manera más restrictiva en la Unión Europea, donde evidentemente las zonas francas se consideran territorio de la Unión a tenor del código aduanero, que, respecto a otras regulaciones, en las que por ejemplo se llega a concepciones más extremas, cuando incluso no se confieren certificados de origen a mercancías producidas en zonas francas localizadas en el territorio de un Estado.

De esta manera, la extraterritorialidad se utiliza como pretexto para otorgar facilidades en las formalidades administrativas cuando se vincula mercancía que no tiene estatuto de la Unión a zona franca. En base a lo expuesto, se puede limitar la capacidad de control de la aduana cuando se otorgan prerrogativas a tales enclaves por una mala interpretación del principio. Las zonas francas tienen una historia paralela a la evolución de las distintas instituciones en el derecho tributario aduanero. Sin embargo, pretendemos exponer que la configuración de éstas como áreas con beneficios y ventajas fiscales con prerrogativas como simplificaciones burocráticas, es compatible con la DVZF propuesta. Que, mediante el uso de técnicas modernas de tecnologías de la información, se pueden ofrecer ventajas y agilizar la entrada de mercancías en zona franca, además de servir como un sistema de control para la autoridad aduanera.

Pretendemos exponer la proposición de una posible medida que respondería a la petición realizada por la Organización Mundial de Aduanas (OMA) en su informe *WCO Research Paper No. 47 'Extraterritoriality' of Free Zones: The Necessity for Enhanced Customs Involvement*. Donde se menciona la creciente tasa de actividades ilícitas en zonas francas, debido precisamente a la falta de control aduanero que se da por la aplicación del principio de extraterritorialidad, que los distintos Estados o Uniones aduaneras han llevado a cabo, malinterpretando el concepto de Extraterritorialidad expresado en el Convenio de Kyoto revisado.

Existen distintas opiniones doctrinales respecto a la consideración de zonas francas como supuestos de exención o no sujeción respecto a los derechos de importación. Evidentemente una concepción de las zonas francas como supuesto de exención implica que el hecho imponible ha ocurrido con anterioridad a la vinculación de la mercancía que no tiene estatuto de la Unión al régimen, y va a suponer que una DVFZ sea más factible.

La medida que proponemos es un cambio operativo en el funcionamiento de las zonas francas. Actualmente, y a tenor del artículo 158.2 del CAU, se exige de la obligación de presentar declaración aduanera para vincular mercancía que no tiene estatuto UE al régimen de zona franca. Es posible introducir tales mercancías, en las mencionadas zonas, sin declaración aduanera de



vinculación, en algunos casos, únicamente amparándose en documento de transporte. En otros, mediante institutos que podemos decir que tampoco son declaraciones aduaneras que tengan la finalidad requerida, como es el caso de la declaración sumaria (DDT), o mediante el tránsito aduanero. De esta forma la aduana no dispone de mensajes, notificaciones, ni evidentemente declaraciones que tengan la finalidad específica de vincular mercancía al régimen. Tampoco dispone, en el preciso momento de vincular mercancía a zona franca, de medios de control mediante tecnologías de la información como ocurre en los depósitos aduaneros, donde la aduana se vale de tales sistemas para control de existencias o garantías. Lo que proponemos es exponer tal situación y defender la conveniencia de una DVZF.

La legislación aduanera establece distintas «formalidades aduaneras», o particularidades a cumplir para la entrada de mercancías en recintos aduaneros y su vinculación al régimen. La DVZF podría ser similar a las declaraciones que se efectúan para vincular mercancía a depósitos aduaneros, con el fin de que la aduana pueda potenciar sus facultades de control, y que, en nuestra opinión daría coherencia al procedimiento aduanero aplicable a las zonas francas.

Se trataría de una declaración aduanera análoga a la declaración de vinculación a depósito con finalidad de control y las propias de vinculación de mercancía a un régimen aduanero, tal y como demanda la OMA. Además, si contamos con que actualmente en ocasiones, se introduce mercancía sin estatuto de la Unión en zonas francas, únicamente presentando un documento de transporte, o amparándose en otros institutos aduaneros, como el tránsito o declaraciones sumarias (DDT), podemos llegar a la conclusión como pretendemos exponer, que una DVZF puede ser un instrumento óptimo.

Actualmente en el nuevo CAU, los destinos aduaneros han desaparecido, convirtiéndose la zona franca en el régimen aduanero especial de «Depósito», compartiendo tal régimen con el de «Depósito aduanero». Profundizaremos en la materia ya que hay una pluralidad de autores que defienden que precisamente la vinculación de mercancía a un régimen aduanero implica la necesidad de la existencia de una declaración de vinculación, cuando ésta, no es necesaria frente a los desaparecidos «Destinos aduaneros».

El despacho aduanero, de acuerdo con lo que dice el profesor PELECHÁ empieza con la declaración sumaria, y se compone por una pluralidad de manifestaciones. Si entendemos que evidentemente, también comprendería el despacho a libre práctica de la mercancía, no sería forzar demasiado el concepto de despacho aduanero suponer que este se compone de varias declaraciones aduaneras, además de actos, notificaciones o comunicaciones. La DVZF que proponemos, se produciría evidentemente antes de producirse el despacho a libre práctica o de exportación, entendiendo éstas como las manifestaciones definitivas del «Despacho aduanero, y se englobaría dentro del conjunto de declaraciones, manifestaciones, notificaciones o formalidades aduaneras que comprenden el despacho aduanero. Precisamente por ello, también debemos otorgar una parte de esta tesis al despacho aduanero. Todo ello, sin perder de vista, que en la actualidad y con el nuevo CAU, las transmisiones telemáticas son la regla general en las relaciones modernas con las autoridades aduaneras.

Parte de la fundamentación de tal declaración aduanera la encontraríamos en la protección de bienes jurídicos tan importantes como, por ejemplo, la protección del orden socioeconómico o la propiedad industrial. Y que de acuerdo al informe OMA sobre la extraterritorialidad, pueden ser vulnerados por las actividades ilícitas que se desarrollan en ocasiones en zonas francas, y que en algunos casos pueden gozar de menos control por la aplicación del principio de extraterritorialidad.

Por tanto, abordaremos los siguientes contenidos para argumentar a favor de una DVZF. En primer lugar, la función de control y seguridad que cumple la aduana. Una DVZF puede consistir en un instrumento adecuado para cumplir tales funciones por parte de las autoridades aduaneras. La propuesta de esta medida se ve reforzada si tenemos en cuenta el actual contexto de funcionamiento electrónico de la aduana.

Además, si tenemos en cuenta que con posterioridad a la vinculación de mercancía al régimen aduanero «depósito» al que pertenecen las zonas francas, no se pueden realizar modificaciones sustanciales en la mercancía, de manera que afecten a su clasificación arancelaria, también podríamos plantear la

conveniencia de una DVZF precisamente para controlar tales manipulaciones por parte de las autoridades aduaneras.

Dada la importancia de la exposición de las funciones de la Aduana para esta tesis, así como de conceptos como la extraterritorialidad o el hecho imponible en el fenómeno aduanero, consideramos oportuno realizar una breve reseña histórica respecto al tema que nos ocupa, tanto respecto al derecho aduanero en general, como respecto a zonas francas.

También abordaremos la deuda aduanera y derechos de importación, el hecho imponible y devengo del impuesto en la zona franca como supuesto de exención y no como supuesto de no sujeción. Es necesario abordar el hecho imponible para clarificar que dicha declaración de vinculación no constituye ninguna alteración en la normativa vigente en cuanto al devengo o momento del nacimiento de la deuda aduanera tal y como resalta el informe OMA.

Es más, pretendemos exponer que dada la actual configuración del momento del devengo en caso de deudas por incumplimiento en el artículo 79.2 b) del CAU podría ser apropiada la declaración de vinculación a zona franca igualando el procedimiento aduanero de entrada de mercancía no UE con el de depósito aduanero. Una DVZF puede no alterar el estado actual respecto al devengo, pero podría suponer un avance en casos en los que no se puede determinar el momento del incumplimiento conforme al artículo 85.2 CAU. Y en nuestra opinión, podría suponer la posibilidad de implementar cambios en cuanto a la precisión de la determinación del momento del devengo en caso de deudas aduaneras por incumplimiento.

Asimismo, por tratarse la declaración de aduana propuesta de una alteración en el procedimiento de un régimen aduanero como es el de zonas francas que se categoriza dentro del régimen de «Depósito», habrá que estudiar lo relativo al régimen aduanero de zona franca. Pero también el de Depósito aduanero, en el que ya hay una declaración de vinculación mediante DVD, ya que por analogía pretendemos defender una DVZF. Además, el CAU, no habla de hecho imponible en sí, ni base imponible o los demás elementos del tributo, sino que establece regímenes aduaneros, con lo cual es inevitable el tratamiento de los mismos ya que éstos determinan los procedimientos aduaneros aplicables.

Igualmente, consideramos oportuno analizar el resto de regímenes aduaneros que tienen implicaciones con el de zona franca. Así como también, con motivo de exponer la finalidad extrafiscal que tienen los impuestos arancelarios.

El nuevo CAU establece dos regímenes aduaneros definitivos, exportación y despacho a libre práctica, siendo estos los que otorgan o retiran a las mercancías estatuto de la unión. Pretendemos profundizar en las implicaciones que supone configurar la zona franca como régimen aduanero «Depósito», régimen compartido como novedad por el CAU con los Depósitos aduaneros, como ya hemos mencionado. El legislador de la Unión ha agrupado los regímenes especiales en un tercer grupo, siendo éstos los que implican exenciones, bonificaciones o regímenes suspensivos de los «definitivos». Con esta disposición de los regímenes se han configurado como regímenes definitivos los dos primeros, siendo los regímenes especiales los que van a requerir siempre ultimación. Existen autores que defienden que la distinción entre los desaparecidos destinos aduaneros y los regímenes aduaneros es procedimental, requiriendo estos últimos una declaración de vinculación como la DVZF propuesta.

También se tratará el estatuto del Operador económico autorizado (OEA) como manifestación actual y relevante en cuanto a la seguridad en el tráfico internacional de mercancías, y como institución que podría ver implementada su utilización en zonas francas en relación con la vinculación de mercancía al régimen aduanero de zona franca. Así como también, la figura del representante aduanero, mediante la cual, se otorgaría nuevas garantías en la vinculación de mercancías a zona franca.

## **METODOLOGÍA DE INVESTIGACIÓN**

Desde una perspectiva científica, se define método como la forma en la que se toma conocimiento de la realidad jurídica, y en la tesis que nos ocupa, de la realidad financiera-tributaria.

Asimismo, somos conocedores de que la investigación consiste en es un trabajo creativo focalizado en la indagación de un saber, no en la posesión del mismo.

En el caso de la presente tesis doctoral, mediante el método analítico y descriptivo, hemos pretendido realizar una investigación con espíritu crítico, focalizando principalmente en el hecho imponible en el fenómeno aduanero, el nacimiento de la deuda aduanera y tributaria, el despacho aduanero de mercancías y la ficción de extraterritorialidad que se da en zonas francas. Todo ello, con la finalidad de defender la propuesta realizada en esta tesis doctoral, y que consiste en la implementación de una declaración aduanera de vinculación para la vinculación de mercancía a zona franca.

La intención ha sido la de llevar a cabo una investigación basada en la técnica jurídica, sistematizando el Derecho positivo, categorizando instituciones con la finalidad de calificar la realidad con espíritu crítico. Para ello, hemos tratado de indagar en los problemas relacionados con la aplicación del derecho objetivo al caso concreto que nos ocupa.

Nuestra pretensión ha consistido en aportar explicaciones de la realidad jurídica sin olvidar que el Derecho, y de manera particular, el Derecho aduanero, cambia a una velocidad vertiginosa. Cabe recordar, que, de manera principal, la legislación aduanera se rige por normas comunitarias aplicables a la pluralidad de Estados miembros de la unión aduanera que rige en la Unión Europea. Y que, por tanto, la exigencia de armonizar una legislación aplicable a una pluralidad de Estados hace más ardua la tarea.

Consideramos que esta tesis doctoral se subsume en el Derecho Financiero y tributario, entendido este, tal y como menciona SAINZ DE BUJANDA, como la disciplina que tiene por objeto el estudio de las normas que regulan los recursos económicos del Estado, y los demás entes públicos que estos utilizan para el

cumplimiento de su finalidad. Sin olvidar el procedimiento jurídico destinado a ordenar ingresos y gastos con el objeto de cumplir con los servicios públicos.

Igualmente, y como también menciona SAINZ DE BUJANDA, la disciplina pertenece a la ciencia jurídica de manera autónoma, prueba de ello es que el Derecho financiero tiene un objeto de conocimiento propio y unos principios específicos<sup>1</sup>. Se basa en la concepción de la Hacienda Pública como patrimonio del Derecho financiero, considerándose este último como un ordenamiento que posee principios e institutos propios. Dotándose al Derecho financiero de una dimensión en el área del Derecho público patrimonial que le confiere de autonomía frente a otras disciplinas.

Lo expuesto en el párrafo anterior no es óbice para que en la presente tesis se haga referencia a otras disciplinas. Ya que, dadas las peculiaridades del Derecho aduanero, tendremos que hacer referencia a otras disciplinas, como son el Derecho administrativo, mercantil, derecho internacional y comunitario.

En nuestra opinión, el Derecho aduanero es derecho público, en tiempo pasado se podría identificar de una forma más clara con el Derecho administrativo, sin embargo, con el paso del tiempo ha ido adquiriendo identidad propia, como una parte de Derecho financiero y tributario.

---

<sup>1</sup> SAINZ DE BUJANDA, «El desarrollo actual del Derecho Financiero en España», *Crónica Tributaria*, núm. 78, pp. 181-186, 1996.

## CAPÍTULO 1. EVOLUCIÓN HISTÓRICA

Dado el tema de nuestra tesis, consideramos oportuno realizar breves reseñas históricas a modo introductorio, tanto sobre el derecho aduanero como sobre las zonas francas, ya que, en palabras de CALVO ORTEGA, «la historia de las Aduanas es un relato y un estudio del comercio internacional» y se trata de un estudio necesario para lograr más precisión en los conceptos actuales<sup>2</sup>. El motivo de la reseña del Derecho aduanero reside en contextualizar la evolución del derecho aduanero, a efectos de profundizar posteriormente en las funciones y misión actual del derecho aduanero, naturaleza de los derechos aduaneros, así como otras cuestiones como por ejemplo el hecho imponible. Siendo esta una cuestión que consideramos relevante para defender la propuesta que ocupa esta tesis.

Tal y como señalaba SÁNCHEZ GONZÁLEZ, el proceso histórico que ha experimentado el fenómeno aduanero, revela, tal y como expondremos, que la función fiscal fue prácticamente la única que ejercían las autoridades aduaneras en época antigua. Sin embargo, de una manera similar a los tiempos que corren, en los que las iniciativas proteccionistas se abren paso en contra del libre mercado, las ideas proteccionistas empezaron a emerger en el pasado, extendiendo el abanico de funciones que cumplía la aduana en el tráfico internacional de mercancías<sup>3</sup>.

De igual manera, realizaremos una reseña histórica acerca de las zonas francas, o más adelante, la relativa a los consorcios administradores de zonas francas, que puede servir para introducir de una forma breve la evolución de las mismas hasta la situación actual. Ya que como veremos, las zonas francas poseen una serie de peculiaridades desde sus inicios, y son gestionadas por instituciones como los consorcios administradores de amplia tradición y antigüedad, y que podríamos adelantar, adolecen de cierto inmovilismo.

---

<sup>2</sup> SÁNCHEZ GONZÁLEZ, I., *Historia general aduanera de España; edades antigua y media*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2014, pp. 9, 10.

<sup>3</sup> SÁNCHEZ GONZÁLEZ, I., «Lo Aduanero y lo arancelario su delimitación conceptual» en *La Aduana española ante la empresa III Jornadas de Estudios Aduaneros 1984*, publicación del Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987, pp. 114-130.

## 1.1. EVOLUCIÓN HISTÓRICA DEL DERECHO ADUANERO

En el antiguo Egipto los faraones ejercían su poder absolutista y acaparaban todo el poder administrativo y tributario. Para ello, se valían de un entramado de funcionarios no poco extenso, que intervenía en asuntos tributarios y aduaneros.

Señala ALGOUD que cuando los romanos tomaron el poder en Egipto encontraron aduanas en el Mar Rojo, aduanas que fiscalizaban mercancías provenientes de la India y también de Arabia. En concreto en este último los impuestos aplicables para el derecho de desembarco eran asfixiantes, llegando incluso al 25 por cien. En Asia romana la tasa era la misma que en Roma, es decir del cuadragésimo del valor<sup>4</sup>.

Aunque ha quedado menos constancia de la actividad aduanera de la cultura griega clásica, sí encontramos referencia a la misma por autores como HERODOTO<sup>5</sup>, o JENOFONTE<sup>6</sup>.

---

<sup>4</sup> ALGOUD, A., *Histoire des droits de douane (de leurs origines romaines à 1939) et de la politique commerciale de la France*, S.E.D.E.P., Paris, 1978, p. 23. Lo cual, nos sirve como punto de partida para subrayar la importancia de una de las cuestiones más relevantes en esta tesis doctoral, y que no es otra que en la actualidad, a diferencia de tiempos antiguos como los descritos en esta cita, los impuestos aduaneros no tienen una finalidad recaudatoria. Sino que, actualmente, estos, aun disponiendo de una dimensión fiscal, cumplen con otras funciones distintas a las fiscales. Tales como valerse de ellos para llevar a cabo políticas comerciales por parte de los Estados, o por una pluralidad de Estados que han optado por la fórmula de la unión aduanera, como sería el caso de la Unión Europea.

Precisamente esta cuestión se pone de manifiesto en la Unión Europea, cuando los ingresos producto de tales impuestos arancelarios, se ven reducidos, y las instituciones, con la finalidad de mantener la recaudación, tratan de implementar nuevas formulaciones tributarias, o bien, cuando dejan sin eficacia ciertas exenciones que venían siendo aplicadas en las operaciones internacionales.

<sup>5</sup> HERODOTO, *Los nueve libros de la historia*, Libro Primero, LIV, Ed. Porrúa, México, 1974, pág. 15. Quien, además de mencionar otras prerrogativas fuera del ámbito que nos ocupa, describe la existencia de inmunidad en cuestiones aduaneras. Por subsiguiente, el Derecho aduanero ya estaba presente en las civilizaciones más antiguas, y sus instituciones, eran utilizadas con fines eminentemente fiscales, sin embargo, ya se apreciaba que se trataba de un instrumento que podía ser utilizado más allá de lo fiscal.

<sup>6</sup> JENOFONTE, *Historia griega*, Ed. Iberia S. A., Barcelona, 1965, vol. II: Las Helénicas, Libro IV, Cap. VIII, pág. 152. El autor relata que los atenienses impusieron a Bizancio el diezmo sobre las mercaderías llegadas del Ponto. Lo cual, pone de manifiesto la existencia de los gravámenes aduaneros antes de la existencia de los Estados, ya que se gravaba el tráfico de mercancías no únicamente mediante el cruce de la frontera de aquellos, sino que también afectaba a la entrada de ciudades o de otras circunscripciones, como plazas. Identificándose como hecho imponible, la entrada en tales ciudades, o enclaves, en los cuales, los telonios se encargaban de la recaudación.



En la antigua Grecia, las aduanas se organizan a un nivel inferior al Estado, ya que se grava el tráfico internacional de mercancías por las ciudades, aunque también es cierto que las ciudades griegas, como es sabido, tenían un alto grado de autonomía, hasta el punto de referirse a ellas como ciudades Estado. En ellas, incluso se gravaba las entradas de mercancías a mercados donde se ejercía el comercio de mercaderías<sup>7</sup>.

ARISTÓTELES a este respecto, cuando trata las aduanas de la antigua Grecia y por lo que se refiere a la economía real afirma «...tiene cuatro aspectos especiales: la moneda en circulación, las exportaciones, las importaciones y los gastos». Por tanto, ya ARISTÓTELES menciona que parte de los ingresos del Estado proceden del comercio exterior y se hace referencia a operaciones de importación y exportación<sup>8</sup>. Sosteniendo que el Estado debe aplicar políticas económicas teniendo en cuenta dichas operaciones de comercio exterior, de esta manera parece que el impuesto aduanero empieza a obtener otra dimensión económica a parte de la finalidad fiscal<sup>9</sup>.

BOECKH menciona que todos los ingresos que habitualmente engrosaban las arcas de Atenas se dividían en grupos. En primer lugar, como derechos, provenientes de los dominios públicos, como por ejemplo de la actividad minera, o de las recaudaciones aduaneras. Asimismo, algunos gravámenes sobre personas e industria, aunque respecto a estos últimos solo eran gravados sobre esclavos o extranjeros, y no ciudadanos. En segundo lugar, multas, además de aranceles judiciales y tributos que gravaban las tierras y propiedades que habían

---

<sup>7</sup> BASALDÚA, R., *Introducción al Derecho aduanero*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1988, p. 32. También Basaldúa, así como múltiples autores citados en esta tesis, nos permite afirmar, que en el mundo antiguo, podemos constatar la existencia de conceptos fundamentales aplicados a la materia aduanera actual, como la extrafiscalidad de los impuestos aduaneros, o los efectos jurídicos producidos por el cruce de líneas que van a desencadenar en la imposición tributaria aduanera por el hecho del cruce de una línea determinada, ya sea la que delimita una ciudad Estado, la delimitada en el ámbito de un puerto, plaza, puente...

<sup>8</sup> ARISTÓTELES, *Económicas*, vol. Libro II, Cap. Primero, Gredos, Madrid, 1984, pp. 262, 263.

<sup>9</sup> SÁNCHEZ GONZÁLEZ, I., *Historia general aduanera de España; edades antigua y media*, cit., p. 15.

sido ocupadas, así como tributos a los que se tenían que someter personas que tenían la condición de extranjeros o Estados conquistados y liturgias<sup>10</sup>.

Como hemos comentado, no existe una extensa documentación que refleje cómo era la organización de las instituciones aduaneras en época griega, sin embargo, sí hay autores como PLUTARCO, ARISTÓFANES y ARISTÓTELES<sup>11</sup> que ya mencionan la existencia de prohibiciones de exportación a determinadas ciudades, lo que hoy en día conocemos como licencias de exportación. Asimismo, AIZEGA ZUBILLAGA también expone que en tiempos de la antigua civilización griega, los derechos aduaneros eran concebidos con finalidad extrafiscal por razones de orden público o para levantar barreras de carácter religioso o político<sup>12</sup>. Por tanto, con las referencias históricas de las que disponemos información a los efectos que nos ocupan, ya observamos que en la Grecia antigua también existe una concepción de las aduanas como un instrumento extrafiscal en el tráfico de mercaderías, aunque según lo expuesto parece ser que se concebían principalmente como una fuente de ingresos para el Estado. El hecho de la entrada en el territorio del Estado era concebido como el acto generador de la obligación del pago del tributo aduanero.

Durante el Imperio Romano el pago de derechos aduaneros se denomina *Portorium*, y servía para referirse tanto a impuestos aduaneros, como a arbitrios o a peajes por el uso de vías romanas<sup>13</sup>.

ZAMORA MANZANO, en análisis del régimen fiscal aduanero en el Derecho romano, y ya sobre el hecho imponible en el fenómeno aduanero, recoge un

---

<sup>10</sup> BOECKH, A., «Las diferentes ramas del ingreso público en Atenas y en otras repúblicas griegas», Director: Franco, G., en *Historia de la economía por los grandes maestros*, Aguilar, Madrid, 1965, p. 105.

<sup>11</sup> BASALDÚA, R., *Introducción al Derecho aduanero*, cit., p. 35.

<sup>12</sup> AIZEGA ZUBILLAGA, J.M., *La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria Ed. 2001*, Universidad del País Vasco, Servicio Editorial, Vizcaya, 2001, p. 21. También es cierto, que en la antigüedad y a juzgar por lo que exponen la mayoría de autores, la finalidad extrafiscal no era la principal, sino más bien la recaudatoria, a diferencia de lo que ocurre en el contexto actual, en el que ha ganado más relevancia aquella, sobre la fiscal.

<sup>13</sup> SÁNCHEZ GONZÁLEZ, I., *Historia general aduanera de España; edades antigua y media*, cit., p. 45.

*numerus clausus*, como elementos constitutivos del hecho imponible<sup>14</sup>. Sostiene que el primero de ellos es el cruce de frontera o paso fronterizo, circunstancia que provocó la proliferación de *stationes*, o distritos aduaneros<sup>15</sup>; asimismo, se define una línea aduanera no uniforme. El segundo, los arbitrios que gravaban entradas y salidas de ciudades, y en tercer lugar, peajes por utilización y tránsito de puentes.

El mismo autor, cita a LUZZATTO, que apunta que el *portotium*, era fiscal, no utilizándose fines proteccionistas por la Roma antigua. Sin embargo, ZAMORA MANZANO, sí considera que existieran políticas proteccionistas para los productos de producción en tierras del imperio. Y para justificarlo, esgrime la expansión imperialista del imperio y tendencias mercantilistas promovidas por las clases sociales que se dedicaban a la actividad mercantil.

Además del *Portorium*, había restricciones directas de exportación, como menciona JOAQUIM MARQUARDT, para ciertas mercancías había una prohibición absoluta de exportación (hierro, armas, oro, aceite)<sup>16</sup>. Mediante tales restricciones el Estado se aseguraba el aprovisionamiento de determinadas mercancías que consideraba valiosas, ya fuera porque las consideraba importantes por sus fines militares, religiosos o comerciales. Con este tipo de medidas proteccionistas, no permitía que otros Estados se beneficiaran de esas adquisiciones.

De la misma manera, ZAMORA MANZANO sostiene que en el Derecho romano era innegable la existencia de un control aduanero de las mercancías, ya que incluso los senadores y descendientes tenían un límite máximo en el comercio de 300 ánforas<sup>17</sup>.

---

<sup>14</sup> ZAMORA MANZANO, J.L., *El régimen fiscal aduanero del Derecho romano*, Dykinson S.L., Madrid, 2009, p. 31.

<sup>15</sup> 1. Hispania, 2. Galia Norbonense y Lugnudente, Aquitania y Bélgica, 3. Sicilia, 4. Britania, 5. Asia, Bitinia, el Ponto y Paflagonia, 6. Iliria con Dalmacia, Panonia, Nórico, 7. Africa, 8. Egipto, 9. Italia. Por tanto, existían una pluralidad de líneas aduaneras que servían para delimitar el momento en el que se iba a dar el hecho generador de la deuda.

<sup>16</sup> MARQUARDT, J., *De l'organisation financière chez les romains, tomo X del manuel des antiquités Romaines*, Ernest Tho-rin, París, 1888, p. 342 citado por XAVIER BASALDÚA, R., «Introducción al Derecho aduanero», cit., p. 45.

<sup>17</sup> ZAMORA MANZANO, J.L., *El régimen fiscal aduanero del Derecho romano*, cit., p. 53.

Durante la España románica, y con posterioridad a la conquista de Escipión en *Cartago Nova* en el 206 AC, Hispania pasó a ser considerada como una circunscripción del imperio romano. De esta manera, la península ibérica no pudo evitar expansión de Roma hacia sus territorios. Se dividió la península en dos «Hispania citerior» e «Hispania ulterior», realizándose posteriormente otras particiones administrativas.

Durante el período de integración en el Imperio romano la península vivió una época en la que se impulsó considerablemente el tráfico de mercaderías, tanto a nivel marítimo como en la utilización de las rutas terrestres del imperio romano. La península fue una colonia de explotación de donde el Imperio se abastecía de mercurio, oro, plata, cobre y productos agrícolas y del mar, como la salazón de pescado.

BLÁZQUEZ MARTÍNEZ menciona que había ocho puestos de *portorium*, marítimos o de aduanas, todos situados en la zona Bética, y posiblemente otros en Cartago Nova, Tarraco, Valentía<sup>18</sup>.

Después de la caída del Imperio Romano de Occidente, el pueblo germánico de los Godos se asientan de forma paulatina en la península, y según VALDEAVELLANO, mantuvieron el *portorium* y *teloneum* (tránsito)<sup>19</sup>.

La caída del Imperio Romano de Occidente<sup>20</sup> da inicio a la Edad Media e implica la ruptura de la unidad del imperio en lo relativo a asuntos económicos<sup>21</sup>. Sin embargo, la actividad comercial y la pervivencia de los institutos de derecho romanos, el sistema administrativo, tributario y aduanero persiste. Y es que como

---

<sup>18</sup> BLÁZQUEZ MARTINEZ, J.M., «El sistema impositivo en la Hispania Romana», trabajo incluido en la obra *Historia de la Hacienda Española (épocas antigua y medieval)*, Instituto de estudios fiscales, Madrid, 1982.

<sup>19</sup> GARCÍA DE VALDEAVELLANO, *Curso de historia de las instituciones españolas*, Alianza Universidad, Madrid, 1984, p. 214.

<sup>20</sup> 476 DC

<sup>21</sup> GARCÍA, A., «Géographie des échanges internationaux», Director Chaval, P., en *Géographie Economique et Sociale*, Librairies techniques, vol. Tomo XVI, París, 1982, p. 85.

dice SÁNCHEZ GONZÁLEZ, las fronteras aduaneras son más antiguas y rigurosas que las políticas<sup>22</sup>.

NEURRISSE afirma que incluso en época de Carlo Magno, se mantienen los derechos de aduanas, a los que también denominaba *tonlieu*, y de peaje, se diversifican, alcanzando una gran variedad durante el período feudal. Incluso se aplican no sólo en fronteras exteriores, sino que también en zonas portuarias, puentes o caminos<sup>23</sup>.

Hasta el siglo IX y X, los mercados se encuentran en una situación muy precaria y los intercambios mercantiles descienden. El tráfico de mercancías desciende drásticamente, y para tratar de paliar tal situación los monarcas empiezan a permitir la apertura de mercados<sup>24</sup>.

Asimismo, se empieza a prestar más atención en la red de caminos, se instauran puntos de control aduaneros y el *tonlieux*. Se promocionan las ferias comerciales con los fines de incrementar la actividad económica, que se encontraba en el decaimiento mencionado en el párrafo anterior, y la recaudación se incrementa, llegando hasta el punto que MONTESQUIEU afirma «Donde hay comercio hay aduanas»<sup>25</sup>.

Según PIRENNE el medio que dio el empuje a la economía medieval en los siglos XI y XII fue la exportación de mercaderías a regiones más lejanas que aquellas a las que venía siendo realizada habitualmente. Esto se consiguió en parte gracias a un entorno económico más profesionalizado en el que actuaban los mercaderes<sup>26</sup>. Se hacen grandes esfuerzos por ampliar límites y por llegar a

---

<sup>22</sup> SÁNCHEZ GONZÁLEZ, I., *Historia general aduanera de España; edades antigua y media*, cit., p. 26. Parece indudable la influencia preponderante del Derecho Romano en nuestro sistema jurídico, no siendo una excepción el Derecho aduanero, que ya desde tiempos antiguos utilizaba institutos aduaneros que se han heredado por nuestro Ordenamiento jurídico.

<sup>23</sup> NEURISSE, A., *Histoire de l'impôt*, Presses Universitaires de France, Presses Universitaires de France, Vendôme, 1978, pp. 36-39.

<sup>24</sup> LEGOHEREL, H.; IMBERT, J., *Histoire économique des origines a 1789*, Presses Universitaires de France, París, 1979, p. 151.

<sup>25</sup> CARLOS DE SECONDAT, BARÓN DE MONTESQUIEU, *El Espíritu de las leyes*, vol. Libro XX, Capítulo XIII, Porrúa, Méjico, 1977, p. 219.

<sup>26</sup> PIRENNE, H., *Mahotna y Carlomagno*, Alianza Editorial, Madrid, 1979, p. 106.

nuevos mercados, siendo éste el germen del capitalismo, llegando a ser Ámsterdam un centro de negocios a nivel europeo<sup>27</sup>.

En el contexto de régimen feudal de la Edad Media en el que hay una ruralización, y dónde las ciudades pierden importancia en la producción y el comercio, hay ciudades europeas que destacan por el comercio marítimo, como son Venecia y Génova. Principalmente por los intercambios que realizan con Bizancio.

En el año 711 DC tiene lugar la incursión de los musulmanes, que mantendrán el control de la península durante 800 años, viniéndose abajo el Estado visigodo en la península. Según RONZANO durante el tiempo que estuvieron en la península, establecieron Aduanas en puertos y fronteras, y desarrollaron de igual manera comercio exterior. Respecto al «almojarifazgo» RONZANO menciona que, para este impuesto, ya se utiliza una valoración *Ad valorem* que estudiaremos en su epígrafe correspondiente<sup>28</sup>.

En la España medieval, y respecto a la organización de la Hacienda del Estado, sólo en parte se basó en el sistema financiero romano visigodo, y se tuvo que ajustar a las circunstancias económicas, políticas y sociales de la época medieval.

Los impuestos aduaneros (*portorium*) y de tránsito (*teloneum*) siguen siendo aplicados en las naciones cristianas con distintos nombres, tanto en aduanas terrestres como marítimas, así como en otros puntos de control<sup>29</sup>. Los mayores tráfico de mercancías se daban principalmente vía Burgos, Medina del Campo, Santander, Castro Urdiales y Sevilla, donde había recaudadores que llevaban la

---

<sup>27</sup> SÁNCHEZ GONZÁLEZ, I., *Historia general aduanera de España; Edad Moderna*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, p. 9. También se debe conceder la relevancia que posee la iniciativa privada, cuando en acciones empresariales como las descritas por el autor, en ocasiones, obligan a que la normativa aduanera sea actualizada para dar respuesta a las cuestiones que puedan surgir.

<sup>28</sup> RONZANO BARROSO, E., «Los almojarifazgos y el arancel de 1492», *Revista Aduanas*, vol. N° 28, 1956, pp. 25, 26.

<sup>29</sup> GARCÍA DE VALDEAVELLANO, *Curso de historia de las instituciones españolas*, cit., pp. 587 y 604.

contabilidad desde estos puestos aduaneros. En el mediterráneo, destacaron Barcelona, Tortosa y Valencia.

Mención especial requiere durante el reinado de Alfonso X el Sabio (1252-1284) «Las Siete Partidas», y dentro de ellas destacamos la «Quinta Partida» que trató entre otros extremos, la regulación de asuntos aduaneros, como infracciones aduaneras, sanciones, contrabando, exportación o cuestiones tributarias.

Ya en la España moderna, a juicio de SÁNCHEZ GONZÁLEZ hay una serie de hechos que supone el autor dan paso de la Edad Media a la Moderna; el descubrimiento de América en 1492, en 1479 la unión de Castilla y la Corona de Aragón<sup>30</sup>. En 1492 se conquista Granada y según BARROSO la nueva Administración se aprovechó de las instituciones tributarias que habían estado funcionando en el mundo musulmán con bastante efectividad, y por ese motivo los mantuvieron en el tiempo con el Arancel de 1492<sup>31</sup>.

En el sacro imperio romano con Carlos V, apunta GARZÓN PAREJA<sup>32</sup> que la división de aduanas se realiza en subgrupos: en primer lugar, hay una «renta de los puertos secos», que se cobraban en las fronteras con Navarra, Aragón y Valencia, pasando en la inmensa mayoría a engrosar las arcas de la monarquía. Asimismo, el «Almojarifazgo mayor de Sevilla», junto con los almojarifazgos de Granada y Murcia. Los controles se establecían en los puertos marítimos de Andalucía, Granada y Murcia. Por último, la «renta del almojarifazgo de Indias», los impuestos se cobraban en Sevilla y Cádiz principalmente, aunque también dependía de los puertos marítimos que utilizaban las naves.

En la España contemporánea, considerando su comienzo a juicio de SÁNCHEZ GONZÁLEZ en 1812 con la Constitución Española de ese año<sup>33</sup>. Destacamos la creación del arancel de aduanas por Decreto XLVI de 1820 por el que se crea un Arancel General de Aduanas en toda la monarquía española, que seguido por

---

<sup>30</sup> SÁNCHEZ GONZÁLEZ, I., *Historia general aduanera de España; Edad Moderna*, cit., p. 10.

<sup>31</sup> RONZANO BARROSO, E., «Los almojarifazgos y el arancel de 1492», cit., p. 26.

<sup>32</sup> GARZÓN PAREJA, M., *Historia de la Hacienda de España*, vol. Tomo II, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1984, p. 1750.

<sup>33</sup> SÁNCHEZ GONZÁLEZ, I., *Historia general aduanera de España; Edad Moderna*, cit., p. 11.

otros Decretos configuran la normativa vigente en la materia, y una serie de modificaciones en materia arancelaria que tienen como objeto eliminar la diversidad de tarifas y organizar el territorio en materia de aduanas adoptándolo a la política<sup>34</sup>.

Durante el Antiguo Régimen<sup>35</sup>, la forma política del Absolutismo impregna al Estado y la sociedad, sobre todo a partir de Felipe V. Según ARTOLA, tal período se caracterizó por una diferenciación de las haciendas de los diferentes reinos peninsulares, regímenes fiscales aplicados de manera distinta en función de las personas, dependiendo del estamento que ocupaban en tal época. Así como también, por la existencia de una gran variedad de normativa de naturaleza fiscal de distinta relevancia<sup>36</sup>.

Las Ordenanzas fueron el principal instrumento jurídico en materia aduanera. En 1857 se dictan las Ordenanzas de la Renta de Aduana, en 1870 las Ordenanzas Generales de la Renta de Aduanas y las Ordenanzas de Aduanas aprobadas por Real Decreto del 14 de diciembre de 1924. El decreto del 17 de octubre de 1947 aprobó las Ordenanzas Generales de la Renta de Aduanas que, con numerosas modificaciones, junto con el Arancel aprobado por decreto del 30 de mayo de 1960<sup>37</sup> y con el Texto Refundido.

Por tanto, como hemos visto, de acuerdo a esta breve reseña histórica, ya desde épocas antiguas el cruce de la línea aduanera ha desplegado efectos jurídicos como elemento constitutivo del hecho imponible en el fenómeno aduanero. Asimismo, los Estados han utilizado las aduanas principalmente como medio de recaudación, pero también, y aunque en una menor medida, con otras finalidades extrafiscales. Así se manifiesta como hemos expuesto, por el hecho de establecer puntos de control, o con las licencias de exportación que respondían mayoritariamente a la voluntad de restringir la exportación de determinadas mercancías que se consideraban sustancialmente importantes en

---

<sup>34</sup> *Ibid.*, p. 12.

<sup>35</sup> Siglos XVI-XVIII

<sup>36</sup> ARTOLA, M., *La hacienda del antiguo régimen*, Alianza, Madrid, 1982, p. 32.

<sup>37</sup> Según lo previsto en la Ley Arancelaria del 19 de mayo.



el mercado interno, incluso por motivos religiosos o políticos. O por el imperio romano clásico, que aplicaba políticas de protección de la producción de productos que tenían origen en tierras del imperio.

Igualmente, cabe destacar que ya en tiempos antiguos se concedían los efectos de la extraterritorialidad con las zonas francas, o incluso tránsitos, entendiéndose que el hecho imponible tenía lugar con el cruce de fronteras de las mercancías. No obstante, como veremos más adelante, la materia aduanera ha evolucionado hasta convertirse en una materia compleja y extensa, y las funciones de la aduana han adquirido una multitud de facetas tal y como vamos a intentar exponer en esta tesis.

## 1.2. EVOLUCIÓN HISTÓRICA DE LAS ZONAS FRANCAS

Tradicionalmente, las zonas francas han servido para dinamizar el comercio exterior, surgiendo especialmente en líneas o rutas que constituyen pasos para el comercio exterior. Tales enclaves, ofrecen como «áreas exentas<sup>38</sup>», una serie de prerrogativas en el ámbito del Derecho aduanero, que han sido objeto de discrepancias en el ámbito doctrinal.

Las primeras zonas francas, surgieron principalmente para cubrir necesidades derivadas del transporte, con la finalidad de dinamizar la actividad comercial<sup>39</sup>. Ya desde las culturas antiguas se empezaron a utilizar estos enclaves concretos,

---

<sup>38</sup> En esta tesis doctoral, pretendemos defender que, en la actualidad, las zonas francas, producto de su evolución, y de las múltiples regulaciones por las que se ha visto afectadas, pueden ser definidas como supuestos de exención y no como supuestos de no sujeción. Nos basamos para sustentar tal afirmación, en su actual regulación en el CAU y la configuración de las zonas francas como régimen aduanero superando la anterior categoría de destino aduanero. Así como en la manifestación del hecho imponible en el fenómeno aduanero. Cuestiones en las que profundizaremos con la finalidad de defender la propuesta declaración aduanera de vinculación al régimen de zona franca.

<sup>39</sup> ANCHORDOQUI, E., *Las zonas francas industriales y el comercio exterior*, vol. 12, Integración Latinoamericana, 1977, p. 5, [Recurso de internet. Acceso el 23 de septiembre de 2021, [http://www10.iadb.org/intal/intalcdi/integracion\\_latinoamericana/documentos/017-Estudios\\_1.pdf](http://www10.iadb.org/intal/intalcdi/integracion_latinoamericana/documentos/017-Estudios_1.pdf)]. El cruce de las líneas que generaba el gravamen aduanero, era sin duda un escollo en los tráficó comerciales de la época. Por ello, se idearon unos enclaves como las zonas francas que dejaran las mercancías en régimen suspensivo no gravándose los impuestos aduaneros en determinadas condiciones. Tales prerrogativas incentivaban la actividad comercial en la época, de manera que los sujetos que llevaban a cabo actividades comerciales consideraban que el uso de zona franca resultaba beneficioso para sus intereses potenciando de esta manera la actividad comercial.

donde no se aplicaban medidas fiscales aduaneras, de esta manera reducían drásticamente los elevados gastos asociados al traslado de mercaderías.

Las primeras zonas francas aparecieron gracias a los fenicios, que comerciaban entre diferentes asentamientos. Los fenicios se valían de ellas para evitar altos costes de transporte, determinaban espacios concretos o enclaves en los que no aplicaban impuestos de aduanas, de esta manera ya desde la antigüedad se valían del principio de extraterritorialidad<sup>40</sup>. Las primeras zonas francas se ubicaron en *Delos*, y *Gadir*<sup>41</sup>.

En el siglo XI surgen las ferias francas, mediante las que se hacían concesiones a comerciantes y extranjeros, estas eran utilizadas con la finalidad de favorecer los intercambios comerciales, incluso con extranjeros que contaban con el permiso real<sup>42</sup>.

Dichas ferias fueron en aumento, y dado que el transporte de mercancías se hacía principalmente por vía marítima a través de la navegación, se empiezan a crear zonas francas portuarias en distintas ciudades costeras con puertos que contaban con actividad comercial. Como por ejemplo, en los puertos de Livorno (1547), Nápoles (1633), Venecia (1661), Marsella (1669), Gibraltar (1706), Trieste y Fuime (1719)<sup>43</sup>.

En el Siglo XIX aparece la zona franca de Hamburgo, siendo ésta considerada como la primera zona franca industrial. Hasta ese momento, imperaban las zonas francas comerciales, pero en la zona franca industrial, mediante la

---

<sup>40</sup> IBARRA PARDO, M.G., «Las Zonas Francas y el Derecho Aduanero», Director: Pardo Carrero, G., en *Derecho Aduanero*, vol. I, Tirant lo Blanch, Bogotá, 2019, p. 731.

<sup>41</sup> Las primeras zonas francas se crearon por los fenicios, que bien son conocidos por la gran actividad comercial que desarrollaron. Disponían de grandes habilidades marítimas, habilidad que fue explotada con el objeto de desarrollar actividad comercial. Fundaron una red de colonias y puntos de comercio en todo el antiguo Mediterráneo. Siendo sus principales rutas comerciales, por mar a las islas griegas, a través del sur de Europa, a lo largo de la costa atlántica de África, abarcando incluso hasta la antigua Gran Bretaña.

Con la finalidad de comerciar entre distintas colonias crearon zonas francas, la primera se encontraba en Delos, donde los bienes capturados a las culturas enemigas se almacenaban para comerciar con ellos. Y la segunda en Gadir, situada en la actual Cádiz.

<sup>42</sup> AMENDOLARA, M., *Estudio comparativo de las zonas francas en España y Argentina*, Cuadernos del Instituto AFIP, Buenos Aires, 2009, p. 9.

<sup>43</sup> AMENOLARA, M., «Las zonas francas en la UE y Mercosur: una perspectiva comparada sobre su rol en los procesos de integración», *Revista del Instituto AFIP*, 2009, p. 10.

actividad manufacturera se transforman productos, la actividad empresarial se valía de beneficios fiscales y se consideró como un medio para la prosperidad local. Cuando nos situamos a finales del siglo XIX, existen dos tipos de zonas francas; comerciales e industriales, siendo estas últimas las más utilizadas.

Las zonas francas en España tienen una amplia historia, en 1818 se otorga el estatuto de depósito a los puertos de Cádiz, Coruña, Santander y Alicante. El puerto de Cádiz en virtud del Real Decreto de 21 de febrero de 1829 de Fernando VII se constituye como puerto franco, aunque se le retira esa condición en 1831 como consecuencia de la muerte del gobernador militar de Cádiz Antonio del Hierro y Oliver, en el alzamiento popular liberal ocurrido entre el 2 y 9 de marzo de 1831. Las Islas Canarias también adquieren tal condición de puerto franco en 1852.

En España, la normativa relativa a zonas francas se contenía en Ordenanzas Generales de la renta de aduanas, así se contiene en la Ley e Instrucción de Aduanas de 1841, la Instrucción General de Rentas de 1816 y Las Ordenanzas Generales de la renta de Aduanas de 1843.

Como precedente a la regulación actual, las Ordenanzas Generales de Aduanas de 15 de julio de 1870 contienen los «Depósitos de Comercio» en los que se podía almacenar sin pagar derechos de importación mercancías extranjeras. Dichos depósitos se administraban por el Estado sin intervención del comercio. Así se mantiene en la regulación de las Ordenanzas Generales de 1894, aunque como novedad en ésta, permite la cesión en la gestión de los depósitos de comercio a otras entidades.

Los depósitos de comercio son renombrados como depósitos francos por Real Decreto de 18 de marzo de 1916. Autorizaba al gobierno, a establecer depósitos comerciales en los puertos apropiados, y permitía que se encargara la gestión a entidades establecidas en tales lugares. En 1916 se constituye el primer depósito franco en Barcelona encargándose la gestión de este al consorcio de la ciudad, siendo seguido este proceder en años posteriores en Bilbao, Santander, Vigo, El Musel, La Coruña.

Las Ordenanzas de Renta de Aduanas de 1924 mencionan, por tanto, que los depósitos de mercancías se componen por los depósitos de comercio que eran administrados por la hacienda pública, y los depósitos francos constituidos a favor de corporaciones o consorcios, así como también, por los depósitos flotantes de carbón mineral y combustibles líquidos minerales.

La constitución de zonas francas tal y como las conocemos actualmente se produce a partir del Real Decreto ley de 11 de junio de 1929, relativo a puertos, depósitos y zonas francas<sup>44</sup>. El mencionado texto legal define zona franca como una franja o extensión de terreno en el litoral, alejada totalmente de todo núcleo urbano, que posee puerto o al menos existe uno contiguo o adosado. También debe localizarse en el término jurisdiccional de una aduana marítima de primera clase, y en cuya área de influencia podrán llevarse a cabo todas aquellas actividades que se desarrollen en depósitos francos, además, la instalación de industrias.

Con base en el Real decreto ley mencionado, se autorizaron las zonas francas de Barcelona y Cádiz en 1929 principalmente con vistas a una actividad de exportación.

Mediante el Real decreto de 20 de junio de 1947<sup>45</sup> se concede el estatus de zona franca a la actual zona franca de Vigo<sup>46</sup>, y en 1998, 2006 y 2013 se concede a las zonas de Gran Canaria<sup>47</sup>, Tenerife<sup>48</sup> y Sevilla<sup>49</sup>.

---

<sup>44</sup> Gaceta de Madrid 164 de 13.06.1929

<sup>45</sup> RD que autoriza el establecimiento, en puerto de Vigo, de la zona Franca correspondiente a los puertos del Norte de España (BOE 183 de 2 de julio de 1947).

<sup>46</sup> RD que autoriza el establecimiento, en puerto de Vigo, de la zona Franca correspondiente a los puertos del Norte de España (BOE 183 de 2 de julio de 1947).

<sup>47</sup> Orden de 24 de abril de 1998 por la que se autoriza a la autoridad Portuaria de las palmas la constitución de Zona franca (BOE 101 de 28 de enero de 2006).

<sup>48</sup> Orden EHA/93/2006, de 18 de enero, autoriza zona franca de control tipo II en el puerto de Santa Cruz de Tenerife (BOE 24 de 28 de enero de 2006).

<sup>49</sup> Orden HAP/1587/2013, 30 de agosto, autoriza constitución de zona franca de Sevilla (BOE de 31 de agosto de 2013)

También, mencionar la constitución en territorio español de depósitos francos, en Bilbao<sup>50</sup>, Santander<sup>51</sup>, Cartagena<sup>52</sup>, Algeciras y Valencia. Y el estatus a los efectos que nos ocupan de Ceuta y Melilla, ya que se configuran como territorios francos, estatus concedido en la Ley de 22 de diciembre de 1955 sobre régimen económico y financiero de Ceuta y Melilla<sup>53</sup>. Ceuta y Melilla gozan de un régimen especial establecido en el Acta de Adhesión de España a las Comunidades Europeas y en el protocolo número 2 de la misma<sup>54</sup>.

En España, en el momento de adhesión a la Comunidad Europea, se discernía cómo se iba a adaptar la aduana en este contexto comunitario, evidentemente, se llegó a la conclusión que la funcionalidad de la aduana no debía devaluarse, pese a que la función aduanera iba a verse sometida a profundos cambios en cuestiones sustanciales. y hasta en algunos. Sin embargo, lo que quedaba claro es que las funciones iban a ser las mismas, aunque partiendo de un punto de partida, el de velar por los intereses comunitarios<sup>55</sup>.

A partir del 1 de enero de 1986, al entrar España en la Comunidad Económica Europea (en adelante CEE) mediante el Acta de Adhesión de 12 de junio de 1985, las zonas y depósitos francos españoles pasan a ser comunitarios, y parte del actual territorio aduanero de la comunidad.

ARTEAGA ORTIZ Y MARTÍNEZ COBAS, exponen respecto a este hito, que la normativa nacional tuvo que adaptarse con motivo de la Adhesión de España a la Comunidad Económica Europea<sup>56</sup>, según fuesen reglamentos o directivas. Desde ese preciso momento las zonas francas y depósitos francos españoles al

---

<sup>50</sup> Creado por Real Decreto de 30 de julio de 1918 otorgado a consorcio de Presidentes o Delegados de la Delegación provincial de Vizcaya, de la Cámara de Comercio, Industria y Navegación, y de la Junta de obras de puerto de Bilbao

<sup>51</sup> Fundado por Real Decreto de 11 de agosto de 1918 concediendo un depósito franco a Santander (Gaceta de Madrid 225 de 13 de agosto de 1918).

<sup>52</sup> Creado por Real Decreto 1082/68 de 11 de mayo, que autoriza establecimiento de depósito franco dependiente de la aduana de Cartagena (BOE 133 de 03 de junio de 1968).

<sup>53</sup> BOE de 25 de diciembre.

<sup>54</sup> DO L 302 de 15 de noviembre de 1985.

<sup>55</sup> MUÑOZ BETEMPS, C., «La aduana española ante la integración en las Comunidades Europeas», en *La Aduana Española ante la Empresas*, Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, 1987, Madrid, p. 13 y ss.

<sup>56</sup> ARTEAGA ORTIZ, J.; MARTÍNEZ COBAS, F. J., «Las Zonas Francas en España y su utilidad: delimitación del concepto y perspectivas de futuro», *Boletín económico de ICE, Información Comercial Española*, 2758, 2003.

convertirse en comunitarios, y en opinión de ARTEAGA y MARTÍNEZ, pierden el carácter extraaduanero que se atribuía a nuestras zonas francas.

### 1.3. PRIMERA CODIFICACIÓN ADUANERA

El primer código aduanero entra en vigor en el año 1687, se trata de una Ordenanza aduanera dictada bajo el reinado de Luis XIV. Se considera el primer código, a pesar de que con anterioridad ya se habían dictado normas con carácter aduanero, por ejemplo, en el código de Justiniano, tablas de Amalfi, partidas de Alfonso el Sabio. Y de una forma más cercana a una codificación, el 31 de mayo de 1607 se dictó el «Reglamento General sobre Derechos aduaneros» que precedió a la Ordenanza de 1687<sup>57</sup>.

Con posterioridad a la Revolución Francesa, la Asamblea Constituyente sancionó por ley el 22 de agosto de 1791 el código de Aduanas (*code des Duanes*), basándose en la ordenanza de 1687.

Se constituía por 162 artículos, 14 títulos, el título primero regulaba la percepción de derechos de entrada y salida. El título II era relativo al procedimiento de entrada y salida de mercancías, donde se regulaba la declaración aduanera, el principio de no alteración de la misma, su contenido y las consecuencias por haber realizado declaraciones inexactas. Además del deber que existía de dirigirse a la oficina de aduanas más cercana sin necesidad de desviarse de la ruta trazada.

---

<sup>57</sup> BASALDÚA, R., «Origen o conformación del Derecho Aduanero», Director: Pardo Carrero, G., en *Derecho Aduanero*, vol. Tomo I, Tirant lo Blanch, Bogotá, 2019, p. 56. La estructura de la Ordenanza de 1687 cuenta con XIV títulos que tratan cuestiones aduaneras tan relevantes como la percepción de los derechos de entrada y de salida, o el procedimiento de entrada y salida de las mercaderías, cuestiones relativas a mercancías clasificadas como «drogas». Asimismo, tenía previsiones específicas para mercaderías tan relevantes para el comercio de la época como las telas, vinos y aguas minerales, o situaciones habituales como el naufragio, o el contrabando, secuestro de mercancía, confiscaciones y multas. Teniendo incluso en el título IX reglamentación aplicable a los depósitos aduaneros. Se trata por tanto, de una clasificación bastante completa, donde el código pretendía dar una solución unitaria a los problemas que afectaban al comercio de la época.

Asimismo, se regulaba el control que las autoridades aduaneras podían desempeñar sobre las mercancías, recogiendo derechos de los afectados ante tales actuaciones de inspección de aduanas.

Igualmente, regulaba en títulos sucesivos entre otras cuestiones, la entrada de drogas, especias y seda, el pago de derechos respecto a mercancías de naufragio, transporte de vinos, contrabando, lo relativo a oficinas aduaneras, telas, depósitos aduaneros, secuestro de mercadería, sanciones, jurisdicción, estableciéndose una jurisdicción especial en materia aduanera, y regulando lo relativo a policía en la cuestión aduanera.

Cabe destacar que en tales codificaciones ya se aprecia la existencia de una terminología específica, en la utilización de términos como «importación», «exportación», «mercadería», «territorio aduanero», «territorio político».

También se ordenan distintas normas de diferentes ramas del derecho, administrativas, tributarias, o penales, con el propósito de regular una materia que se consideró que tenía entidad propia, debido a la finalidad común de regular el transporte y flujo internacional de mercancías.

Asimismo, se establecía una jurisdicción especial en materia aduanera, cuestión que hoy en día no es abordada por el Derecho aduanero dotando de menor autonomía a la materia. Lo cual desemboca en una falta de especialización en la materia por parte de los órganos juzgadores.

Posteriormente, distintos Estados adoptaron esta tendencia, considerándose que el Derecho aduanero tiene entidad propia suficiente para ser codificado. En España, la normativa de aduanas a destacar ha sido: La Ley de Aduanas y Aranceles del 9 de julio de 1841, las Ordenanzas de Aduanas del 15 de octubre de 1894, las Ordenanzas de Aduanas del 14 de diciembre de 1924 del Reino de España, Ordenanzas de Aduanas de 1947. Y en el ámbito europeo, el Código aduanero Comunitario (reglamento CEE 2913/1992 del Consejo (en adelante CA), y posteriormente el código aduanero de la Unión europea el Reglamento N° 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo de 9 de octubre de 2013<sup>58</sup>.

---

<sup>58</sup> BASALDÚA, R., «Principios generales del Derecho Aduanero», en *Derecho Aduanero*, Director Pardo Carrero, G., vol. Tomo I, Tirant lo Blanch, Bogotá, 2019, p. 101.

## **CAPÍTULO 2. CUESTIONES PREVIAS SOBRE DERECHO ADUANERO**

En el presente capítulo trataremos asuntos que entendemos son relevantes en el contexto normativo actual, y que constituyen cuestiones esenciales relativas a Derecho aduanero. Están relacionadas directamente con el tema de esta tesis doctoral y entendemos que son asuntos que servirán de fundamento para construir nuestra argumentación a favor de todo lo relativo a una declaración de vinculación a zona franca.

### **2.1. DEFINICIÓN, AUTONOMÍA Y NATURALEZA DEL DERECHO ADUANERO**

El Derecho aduanero, tal y como expone ZAMORA MANZANO, es una disciplina jurídica de gran importancia en la realidad comercial desde la antigüedad. El autor, concluye después de un estudio exhaustivo de textos antiguos, que el Derecho aduanero en Roma ya existía, «aunque no como rama autónoma y con característica ontológica en sí misma». Sin embargo, y en opinión del autor, sorprende la modernidad de las normas aduaneras romanas y la conexión con la actual regulación de la materia hoy en día<sup>59</sup>.

En cuanto a la actual consideración del Derecho aduanero como disciplina jurídica<sup>60</sup>, debemos atender a las características que conforman a este en el ordenamiento jurídico, sus instituciones particulares, principios y conjunto de normas<sup>61</sup>.

---

<sup>59</sup> ZAMORA MANZANO, J.L., *El régimen fiscal aduanero del Derecho romano*, cit., pp. 162 y 157.

<sup>60</sup> Entendido como sistema jurídico especial con identidad propia, ya que se ocupa de cuestiones jurídicas de suficiente entidad, que afectan a bienes jurídicos relevantes, tal y como trataremos de exponer en este capítulo.

<sup>61</sup> El derecho se define como el conjunto de principios y normas que regulan la sociedad en base a los conceptos de justicia y orden, y que se impone por el poder estatal de manera coactiva. El ordenamiento jurídico comprende una gran cantidad de normas que la doctrina ha dividido en función de su objetivo y disciplina jurídica. Como consecuencia de esto y partiendo de un núcleo común, han ido apareciendo divisiones y subdivisiones.

Tales divisiones, se encuentran especializadas en los diferentes criterios de aplicación de la ley, y en la configuración de sus principios. Tales categorías son las ramas del derecho.



PELECHÁ ZOZAYA sostiene que el Derecho aduanero es «...derecho público, más concretamente Derecho administrativo, si bien, con el paso del tiempo ha ido adquiriendo identidad propia, en principio como una parte de derecho tributario o fiscal...»<sup>62</sup>, en este mismo sentido también lo interpreta CORTÉS DOMINGUEZ<sup>63</sup>.

BALDASÚA lo define como el conjunto de normas jurídicas que emanan con la finalidad de regular el tráfico internacional de mercaderías del ámbito territorial del Estado, tanto en el momento de su introducción como en el de su extracción<sup>64</sup>. Siguiendo a SÁNCHEZ GONZÁLEZ, se trata de una materia que no se puede limitar a una única jurisdicción, ya que comprende diversas ramas de estudios jurídicos como el derecho administrativo, mercantil, financiero y derecho internacional<sup>65</sup>.

Otros, como GARCÍA GUERRERO, y desde la perspectiva comunitaria que actualmente, y en el contexto de la Unión Europea ha dotado a la materia del componente comunitario, lo definen como la rama del ordenamiento jurídico comunitario que estudia principalmente la aduana y la disciplina de los estudios que aplica<sup>66</sup>. A pesar de la vertiente comunitaria del Derecho aduanero, MÁRQUEZ Y MÁRQUEZ dice que el Derecho aduanero europeo es y está constituido por el conjunto de normas y disposiciones legales de distinto rango, contenido y fines que regulan el comercio exterior<sup>67</sup>.

En cuanto al objeto de protección de este cuerpo normativo, entendido como un conglomerado de normas de diferentes ramas, podríamos decir que la norma

---

<sup>62</sup> PELECHÁ ZOZAYA, F., *Fiscalidad sobre comercio exterior, el derecho aduanero tributario*, cit., p. 15.

<sup>63</sup> CORTÉS DOMÍNGUEZ, M., «Introducción al derecho aduanero», *Aduanas*, núm. 161, 1967, p. 3.

<sup>64</sup> BASALDÚA, R., «Principios generales del Derecho Aduanero», cit., p. 101.

<sup>65</sup> SÁNCHEZ GONZÁLEZ, I., *Mercado común y Aduana Española*, Planeta S.A. Calvet, Barcelona, 1976, p. 17.

<sup>66</sup> GARCÍA GUERRERO, D., *Régimen fiscal y cooperación en materia aduanera en la Unión Europea*, Thomson Reuters Aranzadi, 2022, pp. 303 y 28. Quien además sostiene que el Derecho aduanero es la más amplia representación de la armonización del Derecho tributario en el plano internacional, ya que hay una voluntad de unificación por la gran cantidad de acuerdos y convenios internacionales ratificados por un amplio rango de Estados.

<sup>67</sup> MÁRQUEZ Y MÁRQUEZ, A., "El Derecho aduanero español: su aproximación e integración en el Derecho aduanero europeo" en la *Revista española de Derecho Financiero*. Núm. 10, 1976, Civitas, Madrid.

aduanera posee una pluralidad de finalidades, como es la preservación del bien común, perteneciente al Derecho sancionador administrativo<sup>68</sup>. Aunque desde un plano más concreto, las infracciones aduaneras pueden tener un objeto de protección más específico, o un bien jurídico protegido concreto. Como conducta representativa, podríamos mencionar un tipo jurídico clásico dentro del Derecho aduanero como puede ser el de contrabando. Ya manifestación existente en sociedades antiguas, como en la griega, en el tráfico internacional se produce una fiscalización de determinadas mercancías por parte del Estado, sobre las que se pretende llevar a cabo una protección especial.

Asimismo, cabe destacar la tradicional función que han desarrollado las aduanas, que es la recaudadora o fiscal, y que vincula esta división normativa al Derecho tributario. También es cierto que a pesar de que existen impuestos aduaneros que pasan a engrosar las arcas de la Unión, como consecuencia de las funciones de política comercial que se desarrolla en el seno de las instituciones de la Unión, la recaudación se ha ido reduciendo paulatinamente. Motivo por el cual, desde las instituciones de la Unión, surgen iniciativas o propuestas como la eliminación de exenciones sobre impuestos aduaneros, o bien, la creación de nuevos tributos vinculados a las operaciones de comercio internacional.

El Derecho aduanero, igualmente, tiene partes de Derecho internacional y mercantil ya que se desarrolla en el ámbito de operaciones de compraventa internacional de mercancías entre operadores económicos.

El CAU define con claridad la misión de las autoridades aduaneras en el artículo 3 cuando establece que las autoridades aduaneras deben supervisar el comercio internacional de la Unión Europea, contribuyendo al comercio justo y abierto, a la aplicación de la política exterior común y a la seguridad global de la cadena de suministro. En concreto, deberán salvaguardar los intereses financieros de la Unión y de sus Estados miembros, asimismo, tratar de disuadir el comercio ilegal, garantizar la seguridad y protección tanto de la Unión como de sus

---

<sup>68</sup> BASALDÚA, R., «Principios generales del Derecho Aduanero», cit., p. 101. Por tanto, se trataría de un objeto de protección que admite un amplio rango de ámbitos, en los que la norma aduanera puede desplegar sus efectos, con la finalidad de salvaguardar los intereses protegidos, que lejos de circunscribirse a esferas concretas permite una pluralidad de acciones.

residentes, la preservación del medio ambiente y la consecución del equilibrio entre controles aduaneros y la facilitación del comercio legítimo.

Concretamente, el bien jurídico protegido en el delito de contrabando podría ser considerado desde diferentes perspectivas<sup>69</sup>, dependiendo de la tipificación de la conducta realizada; como ejemplo de ello podemos mencionar los delitos por contrabando que se producen con patrimonio histórico español, Directiva 2014/60/UE del Parlamento, ley de transposición 16/1985 PHE y 1/2017<sup>70</sup>.

Consecuentemente, dentro del Derecho aduanero y en análisis de los bienes jurídicos protegidos por el delito de contrabando, podemos concretar una pluralidad de bienes jurídicos dependiendo de la conducta realizada. Como puede ser el control aduanero, y dentro de la acción aduanera, la protección del orden público, salud pública, comercio leal, defensa de los consumidores, o protección de la hacienda pública. En su manifestación actual, se suelen realizar este tipo de conductas ilícitas por organizaciones criminales contra las cuales se llevan a cabo diferentes acciones por el Estado, siendo el control aduanero uno de ellos. Donde la información y los actuales sistemas de información y detección de riesgos son esenciales para perseguir tales conductas llevadas a cabo por organizaciones criminales. El profesor DEZA VILLASANZ, también menciona que se trata de un delito pluriofensivo que lesiona bienes jurídicos, imperando la concepción del delito socioeconómico, pero también el control aduanero y la protección de la Hacienda pública<sup>71</sup>. Menciona BASALDÚA que los Estados deben proteger el bien común<sup>72</sup>, considerando que esta finalidad implica funciones de control en los puntos de entrada y salida de mercancías u objetos.

Las mercancías que suelen ser objeto de contrabando planificado por organizaciones o individuos, son las que están sujetas a alta fiscalidad, por

---

<sup>69</sup> Aunque como hemos expuesto, es fundamento del Derecho sancionador aduanero, pero no de todo derecho aduanero.

<sup>70</sup> También los constitutivos de contrabando por exportación de material de doble uso, es decir, material que puede ser susceptible de ser utilizado con fines bélicos. Regulado por Ley 53/2007, regulado por Reglamento 428/2009 Modificado por reglamento 2016/1969.

O el tráfico con flora y fauna sin cumplir con las exigencias legales pertinentes, regulado por el Reglamento de la UE 337/1997 del Consejo de 9 de diciembre de 1996 y el Convenio de Washington de 3 de marzo de 1973.

<sup>71</sup> DEZA VILLASANZ, R., *Derecho aduanero*, Universidad Internacional de Andalucía, Sevilla, 2019, pp. 138 y 149.

<sup>72</sup> BASALDÚA, R., «Principios generales del Derecho Aduanero», cit., p. 101.

ejemplo, alcohol, tabaco o combustibles, las que tienen un alto valor, como telefonía móvil, joyas, obras artísticas, microprocesadores. Aquéllos otros catalogados como prohibidos, como estupefacientes y drogas, armas, especies protegidas. Los duraderos, como automóviles, embarcaciones, electrodomésticos, aparatos electrónicos y alta tecnología, alimenticios de alta gama u otros de consumo habitual como el aceite, el atún, las carnes, leche, azúcar<sup>73</sup>.

Los individuos u organizaciones que perpetran tales ilícitos se valen del uso de múltiples técnicas que tienen como finalidad el engaño, la estafa, la falsificación. Se utilizan dobles fondos para camuflar u ocultar, se prescinde deliberadamente de la declaración aduanera con el fin de no declarar, o se recurre a los fraudes carrusel. Tanto en los medios de transporte como en los continentes de carga y a nivel de transporte público como privado, sin olvido del propio cuerpo o de cuerpos de animales, se trata de una conducta muy habitual. La turbiedad de tales usos, altera el normal desenvolvimiento de la economía, ya que determinados sectores se ven seriamente afectados. De esta manera la actividad delictiva perjudica a los agentes económicos que operan en los sectores afectados, puesto que las obliga a competir en situación de desventaja frente a esos otros que no cumplen con sus obligaciones aduaneras y de tributación.

Partiendo de la premisa consistente en que uno de los objetivos del Derecho aduanero es preservar el bien común ejerciendo el control, podemos decir que, dependiendo del tipo de Estado, se construirá un Derecho aduanero que utilizará pluralidad de instrumentos para llevar a cabo ese control, cuestión que trataremos posteriormente.

Volviendo a la naturaleza del Derecho aduanero, GALERA RODRIGO considera que la normativa aduanera no es puramente tributaria, se dan demasiadas excepciones a «esquemas tributarios»<sup>74</sup>. Lo justifica argumentando que los procedimientos aduaneros exceden a los tributarios, también lo defiende indicando la existencia de regímenes aduaneros en los que cuya obligación principal no es de naturaleza monetaria. En cuanto a la naturaleza de las normas

---

<sup>73</sup> DEZA VILLASANZ, R., *Derecho aduanero*, cit., p. 134.

<sup>74</sup> GALERA RODRIGO, S., *Derecho aduanero español y comunitario La intervención pública sobre el comercio exterior de bienes*, Civitas, Madrid, 1995, p. 103.

que lo integran<sup>75</sup> distingue entre el «Derecho fiscal aduanero» como integrante del Derecho Tributario y «Normas protectoras no tarifarias», donde la Aduana lleva a cabo funciones de policía comercial, cuando persigue que se respeten las normas de carácter proteccionista no tarifarias. La intensidad de dichas normas jurídico-administrativas, dependerá del grado de libertad que el Estado otorgue en el ámbito del comercio exterior y de los compromisos internacionales adoptados. En el mismo sentido, MARTÍN MATEO sostiene al respecto «nuestro dispositivo de comercio exterior se basa...en la utilización de medidas tributarias que acompañan a otras de carácter administrativo»<sup>76</sup>.

Por su parte, el profesor DEZA VILLASANZ y siguiendo la línea de los autores mencionados, define el Derecho aduanero como un conglomerado de disciplinas cuando lo define como «normas reguladoras de carácter fiscal, tributario, administrativo y penal, relativos al control de medios de transporte, mercancías y personas, tanto a nivel de control fronterizo como hacia el exterior, o control interno de la Unión Europea. Ligado fundamentalmente al comercio exterior, entendido éste como aquel que relaciona a los estados o territorios de la unión con terceros estados o territorios no integrantes de la unión europea»<sup>77</sup>.

En la actualidad, las autoridades aduaneras con el ánimo de ejercer el control del tráfico internacional de mercancías, ejercen una pluralidad de competencias que exceden al ámbito puramente tributario<sup>7879</sup>.

---

<sup>75</sup> *Ibid.*, p. 102-114.

<sup>76</sup> MARTÍN MATEO, R., *Derecho Público de la Economía*, Centro de estudios Ramón Areces, Madrid, 1985, p. 295.

<sup>77</sup> DEZA VILLASANZ, R., *Derecho aduanero*, cit., p. 9.

<sup>78</sup> Véase CABELLO PÉREZ, M.; CABELLO GONZÁLEZ, J. M., *Las aduanas y el comercio internacional*, ESIC, Madrid, 2014, pp. 160-163; COLL, P., *Gestión aduanera de la Unión europea*, Margé, Barcelona, 2013, p. 63. Pese a que la aduana viene realizando en tiempos modernos, funciones de protección, lo cierto es que se han potenciado a partir de los atentados terroristas de las torres gemelas.

<sup>79</sup> Este tipo de controles o inspecciones se realizan por las mismas autoridades aduaneras, y por organismos que no son dependientes del Departamento de Aduanas e Impuestos especiales. Se trata de organismos que ejercen distintas funciones de control relacionadas con las competencias ministeriales asignadas al Ministerio del cual dependen, y que tienen lugar antes de la presentación de la declaración aduanera o Documento único aduanero (DUA). La autoridad aduanera únicamente acepta la declaración aduanera una vez que hayan tenido lugar las inspecciones correspondientes y existan los certificados que lo certifiquen. De hecho, para el despacho a libre práctica, que conferirá a las mercancías el estatus de mercancías de la Unión entrando de esta manera en el circuito económico de la comunidad, no se concede el levante sin adjuntar dichos certificados a la declaración aduanera.

A parte de aquellos controles que ejerzan las autoridades aduaneras, se ejercen funciones de control por organismos paraaduaneros; un control veterinario, de productos de origen animal o

Por tanto, y volviendo a la naturaleza del Derecho aduanero, podemos decir que en la actualidad, entremezcla una serie de normas de distinta naturaleza cumpliendo con varias funciones. En este sentido y como menciona BERR, se puede concebir el derecho aduanero desde una perspectiva más orgánica, entendiéndolo como la rama del derecho constituido por las normas que tratan la aplicación de las atribuciones de la Administración de Aduanas. O bien, como el conjunto de normas que comprenden el CAU, como la perspectiva de un conjunto de normas con finalidad proteccionista, igualmente y considerando el actual marco internacional, la finalidad del Derecho aduanero es más bien promover el incremento de los intercambios comerciales que favorezcan el desarrollo de las economías<sup>80</sup>. Dada la complejidad de la funcionalidad que cumple el Derecho aduanero, parece complicado otorgar una definición teórica completa y única, pero en cualquier caso se trata en opinión de este autor de una rama del Derecho con entidad propia.

Respecto a la autonomía científica del Derecho aduanero, plantea BASALDÚA<sup>81</sup>, que el problema de la autonomía científica supone que se debe llegar a la conclusión, de si un determinado cuerpo normativo tiene entidad suficiente como para diferenciarse del resto del ordenamiento por poseer un objeto independiente. Tanto por un léxico, terminología, conceptos, institutos, instituciones y principios específicos, de manera que se pueda determinar que construye un cuerpo normativo que se debe tratar separadamente. De llegar a la conclusión de que así es, tal materia deberá ser objeto de investigación teniendo en cuenta tal cualidad o entidad diferenciadora del resto del ordenamiento.

Como hemos reseñado con anterioridad, la primera codificación del Derecho aduanero se realiza con antelación al Derecho administrativo o tributario, con la Ordenanza aduanera de 1687. De esta manera, la autonomía legislativa que se

---

animales vivos, que ejercerá dicho control antes del despacho de la mercancía a libre práctica. O también control fitosanitario (Sanidad vegetal). En el caso del control fitosanitario el organismo correspondiente inspeccionará organismos vegetales vivos, partes de plantas y productos vegetales que puedan ser nocivos. Asimismo, el Convenio Internacional de Especies Amenazadas de Fauna y Flora silvestre, regula el control Cites.

Asimismo, existe un control farmacéutico, o el control de calidad, denominado SOIVRE, competencia del Ministerio de Industria, Comercio y Turismo.

<sup>80</sup> BERR, C. J., *Économica*, París, 2008, pp. 2-3.

<sup>81</sup> BASALDÚA, R., «Autonomía del Derecho Aduanero», Director: Pardo Carrero, G., en *Derecho Aduanero*, vol. Tomo I, Tirant lo Blanch, Bogotá, p. 80.

alcanza con la promulgación del código aduanero se produce en primer lugar, y con prelación a la autonomía jurídica. Esto ocurre porque la materia había alcanzado suficiente entidad, y se hace necesario sistematizar dicha normativa en un código.

La «autonomía jurisdiccional» se materializa con la creación de tribunales especializados para tratar el cuerpo normativo y la «autonomía didáctica» se refleja en la aparición de docencia de la rama en cuestión, como un cuerpo diferenciable.

En España para CORTÉS DOMÍNGUEZ, el Derecho aduanero lo constituirían «las normas que se ocupan de la circulación de mercancías por las fronteras» y reduce la efectividad de dichas normas a la regulación del régimen tributario de esa circulación de mercaderías y las normas que establecen sanciones en ese ámbito<sup>82</sup>. De esta manera y en opinión de este autor, el Derecho aduanero carecería de autonomía.

Sin embargo, dichas precisiones podrían ser completadas, ya que el Derecho aduanero también se conforma en una gran medida por normas administrativas. BASALDÚA, le otorga al Derecho aduanero un grado de autonomía y entidad suficiente e indica que el Derecho aduanero tiene suficiente grado de independencia. Para ello, hace referencia a los distintos niveles de autonomía que adopta el Derecho aduanero desde la perspectiva de las distintas autonomías mencionadas; científica, normativa o legislativa, jurídica, de jurisdicción o didáctica<sup>83</sup>.

También en España, autores como MUÑOZ GARCÍA<sup>84</sup>, consideran que el Derecho aduanero sí tiene suficiente independencia respecto al Derecho financiero y tributario. En la misma dirección en Francia BERR<sup>85</sup>.

---

<sup>82</sup> CORTÉS DOMÍNGUEZ, M., «Introducción al Derecho Aduanero», *Aduanas: Revista de comercio internacional y estudios fiscales*, vol. 160, 161, 1967.

<sup>83</sup> BASALDÚA, R., *Derecho aduanero: parte general; sujetos*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1992, pp. 181-182.

<sup>84</sup> MUÑOZ GARCÍA, F., «Los sujetos en el derecho aduanero», Director Sánchez González, I., en *Concepto y naturaleza jurídica de las instituciones aduaneras*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974, p. 63.

<sup>85</sup> BERR, C. J., *Introduction au droit douanier*, cit., pp. 1-2.

A nuestro entender, en España existe una alta especialización normativa de la materia, a nivel europeo nos encontramos con la sistematización de la materia destacando el Reglamento (UE) nº 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el código aduanero, además de sus reglamentos de ejecución<sup>86</sup>. Y a nivel nacional, existe amplia normativa a la que hemos hecho referencia, y que tienen una finalidad común, dotando a la materia de autonomía legislativa. También observamos autonomía científica, hay un léxico, una terminología, institutos, instituciones y principios propios. Sin embargo, hay niveles bajos de autonomía en el plano docente, donde no se encuentran programas docentes sobre la materia en las facultades de Derecho. En nuestra opinión, las Universidades que se adaptan a la realidad en la implementación de programas universitarios, deberían tener en cuenta el Derecho aduanero, que ha cobrado una gran importancia práctica en el contexto de un mundo globalizado, en el que la cadena de distribución y suministro ha cambiado. Cambios provocados por los avances de los transportes, la logística o la aduana electrónica. Las empresas consideran la existencia de una cadena de suministro global, donde aprovechándose de regímenes aduaneros especiales, pueden valerse de ventajas fiscales y financieras para producir en varios puntos del mundo<sup>87</sup>.

En el plano jurisdiccional, en la Unión, el Tribunal de Justicia de la UE resuelve distintas cuestiones dentro de las competencias adoptadas, y desde el plano nacional, los tribunales nacionales resuelven las cuestiones judiciales.

---

<sup>86</sup> Reglamento (UE) nº 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el código aduanero de la Unión. Publicado en: « DOUE » núm. 269, de 10 de octubre de 2013.

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. Publicado en el DOUE 29 de diciembre de 2015, L 343/558.

<sup>87</sup> También es cierto que las empresas utilizan los distintos regímenes especiales de los que se pueden servir para sus finalidades comerciales, porque la normativa aduanera en observancia de la realidad, se ha tenido que adaptar, para facilitar las nuevas formas de intercambios y producción que surgen por la iniciativa privada.



En cuanto a los principios aplicables al Derecho Aduanero; hay una serie de principios generales que como enunciados normativos generales deben informar la legislación aduanera y su aplicación<sup>88</sup>.

A pesar de observarse un grado considerable de autonomía, consideramos que el Derecho aduanero no deja de ser parte del Derecho tributario.

Partiendo de la libertad de tránsito, y pasando por la consulta obligatoria entre los miembros para solucionar diferencias comerciales, no pudiendo llevar a cabo acciones en contra de otros países vulnerando esta máxima. Se prohíbe la discriminación entre Estados en los intercambios comerciales<sup>89</sup>, y se condenan las restricciones económicas directas a importaciones<sup>90</sup>. De hecho, los Estados deben disminuir de manera progresiva los derechos aduaneros impuestos a las transacciones comerciales que tengan lugar entre los Estados miembros<sup>91</sup>.

Otro de los principios, obliga a los Estados miembros a publicar la normativa aduanera y proceder con transparencia<sup>92</sup>. Asimismo, adoptar la valoración *ad valorem* como procedimiento para determinar el valor en aduana de las mercancías<sup>93</sup> y establecer el arancel aduanero como único instrumento aplicado en la regulación del comercio exterior<sup>94</sup>.

Del análisis de los principios mencionados más arriba, podríamos llegar a la conclusión que dichos son principios particulares aplicables al Derecho aduanero, y que, por lo tanto, contribuyen a otorgarle cierta entidad propia aunque no la suficiente como para desligarse del Derecho tributario.

En definitiva, y partiendo de la base que el Derecho es un todo único e indivisible, el Derecho aduanero posee una pluralidad de funciones tal y como hemos

---

<sup>88</sup> El 30 de octubre de 1947, veintitrés países firmaron el Acta Final del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT) tras un período de intensas negociaciones. Los negociadores principales, que habían mantenido importantes discrepancias sobre el nivel de compromiso que debían alcanzar las negociaciones, finalmente consiguieron superar sus diferencias. El Acuerdo sobre la OMC incluye el "Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994". Este instrumento, denominado "GATT de 1994", se basa en el texto del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio original, denominado "GATT de 1947".

<sup>89</sup> Artículo 1 y 3 GATT.

<sup>90</sup> Artículo 11 GATT.

<sup>91</sup> Artículo 2 GATT.

<sup>92</sup> Artículo 10 GATT.

<sup>93</sup> Artículo 11 GATT.

<sup>94</sup> Artículo 11 GATT.

expuesto, componiéndose por un conglomerado de normas pertenecientes a distintas ramas del Derecho, no existiendo elementos suficientes para categorizar el Derecho aduanero como una disciplina jurídica independiente, aunque sí, para considerar que tiene un alto grado de autonomía. Consideramos que el Derecho aduanero podría llegar a ser autónomo si cumpliera con todas las condiciones exigibles, en la manera que describíamos en las páginas anteriores. Tanto desde la perspectiva científica, normativa o legislativa, jurídica, de jurisdicción o didáctica. Subsiguientemente, se considera conveniente profundizar en distintas facetas de la autonomía del Derecho aduanero con la finalidad de conseguir un grado mayor de independencia y especialización de la materia.

A los efectos de esta tesis doctoral, consideramos relevante la finalidad del Derecho aduanero de preservar el bien común. Dado que va a servir para fundamentar un mayor control en zonas francas mediante la DVZF propuesta. Ello sin perjuicio de que en el Derecho aduanero existan otras finalidades pertenecientes a otras ramas de Derecho que consideramos de la misma o incluso de mayor influencia en esta rama del Derecho, como puede ser la finalidad recaudatoria, perteneciente al Derecho tributario.

## 2.2. FUENTES DEL DERECHO ADUANERO

Como venimos de argumentar, el Derecho aduanero es un conglomerado de normas, no obstante, consideramos que la rama del Derecho de la que recibe más influencia es el Derecho tributario. No olvidemos que, como expondremos más detalladamente en esta tesis, la recaudación en Derecho aduanero se efectúa mediante impuestos, razón por la cual, no podemos dejar de hacer referencia a la normativa tributaria.

El apartado primero del artículo 7 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT) dispone que los tributos deberán observar la Constitución, los tratados o convenios internacionales que alberguen disposiciones de naturaleza tributaria y los convenios para evitar la doble imposición de acuerdo al artículo 96 de la Constitución. También dispone que se regirán por las disposiciones que emanen de la Unión Europea y otros organismos internacionales que dispongan legítimamente de autoridad para

dictar disposiciones de naturaleza tributaria conforme al artículo 93 de la Constitución.

Igualmente, se regirán por la misma LGT, por las leyes de cada tributo y por el resto de disposiciones legales que contengan regulaciones en materia tributaria. Seguidamente añade el artículo que los tributos también estarán vinculados por los preceptos que desarrollen las disposiciones anteriores y por las ordenanzas fiscales en el ámbito local.

Por lo que respecta a la competencia orgánica a nivel estatal es el Ministro de Hacienda quien dicta disposiciones de naturaleza tributaria en forma de orden ministerial, de acuerdo a la ley o reglamento correspondiente. Las órdenes ministeriales podrán desarrollar directamente una norma con rango de ley cuando así lo establezca expresamente la propia ley.

Dispone el artículo 7 de la LGT que las normas generales de Derecho administrativo y preceptos del derecho común tendrán carácter supletorio. En dicho artículo no menciona nada el legislador sobre qué norma prima y tenemos que acudir al principio de primacía del derecho comunitario sobre el nacional. Como es sabido existe una jerarquía de normas, teniendo supremacía normativa el Derecho de los Tratados constitutivos, en segundo lugar, acuerdos, tratados o convenios de naturaleza aduanera firmados por las Comunidades Europeas, en tercer lugar, el Derecho derivado, y en último lugar las normas tributarias españolas<sup>95</sup>.

Por tanto, dentro de la jerarquía de fuentes, el mencionado CAU ocupa una posición superior jerárquica respecto a la normativa nacional. El CAU, establecido por el Reglamento 952/2013, tiene eficacia *erga omnes*, y, por tanto, posee un alcance general.

Se trata de un cuerpo normativo en constante cambio y adaptación, y es que hay circunstancias a las que el código debe adaptarse, como los nuevos requerimientos de la aduana electrónica, su adaptación a las necesidades de los operadores adaptando la aduana de la manera más eficiente posible a la realidad

---

<sup>95</sup> GALERA RODRIGO, S., *Derecho aduanero español y comunitario La intervención pública sobre el comercio exterior de bienes*, cit., p. 178.

de las operaciones de comercio exterior, la digitalización y una pluralidad de cuestiones que determinan la necesidad de adaptación del código aduanero<sup>96</sup>. Sin embargo, se trata de la norma de referencia en todos los Estados de la UE que conforman la unión aduanera. Y a pesar de que hay cuestiones en las que se está avanzando para armonizar las distintas legislaciones de los Estados que conforman la unión aduanera<sup>97</sup>, el código aduanero vigente, es sin duda la norma aduanera de referencia.

La posición del CAU no es óbice, para la aplicación de las normas nacionales en el actual sistema de fuentes, que son aplicables, y consecuentemente la LGT puede ser utilizada para interpretar distintos aspectos del Derecho aduanero, siempre con respeto al sistema de fuentes establecido.

ALVAREZ GÓMEZ PALLETE precisaba respecto al sistema de fuentes que, en el sistema de fuentes, los tratados constitutivos ocupan el primer lugar. Los actos administrativos del Consejo o de la Comisión como Derecho derivado serían fuentes secundarias, categorizándose en reglamentos, directivas y decisiones. Siendo el reglamento obligatorio en todos los elementos y directamente aplicable en los Estados miembros, las directivas vinculan a los Estados en cuanto a los fines y las decisiones con efecto obligatorio en todos sus elementos, para los destinatarios específicos. No podemos dejar de hacer referencia a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), a través de la cual se interpretan los tratados e interpretando el Derecho comunitario<sup>98</sup>. Pero esta es una materia en la que profundizaremos más adelante<sup>99</sup>.

En definitiva, la legislación aduanera de la Unión Europea, encabezada por el CAU, rige con carácter preponderante dados los principios de jerarquía y eficacia directa que rigen en la relación entre el Derecho de la Unión y la legislación

---

<sup>96</sup> Cabe recordar respecto a la naturaleza cambiante de este cuerpo normativo, que precisamente por esta razón, el CAM no llegó a entrar en vigor.

<sup>97</sup> Como es la armonización de la normativa sobre infracciones aduaneras.

<sup>98</sup> ALVAREZ GÓMEZ-PALLETE, J. M., *La aduana en el Mercado común*, Servicio de Estudios Económicos Banco de España, Madrid, 1985, pp. 21-22.

<sup>99</sup> Hay una multiplicidad de sentencias del TJUE que en ocasiones pueden orientar y aclarar el contenido de la norma comunitaria, sin embargo, en otras ocasiones estas STJUE, y en concreto, en lo relativo al valor en aduana, en ocasiones, y como trataremos, parecen alejarse del espíritu del CAU.

nacional. Sin embargo, aquel no es autónomo, sino que puede ser complementado por la legislación nacional.

### 2.3. FUNCIONES DE LA ADUANA

Partiendo de conceptos básicos sobre el tema que nos ocupa, el Consejo de Cooperación Aduanera (CCA) define la aduana en su Glosario de Términos Aduaneros Internacionales como la institución administrativa que debe aplicar la legislación aduanera y la recaudación de los impuestos a la importación y exportación. Le corresponde la aplicación de otras leyes y reglamentos relacionados directamente con la actividad aduanera del Estado en relación a la importación y exportación de mercancías, en definitiva, en lo relativo al tráfico internacional de mercancías<sup>100</sup>.

El artículo 5 del CAU, por su parte, define la Autoridad aduanera como «las administraciones de aduanas de los Estados miembros competentes para aplicar la legislación aduanera, así como cualquier otra autoridad que esté facultada con arreglo al Derecho nacional para aplicar determinadas disposiciones de esa legislación».

Y en cuanto a las funciones de la aduana, siendo un tema estrechamente relacionado con la naturaleza del Derecho aduanero, intentaremos no caer en repeticiones innecesarias. Según JURADO BORREGO la aduana actual tiene dos funciones, una función fiscal/aduanera y otra función de seguridad y protección de los ciudadanos<sup>101</sup>. Y es que parece que hay una versión moderna de la aduana frente a la clásica más «fiscal», que se fundamenta en la protección de la «seguridad del comercio internacional» y defensa de bienes jurídicos tan relevantes como, la vida, la salud, la protección del patrimonio artístico e histórico

---

<sup>100</sup> «Glosario OMA», página web OMA, [Recurso de internet. Acceso el 07 de agosto de 2022, <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>]. La Organización Mundial de aduanas es la institución de referencia a nivel internacional en asuntos aduaneros, razón por la cual, consideramos de relevancia definiciones o aportaciones a nivel de guías o instrucciones que del mismo puedan emanar.

<sup>101</sup> JURADO BORREGO, P., «La Aduana del siglo XXI», Director: Solé Estalella, J., en *El Código Aduanero de la Unión y su Normativa de Desarrollo*, Thomson Reuters Aranzadi, Pamplona, 2017, pp. 48-65.

o la propiedad intelectual, frente a amenazas como el terrorismo y el crimen que puede vulnerar importantes bienes jurídicos<sup>102</sup>.

La función de control de la Aduana presupone además la protección de los intereses estatales y de la Unión, y la protección de los ciudadanos. Y se configura como una responsabilidad esencial de los poderes públicos, se evidencia más concretamente como una responsabilidad jurídica, especialmente desde el preciso momento en el que se produce el hecho imponible constituido por la entrada en territorio aduanero.

ALBERT argumenta que la función de control de la aduana se encuentra entre otros en la protección del orden público, la seguridad pública, la protección de la salud y la vida de los animales o la preservación de la flora, la protección del medio ambiente, del patrimonio artístico, histórico y arqueológico nacional, la protección de la propiedad industrial y intelectual<sup>103</sup>.

Pero BASALDÚA añade una función más, la de establecer prohibiciones de importación y exportación, funciones que extrae del análisis histórico de las funciones de la aduana a lo largo de la historia, tema que hemos abordado de manera somera al inicio de esta tesis<sup>104</sup>. Sin embargo, BASALDÚA también subraya que a pesar de que evidentemente la Aduana cumple con unas funciones de recaudación y por tanto fiscales, hay otras funciones que debe ejecutar el Estado y con las que debe mantener el equilibrio, ya que también debe ser facilitadora del comercio. Tales como las funciones de policía, y su intervención en la seguridad del comercio, puesto que las autoridades aduaneras deben velar por una efectiva protección en el tráfico de mercancías, siendo el ojo vigilante en actuaciones tan relevantes como son la prevención de la piratería, falsificación o terrorismo, constituyéndose, por tanto, por la institución que debe velar por el bien común en nombre de la soberanía del Estado<sup>105</sup>.

---

<sup>102</sup> RIJO, R., *Derecho aduanero de la Unión Europea*, Coordinador Palomar, J. Arola Editors, Tarragona, 2019, p. 15.

<sup>103</sup> ALBERT, J. L., *Le Droit Douanier de L'Union européenne*, Éditions Bruylant, Bruselas, 2019, p. 76.

<sup>104</sup> BASALDÚA, R., *Introducción al Derecho aduanero*, cit., p. 201.

<sup>105</sup> BASALDÚA, R., «La Aduana: Concepto y Funciones Esenciales y Contingente», *Revista de Estudios Aduaneros*, Sección Doctrina, Barcelona, 2007.

Respecto a la primera función fiscal aduanera, se trata de la tradicional de recaudación tributaria, que dependerá de las políticas comerciales que tengan los países o grupos de países respecto al tráfico internacional de mercancías y que determinará la aplicación de aranceles u otras políticas comerciales, como por ejemplo derechos *antidumping* y demás recursos. Una concepción del derecho aduanero como tributación aduanera en la que los impuestos aduaneros tienen fiscalidad recaudatoria ha sido sostenida por autores como CLAUDE BERR y HENRI TRÉMEAU, éstos consideran las medidas de salvaguardia y defensa como integrantes del «Derecho fiscal aduanero»<sup>106</sup>.

Sin embargo, otros autores, como GALERA RODRIGO, clasifican las normas integrantes como «normas de derecho fiscal aduanero» que se refieren a las obligaciones pecuniarias por operaciones de comercio exterior, y «normas protectoras no arancelarias» preexistentes, y que se refieren a obligaciones de distinto carácter<sup>107</sup>.

Según BASALDÚA, el Derecho aduanero no depende de la existencia de tributos aduaneros, o de la existencia de un arancel, ya que según el autor la función de recaudar tributos aduaneros por la Aduana no constituye una función esencial de la misma en orden a su existencia como tal. Mantiene que el derecho aduanero tributario es una parte del Derecho Aduanero, y se trata una parte natural pero no estrictamente indispensable o necesaria para la existencia del Derecho aduanero, no integrando el núcleo esencial del mismo<sup>108</sup>. En el mismo sentido según FERNANDO MUÑOZ «... resulta perfectamente posible la existencia de un Derecho aduanero sin tributo aduanero»<sup>109</sup>.

El Derecho aduanero tiene tanto naturaleza fiscal como extrafiscal, ya que los impuestos aduaneros se han constituido como recursos propios de la Unión Europea, y aportan importantes sumas a las arcas de la Unión. En este sentido,

---

<sup>106</sup> BERR, C. J.; TRÉMEAU, H., *Le Droit Duanier Communitaire et national*, Économica, París, 2006, p. 38.

<sup>107</sup> GALERA RODRIGO, S., *Derecho aduanero español y comunitario La intervención pública sobre el comercio exterior de bienes*, cit., pp. 101 y ss.

<sup>108</sup> BASALDÚA, R., *Introducción al Derecho aduanero*, cit., pp. 206-208.

<sup>109</sup> MUÑOZ GARCÍA, F., «Introducción al Derecho Aduanero», *Aduanas, Promotora de Publicaciones*, vol. Nº 252-253, Cap. II, 1975, p. 36.

y actualmente, la función extrafiscal, cuenta incluso con más peso que la fiscal<sup>110</sup>. De acuerdo con lo expuesto, también consideramos que el Derecho aduanero cumple otras funciones esenciales como son las de control o protección del mercado interno. Nosotros por nuestra parte, consideramos que todas las facetas son relevantes en el contexto social actual, sin embargo, en la actualidad cobra especial importancia la función de seguridad. Y es que los avances tecnológicos no son utilizados únicamente por el Estado o el sector privado con buena fe. Sino que como bien es sabido, las organizaciones criminales, se valen de ellos para perpetrar sus actividades delictivas. Por ello consideramos que una DVZF puede ser una medida que puede ayudar a cumplir con la finalidad de control, protección y prevención del delito o actividades ilícitas.

La función primordial de la aduana, sería, por tanto, la de control del tráfico internacional de mercancías, y se concibe como una función preexistente, que posibilita el ejercicio de la función tributaria del derecho aduanero<sup>111</sup>.

Mencionan CABELLO PÉREZ, y CABELLO GONZÁLEZ que en España estas funciones las cumple el Departamento de Aduanas e Impuestos especiales, dependiente de la agencia estatal de la administración tributaria<sup>112</sup>. Entre las funciones desarrolladas se encuentran las de administración e inspección de los tributos que afectan al comercio internacional de mercancías y los recursos propios del presupuesto de la Unión Europea, a las restituciones a la exportación, así como las prerrogativas atribuibles a la Aduana por disposiciones de la Unión Europea o de los Estados miembros, que afecten al comercio internacional de mercancías para su licencia de entrada o salida de mercancías del TAU. Igualmente, cumple funciones tan relevantes como la gestión de los regímenes aduaneros, la vigilancia aduanera, la supervisión del tráfico de mercancías, el desarrollo, implementación y funcionamiento de las aplicaciones informáticas del área de aduanas e impuestos especiales, las estadísticas de comercio

---

<sup>110</sup> Respecto a la naturaleza extrafiscal de los impuestos aduaneros, véase GIANNINI, A.D., *Instituciones de Derecho Tributario, Derecho Tributario*, Madrid, 1957, p. 64 y pp. 145-147

<sup>111</sup> BASALDÚA, R., *Introducción al Derecho aduanero*, cit., p. 221.

<sup>112</sup> CABELLO PÉREZ, M.; CABELLO GONZÁLEZ, J. M., *Las aduanas y el comercio internacional*, cit., p. 75.



internacional, la confección del plan de control financiero de aduanas, análisis de riesgos y el mantenimiento de la seguridad en el tráfico internacional.

Tampoco debemos olvidar que le compete desarrollar los procedimientos resultantes de las disposiciones de la Unión en asistencia mutua administrativa o convenios adoptados por la Unión. También le corresponde la planificación de proyectos de convenios, tratados o acuerdos internacionales en la materia, y la administración de reuniones, relaciones, reuniones en el mismo ámbito. Y las acciones de armonización institucional con el resto de organismos en materia de aduanas e impuestos especiales. Así como la coordinación de la cooperación con otras Administraciones aduaneras y de la colaboración del Departamento con otros órganos de la Administración española en asuntos internacionales de aduanas e Impuestos Especiales, y las funciones propias en relación al Resguardo Fiscal y Aduanero del Estado. O aquellas relativas a la inspección de las concesiones y operatividad del OEA, o EORI.

El hecho que haya una acción ilícita típica en el Derecho aduanero como el contrabando que esté tutelada por el Derecho penal, implica la confirmación que dicha función de control es de gran relevancia en el derecho aduanero. Pudiendo ser calificado el bien jurídico protegido, de acuerdo a nuestra argumentación previa, como el adecuado control de la Aduana sobre el tráfico internacional de mercaderías<sup>113</sup>.

Actualmente, además de la función tributaria y de control, las aduanas tienen una función facilitadora del comercio<sup>114</sup>, mediante la que se pretende mejorar la competitividad del mercado propio. Los Estados se valen de políticas comerciales implementando acuerdos comerciales, y también persiguen conseguir aduanas más eficientes y ágiles que permitan al sector privado llevar a cabo su actividad comercial con el menor número de trabas y burocracia posibles, siempre manteniendo la eficiencia de la seguridad y protección del ciudadano.

---

<sup>113</sup> BASALDÚA, R., *Introducción al Derecho aduanero*, cit., p. 213.

<sup>114</sup> JURADO BORREGO, P., «La Aduana del siglo XXI», cit., p. 48. Por ello, el Derecho aduanero es una materia en constante cambio, puesto que debe mantenerse estrechamente conectado a la evolución del carácter de los movimientos que se dan en el tráfico internacional de mercancías. Manteniendo en equilibrio las distintas funciones que las autoridades aduaneras deben cumplir.

Como instrumento normativo a destacar con esta finalidad de armonizar las relaciones entre países o grupos de países destacamos el Convenio de Kyoto Revisado (CKR), que fue elaborado por la Organización Mundial de Aduanas (OMA) y entró en vigor el 3 de febrero de 2006, ratificado en la Unión Europea a excepción del apéndice III<sup>115</sup>. Es una revisión y actualización del Convenio Internacional sobre la Simplificación y la Armonización de Procedimientos Aduaneros (Convenio de Kyoto) que fue adoptado en 1973-1974. El CKR busca facilitar el comercio armonizando y simplificando los procedimientos y las prácticas aduaneras. Para lograrlo, el Convenio proporciona estándares y prácticas recomendadas para los procedimientos y técnicas aduaneras modernas<sup>116</sup>. La UE se adhirió al CKR el 17 de marzo de 2003 mediante la Decisión 2003/231/CE.

La Organización Mundial del Comercio (OMC), por su parte, también pretende contribuir a dicho fin mediante el Acuerdo de facilitación del comercio (AFC), alcanzado en 2013 en Bali<sup>117</sup>. El acuerdo AFC entró en vigor el 22 de febrero de 2017 tras su ratificación por dos tercios de los Miembros de la OMC. Y si bien es cierto, que ambos convenios tienen como finalidad la armonización del Derecho aduanero, también son instrumentos coincidentes, ya que se encuentran múltiples instrumentos o previsiones en ambos acuerdos. Lo cual, conduce a pensar que la existencia de una pluralidad de entidades internacionales que traten de impulsar la armonización de la materia, es algo positivo. Sin embargo, también es cierto, que no en pocas ocasiones las acciones se dividen, en lugar de impulsarse de una manera más coordinada<sup>118</sup>.

---

<sup>115</sup>«Convenio Internacional para la Simplificación y Armonización de los Regímenes Aduaneros», página web Lex Europa [Recurso de internet. Acceso el 23 de septiembre de 2021, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=LEGISSUM%3AI06025>]

<sup>116</sup> «Convenio de Kyoto Revisado (CKR)», página web ONU [Recurso de internet. Acceso el 23 de septiembre de 2021, <http://tfig.unece.org/SP/contents/revised-kyoto-convention.htm#:~:text=El%20Convenio%20de%20Kyoto%20Revisado,3%20de%20febrero%20de%202006.&text=El%20CKR%20busca%20facilitar%20el,procedimientos%20y%20las%20pr%C3%A1cticas%20aduaneras>].

<sup>117</sup>«Acuerdo AFC», página web OMC [Recurso de internet. Acceso el 07 de agosto de 2022, [https://www.wto.org/spanish/thewto\\_s/minist\\_s/mc9\\_s/balipackage\\_s.htm#trade\\_facilitation](https://www.wto.org/spanish/thewto_s/minist_s/mc9_s/balipackage_s.htm#trade_facilitation)]

<sup>118</sup> LUX, M., «Zollrecht und Volkerrecht in der UE». En ZfZ, 8/2005, pp. 254-260». LUX, respecto a la forma mediante la cual el Derecho internacional aduanero pasa a formar parte del Derecho de la Unión ha apuntado a las siguientes fórmulas. En primer lugar, mediante tratados internacionales que la UE acuerda, y que se traspan directamente a la legislación de la Unión Europea. En segundo lugar, mediante tratados internacionales que sí se traspan directamente, pero a pesar de ello, se realizan acciones de trasposición por las instituciones comunitarias. Por

La función de seguridad y protección de la sociedad es, por tanto, una función que siempre ha estado presente en mayor o menor medida desde tiempos antiguos. Siempre estuvo presente en el marco regulador de la normativa aduanera, sin embargo, tomó una nueva dimensión a partir de los atentados terroristas de 11 de septiembre de 2001 en Estados Unidos, o los atentados de París, Madrid y París.

Tales ataques dejaron en evidencia la capacidad gubernamental de defensa y protección de la seguridad de los ciudadanos en la gestión de fronteras, y dio lugar a que se implementaran nuevas políticas de seguridad en cuanto al tráfico internacional de mercancías y personas. La OMA creó el Marco SAFE (Marco Normativo para asegurar y facilitar el comercio global) que en 2005 se incorporó a la Unión Europea. Contenía principios y directrices para garantizar la seguridad en la cadena logística internacional, y ha tenido como resultado el establecimiento de tres pilares de colaboración: la asociación Aduana-Aduana, la asociación Aduana-Empresas y el de la cooperación entre la aduana y otros servicios gubernamentales. La colaboración de las autoridades aduaneras con el sector privado se lleva a cabo a través del estatuto del Operador Económico Autorizado que abordaremos más adelante.

El Marco SAFE consta de cuatro elementos básicos, que son, la armonización de los requisitos de información electrónica, el uso de análisis de riesgo como instrumento contra las amenazas de seguridad, utilización de equipos de detección para la inspección de contenedores y mercancía, y otorgamiento de beneficios a empresas que cumplan con requisitos de seguridad.

Las autoridades aduaneras, ejercen de acuerdo al artículo 2 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (en adelante TFUE), competencias exclusivas, compartidas y de apoyo. Las competencias exclusivas las ejerce la Unión Europea a través de sus instituciones, en ese tipo de competencias, y como su nombre indica, las instituciones de los Estados miembros sólo tendrán

---

otro lado, los tratados internacionales que para ser ejecutados necesitan de actos de trasposición literal. Y en último lugar, los tratados internacionales que requieren de un acto de trasposición que se realiza efectivamente.

competencias de ejecución de las disposiciones adoptadas por las instituciones de la UE.

En definitiva, y como ya hemos expuesto, la misión de las aduanas, definida en el artículo 3 del nuevo CAU, describe con gran precisión la función de éstas, plasmando las diferentes facetas que deben cumplir las autoridades aduaneras en el ámbito del comercio internacional.

De acuerdo con lo la postura que exponíamos anteriormente, teniendo en cuenta la pluralidad de objetivos que tiene el Derecho aduanero, y la multiplicidad de ramas que contienen preceptos aduaneros aplicables. Existen varias funciones que se cumplirán mediante la aplicación de la normativa aduanera, siendo una de ellas la de control.

El Derecho aduanero es un cuerpo normativo dinámico y que se adapta a las necesidades de la realidad del comercio, por subsiguiente, si existen ciertas necesidades adicionales de control, como las expuestas en zonas francas, las autoridades aduaneras deberían adaptar los instrumentos y la normativa aplicable con la finalidad de cumplir con la misión de protección que tienen encomendada<sup>119</sup>.

## 2.4. LA ADUANA MODERNA. LA ADUANA ELECTRÓNICA

Sin duda alguna, los procesos telemáticos aplicados en distintos sectores, tienen la finalidad de mejorar y avanzar en la gestión tanto pública como privada. Dichos avances, constituyen una simplificación que también se viene implementando en los procesos o gestiones que se llevan a cabo en el ámbito aduanero. Ya lo adelantaba IDEFONSO SÁNCHEZ, cuando hablaba del futuro de la aduana en la década de los años setenta, y destacaba la importancia del uso de la informática, debiendo adaptarse aquélla, a las novedosas técnicas informáticas<sup>120</sup>.

---

<sup>119</sup> Respecto a la posibilidad de implementar una DVZF, no sería necesario modificar el CAU, sino que las autoridades aduaneras, poseen dentro de sus potestades la posibilidad de la puesta en marcha de tal instrumento de acuerdo al mismo código aduanero.

<sup>120</sup> SÁNCHEZ GONZÁLEZ, I., «La Aduana, pasado, presente y futuro», en *Estudios aduaneros*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974, p. 46. Se trata de una cuestión a destacar, puesto que fue capaz de vislumbrar la dinámica en la que iba a entrar la aduana en su relación con los operadores.

La transmisión telemática de información es una realidad que se ha impuesto en las diferentes relaciones en el ámbito privado, y también en el ámbito público, no siendo la materia aduanera una excepción. No son pocas las voces que solicitan no únicamente simplificar lo que ya se está haciendo, sino que además haya un progreso vertical con nuevos instrumentos o medidas aplicadas.

Desde 1995 se ha venido utilizando el sistema EDI (*electronic data interchange*) y se empezaron a enviar los primeros DUA (Documento único administrativo) siguiendo instrucciones de la Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera de la Comisión Europea (DG TAXUD)<sup>121</sup>.

En la actualidad la mayoría de declaraciones aduaneras se realizan por esos medios, tanto las declaraciones de tránsito, como DUAs de importación, DUAs de exportación o declaraciones de vinculación de depósito aduanero (DVD). Es evidente el avance en velocidad en la transmisión de información, y el cambio de una burocracia consistente en presentación de papeles y documentos, a procedimientos telemáticos en los que la autoridad aduanera recibe y comprueba las declaraciones.

Pese a las posibles críticas, parece una realidad evidente la existencia de una adaptación de la aduana a los avances telemáticos en el intercambio de información y procesamiento de información por parte de la Aduana.

La burocracia y las gestiones administrativas que los ciudadanos se veían obligados a llevar a cabo en su día a día, se han visto superados por unos procedimientos en los que se ha conseguido que actos presenciales se puedan sustituir por actuaciones telemáticas. La evolución de operaciones que requerían mucho tiempo de trabajo manual, o el uso de archivo de expedientes físicos, a procesos telemáticos o informáticos, que permiten el tratamiento de datos con

---

<sup>121</sup> A nivel comunitario el Reglamento (CE) 2454/93 de la Comisión, se refiere al sistema EDI y da instrucciones para que los distintos Estados miembros se adapten al mismo. Mediante la Circular 5/1995, de 14 de diciembre, del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, aprueba las instrucciones para la formalización del Documento Único Administrativo (DUA). La circular, con el objeto de adaptar los procedimientos nacionales a la normativa comunitaria determina la inclusión de un capítulo nuevo (capítulo VII), que afecta a la presentación del DUA por transmisión electrónica de datos (EDI). De esta manera comienza un proceso de digitalización en el que los sistemas de tecnología de la información se convertirán, de la manera en la que expondremos en las próximas líneas no únicamente en el sistema preponderante de comunicación con la aduana, sino que se convierte de acuerdo a la norma comunitaria en el sistema obligatorio de comunicación.

mucha más rapidez, son argumentos de relevancia que nos pueden llevar a considerar que dichos avances son muy positivos.

En la exposición de motivos de la ley 11/2007 de 22 de junio de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos, se manifiesta la importancia de tales avances al enfatizar la importancia de la revolución que han supuesto las comunicaciones electrónicas<sup>122</sup>.

En el ámbito de la Unión, el Consejo Europeo extraordinario de Lisboa celebrado en los días 23 y 24 de marzo del año 2000, en pro de lograr una economía más competitiva, dejaba claro que cada uno de los Estados miembros debían implementar técnicas que mejoraran los procesos, y aprovecharan las nuevas tecnologías haciendo la información más accesible. Dicha sesión extraordinaria se celebró con la finalidad de acordar un nuevo objetivo estratégico de la Unión, a fin de reforzar el empleo, se trataba de impulsar la reforma económica y llegar al entendimiento de que la cohesión social es parte de una economía basada en el conocimiento<sup>123</sup>.

El anterior código aduanero vigente Reglamento (CEE) núm. 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el Código aduanero comunitario (en adelante CA), avanza en tal dirección cuando recoge técnicas de tratamiento de información en el ámbito aduanero, con el fin de analizar riesgos y facilitar el control.

---

<sup>122</sup> En la Exposición de motivos de la ley 11/2007 de 22 se recuerda que algunos momentos de la humanidad han sido nombrados como las técnicas que se utilizaban en aquel momento histórico. Y subraya la importancia que en los tiempos modernos poseen las tecnologías de la información, llegando incluso a afectar a la forma en la que nos relacionamos los seres humanos. La Administración no puede permanecer ajena a esta realidad tecnológica, en lo que llama revolución de las comunicaciones electrónicas. Y le atribuye a la Administración la responsabilidad de implementar tal realidad en el ámbito de la Administración, para que los ciudadanos puedan hacer uso de ellas en el ámbito de la Administración. Estando al servicio del ciudadano, la Administración debe transformarse en una administración electrónica en la que el principio de eficacia sea plenamente aplicado en la manera que propugna el artículo 103 de nuestra Constitución.

Asimismo, recuerda que la Administración tiene la responsabilidad de hacer que esta nueva realidad tecnológica llegue a ser efectiva para los ciudadanos de la mano de los técnicos y los científicos conocedores de esta materia.

<sup>123</sup> Consejo Europeo de Lisboa a 23 y 24 de marzo 2000 Conclusiones de la Presidencia, página web Parlamento Europeo [Recurso de internet. Acceso el 23 de septiembre de 2021, [https://www.europarl.europa.eu/summits/lis1\\_es.htm#:~:text=El%20Consejo%20Europeo%20ha%20celebrado,econom%C3%ADa%20basada%20en%20el%20conocimiento](https://www.europarl.europa.eu/summits/lis1_es.htm#:~:text=El%20Consejo%20Europeo%20ha%20celebrado,econom%C3%ADa%20basada%20en%20el%20conocimiento)]

Y por su parte, el Código Aduanero Modernizado, 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 de 2008 (en adelante CAM) también recogía en sus considerandos una serie de finalidades que iban en la misma dirección. Por un lado, señalaba la simplificación aduanera en el tratamiento electrónico de datos, así como también el uso de tecnologías de la información para lograr un equilibrio entre facilitación del comercio y controles aduaneros, y la mejora del intercambio de información entre aduana y los organismos de control en frontera. En última instancia, también establecía el carácter obligatorio de la presentación de declaraciones aduaneras por vía electrónica<sup>124</sup>.

Entre las distintas ventajas que menciona la Comisión en 2005, en la presentación a Consejo y al Parlamento del CAM menciona que la aplicación de sistemas electrónicos reduciría el fraude y mejoraría la seguridad en la frontera exterior.

Pero el Parlamento Europeo en Resolución de 1 de diciembre de 2011 sobre la modernización de los servicios de aduanas, dispuso que, aunque el CAM era un instrumento importante, sólo podía llegar a alcanzar pleno potencial si era respaldado por sistemas informáticos desarrollados. Y precisamente por este motivo, se empezó a trabajar en otro texto legal.

En el CAU se establecen las bases para que el intercambio electrónico de información con la aduana sea la norma por excelencia para las relaciones entre autoridades aduaneras y operadores<sup>125</sup>. Mención especial requiere el artículo

---

<sup>124</sup> Para profundizar en el tema véase DACAL RIVAS, M.E., FERNÁNDEZ ÁLVAREZ, N. E., GONZÁLEZ ANDREU, M. L., GONZÁLEZ PÉREZ, M., PEDRUELO SÁNCHEZ, E.M., RODRÍGUEZ ENTREMONTAGRA, N., *El entorno electrónico de la aduana, el código aduanero de la Unión*, Asociación Española de Concesionarios de Zonas y Depósitos Francos, Cádiz, 2013, pp. 29-31.

<sup>125</sup> TRUJEL, C.; MAGANARIS, E., «Breaking the code; the impact of the Union Customs Code on the international transactions», *International Network of Customs Universities*, vol. 9, Nº 2, 2015, [Recurso de internet. Acceso el 23 de septiembre de 2021, en [https://worldcustomsjournal.org/Archives/Volume%209%2C%20Number%202%20\(Sep%202015\)/1784%2001%20WCJ%20v9n2%20Truel%20%26%20Maganaris.pdf](https://worldcustomsjournal.org/Archives/Volume%209%2C%20Number%202%20(Sep%202015)/1784%2001%20WCJ%20v9n2%20Truel%20%26%20Maganaris.pdf).]

«The UCC sets the legal basis for the introduction of the electronic exchange of information between customs authorities and economic operators, such as electronically lodging declarations and accompanying documents which offers identical facilities to traders in each Member State.40 There are now only two types of declarations: the standard41 and the simplified customs declaration.42 The simplified declaration is subject to authorisation,43 the conditions for which will be in the DA.44»

278 CAU, ya que respecto al desarrollo de sistemas electrónicos establece que, con carácter transitorio, y hasta el 31 de diciembre de 2020 como máximo, se podría disponer de medios de transferencia y almacenamiento de información distintos de las técnicas de tratamiento electrónico de información contempladas en el artículo 6, apartado 1.

El artículo 6 respecto a este asunto, dice que los intercambios de información, declaraciones, solicitudes o decisiones entre autoridades aduaneras y entre estas y los operadores, así como el almacenamiento de información debe realizarse utilizando sistemas electrónicos. Y manifiesta como principio esencial la utilización de comunicaciones por medios electrónicos, aunque contiene algunos supuestos como excepciones.

Según MUÑOZ ROYAN, este es uno de los objetivos básicos que contiene el CAU, y define la utilización intensiva en el tratamiento de datos en el ámbito aduanero como uno de los puntos cardinales del CAU <sup>126</sup>. En el contexto actual, en el que los distintos Estados comparten información con la finalidad de prevención de delito, así como fraudes y evasión, la utilización de soportes informáticos que permitan el uso de la información en formato electrónico constituyen un instrumento esencial<sup>127</sup>.

Por tanto, el artículo 6 del CAU al mencionar que las declaraciones e intercambios de información deberán efectuarse mediante técnicas de tratamiento electrónico de datos, deja claro que la transmisión telemática es el medio obligatorio del que los declarantes deben disponer <sup>128</sup>. Así lo refleja también el artículo 158 del CAU, en su apartado segundo, cuando dispone la obligatoriedad de presentar las declaraciones aduaneras mediante técnicas de tratamiento electrónico de datos con excepciones de los casos mencionados en el artículo 6, apartado 3, en los que podrán presentarse una declaración en

---

<sup>126</sup> MUÑOZ ROYÁN, J.A., *El nuevo C.A.U. y la nueva normativa aduanera de la unión*, CTO Editorial, Madrid, 2016, p. 16. En la actualidad no se concibe una aduana que no vaya a funcionar, con la excepción de casos concretos, como aduana electrónica.

<sup>127</sup> NAVARRO PASDORF, M., CUENCA GARCÍA, E., «La Unión Europea y la lucha contra el fraude», *Cuadernos económicos*, núm. 91, 2016, pp. 139 y 140. NAVARRO PASDORF y CUENCA GARCÍA, sugieren que el intercambio de información no es únicamente conveniente entre Estados miembros de la Unión, sino que también es conveniente con terceros Estados. Una DVZF permitiría la recopilación de información en formato electrónico y cumplir con este tipo de objetivos en la prevención de fraudes o evasiones.

<sup>128</sup> DEZA VILLASANZ, R., *Derecho aduanero*, cit., p. 44.



aduanas utilizando medios alternativos a las técnicas de tratamiento electrónico de datos.

En nuestra opinión, en este contexto, consideramos que la puesta en marcha de una DVZF es plenamente compatible con la Aduana electrónica. Ya que serviría para facilitar información telemática a las autoridades aduaneras con las ventajas que otorga el tratamiento electrónico de datos.

En la entrada de mercancía en zona franca, las mercancías vinculadas pueden no tener que cumplir con la exigencia de presentar una declaración aduanera de vinculación al régimen. Pudiendo formalizarse únicamente con documentos de transporte, y contabilizando las existencias. Sin embargo, de acuerdo al artículo 6 del CAU, las transmisiones de información o datos sí deben realizarse utilizando sistemas de transmisión electrónica, y una DVZF como la propuesta, podría aportar las garantías que en la actualidad son obligatorias en el CAU.

En un mundo globalizado, la eficiencia y rapidez de las gestiones aduaneras constituye un elemento esencial en la competitividad de las economías. Así se defiende en el documento del Banco Mundial «*Connecting to compete: Trade logistic in the global Economy 2018*»<sup>129</sup>, el cual en base a encuestas a operadores logísticos elabora un ranking internacional de aduanas. Dicho ranking se realiza en base a distintos criterios tales como transportes, costes o tiempos de espera, situando a España en la posición número 18.

Es evidente que una aduana más rápida y eficiente en sus gestiones de comercio exterior aumenta su competitividad, y determina que una zona franca sea más atractiva para la inversión extranjera. Consecuentemente, las facilidades que otorga la transmisión telemática de información mediante una DVZF al vincular mercancía en zonas francas, suponen una mayor eficiencia en los procesos y una mejora competitiva.

---

<sup>129</sup>Banco Mundial; «Connecting to Compete 2018 : Trade Logistics in the Global Economy - The Logistics Performance Index and its Indicators : Connecting to compete 2018 : trade logistics in the global economy - the logistics performance index and its indicators» [Recurso de internet. Acceso el 23 de septiembre de 2021, <https://documentos.bancomundial.org/es/publication/documents-reports/documentdetail/576061531492034646/connecting-to-compete-2018-trade-logistics-in-the-global-economy-the-logistics-performance-index-and-its-indicators>]

Respecto a la eficiencia de dicha DVZF, mención especial requiere la DEZF en la zona franca de Vigo, ya que, con razón del elevado volumen de operaciones de vinculación, se hace necesario el tratamiento electrónico de datos con el fin de facilitar la operativa entre los operadores en zona franca y la autoridad aduanera. Con lo cual, mediante esta DEZF, que no constituye una declaración aduanera de la misma forma que una DVZF, parece que se demuestra que realmente una DVZF sería efectiva y no supondría crear trabas frente a las prerrogativas de simplificación administrativa que gozan las zonas francas.

En opinión de RODRIGO SERRADILLA y DE LA OSSA, la modernización de los procedimientos aduaneros en operaciones de comercio exterior debe ser liderada por la AEAT, que además de otras medidas de distinto ámbito operativo, debe abarcar aquellas que permitan el avance tecnológico <sup>130</sup>.

Precisamente esta nueva realidad, en cuanto a los intercambios de información, es uno de los motivos por los que se han aunado dentro del mismo régimen de «depósito» los regímenes de zona franca y depósito aduanero. Se pretende en palabras de COLLADO MUÑOZ, GARCÍA VARELA y FALCETO GARCÍA la «racionalización de los mismos en un entorno electrónico que se configura como piedra angular del derecho comunitario aduanero del siglo XXI» <sup>131</sup>.

Consecuentemente, y desde una perspectiva de las declaraciones aduaneras de vinculación como transmisiones electrónicas. Si los Depósitos aduaneros requieren una declaración de vinculación en forma electrónica, por analogía, una zona franca debería estar sujeto a esa misma formalidad.

## 2.5. OPERADORES EN EL ÁMBITO ADUANERO

Si vamos a tratar una cuestión en esta tesis, como son las declaraciones aduaneras, no podemos dejar de hacer alusión a los distintos operadores que realizan tales declaraciones. Destacamos una cuestión, la figura del declarante,

---

<sup>130</sup> RODRIGO SERRADILLA, F.; DE LA OSSA MARTÍNEZ, A., *Comentarios al código aduanero Modernizado*, Taric, Madrid, 2009, pp. 25 y 80. Por tanto, correspondería a la AEAT, identificar aquellos supuestos en los cuales se puede mejorar la dinámica de los procedimientos aduaneros, y implementar las mejoras oportunas.

<sup>131</sup> COLLADO MUÑOZ, J.; GARCÍA VALERA, A.; FALCETO GARCÍA, F., «Regímenes Especiales», Coordinador: Solé Estalella, J. A., en *El Código Aduanero de la Unión y su Normativa de Desarrollo*, Thomson Reuters, Aranzadi, Pamplona, 2017, p. 698.

que en actual código aduanero se identifica con el sujeto que actúa como representante aduanero en la modalidad de representación indirecta. Así como también, el operador de comercio exterior o importador o exportador, que sería el único declarante, en aquellos supuestos en los que actúa mediante autodespacho, o que, incluso existiendo un representante aduanero, este, ha actuado en la modalidad de representación directa.

### 2.5.1. REGISTRO E IDENTIFICACIÓN DE OPERADORES (EORI)

Para poder ser actor en el comercio exterior, el CAU en el artículo 9 demanda que el operador se registre frente a las autoridades aduaneras, dicho registro es imperativo para prestar declaraciones aduaneras. El número de identificación EORI sustituye a los múltiples sistemas de registro nacionales que venían utilizando los diferentes Estados.

Dicho número se introdujo por prescripción del Reglamento CE 312/2009 denominándose *Economic operator registration and identification* (EORI). La función de dicho registro reside en cumplir las funciones de seguridad y control que están asignadas a la aduana, y que permite a las autoridades aduaneras disponer de información que van a utilizar en la gestión de riesgos. Precisamente por esta razón, consideramos que la DVZF puede servir para filtrar que todas las mercancías vinculadas por operadores económicos a zonas francas, se puedan identificar con más facilidad mediante el EORI. Porque, además, el EORI se concibe en un contexto en el que la comunicación con la aduana se lleva a cabo principalmente con instrumentos telemáticos.

### 2.5.2. EL OPERADOR ECONÓMICO AUTORIZADO (OEA)

En primer lugar, nos gustaría clarificar tal y como veremos más adelante, que el estatuto OEA es relevante a efectos de esta tesis. Puesto que se trata de un estatuto del que se podrían valer las empresas operadoras en zona franca, al certificar que son operadores fiables en cuanto a sus relaciones con la aduana. Y, por tanto, lo concebimos como un instrumento que podría ser utilizado precisamente en el ámbito de los procedimientos aduaneros de entrada en zona franca, a efectos de conseguir más seguridad en el tráfico de mercancías, y eficiencia en la operativa aduanera.

El concepto de control de las aduanas cambió a partir de los atentados del once de septiembre de 2001 en Estados Unidos, desde entonces diversos países han sufrido esa lacra, y han promovido que la seguridad en el tráfico internacional de mercancías se refuerce. Entre las novedades que surgen a partir de tales infortunios, aparece la figura del Operador Económico Autorizado (OEA).

Consecuencia de esta nueva perspectiva, la OMA crea el Marco SAFE, que proviene del CCA de la Organización Mundial de Aduanas. La evolución en este campo ha evolucionado hasta culminar en el ámbito europeo con la creación de un tercer pilar en la seguridad entre Aduana-agencias gubernamentales, siendo los dos primeros el pilar Aduana-aduana, el segundo pilar Aduana-empresa<sup>132</sup>.

La ejecución del sistema OEA, por tanto, está dentro del Marco SAFE, y en concreto dentro de un elemento esencial, que consiste en la concesión de beneficios a empresas que cumplan requisitos en el ámbito de seguridad. Se establece de esta manera una relación entre el sector privado y la aduana, donde la aduana en pro de la protección de la ciudadanía colabora con operadores de confianza del sector privado que pueden obtener diferentes beneficios.

En la Unión Europea la figura OEA se introduce mediante la «Enmienda de seguridad» de 2005 modificando el código aduanero, el CAU recoge la regulación de OEA en los artículos 38 y 39.

De esta manera, el estatuto OEA aparte de constituirse como un régimen que concede beneficios a las empresas en cuanto a su relación con la aduana, también se ha constituido como una certificación de empresa que supone un activo comercial y de prestigio para las empresas que la reciben <sup>133</sup>. MUÑOZ BARÓN define el OEA como «el operador capaz de demostrar ante la administración aduanera que sus eslabones dentro de la cadena logística internacional son seguros»<sup>134</sup>.

---

<sup>132</sup> JURADO BORREGO, P., «La Aduana del siglo XXI», cit., p. , p. 81. Y precisamente según la autora la culminación del OEA como operador de confianza se recoge en el nuevo CAU con sus dos modalidades; OEA de seguridad y OEA de confianza.

<sup>133</sup> MUÑOZ ROYÁN, J.A., *El nuevo C.A.U. y la nueva normativa aduanera de la unión*, cit., pp. 55-56.

<sup>134</sup> MUÑOZ BARÓN, J., *El código aduanero de la Unión; gestión aduanera, áreas exentas y OEA*, Ateia Oltra, Impresión Grupo Diario Imprenta SL, Valencia, 2020, p. 522. Por tanto, la implementación de la figura OEA afecta a varias dimensiones de la relación aduanera entre las

Existen dos tipos de estatuto OEA a los que pueden acogerse las empresas si cumplen con los requisitos<sup>135</sup>; OEA de simplificaciones aduaneras y OEA de seguridad y protección, se pueden adquirir por separado siendo acumulables <sup>136</sup>.

Los requisitos para la concesión se contienen en el artículo 39 CAU y los artículos 24 a 28 del Reglamento de ejecución 2015/2447 de la Comisión de 24 de noviembre de 2015. Para la concesión del OEA de simplificaciones aduaneras las empresas beneficiarias deben cumplir con un adecuado historial de cumplimiento de legislación aduanera y fiscal, tener un sistema adecuado de gestión de registros comerciales y de transporte, también deben cumplir con criterios de solvencia financiera, y un nivel adecuado de cualificaciones profesionales del personal encargado. Respecto al estatuto OEA de seguridad y protección, la empresa en cuestión debe cumplir los requisitos anteriores, excepto el de competencia profesional de las personas encargadas, adicionándose un requisito que sería el tener en su haber unos niveles de seguridad y protección adecuados.

Existen una serie de simplificaciones aduaneras previstas en el CAU a las que pueden acceder las empresas con certificación OEA, se trata de las siguientes<sup>137</sup>. En primer lugar, según el artículo 148 CAU, encontramos el movimiento de mercancías entre ADT, en segundo lugar, el artículo 182 del CAU dispone la autoevaluación, que en líneas generales consiste en permitir que procedimientos que habitualmente lleva a cabo la autoridad aduanera se lleven a cabo por la empresa que es OEA, o, en tercer lugar, el uso habitual de declaración simplificada<sup>138</sup>. Seguidamente y de acuerdo al artículo 18 del CAU, se contiene la autorización de representación aduanera en otro estado miembro, asimismo, según lo establecido en el artículo 95 del CAU, la prestación de garantía global de importe reducido por deudas aduaneras. También el despacho

---

autoridades aduaneras y los operadores. Pero no solo eso, sino que se ha instaurado como un verdadero certificado de calidad, que se exhibe por las empresas que lo poseen con la finalidad de acreditar su excelencia en operativa aduanera.

<sup>135</sup> Véase WOLFGANG, H. M.; NATZEL, J., «The Authorized Economic Operator in the European Union», *Global Trade and Customs Journal*, vol. 2, ISSUE 11/12, 2007.

<sup>136</sup> MUÑOZ BARÓN, J., «El código aduanero...» Op. cit., pág. 523

<sup>137</sup> Para ver novedades del CAU en lo relativo al Operador Económico Autorizado véase IBORRA GÓMEZ, S., GARCÍA-LUJÁN LÓPEZ, J., HORTAL LÓPEZ, R., MUÑOZ BARÓN, J., *Guía para entender las principales novedades del Código aduanero de la Unión*, cit., pp. 24-36.

<sup>138</sup> Artículo 166 CAU.

centralizado<sup>139</sup>, que implica que el despacho aduanero puede presentarse desde una ubicación diferente a donde se encuentran las mercancías. O la inscripción contable en registros del declarante <sup>140</sup>, mediante la cual, se permiten declaraciones aduaneras en forma de inscripción contable.

Por lo que respecta a las facilidades de seguridad y protección, este es el proceso que más implicaciones tiene a nivel de evaluación de riesgos en el procedimiento aduanero, y que requiere una implementación cautelosa para no afectar a las medidas de seguridad. Se contienen en el artículo 23 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, que normas de desarrollo relativas a determinadas disposiciones del Código Aduanero de la Unión (en adelante RDCAU). Y según el cual, un OEA en caso de declaración previa a la salida en reexportaciones, no requerirá otros datos que los que figuren en dichas declaraciones.

En cuanto al tratamiento favorable por tener el estatuto OEA, dependiendo de si se es OEA de seguridad o de simplificaciones aduaneras<sup>141</sup>, se podrán tener como prerrogativas, menos controles físicos y documentales, notificaciones previas de controles de mercancías, prioridad en los controles y posibilidad de que el control se realice en ubicación diferente.

Dicho lo cual, como veremos, la figura del OEA también puede ser utilizada en el ámbito de los protocolos de vinculación de mercancía a zonas francas. Y en asociación con la DVZF podría suponer otro instrumento para abrir nuevas vías de mejora.

El 27 de noviembre del 2020 el secretario general de la Organización Mundial de Aduanas, TREVIÑO CHAPA, expuso el avance de la construcción de la versión 2.0 del Operador Económico Autorizado (OEA).

La intención era que a través de un nuevo marco SAFE, se incluyera el comercio electrónico dentro del marco del comercio electrónico de 2019 de la OMA para bienes intangibles. Así como también, favorecer la participación de otras

---

<sup>139</sup> Artículo 179 CAU.

<sup>140</sup> Artículo 179 CAU.

<sup>141</sup> En algunos casos se aplican a ambos estatutos.

entidades gubernamentales, utilizar avances coordinando el funcionamiento de los programas de reconocimiento mutuo entre las aduanas, o la homogeneización de procesos con el apoyo de normas internacionales (ISO). Otras medidas expuestas, serían, incluir el Convenio de Kyoto revisado (CKR), utilizar tecnologías como es el caso del *blockchain* con la finalidad de compartir información y administrar el proceso de certificación. Sin olvidar la evolución del perfil de riesgo por operador, y que los países con programa OEA otorguen más ventajas a empresas que gocen de tal estatus.

Es evidente la vinculación de las aduanas a la evolución de las tecnología y la digitalización de procesos<sup>142</sup>, así como la incursión en el debate internacional de la reformulación del concepto de mercancía incluyendo los bienes intangibles. Y es que tales tecnologías no afectan únicamente a un funcionamiento más eficiente de las aduanas, sino que su aplicación también contribuye a incrementar la seguridad.

Un claro ejemplo lo constituyen las impresoras 3D, que invitan a la reformulación del concepto de mercancía, ya que mediante la utilización de bienes intangibles como son ficheros informáticos que van a representar virtualmente la mercancía de manera que, se pueda reproducir físicamente en otro Estado sin tener que seguir instrucciones ni tener conocimientos técnicos. Se trata de una tecnología que evoluciona a velocidad vertiginosa, utilizándose en proyectos de gran envergadura, pero también por sujetos que tienen intenciones delictivas, que se pueden valer de esta tecnología para reproducir sin control alguno, armas u otros objetos o artefactos que comprometan la seguridad pública.

La figura de OEA es sin duda susceptible de ser utilizada en zonas francas, el éxito de su implementación respecto a otras instituciones aduaneras constituye una evidencia de la idoneidad de su inclusión en un procedimiento homogeneizado para las distintas zonas francas de España. Tal y como sostiene

---

<sup>142</sup> Por supuesto, no únicamente el ámbito de las aduanas está afecto al progreso tecnológico, sino que una generalidad de la realidad financiera y tributaria se ha visto implicada, materializándose un gran abanico de posibilidades en lo relativo a la incursión de la tecnología. Tanto en la utilización de esta, como en la implicación tributaria que pueden poseer, *verbi gratia*, en la utilización de la robótica, tal y como menciona MIRAS MARÍN, N., en «La renta básica universal y los impuestos sobre la automatización robótica», *Gaceta fiscal*, ISSN 0212-6591, Nº. 402, 2019, pp. 117-142.

MARTÍNEZ<sup>143</sup>, el acompañamiento de la figura de un alto grado de digitalización puede contribuir sin duda a evitar el error humano y contribuir a un mejor control aduanero. En nuestra opinión, y en este contexto, una DVZF sería un instrumento más que apropiado en esta construcción que serviría por sí misma, pero de una manera más relevante, si se implementa de manera conjunta con la figura OEA.

### 2.5.3. EL REPRESENTANTE ADUANERO Y DERECHO DE REPRESENTACIÓN

El artículo 5 apartado 6 del CAU define la figura de representante aduanero como «toda persona nombrada por otra persona para ejecutar los actos y formalidades necesarios en virtud de la legislación aduanera en sus relaciones con las autoridades aduaneras». El mismo CAU, en su artículo 170, establece que la declaración en aduana se podrá presentar por toda persona que pueda facilitar toda la información que se exija para la aplicación de las disposiciones que regulan el régimen aduanero. Y por toda persona que pueda presentar las mercancías de que se trate o hacerlas presentar en la aduana. De esta forma, el CAU reconoce la posibilidad de que cualquier persona física o jurídica pueda despachar las mercancías, requiriendo únicamente conocer la información necesaria para presentar la declaración de que se trate. No siendo necesario que sea el titular de las mercancías.

En el ámbito nacional, el Real Decreto 335/2010 de 19 de marzo regula el derecho a efectuar declaraciones en aduana, así como la figura del representante aduanero. Y establece que toda persona física o jurídica puede realizar declaraciones en aduana para dar destino aduanero a la mercancía, siempre que cumpla con los requisitos establecidos.

Se trata de una representación voluntaria, regulada en el artículo 46 LGT, sin embargo, la diferencia con la representación ejercida en el ámbito aduanero reside en que la representación del artículo 46 no incluye la realización de actos

---

<sup>143</sup> MARTÍNEZ, E., en «La figura del O.E.A. y las obligaciones derivadas del estatuto como forma de autosuficiencia frente a las autoridades aduaneras», en *Representación aduanera y comercio internacional en el siglo XXI*, Directores: Álvarez Rubio, J.J., Iriarte Ángel, J.L., Belintxon Martín, U., Thomson Reuters Aranzadi, Pamplona pp. 221-237.



en nombre propio. Conforme al artículo 19 CAU, la representación que se lleva a cabo por el representante aduanero puede ser directa, es decir, cuando el representante actúa en nombre y por cuenta ajena, o indirecta, cuando el representante actúa en nombre propio, pero por cuenta del representado <sup>144</sup>.

Los representantes aduaneros pueden ser responsables de las deudas aduaneras dependiendo de la modalidad de representación. Si se trata de representación indirecta, será deudor solidario<sup>145</sup>, en tal caso, representante y representado son sujetos pasivos de la obligación tributaria<sup>146</sup><sup>147</sup>. Si se trata de representante directo, el deudor solo lo es el representado.

Respecto al IVA, el representante indirecto es responsable solidario<sup>148</sup> y el representante directo lo será subsidiariamente<sup>149</sup><sup>150</sup>. Y en lo concerniente a los impuestos especiales, el representante directo y representado son sujetos

---

<sup>144</sup> HERNÁNDEZ MATEO, C.; PORTALS PÉREZ-VIZCAÍNO, M., *Procedimientos aduaneros II; Tramitación y Desarrollo*, Taric, Madrid, 2014, pp. 100-106; MUÑOZ ROYÁN, J.A., *El nuevo C.A.U. y la nueva normativa aduanera de la unión*, cit., p. 20.

<sup>145</sup> Art. 77.3 CAU.

<sup>146</sup> Art. 36,1 LGT.

<sup>147</sup> ORTEGA GIMÉNEZ, A.; MANRESA RAMÓN, A.; SAMPER WAMBA, M., *El nuevo código aduanero de la Unión Europea*, ICEX, Madrid, 2017, p. 19.

<sup>148</sup> Art. 87 dos 3º LIVA.

<sup>149</sup> Art. 43.1 e) LGT y 87 tres LIVA.

<sup>150</sup> La ley 11/2021 (BOE 164 10 de julio 2021) de lucha contra el fraude fiscal contiene varias modificaciones, redactado por el apartado uno del artículo octavo de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego («B.O.E.» 10 julio). Introduce una serie de modificaciones que pretenden esclarecer la responsabilidad respecto a la deuda tributaria.

Respecto a la Ley 37/1992 sobre el IVA el artículo 87.3 sobre los responsables del tributo determina que serán responsables subsidiarios las personas o entidades que actúen en nombre y por cuenta del importador. De esta manera se da coherencia al artículo 87.3 de la LIVA, alineándolo respecto al ámbito de la representación aduanera y a la figura del representante aduanero, cambiando las referencias al Agente de Aduanas por las personas o entidades que actúen en nombre y por cuenta del importador.

Posteriormente y respecto a los depósitos fiscales en casos de salida o abandono de bienes extiende el supuesto de responsabilidad subsidiaria del pago de la deuda tributaria al titular del depósito distinto del aduanero. En lo concerniente a los Impuestos sobre el Alcohol y las Bebidas Derivadas o Hidrocarburos, no se le exigirá al titular del depósito ninguna responsabilidad cuando la salida o el abandono de los bienes se realice por una persona o entidad autorizada e inscrita en el Registro administrativo de extractores.

pasivos a título de contribuyentes<sup>151</sup> y el directo no es sujeto pasivo y sí responsable<sup>152</sup>.

Consecuentemente, la responsabilidad del representante aduanero va a diferir en gran medida dependiendo del tipo de representación que ejerza. Sin duda, se trata de una cuestión que ha suscitado polémica entre los colegios representantes de tal profesión y la autoridad aduanera, llevando incluso a calificarse la profesión de representante aduanero, en caso de representación indirecta, como de riesgo.

Los colegios representantes de agentes y representantes aduaneros han venido denunciando en los últimos años, un aumento de las comprobaciones y liquidaciones realizadas al representante aduanero, con posterioridad al levante, cuando actuaba como representante indirecto, alegando que no en pocas ocasiones se notificaba al representante la deuda sin haberla notificado al importador. Realizándose tales actuaciones al amparo del artículo 77.3 del CAU.

El CAU establece como requerimiento, que los representantes aduaneros estén establecidos en territorio aduanero de la unión, salvo que no tengan esta obligación<sup>153</sup>. Como principal novedad del CAU, deja de contemplar la posibilidad de que los Estados miembros limiten la responsabilidad indirecta, aunque a nivel nacional esto ya venía reconocido en el Real Decreto 335/2010.

En cuanto a los requisitos que se deben cumplir para acceder a la capacitación de representante aduanero según el CAU, son los siguientes; inexistencia de infracciones graves o reiteradas de la normativa aduanera. Estar en posesión de un apropiado sistema de gestión de los registros comerciales, tener solvencia

---

<sup>151</sup> Artículo 8.2 b) LIIEE.

<sup>152</sup> En opinión de GARCÍA HEREDIA, hay una mayor coordinación en el ámbito de los impuestos especiales entre la deuda aduanera y la relativa a los IIEE, que en la coordinación de la relativa a IVA y deuda aduanera. Y menciona el caso concreto en el que un representante aduanero, actuando en representación directa, y no siendo responsable de la deuda aduanera, ni de contribuyente de los IIEE, si se encontrará con responsabilidad subsidiaria de la deuda tributaria (IVA e IIEE). La falta de armonización entre figuras tributarias, le lleva a concluir la necesidad de reforma de la responsabilidad en el ámbito aduanero, ya que en el ámbito aduanero las personas que pueden ser determinadas como obligado al pago es diferente al régimen aplicable en la deuda tributaria, en la que los operadores pueden ser sujeto pasivo, responsable solidario o subsidiario, siendo ambos regímenes de responsabilidad discordantes. GARCÍA HEREDIA, A., «La responsabilidad en el derecho aduanero», *Responsables Tributarios*, en Nueva Fiscalidad, Madrid, 2021, pp.127 y 136.

<sup>153</sup> Artículos 18.1 y 2 CAU.

financiera que le permita cumplir con sus compromisos, y tener un nivel adecuado de competencia o cualificaciones. El Real Decreto 335/2010 también contiene los requisitos en el artículo 4 tanto para personas físicas como jurídicas.

En relación con la personas físicas se atribuye la capacitación suficiente mediante la superación de las pruebas convocadas por la AEAT. Este requisito se entiende cumplido cuando anteriormente estuvieran registrados como agentes de aduanas por el Departamento de Aduanas e Impuestos especiales, o hubieran firmado declaraciones aduaneras durante 3 años anteriores a la entrada en vigor del Real Decreto. Respecto a personas jurídicas, se entenderán capacitadas cuando uno de sus representantes legales tenga la condición de representante aduanero, o haya algún apoderado que lo sea.

EL CAU regula en los artículos 18 y 19 la representación aduanera mencionando que se puede dar en cualesquiera que sean las relaciones con las autoridades aduaneras, es decir, con carácter general. Sin embargo, el Real decreto 335/2010 lo circunscribe a la presentación de las declaraciones mediante representante aduanero, lo cual no significa que no pueda abarcar actuaciones distintas a la presentación de declaraciones. Lo que sí significa según entiende CANO MARTÍNEZ, es que para que un representante pueda presentar declaraciones, necesariamente debe tratarse de un representante aduanero<sup>154</sup>.

Pues bien, después de lo expuesto respecto a tal figura, parece que la representación mediante tales profesionales en la presentación de declaraciones aduaneras otorga unas garantías que son innegables. La vinculación de estos profesionales en el proceso de vinculación de mercancías a zona franca mediante una DVZF, en nuestra opinión, supone aumentar las garantías de fiabilidad, eficiencia y seguridad en el procedimiento aduanero. Si bien es cierto que en la actualidad, las operaciones de vinculación ya pueden realizarse por el titular o su representante, la implementación de una DVZF podría generalizar más la participación de tales profesionales en el despacho aduanero en zonas francas.

---

<sup>154</sup> CANO MARTÍNEZ, M., *La deuda aduanera en el código aduanero de la unión*, Arola Editors, Tarragona, 2017, p. 146.

## 2.6. LA UNIÓN ADUANERA. LA ADUANA EUROPEA

Sin duda, la Unión aduanera es una de las cuestiones fundamentales que han afectado de una manera determinante al Derecho aduanero tributario tal y como lo conocemos hoy en día. Con anterioridad a la misma, las normas de Derecho aduanero tributario, eran plenamente autónomas, cuestión que ha dado un giro radical mediante el actual Derecho aduanero europeo.

### 2.6.1. DERECHO ADUANERO COMO PARTE DEL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA

Primeramente, el Derecho de la UE es un derecho autónomo, ya que se crea, tiene efectos y se impugna con independencia del Derecho nacional de los países que conforman la Unión. Se basa en el principio de atribución de competencias, es decir, que únicamente puede legislar cuando haya delegación<sup>155</sup>. Asimismo, es un derecho complementario del de los Estados miembros, no compite con éstos por lograr hegemonía, sino que el Derecho de la Unión Europea se debe complementar con el de los Estados miembros cuando la competencia le es atribuida<sup>156</sup>.

También consideramos relevante recordar que el Derecho aduanero se conforma por normas que constituyen Derecho de la Unión Europea, ya que como hemos sostenido, en nuestra opinión, el Derecho aduanero está conformado por una pluralidad de normas de diferentes ramas, principalmente de naturaleza tributaria y administrativas (protectoras)<sup>157</sup> que ordenan el comercio internacional y que tienen la naturaleza jurídica del Derecho de la

---

<sup>155</sup> MARTÍN MANGAS, A., LIÑÁN NOGUERAS, D.J., *Instituciones y Derecho de la Unión Europea*, Tecnos, Madrid, p. 69. En opinión de MARTÍN MANGAS y LIÑÁN NOGUERAS, precisamente por este principio, la Unión Europea no ejerce competencias originarias o propias por parte de sus instituciones, sino que, las posee porque se han derivado por parte de los Estados Miembros.

<sup>156</sup> SERRANO ANTÓN, F., *Manual de Derecho Tributario de la Unión Europea*, cit., p. 5

<sup>157</sup> GALERA RODRIGO, S., *Derecho aduanero español y comunitario La intervención pública sobre el comercio exterior de bienes*, cit., p. 114. propone la unificación formal de las medidas de naturaleza tributaria y administrativa, frente a la parte de la doctrina que defiende la separación de ambos. Señala entre los autores de la doctrina que son partidarios de considerar que el régimen debe estar incluido únicamente por normas protectoras no tarifario a J.A. MANZANEDO. Entre quienes consideran que el derecho aduanero se integra únicamente por normas tributarias M. CORTÉS, F. MUÑOZ, C.J. BERR, Y H. TREMEAU. Y quienes sostienen que se integra por ambos tipos de normas, R. MARTÍN MATEO, J. TORNOS MÁS, ROLF STOBER y A. GUAITA.

Unión<sup>158</sup>. La autonomía que tiene el Derecho de la UE y en consecuencia el Derecho aduanero, respecto al ordenamiento jurídico de los Estados miembros, se ha establecido por distintas sentencias del TJUE como en la sentencia TJUE de 13 de noviembre de 1964 asuntos acumulados C-90/63 y 91/63, también en sentencia de 15 de julio de 1964 asunto C-6/64 en el asunto «Costa c. ENEL»<sup>159</sup>.

Tanto es así que, el principio de primacía del Derecho de la Unión se aplica sobre el Derecho nacional de los Estados que forman parte de la Unión Europea, y así lo ha establecido el TJUE en reiterada jurisprudencia. Dicha primacía es aplicable con respecto a todas las normas, y actos jurídicos dictados por las administraciones pertenecientes a los distintos Estados miembros, y vincula a todos los poderes del Estado, tanto al administrativo como al legislativo o el judicial. Igualmente implica el deber de los Estados miembros de aplicar la legislación de la Unión, que deberá ser traspuesta con independencia del Derecho de los Estados miembros.

El principio de efecto directo del Derecho de la unión va indisolublemente unido al principio de primacía. Como su propio nombre indica, el principio de eficacia directa implica que la normativa de la Unión es directamente aplicable en las relaciones que rigen en el ámbito de la Unión entre particulares, de éstos con los Estados miembros, y de los Estados miembros con la Unión Europea. Se

---

<sup>158</sup> DEL OLMO AZCONA, J.; MIRAVET FUSTER, B.; ZAZO ESTEBAN, J., *Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea relativa al Derecho aduanero y de Impuestos especiales*, Asociación Española de Concesionarios de Zonas y Depósitos Francos, Santander, 2016, p. 51.

<sup>159</sup> La Jurisprudencia, y el Derecho de la Unión Europea, especialmente Directivas, Reglamentos y la jurisprudencia que lo interpreta, ha adquirido una importancia máxima. Hasta el punto que se obliga a aplicar el Derecho de la Unión Europea de conformidad con la jurisprudencia del TJUE, alcanzando el principio de primacía un status que obliga en el ámbito nacional, a la interpretación de la norma nacional, de manera que no puede afectar a la eficacia del Derecho de la Unión.

En STJUE de 15 de julio de 1964 asunto 6/64, *Costa vs ENEL* se recoge que los Reglamentos tienen fuerza «obligatoria» y son «directamente aplicables en cada Estado miembro». De manera que la transferencia realizada por los Estados, en su ordenamiento interno, de las normas comunitarias con eficacia directa supone una clara limitación definitiva de su soberanía

De hecho la sentencia, reza que «La inclusión del derecho de la Unión en los ordenamientos jurídicos de los estados miembros se realiza aplicando los principios de primacía deducidos de las sentencias expuestas y efecto directo del derecho de la unión».

Tales efectos se despliegan a partir de la fecha de su entrada en vigor y durante todo el período de su validez.

reconoce en los Tratados, así se establece en la STJUE de 9 de marzo de 1978 asunto C-106/77 apartados 14,15 y 17 <sup>160</sup>.

El Derecho de la Unión, como es comúnmente conocido, tiene como fuentes el Derecho primario y el derivado. El Derecho originario o primario está compuesto por los tratados de la unión, los tratados «constitutivos»: el Tratado de la Unión Europea (TUE), el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) y el Tratado constitutivo de la Comunidad Europea de la Energía Atómica, los Protocolos y Anexos de los Tratados, los Tratados de adhesión de los Estados miembros a la Unión Europea y otros Tratados.

En conjunto, estos Tratados establecen la división de poderes entre la Unión y los Estados miembros y definen el proceso de adopción de decisiones, las competencias de las instituciones de la Unión y su margen de actuación en cada ámbito político. La última modificación del Derecho primario de la UE se produjo con el Tratado de Lisboa, que entró en vigor en diciembre de 2009.

El Derecho derivado está constituido por los denominados actos unilaterales y los acuerdos. Son actos unilaterales, principalmente, los señalados en el artículo 288 del Tratado de Funcionamiento de la UE: reglamentos, directivas, decisiones, recomendaciones y dictámenes.

También se incluyen como Derecho derivado, actos concretos basados en tratados anteriores, por ejemplo, en materia penal, continúan aplicándose las

---

<sup>160</sup> «14 Considerando que la aplicabilidad directa, contemplada desde esta perspectiva, significa que las normas de Derecho comunitario deben surtir plenamente efecto, de una manera uniforme en todos los Estados miembros, a partir de la fecha de su entrada en vigor y durante todo el período de su validez»;

«15 que, por tanto, estas disposiciones son una fuente inmediata de derechos y obligaciones para todos aquéllos a quienes afectan, ya se trate de Estados miembros o de particulares que sean parte en relaciones jurídicas sometidas al Derecho comunitario;»

« 17 que, a mayor abundamiento, en virtud del principio de la primacía del Derecho comunitario, las disposiciones del Tratado y los actos de las Instituciones directamente aplicables tienen por efecto, en sus relaciones con el Derecho interno de los Estados miembros, no solamente hacer inaplicable de pleno derecho, por el hecho mismo de su entrada en vigor, toda disposición de la legislación nacional existente que sea contraria a los mismos, sino también —en tanto que dichas disposiciones y actos forman parte integrante, con rango de prioridad, del ordenamiento jurídico aplicable en el territorio de cada uno de los Estados miembros—, impedir la formación válida de nuevos actos legislativos nacionales en la medida en que sean incompatibles con las normas comunitarias»; La eficacia directa implica por tanto, que los particulares pueden invocar la aplicación de normas de derecho comunitario frente a los tribunales cuando los derechos que pretenden invocar únicamente se encuentren contenidos en normas europeas.

«decisiones marco»<sup>161</sup>. Los actos jurídicamente vinculantes adoptados por el procedimiento legislativo<sup>162</sup> se denominan actos legislativos o «legislación».

Por acuerdos, se entienden los acuerdos o convenios internacionales firmados por la Unión Europea y un país u organización ajenos a la UE, los acuerdos entre Estados miembros y los acuerdos interinstitucionales celebrados por distintas instituciones de la UE<sup>163</sup>.

De esta manera, entendemos que el CAU como reglamento que forma parte del ordenamiento jurídico de la Unión, puede ser complementado con el Derecho nacional de los Estados miembros, siempre y cuando no haya vulneración alguna a los principios expuestos. El hecho que el ordenamiento de la Unión sea autónomo, en base a un sistema de reparto de competencias, y que haya unos principios de primacía y eficacia directa, no implica que la legislación nacional aduanera no se pueda aplicar para complementar disposiciones de Derecho aduanero de la Unión.

Este argumento, es utilizado por SERRANO<sup>164</sup> para sostener una posición acerca del nacimiento de la deuda aduanera basado exclusivamente en la aplicación del código aduanero. Sin embargo, y aceptando la complementariedad de ambas legislaciones, tanto las nacionales como las de la Unión, se puede defender que el Derecho de la Unión, a pesar de ser autónomo, se complementa con el nacional, pudiendo aplicar conceptos como el mismo hecho imponible.

El artículo 28 del TFUE es lo más cercano a una definición de Unión Aduanera cuando preceptúa que la Unión comprenderá una unión aduanera<sup>165</sup>, que

---

<sup>161</sup> Adoptadas antes de la entrada en vigor del Tratado de Lisboa, cuando la cooperación judicial y policial en materia penal estaba sometida a un régimen especial.

<sup>162</sup> Como los reglamentos, las directivas y las decisiones marco.

<sup>163</sup> «Fuentes del Derecho de la Unión Europea», Página oficial European Justice [Recurso de internet. Acceso el 23 de septiembre de 2021, [https://e-justice.europa.eu/content\\_eu\\_law-3--maximize-es.doj](https://e-justice.europa.eu/content_eu_law-3--maximize-es.doj)]

<sup>164</sup> SERRANO ANTÓN, F., Manual de Derecho Tributario de la Unión Europea, Universidad Complutense de Madrid, Madrid p. 58.

<sup>165</sup> GARCÍA GUERRERO, D., «Las mercancías y su problemática tributaria ante el derecho comunitario originario», en *Tributación, economía, gestión y regulación de patrimonios*, Dykinson, Madrid, 2022, p. 128. También es cierto, que algunos autores como GARCÍA GUERRERO, han propuesto que pese a que el artículo 28 TFUE a pesar de ofrecer una definición sobre unión aduanera, adolece de los elementos necesarios para constituir una definición de "libre circulación de mercancías", y propone una reformulación del artículo para tal fin.

comprenderá la generalidad del tráfico internacional de mercancías, prohibiéndose, entre los Estados miembros, la implementación de derechos de aduana de importación y exportación y de cualesquiera exacciones de efecto equivalente, poniendo en funcionamiento, además, un arancel aduanero común en sus relaciones con terceros países.

Por otra parte, y en interpretación del artículo XXIV del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, se suele sostener que los elementos que integran la Unión aduanera son cuatro. En primer lugar, sustituir dos o más territorios en un único territorio aduanero, en segundo, eliminar derechos de aduana y normativa restrictiva en cuanto a intercambios comerciales entre Estados miembros. También, el hecho que las importaciones de terceros países estarán sujetas a derechos de aduana y demás reglamentaciones de comercio que sean idénticas. O que las partes contratantes deben informar de todos los aspectos que sean relativos a evaluar la unión aduanera y realizar recomendaciones oportunas a tal efecto<sup>166</sup>.

ALVAREZ GÓMEZ PALLETE, recogiendo el dictamen del Tribunal Permanente de Justicia Internacional de la Haya, en su 23ª sesión, menciona 4 requisitos. Siendo éstos, la existencia de una unidad en cuanto a normativa aduanera y arancel entre los Estados intervinientes, unidad de fronteras y territorio aduanero, supresión de derechos entre Estados intervinientes y una partición de los derechos de aduanas entre los mismos<sup>167</sup>.

Desde la perspectiva de la jurisprudencia europea, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en sentencia de 13 de diciembre de 1973 define la Unión aduanera en estos mismos términos cuando menciona que supone por una parte, la supresión, entre los Estados miembros, de los derechos de aduana y de cualesquiera exacciones de efecto equivalente, con la finalidad de conseguir una verdadera libre circulación de productos entre los Estados miembros, librando de cualquier obstáculo, económico, administrativo o de otro tipo, con la

---

<sup>166</sup> GALERA RODRIGO, S., Derecho aduanero español y comunitario La intervención pública sobre el comercio exterior de bienes, cit., pp. 209-235

<sup>167</sup> ALVAREZ GÓMEZ-PALLETE, J. M., *La aduana en el Mercado común*, cit., p. 15; CABELLO PÉREZ, M.; CABELLO GONZÁLEZ, J. M., *Las aduanas y el comercio internacional*, cit., p. 86. Suman como principio de la Unión Aduanera la política comercial común, según el cual los Estados Miembros ya no pueden firmar acuerdos comerciales de manera independiente.



finalidad de alcanzar la unidad de mercado entre los Estados miembros. Por otra parte, también recuerda que la Unión aduanera conlleva el establecimiento de un Arancel Aduanero Común en los términos de los artículos 18 a 29 del Tratado. Y que la unión entre los Estados miembros en materia de aranceles tiene como objetivo primordial la equiparación de los gravámenes aduaneros sobre los productos importados de países terceros en las fronteras de la Comunidad, con el fin de evitar cualquier desviación del tráfico comercial en las relaciones con dichos países y cualquier distorsión en la libre circulación interna o en las condiciones de competencia<sup>168</sup>.

De la sentencia del TJUE se desprenden como elementos esenciales de la Unión aduanera, la supresión de derechos de aduana y las restricciones entre los Estados Miembros, en segundo lugar, la creación del Arancel aduanero común aplicado a mercancías de terceros países. Y en última instancia, la existencia de una política comercial común.

No debemos perder de vista que Unión aduanera y mercado único van indisolublemente unidos, la legislación aduanera de la Unión es de aplicación a todos los Estados de la Unión Europea, y la normativa es interpretada por el Tribunal de Justicia de la Unión europea<sup>169</sup>.

Inicialmente, la unión aduanera entre Holanda, Bélgica y Luxemburgo (Benelux) se inició con la firma del Tratado de Roma en 1957<sup>170</sup>, dicha unión determinó una

---

<sup>168</sup> STOFFEL VALLOTTON, N., «La libre circulación de mercancías en la Comunidad Económica Europea», *Estudios de Derecho Comunitario Europeo*, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1989. BERR, CLAUDE J., Y TRÉMEAU, H., *Introduction au droit douanier*, Dalloz, Paris, 1997. Señalan que después de eliminar los impuestos aduaneros aplicables entre los distintos Estados miembros, y en el contexto de una Unión aduanera se debía establecer un arancel aduanero común que fuera aplicable al conjunto de los Estados miembros que conformaban la Unión aduanera.

<sup>169</sup> No podemos dejar de hacer referencia a lo que hasta el momento ha sido una situación excepcional en la UE, y que es la salida del Reino Unido de la Unión Europea y de la unión aduanera en los términos que veremos en las próximas páginas. El fenómeno denominado «Brexít», ha generado turbulentos momentos en la realidad económica y jurídica, siendo objeto de múltiples estudios tanto desde una perspectiva general, como desde cuestiones más cercanas, entre estas, destacamos el estudio realizado respecto a cómo afectaría al régimen tributario de Gibraltar, véase MIRAS MARÍN, N., «Posibles consecuencias del "Brexít" en el sistema tributario de Gibraltar en Estudio jurídico del fenómeno "Brexít"», en *Estudio jurídico del fenómeno "Brexít"*, Directora: Selma Penalva, V., ISBN 978-84-9148-497-4, 2017, pp. 161-173.

<sup>170</sup> El Tratado de Roma de 1957 fue firmado en primera instancia por 6 estados miembros, las adhesiones posteriores implican una aceptación de la política comercial común y la unión aduanera.

unión arancelaria y aduanera que se hizo efectiva el 1 de julio de 1968<sup>171</sup>. Se crea un Arancel aduanero común y los países firmantes acuerdan que van a tener una frontera común, libertad de circulación de mercancías y una misma política comercial. Y no sólo en lo que concernía al arancel aduanero, sino que también implica una misma política agraria, controles sanitarios, y política exterior.

También es cierto que la aduana europea tiene una función recaudatoria, mediante la que se liquidan recursos de la Unión, siendo el principal de ellos el arancel aduanero como una manifestación de la política comercial común<sup>172</sup>. Por otra parte, las autoridades aduaneras también tienen que llevar a cabo una política comercial que sea facilitadora de los intercambios comerciales, en pro de lograr una mayor competitividad del mercado europeo. En tal contexto, y por ejemplo, mediante la atribución de beneficios a naciones menos favorecidas, como pueden ser las reducciones que se producen en el ámbito del Sistema de Preferencias Generalizadas. Se ha llevado a una reducción de los tipos a imponer en los derechos de importación, en favor de lograr un mayor número de intercambios comerciales<sup>173</sup>.

La política aduanera es, como ya hemos expuesto, una de las competencias exclusivas que tiene la Unión Europea. Lo cual implica que, las instituciones europeas legislarán, y la normativa resultante, en el caso de los reglamentos, podrá ser aplicada directamente en los Estados miembros, sin necesidad de trasposición, como ocurre con el Código aduanero. Siendo la Comisión la institución europea que vigilará la correcta aplicación de la normativa.

---

<sup>171</sup> En un primer momento se configuró la unión aduanera como un instrumento fiscal y de control de fronteras, sin embargo, la función actual de la aduana europea tiene un papel primordial en cuanto a la facilitación de las relaciones comerciales. A lo que hay que añadir en los últimos años, un refuerzo en las políticas e instrumentos de seguridad en el tráfico internacional de mercancías y personas.

<sup>172</sup> COLL, P., *Manual de gestión aduanera*, Margé, Barcelona, 2020, p. 53. «El intercambio de mercancías en el comercio internacional está supeditado a la política comercial de cada país o a la reglamentación regional vinculante cuando los estados comparten acuerdos aceptados voluntariamente. Las disposiciones de estas políticas y acuerdos ejercen un control sobre las mercancías objeto de comercio, que se manifiesta en el momento de presentarlas en las aduanas, o cuando se ha de solicitar la correspondiente autorización de importación o exportación al despacho aduanero...».

<sup>173</sup> Para profundizar en el asunto véase GARCÍA-LUJÁN LÓPEZ, J.; HORTAL LÓPEZ, R.; IBORRA GÓMEZ, S.; MUÑOZ BARÓN, J., *Tratados de libre Comercio*, Colegio Oficial de Agentes y Comisionistas de aduanas y Representantes Aduaneros de Valencia, Valencia, 2015.

El mercado único, y la unión aduanera requieren la aplicación de una normativa uniforme en el ámbito de la Unión, a la que quedan sometidos los Estados miembros. Para ello, un papel fundamental fue llevado a cabo por el Acta única europea de 1986, cuyo objetivo fundamental era culminar el mercado único y una plena existencia de libertad de circulación de mercancías. Para llegar a tal ambicioso objetivo, se hacía necesaria una codificación de la normativa aduanera a nivel comunitario que otorgara uniformidad<sup>174</sup>. Como consecuencia, el código aduanero fue aprobado por Reglamento del Consejo 2913/1992 y entró en vigor el 1 de enero de 1994 siendo derogado por el código aduanero de la unión (CAU) el 1 de mayo de 2016.

TAMAMES también aborda el asunto de la Unión Aduanera desde una perspectiva económica, y menciona que la unión aduanera se consiguió gracias a una serie de acciones comunes que se llevaron a cabo entre los Estados miembros. Tales como la libre circulación de capitales, servicios, personas y acciones comunes en el ámbito del desarrollo de la red de transportes europeos. Igualmente, señala una serie de factores que ayudaron a dicha unión, como fueron la armonización fiscal<sup>175</sup>, unión monetaria, política de competencia, política regional y de medio ambiente<sup>176</sup>.

## 2.6.2. COMPETENCIAS EN EL ÁMBITO ADUANERO DE LA UNIÓN EUROPEA

El artículo 5 del Tratado de la Unión Europea (TUE) y el 13 del mismo Tratado limitan la actuación de la Unión a determinadas competencias y objetivos atribuidos por los tratados. En virtud del principio de atribución, la Unión debe

---

<sup>174</sup> La intención respecto al mercado único era llegar a un sistema en el que el IVA se tributara en origen, siendo efectivos los tipos impositivos del Estado miembro en el que efectivamente se consume la mercancía. Este sistema no se hizo efectivo con el Acta Única Europea en 1986, mediante la cual se pretendía ir más allá del concepto de mercado común, ya que, a pesar de no haber barreras arancelarias, seguían existiendo las fronteras, y por tanto se aplicaban tanto IVA como IIEE.

Sin poder alcanzar este objetivo, se optó por alcanzar un sistema transitorio adicionando preceptos al Tratado constitutivo de la CEE, que entraron en vigor desde el 1 de enero de 1993. En la actualidad siguen vigentes y todavía no se ha podido superar este sistema que era en principio transitorio.

<sup>175</sup> En el Impuesto sobre valor añadido, consumo y otros impuestos indirectos, franquicias de particulares y fraude y evasión fiscal internacional.

<sup>176</sup> TAMAMES, R., *Guía del Mercado Común Europeo: España en la Europa de los Doce*, Alianza Editorial, Madrid, 1985, p. 61.

actuar dentro de los límites de las competencias que le atribuyen los Estados miembros en los Tratados para lograr los objetivos que éstos determinan. Toda competencia no atribuida a la Unión en los Tratados corresponde a los Estados miembros (art. 4.1 TUE).

Antes de la entrada en vigor del Tratado de Lisboa y el TFUE había unas pautas generales en cuanto a la atribución de competencias en el ámbito comunitario. Es el artículo 2 del TFUE el que sí establece una distribución de competencias. Pudiendo ser estas, exclusivas, compartidas o subsidiarias<sup>177</sup>.

El artículo 3 TFUE menciona las competencias exclusivas de la UE, y establece que la Unión dispondrá de competencia exclusiva en los ámbitos de «la unión aduanera, el establecimiento de las normas sobre competencia necesarias para el funcionamiento del mercado interior, la política monetaria de los Estados miembros cuya moneda es el euro, la conservación de los recursos biológicos marinos dentro de la política pesquera común y la política comercial común».

En cuanto a las competencias compartidas se tratan en el artículo 4º del TFUE, y lo relativo a las subsidiarias se contiene en los artículos 3 y 4 TFUE.

Por tanto, podemos decir que el Derecho aduanero proviene de la competencia exclusiva de la UE establecida en el artículo 3 del TFUE y se compone por las disposiciones derivadas del ámbito aduanero de la UE y de la vertiente exterior común. Sin perjuicio de que en el ámbito nacional de los Estados miembros emane normativa del ámbito aduanero, siempre con respeto a los principios de primacía y eficacia directa tal y como ya hemos expuesto. Asimismo, deberá

---

<sup>177</sup> Respecto al sistema de competencias establecido en el art. 2 del TFUE, el apartado 1º preceptúa que cuando los Tratados atribuyan a la Unión una competencia exclusiva en un ámbito determinado, sólo la Unión podrá legislar y adoptar actos jurídicamente vinculantes, otorgando a la Unión de esta manera la competencia exclusiva. Sin embargo, los Estados miembros, únicamente podrán hacerlo si son facultados por la Unión o para aplicar actos de la Unión.

La competencia compartida se recoge en el apartado 3º, en cuyo caso, cuando los Tratados atribuyan a la Unión una competencia compartida la Unión y los Estados miembros podrán legislar y adoptar actos jurídicamente vinculantes. «Los Estados miembros ejercerán su competencia en la medida en que la Unión no haya ejercido la suya. Los Estados miembros ejercerán de nuevo su competencia en la medida en que la Unión haya decidido dejar de ejercer la suya».

Respecto a la competencia subsidiaria, el apartado 5º del art 2 TFUE, en las condiciones establecidas en los Tratados, la Unión dispondrá de competencia con el fin de apoyar, coordinar o complementar la acción de los Estados miembros, sin que sus acciones afecten la competencia de los Estados miembros.

respetarse a partir del Tratado de Lisboa y en el ámbito del artículo 2 del TFUE, los principios de equivalencia, eficiencia, proporcionalidad y seguridad jurídica. En caso de existencia de un vacío normativo en el mencionado ámbito o de delegación la interpretación del derecho de la Unión se debe realizar en aplicación de los principios generales del derecho de la UE<sup>178</sup>.

### 2.6.3. TERRITORIO ADUANERO DE LA UNIÓN

También éste es un concepto que consideramos oportuno introducir, ya que posteriormente trataremos el hecho imponible en el fenómeno aduanero, y defenderemos la idea consistente en considerar las zonas francas como supuesto de exención. De esta manera, consideramos que el paso de la línea aduanera, despliega efectos jurídicos en los términos que trataremos de abordar en el epígrafe relativo al hecho imponible.

Ya antes de que existiera la Unión Europea, GIANNINI señalaba que en este tipo de uniones el territorio aduanero no coincide con el político<sup>179</sup>, cuestión que ha acabado materializándose respecto a uniones aduaneras, como en el mismo caso de la Unión Europea.

Como concepto diferente al de territorio político, el de territorio aduanero de la Unión (TAU), es definido como la suma de territorios políticos de los Estados con ciertas inclusiones y exclusiones.

Mención especial respecto al tema que nos ocupa requiere el Reino Unido, ya que es la primera vez desde que existe la Unión Europea en la que un Estado miembro se retira de la UE. Después de alcanzar un acuerdo con la UE en noviembre de 2019 se estableció un período transitorio hasta el 31 de diciembre de 2020, en el que el Reino Unido será tratado como Estado miembro de la UE, excepto en lo relativo a Instituciones de la UE<sup>180</sup>. En la actualidad el Reino Unido, como bien es sabido, ha quedado fuera de la Unión Europea con la firma de un acuerdo muy discutido.

---

<sup>178</sup> DEL OLMO AZCONA, J. Y OTROS, *Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea relativa al Derecho aduanero y de Impuestos especiales*, cit., pp. 83-84.

<sup>179</sup> GIANNINI, A.D., *Instituciones de Derecho Tributario*, Derecho Tributario, Madrid, 1957, p. 524.

<sup>180</sup> MUÑOZ BARÓN, J., *El código aduanero de la Unión; gestión aduanera, áreas exentas y OEA*, cit., p. 21.

El artículo 4 del CAU<sup>181</sup> establece qué territorios se incluyen dentro del TAU, incluyendo su mar territorial, sus aguas interiores y su espacio aéreo. Observándose con claridad que el territorio político no coincide plenamente con el TAU, *verbi gratia*, los territorios de Ceuta y Melilla en el Reino de España.

La página web de la Comisión de la UE dice respecto a la salida de Inglaterra, que el Acuerdo de Retirada celebrado entre la Unión Europea y el Reino Unido establece las condiciones de la retirada ordenada del Reino Unido de la Unión Europea, de conformidad con el artículo 50 del Tratado de la Unión Europea. Y que el Acuerdo de Retirada entró en vigor el 1 de febrero de 2020, tras haber sido acordado el 17 de octubre de 2019. Que consta, entre otros, de un Protocolo sobre Irlanda e Irlanda del Norte<sup>182</sup>.

En el TAU será de aplicación la legislación aduanera de la unión, y la legislación armonizada relativa a Impuesto sobre el IVA e Impuestos especiales, aunque algunos territorios se encuentran en situación especial.

Centrándonos en el estatuto de los territorios de España, Ceuta y Melilla como territorios pertenecientes al Estado español se excluyen expresamente del TAU. Se configuran como territorios francos, así aparece en la Ley de 22 de diciembre de 1955 sobre el régimen económico y financiero de Ceuta y Melilla<sup>183</sup>, que

---

<sup>181</sup> Artículo 4 CAU «-el territorio del Reino de Bélgica, el territorio de la República de Bulgaria, el territorio de la República Checa -el territorio del Reino de Dinamarca, salvo las Islas Feroe y Groenlandia -el territorio de la República Federal de Alemania, salvo la isla de Heligoland y el territorio de Büsingen (Tratado de 23 de noviembre de 1964 entre la República Federal de Alemania y la Confederación Suiza) -el territorio de la República de Estonia -el territorio de Irlanda -el territorio de la República Helénica -el territorio del Reino de España, salvo Ceuta y Melilla -el territorio de la República Francesa, salvo los países y territorios franceses de ultramar a los que se apliquen las disposiciones de la cuarta parte del TFUE -el territorio de la República de Croacia -el territorio de la República Italiana -salvo los municipios de Livigno -el territorio de la República de Chipre -de acuerdo con las disposiciones del Acta de adhesión de 2003 -el territorio de la República de Letonia -el territorio de la República de Lituania -el territorio del Gran Ducado de Luxemburgo -el territorio de Hungría -el territorio de Malta -el territorio europeo del Reino de los Países Bajos -el territorio de la República de Austria -el territorio de la República de Polonia -el territorio de la República Portuguesa -el territorio de Rumanía -el territorio de la República de Eslovenia -el territorio de la República Eslovaca -el territorio de la República de Finlandia -el territorio del Reino de Suecia -el territorio del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, de las Islas Anglonormandas y de la Isla de Man». Asimismo, el apartado segundo del mismo artículo incluye dentro del TAU en virtud de convenios internacionales o tratados que lo establecen, en Francia, el territorio de Mónaco. Y en Chipre, el territorio de las zonas de soberanía del Reino Unido de Akrotiri y Dhekelia.

<sup>182</sup> «Acuerdo de retirada de Reino Unido» página web Comisión [Recurso de internet, acceso el 8 de agosto de 2022 [https://ec.europa.eu/info/strategy/relations-non-eu-countries/relations-uk/eu-uk-withdrawal-agreement\\_es](https://ec.europa.eu/info/strategy/relations-non-eu-countries/relations-uk/eu-uk-withdrawal-agreement_es)]

<sup>183</sup> BOE de 25 diciembre.

declaró a estas ciudades territorio franco a efectos aduaneros y recoge el principio de libertad comercial en la entrada, salida, tránsito y transbordo de mercancías en las mismas.

CABELLO PÉREZ y CABELLO GONZÁLEZ, mencionan respecto a la frontera exterior común, que la suma de las fronteras terrestres o insulares de los territorios aduaneros de los Estados miembros configura la frontera exterior común, definiéndose como el perímetro que circunda a los Estados miembros, delimitada por la suma de sus fronteras con los países terceros colindantes<sup>184</sup>.

#### 2.6.4. ESTATUTO ADUANERO DE LAS MERCANCÍAS

Desde un punto de vista aduanero la mercancía puede poseer estatuto de la Unión o no, existiendo de esta manera dos configuraciones diferenciadas del «estatuto aduanero». Que una mercancía tenga estatuto de la Unión, -o no-, va a determinar que estas sean vinculadas a un régimen aduanero, -o no-, y bajo determinadas circunstancias, tal y como veremos más adelante<sup>185</sup>.

Una mercancía es tiene estatuto UE siempre y cuando se pueda aplicar alguno de los siguientes criterios. En primer lugar, que sea un producto obtenido enteramente en el TAU, sin incorporar mercancía importada de terceros países. O bien, que se introduzca de dichos países terceros fuera del TAU y se despachen a libre práctica. Y en último lugar, que se obtengan o produzcan en el TAU, únicamente con mercancías del punto primero o con mercancía que corresponda a criterios de los puntos 1 y 2.

Respecto a la mercancía no perteneciente a la Unión; son mercancías no comprendidas en el párrafo anterior, o bien, que hayan perdido el estatuto aduanero de mercancías de la Unión, mediante la salida fuera del TAU.

Es decir, encontramos una serie de regímenes aduaneros «definitivos», como son el despacho a libre práctica o exportación, que van a conceder o retirar el estatuto aduanero de mercancía. Sin embargo, si la mercancía se vincula a

---

<sup>184</sup> CABELLO PÉREZ, M.; CABELLO GONZÁLEZ, J. M., *Procedimientos Aduaneros I*, Taric, Madrid, 2013, pp. 12-24; MASCÓ, B., *Tratado de aduanas e Impuestos especiales*, J.M. Bosch Editor, Barcelona, 2013, p. 47.

<sup>185</sup> MUÑOZ ROYÁN, J.A., *El nuevo C.A.U. y la nueva normativa aduanera de la unión*, cit., pp. 181-184.

regímenes aduaneros especiales, el estatuto de las mercancías no variará mientras no se despache mediante los procedimientos aduaneros de los regímenes «definitivos». Consideramos que, mediante la vinculación de mercancía a regímenes especiales, se produce una entrada modalizada o restringida en el circuito económico de la comunidad, y precisamente por esta razón ni se concede ni se retira el estatuto de mercancía comunitaria.

En consecuencia, de igual manera que mediante la vinculación de mercancía no UE al régimen de depósito aduanero, realizando la declaración aduanera correspondiente<sup>186</sup>, no va a implicar el cambio en el estatuto de las mercancías, la vinculación de mercancía al régimen de zona franca y la implementación de una DVZF tampoco afectará al estatuto de las mismas. La razón por la que no va a cambiar el estatuto de las mismas reside en que como bien sabemos, este, cambia mediante el despacho a libre práctica de las mercancías, y la inclusión de mercancía que no tiene estatuto UE en un régimen suspensivo como el de Depósito<sup>187</sup>, precisamente se realiza para evitar aquella circunstancia.

## 2.6.5. CODIFICACIÓN DE LA NORMATIVA ADUANERA

Los Reglamentos de la Unión, como actos jurídicos, tienen alcance general, según el artículo 189 del Tratado Constitutivo de la CEE. Serán obligatorios en todos sus elementos y directamente aplicables en cada Estado miembro, entrando en vigor en la fecha que los reglamentos establezcan. CABELLO PÉREZ, y CABELLO GONZÁLEZ llegan a la conclusión que tales reglamentos son leyes comunitarias<sup>188</sup>.

El CA fue el primer código aduanero de la Unión Europea, e integró más de 20 normas comunitarias que venían siendo aplicadas en el ámbito aduanero comunitario <sup>189</sup>. Incluía entre otras cuestiones, principios generales,

---

<sup>186</sup> Generalmente un DVD, aunque también caben otro tipo de declaraciones en relación a mercancías que se van a vincular a Depósito aduanero, como el IDA, que se utiliza para vincular mercancía cuando existe el anteriormente conocido como régimen de "domiciliación". Posteriormente profundizaremos en el formato de tales declaraciones, que se realizan de acuerdo al formato DUA.

<sup>187</sup> Entendiendo que el concepto de "depósito" comprende tanto Depósito aduanero como zona franca, de acuerdo a la última modificación del CAU.

<sup>188</sup> CABELLO PÉREZ, M.; CABELLO GONZÁLEZ, J. M., *Las aduanas y el comercio internacional*, cit., p. 22.

<sup>189</sup> FERNÁNDEZ SUÁREZ, A., en *Código Aduanero Europeo*, Madrid, 1979, pp. 24-25 señala que con anterioridad al CA existían muchas dificultades en el ámbito europeo para aplicar la



procedimientos aduaneros, se redujeron las formalidades aduaneras, la regulación de la deuda aduanera y el valor en aduana. Considera BERR que precisamente por esta integración normativa, el CA supuso la última etapa de armonización de la legislación aduanera comunitaria<sup>190</sup>.

Durante la vigencia del código aduanero de 1992 se elaboró el Código aduanero modernizado, Reglamento 450/2008 de 23 de abril, que no llegó a entrar nunca en vigor<sup>191</sup>. El motivo por el que nunca llegó a entrar en vigor, se debió a que tras el Tratado de Lisboa de 2009, el Derecho originario en el ámbito europeo queda constituido por el Tratado de la Unión Europea y el Tratado de Funcionamiento de la UE. De acuerdo con el artículo 1 TFUE ambos textos tenían el mismo valor jurídico. Y fue el TFUE, al conceder valor normativo a determinados actos de la Comisión y modificar el procedimiento legislativo, el instrumento normativo que requirió revisar de manera sobrevenida la legislación aduanera, provocando, como consecuencia, una nueva redacción del código aduanero en el Reglamento 952/2013 de 9 de octubre de 2013.

Aunque si bien es cierto, que el CAM no llegó a entrar en vigor, sí realizó numerosas aportaciones y avances en la materia. Por ejemplo, y entre otras aportaciones, se reafirma la figura del Operador económico autorizado, se armonizan los controles aduaneros, y se simplifica la legislación aduanera con el propósito de aumentar la competitividad de las empresas y la lucha contra actividades ilícitas. Asimismo, la información facilitada por operadores económicos respecto a controles en materia aduanera se debe compartir por las autoridades aduaneras, se establece el despacho aduanero centralizado y se cubren los intereses financieros de la Unión Europea con la exigencia de garantías financieras.

---

normativa comunitaria, tales como; la existencia de repeticiones que sistemáticamente se van produciendo en los textos, delimitaciones imprecisas en el reglamento, dificultades en la interpretación de los textos, con el riesgo de que fueran erróneas, y falta de un procedimiento comunitario, como una instancia arbitral simple y rápida que respondiera a las exigencias del tráfico comercial.

<sup>190</sup> BERR, C. J., *Introduction au droit douanier*, cit., p. 31.

<sup>191</sup> Ver GARCÍA HEREDIA, A., «Las deudas aduaneras nacidas por incumplimiento», *Revista española de Derecho Financiero* núm. 162/2014 parte Estudios. Editorial Civitas, SA, Pamplona, p. 4; SIOTA ÁLVAREZ, M., «Las Zonas francas en la Unión Europea; de las zonas francas aduaneras a las zonas francas urbanas», *Crónica Tributaria* N° 163/2017 (169-203), pp. 182-184.

De igual manera, el nuevo CAU incorpora numerosas novedades, y entre ellas, hay algunas que consideramos relevantes a efectos de implementar la DVZF que proponemos. Se simplifican los regímenes aduaneros, concentrándose los regímenes especiales; entre ellos el tránsito, que incluye el interno y el externo. En cuanto al almacenamiento, o régimen de depósito, incluye el depósito aduanero y las zonas francas<sup>192</sup>, y los destinos especiales, que comprende la importación temporal y el destino final. Por lo que respecta al perfeccionamiento, incluye el perfeccionamiento activo y el pasivo, y desaparece la transformación bajo control aduanero, que se integra en el régimen de perfeccionamiento activo. También desaparece el sistema de reintegro en el perfeccionamiento activo, las zonas francas (Tipo II), los depósitos francos.

Asimismo, las Informaciones arancelarias vinculantes y de origen (IAV e IVO) serán vinculantes, para las autoridades de los distintos Estados miembros, pero también para sus titulares, y se deben identificar en declaraciones aduaneras, que tendrán un plazo de validez de tres años.

Por otro lado, para ser exportador, con el nuevo CAU, no es necesario ser propietario de la mercancía, sin embargo, el exportador debe, en principio, tener un contrato con el adquirente de la mercancía en país tercero o al menos la capacidad de decidir que la mercancía sea transportada fuera de la UE.

El 1 de enero de 2017 entra en vigor el nuevo sistema de registro de exportadores (REX), que permite la certificación del origen por el propio exportador. Este sistema será aplicable en los países del Sistema de Preferencias Generalizadas (SPG) o países de la UE que exporten a países con los que la UE haya establecido acuerdos comerciales, y que recojan este sistema de certificación de origen. Se empieza a sustituir de esta manera, el sistema de emisión de certificados FORMA en relación a países del sistema SPG, o el relativo a certificaciones mediante el Eur1, con países que tengan acuerdos

---

<sup>192</sup> Sin duda alguna, esta es la modificación que consideramos más relevante a efectos de sustentar esta tesis doctoral. Ya que una de las características fundamentales de los regímenes aduaneros es la necesidad de la existencia de una declaración aduanera, con el objeto de vincular mercancía al régimen de que se trate. Además de las implicaciones que tiene para un instituto aduanero el hecho de ser configurado como régimen aduanero, a efectos de la manifestación del hecho imponible. Cuestiones en las que profundizaremos y que permiten sustentar la propuesta de esta tesis.

comerciales con la UE. Se estima que tal medida supone un avance, porque de esta manera, no es necesario certificar individualmente las operaciones por parte de las autoridades aduaneras, sino que, se simplifica el procedimiento, por hacer constar la situación de preferencias en los documentos comerciales.

Persiste la obligación de ser residente en la UE para exportar, y de aparecer como exportador en las declaraciones aduaneras, en caso contrario se debe nombrar a un representante aduanero que actúe bajo representación indirecta.

En lo concerniente al valor en aduana, y en el caso concreto de ventas sucesivas, ya no se puede declarar como valor en aduana el valor de la primera venta. El valor en aduana en estos casos debe declararse sobre la base de la transacción realizada inmediatamente antes que las mercancías hayan sido declaradas a libre práctica. Se evita de esta manera, que multinacionales que posean entramados de múltiples razones sociales, se valgan de su estructura y de ventas sucesivas, con la finalidad de evitar el pago de impuestos arancelarios.

Además, y también respecto al valor en aduana, se unifican las disposiciones referidas al ajuste por cánones y derechos de licencia. Estos, deben incluirse en el valor en aduana, es decir, se sumarán al valor en aduana los cánones y derechos de licencia que el comprador esté obligado a pagar, directa o indirectamente, como condición de la venta de dichas mercancías<sup>193</sup>.

El CAU también presenta novedades en cuanto a la determinación de la relación entre empresa importadora exportadora, al examinar las transacciones entre empresas vinculadas, para determinar si ha afectado al precio de la mercancía.

En lo concerniente al acceso a nuevas simplificaciones aduaneras se establece, el despacho centralizado de las mercancías a nivel europeo, el sistema de autoevaluación, el sistema de inscripción contable en los registros del declarante y la posibilidad de autodespacho de las mercancías, para personas físicas y jurídicas.

---

<sup>193</sup> De esta manera, y aunque los bienes intangibles no entran dentro del concepto de mercancía, sí se adicionan como ajuste en el valor en aduana. Si bien es cierto que los intangibles no se incluyen en el concepto de mercancía actual, sí se incluye en los ajustes mencionados, ajustes de valores intangibles. Consecuentemente, parece que se empieza a abrir la puerta a la tributación de intangibles en el tráfico internacional de mercancías.

Por lo que atañe a las garantías, se diferencia garantías que cubren deudas reales (obligatorias) de aquellas que cubran deudas potenciales (potestativas). Y se establecen dos tipos de garantías, individuales o globales, según se establezcan para una operación o para varias.

Igualmente, como beneficios otorgados a OEAs, se establecen supuestos de reducción de estas garantías entre el cincuenta por cien, el setenta por cien, o incluso dispensa. En definitiva, se produce un avance en la regulación del OEA de sistemas electrónicos. Y tal y como abordamos con anterioridad cuando tratamos la figura del Operador Económico Autorizado, se establece que, para el acceso a determinadas simplificaciones, será necesario haber adquirido el estatuto OEA<sup>194</sup>.

---

<sup>194</sup> Asimismo, y aunque no sea el objeto principal de esta tesis, sí se encuentra estrechamente relacionado. Y es que la condición de operador OEA no se encuentra especialmente utilizada respecto a las maniobras de entrada en zonas francas. Dado que se trata de operadores de confianza, podría ser conveniente implementar el uso de tales figuras en enclaves como las zonas francas, en los que los operadores gozan de prerrogativas que les permite desarrollar su actividad con niveles de control inferior.

### CAPÍTULO 3. ENTRADA DE MERCANCÍA EN EL TERRITORIO ADUANERO DE LA UNIÓN

La seguridad y control de las mercancías, así como la evaluación de riesgos son cuestiones con estrechas conexiones en el procedimiento de entrada. Se trata de un tema que tenemos que tratar por motivos obvios, por razón de la conexión con esta tesis doctoral.

El procedimiento de entrada en el TAU tal y su regulación en el CAU, contiene una serie de novedades<sup>195</sup>, tales como la regulación de la declaración sumaria de depósito temporal y la de los almacenes de depósito temporal. Hay determinadas declaraciones que pueden sustituir o alterar el orden establecido, con anterioridad, la presentación de declaraciones contaba con un orden que consistía en primer lugar, en la presentación de una declaración sumaria, en segundo lugar, la declaración sumaria de depósito temporal y finalmente el DUA. Con el nuevo CAU, en su artículo 171, se introduce un pre DUA<sup>196</sup> enviado antes de llegada de mercancía o declaración de depósito temporal, que puede sustituir a la declaración sumaria<sup>197</sup>.

Por tanto, y de la manera que expresamos en esta tesis, en caso de existencia de un pre-Dua, la manifestación del despacho aduanero, como conjunto de

---

<sup>195</sup> Lo explica MUÑOZ ROYÁN, J.A., *El nuevo C.A.U. y la nueva normativa aduanera de la unión*, cit., pp. 166-167. Como son que, el nuevo CAU rompe el orden cronológico en la realización de declaraciones y formalidades aduaneras de entrada e introduce el PreDua. La DSDT que cumplía dos funciones ((de presentación y depósito temporal), con el CAU, se abre la posibilidad de uso independiente de dos mensajes. Aparecen los llamados \*otros lugares autorizados-, la regulación de los ADT pasa a ser europea, se armoniza la declaración de depósito temporal, y el plazo de permanencia pasa de 45 a 90 días. Desaparece el antiguo cambio de ubicación, y se pone en marcha el G5 para operadores OEA.

<sup>196</sup> Se trata de una opción que puede servir para agilizar los trámites de Aduana para las importaciones. Es una declaración a la aduana que se podrá presentar antes de la llegada de la mercancía. Puede presentarse hasta 30 días antes de la llegada de la mercancía y se puede definir como un DUA simplificado.

La admisión de un preDUA implica la emisión de una referencia MRN. Este, será la conexión entre el futuro DUA y todos los certificados paraaduaneros requeridos para el despacho de las mercancías. El preDUA, también posee una utilidad práctica, consistente en facilitar información a los operadores, acerca de las inspecciones que va a requerir la mercancía en cuestión.

En el caso de que no tenga lugar la declaración definitiva antes de 30 días tras la emisión del preDUA se anulará la referencia MRN.

<sup>197</sup> MUÑOZ ROYÁN, J.A., *El nuevo C.A.U. y la nueva normativa aduanera de la unión*, cit., p. 172.

actos, disposiciones, declaraciones, mensajes o notificaciones, se vería alterada con la introducción de una DVZF.

Sin embargo, en la actualidad, el pre-Dua, no tiene carácter obligatorio, sino que sirve para que los operadores puedan conocer de antemano si su mercancía se va a ver afectada por controles que afectan a la posición arancelaria declarada. Aunque, una vez emitida tal declaración, servirá a las autoridades aduaneras para la evaluación y control de riesgos.

Por tanto, la finalidad principal del preDua es la de agilizar los trámites de los controles paraaduaneros de importación, estando las zonas francas exentas de la aplicación de las medidas de política comercial aplicable a las mercancías, consideramos que el preDUa a efectos de esta tesis doctoral y en este momento es ineficaz. Ello sin perjuicio de que pueda ser un instrumento plenamente útil respecto a otros regímenes aduaneros, especialmente respecto a los regímenes aduaneros definitivos.

### 3.1. CONTROLES ADUANEROS Y GESTIÓN DE RIESGOS

En observancia de la evolución del comercio exterior, parece que la tendencia de la época actual a medio y corto plazo es el crecimiento del volumen de operaciones de comercio exterior. Mención especial requiere la disrupción de la Covid-19 que -además de la tragedia humana que supone-, está afectando de manera considerable la dinámica que venían teniendo los distintos flujos de mercancía en el comercio exterior, y que hace difícil hacer previsiones de evolución del comercio exterior a corto y medio plazo.

En la actualidad, se da una concentración de operaciones logísticas en grandes centros logísticos, como ocurre en las zonas francas, en los cuales se hace necesaria la implementación de medidas que sirvan para cumplir con la misión de seguridad de las aduanas<sup>198</sup>.

El uso de tecnologías de la información y comunicación, como elemento básico en el CAU, debe ir acompañado de manera paralela por unos controles aduaneros coordinados en el ámbito de los distintos Estados miembros de la

---

<sup>198</sup> RODRIGO SERRADILLA, F.; DE LA OSSA MARTÍNEZ, A., *Comentarios al código aduanero Modernizado*, cit., pp. 62-63.

unión. En la actualidad, y según AGUILAR GALINDO, «no se concibe la realización de controles aduaneros sin un adecuado sistema informatizado que le dé soporte». El mismo autor, define los controles aduaneros como los actos específicos llevados a cabo por la aduana con el fin de asegurar el respeto de la normativa aduanera, así como también sobre la entrada, tránsito, salida, circulación, depósito y destino final de las mercancías que circulen entre el territorio aduanero y otros Estados situados fuera de él. Así como la existencia y tránsito en el territorio de la unión de mercancías no pertenecientes a la unión y de mercancías incluidas en el régimen de destino final<sup>199</sup>.

La gestión de riesgos de manera coordinada se implementó con la enmienda de seguridad de 2005, que también contenía el estatuto del OEA<sup>200</sup>. Los atentados de 2001 de las torres gemelas en Estados Unidos generaron que tuviera lugar un cambio en la concepción de las funciones de la aduana, tomando la seguridad una importancia mayor. Los cambios que se produjeron en el CA con la finalidad de incrementar la seguridad contenían tres elementos fundamentales, por un lado, un sistema común de gestión de riesgos, por otro lado, el Operador Económico Autorizado (OEA) y finalmente la facilitación de información anticipada sobre la entrada y salida de mercancías del TAU.

Por tanto, y a efectos de tomar las medidas oportunas en el ámbito aduanero, se entenderá que existe un riesgo cuando haya circunstancias respecto a mercancías no UE que impidan la aplicación de la legislación de la Unión, perjudique intereses financieros, o suponga una amenaza a la seguridad<sup>201</sup>.

En este contexto, encontramos distintas modalidades de control que se pueden implementar y que implican entre otras acciones, toma de muestras, el examen de mercancías, o de documentación comercial, revisiones de contabilidad e investigaciones e inspección de medios de transporte.

---

<sup>199</sup> SERRADILLA, R.; AGUILAR GALINDO, A., «Los Regímenes aduaneros», Coordinador: Solé Estalella, J., en *El Código Aduanero de la Unión y su Normativa de Desarrollo*, Thomson Reuters Aranzadi, Pamplona, 2017, p. 513.

<sup>200</sup> Reglamento (CE) NO 648/2005 del Parlamento Europeo y del Consejo de 13 de abril de 2005 que modifica el Reglamento (CEE) no 2913/92 del Consejo por el que se aprueba el código aduanero comunitario, publicado en el DOUE el 4 de mayo 2005 (L 117/13).

<sup>201</sup> El concepto «riesgo» a efectos aduaneros aparece plasmado de tal manera en las definiciones del CAU artículo 5. 7).

La enmienda de seguridad dice al respecto que, los controles aduaneros diferentes de los controles *in situ*, se basarán en un análisis de riesgos que utilice técnicas en las que los datos se traten de manera automatizada, sirviendo para evaluar los riesgos y desarrollar las medidas necesarias, a partir de criterios establecidos a nivel nacional, comunitario y, en su caso, internacionales<sup>202</sup>.

Por ello, con la modificación del CA que se lleva a cabo por la denominada enmienda de seguridad y con la finalidad de que las autoridades aduaneras pudiesen efectuar controles adecuados en función del riesgo, se menciona de manera explícita la necesidad de atender las funciones de seguridad respecto al acceso de mercancía al régimen de zonas francas. Y es que el análisis de riesgos y el uso de tecnologías de la información son esenciales para la asunción la nueva misión de la aduana consistente en la protección de la seguridad<sup>203</sup>.

El considerando 7 de la enmienda señalaba que, con el objetivo de desarrollar la función de control de riesgos, se hace necesario establecer como preceptiva, la puesta a disposición de las autoridades aduaneras de información previa a la llegada o salida de mercancía del TAU a excepción de aquellas que lo atraviesen por vía aérea o marítima sin hacer escala en él. Se deberán establecer distintos plazos o normas, dependiendo del tipo de mercancías, transporte, operador económico o la existencia de dispositivos de seguridad contemplados en acuerdos internacionales. Asimismo, y poniendo como pretexto las posibles lagunas de seguridad, se establece por tal considerando, que tal obligación debe ser aplicable con respecto a las mercancías que entren o salgan de zona franca.

Precisamente por esas demandas de seguridad de la Enmienda, el considerando 32 del anterior CAM, solicitaba que se consideraran las zonas francas como

---

<sup>202</sup> Así lo preceptúa el apartado 2, artículo 13 del RE (CE) NO 648/2005. Y es que no cabe otra metodología en el análisis de riesgos que la aplicación de las modernas técnicas de tratamiento de información. Los avances en las tecnologías deben ser aplicados por las autoridades aduaneras, puesto que los operadores que realizan operaciones ilícitas o infracciones se valen de todos los medios a su alcance, incluidos por supuesto, medios electrónicos, informáticos o cualquier tipo de utensilio que les pueda servir para evadir los procedimientos de control aduaneros. Razón por la cual, las autoridades aduaneras deben estar plenamente actualizadas, de la manera que refleja el referido artículo de la Enmienda de seguridad.

<sup>203</sup> RODRIGO SERRADILLA, F.; DE LA OSSA MARTÍNEZ, A., *Comentarios al código aduanero Modernizado*, cit., p. 37.



régimen aduanero, y que las mercancías que se vincularan a zona franca estuvieran sujetas a controles aduaneros de entrada y a control de registros<sup>204</sup>.

Ya desde la perspectiva del actual CAU, el artículo 139 dispone que «Las mercancías introducidas en el territorio aduanero de la Unión serán presentadas en aduana inmediatamente después de su llegada (...) a una zona franca». También el considerando 49 del CAU menciona que es precisa la configuración de la zona franca como régimen aduanero para que las mercancías que queden sujetas al régimen, puedan ser objeto de controles aduaneros de entrada y a control de registros.

De esta manera, el mismo CAU en el considerando 49 reconoce que se hace necesario incrementar el control en zonas francas, razón por la cual se configuran como régimen aduanero. Sin embargo, el artículo 158 del CAU mantiene como excepción la obligación de presentar una declaración aduanera con la finalidad de vincular mercancía a zona franca.

En este contexto de seguridad y control, consideramos que la presencia actual de medios de la información y telemáticos en zonas francas, es deficiente respecto a los medios aduaneros electrónicos que se implementan por ejemplo en depósitos Aduaneros. La implementación de sistemas informáticos y telemáticos que permitan una digitalización de la información y conexión permanente de los sistemas de información de las zonas francas y la autoridad aduanera supondrían un avance. Se propone la implementación de sistema informático o telemático, que permita la gestión interna de mercancía y contabilidad de la misma, pero además se trataría de una auténtica declaración aduanera que permita a las autoridades aduaneras disponer de información directa, para la gestión de la misma.

La implementación de una DVZF puede facilitar a la aduana la obtención de información por sistemas telemáticos y, consecuentemente, el tratamiento de la

---

<sup>204</sup> Considerando 32 CAM «En vista de las mayores medidas de seguridad introducidas en el código por el Reglamento (CE) nº 648/2005 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de abril de 2005, que modifica el Reglamento (CEE) nº 2913/92 del Consejo por el que se aprueba el código aduanero comunitario, es preciso que la inclusión de mercancías en una zona franca pase a convertirse en un régimen aduanero y que tales mercancías se sujeten a controles aduaneros de entrada y a control de registros».

información con la finalidad de control. En lo concerniente a la gestión de riesgos, en la actualidad, la evaluación de los mismos se lleva a cabo mediante la ENS que debe enviarse con anterioridad a la entrada en el primer punto de entrada en el TAU a las autoridades aduaneras.

Los plazos para la presentación de la ENS varían según la modalidad de transporte y su duración, siendo la modalidad de presentación por vía electrónica y directamente a la AEAT. Deberá contener todas las mercancías que vayan a bordo del medio de transporte, aunque no se descarguen.

Por el contrario, y para operaciones de salida del TAU, se podrá presentar una declaración sumaria de salida de conformidad con el artículo 271 CAU. En los supuestos en los que la mercancía vaya a salir del TAU sin declaración aduanera o de reexportación, a tenor del artículo 271, apartado 1º deberá presentarse una declaración sumaria de salida, que se debe realizar por el transportista. Sin perjuicio de que se pueda presentar en lugar de este, por el exportador o expedidor, o cualquier persona que pueda disponer de estas.

Como abordamos en otros epígrafes, la modificación del CAU que implementa controles en las zonas francas, implica en nuestra opinión, una consolidación del reconocimiento de las zonas francas como no extraaduaneras y supone una apertura en el camino hacia nuestra propuesta de DVZF. En tal sentido, algunos autores como IBÁÑEZ MARSILLA, consideran que los regímenes aduaneros especiales requieren de una especial vigilancia y control, a la que se deben someter los importadores, a fin de que las autoridades aduaneras puedan cumplir con sus funciones<sup>205</sup>.

Una declaración aduanera que tenga la finalidad específica de vincular mercancía al régimen de zona franca, mediante la cual se facilite información a la autoridad aduanera, puede servir para conseguir incrementar la seguridad, ya que en la actualidad la autoridad aduanera no recibe de manera directa la información relativa a las mercancías que serán vinculadas a zona franca.

Respecto a la vinculación de mercancía en Depósitos aduaneros, sí existe una declaración directa que reciben las autoridades aduaneras, y siendo un instituto

---

<sup>205</sup>IBÁÑEZ MARSILLA, S., «Impuestos arancelarios», cit., p. 913.

aduanero que comparte régimen con las zonas francas en el actual CAU, sorprende la diferencia en cuanto a la no existencia de un control directo.

Sin embargo, y específicamente en relación a la gestión de riesgos, entendemos que la gestión de evaluación de riesgos, se encuentra cubierta por instrumentos como el ENS, que en la manera descrita, sirve para evaluar los riesgos que puede ocasionar la vinculación de la mercancía de que se trate a zona franca.

### 3.2. TRASLADO DE MERCANCÍAS Y PRESENTACIÓN

El Artículo 135 CAU habla del «Traslado al lugar apropiado», y es que en el momento de introducción de mercancía en territorio aduanero, el operador en cuestión deberá trasladarlas de manera inmediata a la aduana correspondiente, y al lugar designado por las autoridades. En caso de introducción de mercancía en zona franca, se deberá introducir en la manera prescrita por las autoridades aduaneras.

La persona que introduzca mercancías en el TAU, las trasladará inmediatamente a la aduana que corresponda, y al lugar designado por las autoridades aduaneras. O a una zona franca, y de acuerdo a la forma e instrucciones establecidas por las autoridades aduaneras

En el apartado segundo del mismo artículo, el CAU concreta que la introducción de mercancías en zona franca se realizará de forma directa. Tanto si se realiza por vía marítima, aérea o terrestre, siempre y cuando la zona franca en cuestión, sea contigua a la frontera terrestre entre un Estado miembro y un tercer país.

Dicha obligación de traslado, corresponde al responsable de la introducción o transportista y como finalidad, que la autoridad aduanera reciba la información relativa a las mismas, así como también de la llegada de éstas.

Las mercancías introducidas en el TAU deberán presentarse a la aduana mediante mensaje G3 en los términos establecidos de los artículos 139 al 143 CAU, incluyendo a cualquier operador que realice operaciones en Zona Franca.

Por tanto, tal y como recoge el artículo 135 del CAU, las autoridades aduaneras determinan la manera en la que las mercancías deberán introducirse en zonas francas, y pueden adaptar los procedimientos dependiendo de las exigencias y

vicisitudes existentes en cada momento. Profundizaremos en los procedimientos de entrada de mercancía en zonas francas cuando abordemos el régimen de depósito, sin embargo, podemos adelantar que existen principalmente dos tipos de entrada en zona franca<sup>206</sup>. Contando cada tipo de entrada con unas exigencias distintas y unos requerimientos que trataremos de describir en el contexto de esta tesis con la finalidad de apoyar la propuesta de DVZF.

### 3.3. DECLARACIÓN SUMARIA DE ENTRADA (DDT)

Como adelantábamos, la primera obligación del operador que introduce la mercancía en territorio aduanero es la de presentar ésta en la aduana de entrada, concretamente en uno de los puntos de entrada que tenga la Unión Europea para tales fines. Sin perjuicio de que también sea objeto de estudio en el epígrafe relativo a declaraciones aduaneras, podemos decir que es la declaración previa a la llegada de mercancía que implica una facilitación de información a las autoridades aduaneras. Como sostiene CASANA MERINO, el principal objetivo es la seguridad y protección de la cadena de suministro internacional<sup>207</sup>.

La aduana a que se refiere el art 127.3 del CAU<sup>208</sup> podrá no exigir la presentación de una declaración sumaria de entrada respecto de las mercancías para las cuales, antes de que haya expirado el plazo de presentación de ésta, se haya presentado una declaración de depósito temporal. Dicha declaración contendrá como mínimo los datos necesarios para la declaración sumaria de entrada.

De conformidad con el artículo 139 CAU, se entenderá que la declaración tendrá valor de ENS, cuando las mercancías declaradas se presenten en aduana mediante una DDT.

La obligación de presentar la mercancía y la declaración sumaria, van indisolublemente unidas al transporte de la mercancía. Por tanto, debido a esta

---

<sup>206</sup> Entrada directa o indirecta.

<sup>207</sup> CASANA MERINO, F., *La aplicación de los tributos en la importación y exportación de mercancías*, Dykinson, Madrid, 2019, p. 81.

<sup>208</sup> Primera aduana de entrada en el territorio aduanero de la Unión.

relación, la presentación de declaración sumaria debe ser única por medio de transporte.

La declaración se puede presentar directamente por los obligados o sus representantes, sin embargo, es práctica habitual que presenten la declaración las empresas que se hacen cargo del transporte. En el caso de transporte marítimo, las consignatarias de buques realizan las operaciones marítimo portuarias, en caso de transporte aéreo, las empresas de *handling* que prestan servicios de operaciones de descarga y manipulación en aeropuertos, y en caso de transporte terrestre, la agencia transportista<sup>209</sup>.

Dicha información se facilitará a la primera aduana de entrada en el TAU, mediante el manifiesto de carga, y permitirá la obtención por vía telemática de información relativa a la carga que permitirá a las autoridades aduaneras realizar un análisis de riesgos antes de la llegada de la mercancía.

Se trata, tal y como mencionan HERNÁNDEZ MATEO y PORTALS PÉREZ-VIZCAINO, de una declaración tributaria en los términos expresados en el artículo 119 LGT, ya que se trata de un documento presentado ante la administración tributaria donde se reconoce o manifiesta la realización de hechos relevantes para la aplicación de tributos<sup>210</sup>. Sin embargo, otros autores como RODRIGO SERRADILLA y AROBES AGUILAR-GALINDO, con quien coincidimos, no consideran la declaración sumaria (DDT) como una declaración

---

<sup>209</sup> Por una parte, el *handling*, se refiere a operaciones aeroportuarias, significa Asistencia en Tierra a Aeronaves. Este servicio abarca toda una serie de procedimientos que se realizan en el propio aeropuerto, tanto a los pasajeros como a las aeronaves o la carga y que permiten el intercambio entre el modo de transporte. Desarrollan funciones de carga y correo, manipulación física, importación o tránsito, tratamiento de documentos entre la Terminal del Aeropuerto y el avión tanto en llegada o salida como en tránsito. Entre las funciones que nos ocupan a efectos de la cuestión que tratamos, está precisamente la que tiene el operador aéreo de presentar la declaración sumaria.

Las consignatarias de buques son los operadores que representan a los buques en puerto y deben presentar la declaración sumaria entendida como el documento en el que se incluye toda la información relativa a un buque y la Carga transportada en dicho y que será objeto de operaciones de carga y descarga durante su escala en el puerto.

De la misma manera, las empresas de transporte habilitadas, deberán cumplir el los términos establecidos en la normativa con la presentación de la declaración acerca de la carga transportada.

<sup>210</sup> HERNÁNDEZ MATEO, C.; PORTALS PÉREZ-VIZCAÍNO, M., *Procedimientos aduaneros II; Tramitación y Desarrollo*, cit., p. 41.

en aduana *stricto sensu*. Además, así se puede interpretar tras la lectura de ciertos preceptos del CAU, por ejemplo, en el artículo 5.15, cuando se define la figura del «declarante» no se incluye en la categoría de declaración en aduana a las declaraciones sumarias.

En nuestra opinión la presentación de una declaración sumaria (DDT) entra dentro de la esfera de obligaciones existentes en el momento de la introducción de la mercancía en territorio de la Unión. Asimismo, y con cargo a ella, en determinados supuestos, se justifica la vinculación de mercancía a zona franca, aun sin ser esta una declaración aduanera, *stricto sensu*, y sin tampoco tener por finalidad, la vinculación de mercancía a un régimen aduanero.

No es necesario que contenga las partidas arancelarias, siempre y cuando sí facilite las descripciones de la mercancía, cuestión que consideramos relevante ya que del reglamento relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y al arancel aduanero común<sup>211</sup>, se podría interpretar que para el momento en el que se produce la importación, es necesario declarar las partidas arancelarias a efectos de clasificación arancelaria. Sin embargo, a efectos de no realizar repeticiones innecesarias argumentaremos esta cuestión cuando tratemos la clasificación arancelaria de mercancías.

### 3.4. DEPÓSITO TEMPORAL DE MERCANCÍAS

En el nuevo CAU, el depósito temporal es un estatus de las mercancías, no constituye ni destino aduanero, ni régimen aduanero. Más bien podríamos decir que se trata de una consecuencia de la actual distribución de regímenes aduaneros en el CAU, donde los destinos aduaneros han desaparecido. De esta manera, con la actual configuración de regímenes aduaneros, el importador siempre debe realizar una declaración de mercancía para incluirla en el régimen aduanero que precisa<sup>212</sup>.

---

<sup>211</sup> 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.

<sup>212</sup> Todos los regímenes aduaneros, incluidos los definitivos, despacho a libre práctica e importación, y también los regímenes especiales, incluido el depósito aduanero, requerirán una declaración de vinculación al régimen, a excepción de las zonas francas, de acuerdo al artículo 158 del CAU. Además, si algo caracteriza a los procedimientos aplicables a los regímenes aduaneros, es que se requiere una declaración de vinculación, extremo que como venimos

Consideramos que se trata de una configuración que permite adaptar los regímenes aduaneros a la realidad comercial actual, en la que, en la práctica totalidad de importaciones o exportaciones, la mercancía viene con un importador y exportador plenamente identificados.

Los almacenes de depósito temporal (ADT) surgieron como solución para descongestionar recintos aduaneros que se veían sobrepasados por un incremento de operaciones de comercio exterior<sup>213</sup>. Como solución se habilitaron estos almacenes, que pueden recibir mercancías de importación que serán posteriormente despachadas, o bien, se vincularán a un régimen aduanero.

La novedad en el CAU consiste en la creación de «otros lugares de depósito temporal». El CAU permite habilitar otros lugares a parte de los recintos ADT, en los que las mercancías de importación pueden ser introducidas. Se trata de una consecuencia lógica a la operativa logística a la que se ven sujetas ciertas mercancías, nos referimos, por ejemplo, al transporte marítimo de petróleo o gas. En estos supuestos, los barcos, dada la especial operativa determinada por la mercancía que transportan, pueden verse obligados a atracar en lugares situados fuera de los puertos habilitados, con el fin de poder realizar las operaciones portuarias de carga y descarga.

Por consiguiente, si tanto los regímenes aduaneros definitivos y especiales, como este tipo de almacenes de depósito temporal, han quedado configurados de tal manera que se pretende dar la cobertura más eficiente posible a las operaciones de entrada y salida de bienes<sup>214</sup>, si existe la finalidad de que los procedimientos aduaneros sean congruentes con la configuración del actual

---

expresando en esta tesis, no se manifiesta en las zonas francas. Esta es una cuestión esencial para esta tesis doctoral en la que profundizaremos en el siguiente capítulo.

<sup>213</sup> MUÑOZ ROYÁN, J.A., *El nuevo C.A.U. y la nueva normativa aduanera de la unión*, cit., p. 173.

<sup>214</sup> Cabe recordar respecto a esto, las diversas finalidades con las que se introduce mercancía en el TAU. Queda claro que la simplicidad de la finalidad de importar o exportar de manera definitiva como regla única, ha sido superada por las prácticas actuales en el comercio internacional. Gracias a los actuales avances, entre otros, en transportes, tecnologías de la información, medios de comunicación, informática e inteligencia artificial, la cadena de suministro se ha expandido abriendo fronteras a nivel mundial. Por ejemplo, las empresas pueden deslocalizar produciendo partes en un país tercero, importarlas acogiendo a perfeccionamiento con una multiplicidad de finalidades diferentes. Al igual que esta, existen una multiplicidad de finalidades que sirven a los operadores para hacer sus operaciones más eficientes y que dejan patente que ha habido un cambio de paradigma en el comercio internacional, al que por otra parte, las aduanas deben adaptarse.

CAU, la propuesta de una DVZF es plenamente plausible. En este contexto, la implementación de la DVZF daría congruencia a la nueva concepción de las zonas francas como régimen aduanero dentro del actual régimen especial de depósito.

### 3.5. VIGILANCIA ADUANERA

El artículo 134 del CAU dice respecto a la vigilancia aduanera que las mercancías introducidas en el TAU, estarán sometidas a vigilancia aduanera desde el momento de su introducción y podrán ser objeto de controles aduaneros. Asimismo, establece la necesidad de la vigilancia para determinar su estatuto aduanero, y de autorización para que las mercancías se puedan sustraer de la vigilancia aduanera.

Precisamente en este artículo, y sin hacer referencia a una lista cerrada, el CAU menciona el objeto protegido por el ejercicio de la función aduanera de control, cuando dispone que las mercancías pueden estar sometidas a prohibiciones y restricciones por razones de moralidad, orden o seguridad públicos, animales o plantas, protección de la salud y la vida de las personas, del medio ambiente, patrimonio histórico o arqueológico nacional y artístico, y de la propiedad industrial o comercial.

No podrán considerarse despachadas a libre práctica las mercancías hasta que no se otorgue el levante, mientras tanto estarán bajo vigilancia aduanera<sup>215</sup>.

Las mercancías no pertenecientes a la Unión estarán bajo vigilancia aduanera hasta que cambie su estatuto aduanero, salgan del TAU o sean destruidas. Consecuentemente, consideramos que cuando la mercancía esté sujeta a vigilancia aduanera, será porque previamente se ha producido el hecho imponible, que despliega efectos jurídicos como el control que supone la vigilancia aduanera.

Con el nuevo CAU, el régimen de zona franca ha pasado también a estar sujeto a vigilancia aduanera, por tanto, el razonamiento parece lógico, las zonas francas

---

<sup>215</sup> CANO MARTÍNEZ, M., *La deuda aduanera en el código aduanero de la unión*, cit., pp. 58-60. Así se ha interpretado también por la sentencia Wendel de TJUE de 1 de febrero de 2001 asunto c-66/99



son un supuesto de exención, y sí se ha producido el hecho imponible con anterioridad a la entrada y vinculación de mercancía a zona franca. De lo contrario, y de suponer que se trata de un supuesto de no sujeción, al no haberse producido el hecho imponible, no deberían haber mecanismos de control como el propio de la vigilancia aduanera.

Así parece entenderlo GALERA RODRIGO, cuando menciona que el cruce de frontera de una mercancía determina la sujeción a vigilancia aduanera haciendo surgir dos obligaciones. Como son las de traslado inmediato a la aduana o lugar determinado por las autoridades aduaneras, una vez realizado tal traslado, presentar las mercancías en cuestión a la aduana o lugar autorizado, y ser objeto de una declaración sumaria<sup>216</sup>.

### 3.6. VENTANILLA ÚNICA

Si hablamos de los controles aduaneros, necesariamente tenemos que hacer referencia a la ventanilla única aduanera, introducida por el CAU como instrumento adecuado para conseguir la facilitación y el control aduanero. Aunque en el actual ámbito de actuación de la ventanilla única no se encuentren los Depósitos, es cierto que se trata de un proyecto en expansión y estudio, que permite la colaboración entre autoridad aduanera y organismos de control en frontera. Si consideramos que hay que hacer una referencia a la misma, es porque como hemos expuesto al ser las zonas francas uno de los puntos de entrada en el TAU puede que en el futuro dicho proyecto sí afecte a zonas francas, aunque sea de manera remota. En tal caso, una ya implementada DVZF sería perfectamente oportuna para cumplir con las finalidades de la ventanilla.

La Comisión para la Reforma de las Administraciones Públicas (CORA) pone en marcha este instrumento que va a permitir armonizar la información y documentación relativa a operaciones de importación y exportación, facilitando la gestión a las autoridades aduaneras, y haciendo más efectiva la gestión de los controles aduaneros de manera coordinada entre las autoridades aduaneras y los servicios de inspección fronteriza cuando proceda realizar inspecciones

---

<sup>216</sup> GALERA RODRIGO, S., *Derecho aduanero español y comunitario*, cit. p.254.

físicas<sup>217</sup>. Como comentamos, las inspecciones por control de organismos distintos a los aduaneros pueden ser múltiples y variadas, y de igual manera que las autoridades aduaneras van a requerir la documentación asociada al embarque, se realizan varios tipos de controles, por ejemplo, controles de sanidad vegetal, animal, exterior, controles fitosanitarios o de calidad, por parte de servicios de inspección en frontera. Sin embargo, también es cierto respecto a esto último, que las mercancías que se introducen en zonas francas, disponen de exención en cuanto a la realización de controles para aduaneros, asimismo la fecha para la implementación de este instrumento se estima que será en 2033.

Las autoridades aduaneras y no aduaneras, así como también con la Comisión, con la finalidad de minimizar riesgos y combatir el fraude, podrán intercambiar información sobre entrada, salida, tránsito, circulación, depósito y destino final de las mercancías que circulen entre el TAU y países terceros<sup>218</sup>.

La Ventanilla única es un instrumento desarrollado por el Departamento de Aduanas e Impuestos especiales que pretende cumplir dicho fin de coordinación de autoridades y facilitación de información. Para ello se crea el pre-dua, mediante tal formalidad se adelanta información a las autoridades aduaneras, de manera que tanto autoridades aduaneras como servicios de inspección en frontera conocen de antemano las mercancías que van a tener que posiblemente estar sujetas a inspecciones<sup>219</sup>.

---

<sup>217</sup> «Infórmate para qué sirve la Ventanilla Única Aduanera y por qué se implanta», AEAT; [Recurso de internet, consultado el 19 de agosto de 2022, <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/aduanas/ventanilla-unica-aduanera/introduccion.html>]

<sup>218</sup> MUÑOZ ROYÁN, J.A., *El nuevo C.A.U. y la nueva normativa aduanera de la unión*, cit., p. 128.

<sup>219</sup> Sin embargo, tal y como adelantábamos con anterioridad cuando tratábamos la implantación del nuevo preDUA, en la actualidad, la inclusión de mercancía en zona franca está exenta del cumplimiento de medidas de política comercial. A no ser que se la legislación aduanera contenga previsiones que afecten a las zonas francas, la ventanilla única aduanera no afectará ni a las zonas francas ni a su operativa. No afectando tampoco, a la declaración de vinculación a zona franca.

## CAPÍTULO 4. REGÍMENES ADUANEROS

### 4.1. INTRODUCCIÓN

Tal y como recogen TRUEL y MAGANARIS, el CAU siguiendo los criterios del Convenio CKR realiza una sistematización de la normativa común aplicable a los regímenes especiales y las completa mediante normativa específica aplicable a cada uno de ellos<sup>220</sup>. Sin embargo, por otra parte, a pesar de contener una sistematización de la normativa en opinión de GARCÍA HEREDIA no menciona taxativamente el hecho imponible<sup>221</sup>, ni supuestos de exención, ni base imponible, ni los elementos del tributo. Aunque sí trata todos esos elementos de los distintos tributos de fiscalidad internacional, y sí habla acerca de los «regímenes aduaneros», con lo cual, en esta tesis es inevitable tratar precisamente la regulación de los regímenes aduaneros.

Además, para defender la propuesta de una DVZF, se hace necesario tratar los regímenes aduaneros tanto por las implicaciones y conexiones que tienen con el régimen de zona franca, como para descartar que una declaración de vinculación afecte al hecho imponible y nacimiento de la deuda aduanera.

En el régimen de zona franca se dan no pocas conexiones con otros regímenes, *verbi gratia*, con el depósito aduanero, tránsito, o con los regímenes definitivos despacho a libre práctica o exportación. Respecto a los regímenes definitivos, se puede decir, que los especiales son un conjunto de regímenes que suponen exenciones, suspensiones o reducciones de derechos de importación, y por tanto sin que cambie el estatus aduanero de la mercancía.

Asimismo, debemos abordar los distintos regímenes aduaneros porque mediante los regímenes especiales se revela la finalidad extrafiscal de los impuestos aduaneros. Y partiendo de esa premisa, podemos sostener que el hecho imponible comienza mediante el paso de la línea aduanera.

Consideramos esencial a los efectos de esta tesis, mencionar una cuestión en la que profundizaremos posteriormente, se trata de la distinción entre «destino

---

<sup>220</sup> TRUEL, C.; MAGANARIS, E., «Breaking the code; the impact of the Union Customs Code on the international transactions», cit., p. 14.

<sup>221</sup> GARCÍA HEREDIA, A., «Las deudas aduaneras nacidas por incumplimiento», cit., p. 6.

aduanero» y «régimen aduanero». La OMA en su Glosario Internacional de términos aduaneros define el régimen aduanero como el tratamiento aplicado por la Aduana a las mercancías sometidas a su control. Consecuentemente, si se encuentran bajo su control, se debería presuponer que el hecho imponible ya ha ocurrido, de lo contrario estarían libres de tal fiscalización.

En opinión de COSIO JARA, los regímenes aduaneros son los tratamientos o procedimientos determinados por normas aduaneras, que se aplican a las mercancías que son objeto de tráfico internacional, existiendo como finalidad, el control de la mercancía y liquidación y cobro de tributos, pretendiendo eliminar el fraude fiscal. También entiende los destinos aduaneros contenidos en el CA, como la obligación aduanera principal de dar un destino aduanero a las mercancías<sup>222</sup>. Coincidiendo con tal percepción, podemos adelantar que el hecho de configurar el instituto aduanero de zona franca como régimen aduanero, superando la anterior configuración como destino aduanero, nos permite argumentar que el CAU apunta más bien a considerar las zonas francas como supuesto de exención, en lugar de supuesto de no sujeción. El hecho que con el CAU haya más formalidades aduaneras aplicadas al régimen de zona franca tendentes a mantener el control, apoya la fundamentación que presupone que el hecho imponible ya ha ocurrido, o comenzado, con anterioridad a la entrada de mercancía en zona franca.

Según DE LA OSSA MARTINEZ, *et al.*, el elemento diferenciador se establece en el artículo 59 CA cuando la zona franca se consideraba todavía un destino aduanero<sup>223</sup>. Ya que el artículo 59 dice que «toda mercancía destinada a ser incluida en un régimen aduanero deberá ser objeto de una declaración para dicho régimen aduanero».

Como fue expuesto, con anterioridad, el CAM nunca llegó a entrar en vigor, sin embargo, ya categorizaba en el apartado 12 del artículo 4 como regímenes aduaneros, el despacho a libre práctica, la exportación y los regímenes

---

<sup>222</sup> COSIO JARA, F., «Regímenes aduaneros económicos en el siglo XXI», Director: Pardo Carrero, G., en *Derecho Aduanero*, Tirant lo Blanch, Bogotá, 2019, pp. 677-678.

<sup>223</sup> DE LA OSSA MARTINEZ, A., ESCOBEDO CANALDA, A., CALVET SANGRA, M., GIMENO REGIDOR, C., LOUREIRO FERNÁNDEZ, X., TUTUSAUS RAMÍREZ, J., LÓPEZ ANDREO, M., *Los regímenes aduaneros en el código aduanero modernizado*, Asociación Española de Concesionarios de Zonas y Depósitos Francos, Santander, 2009, p. 61.

especiales. El artículo 135 del CAM establecía como regímenes especiales los siguientes; el tránsito, tanto el interno como el externo, el depósito, con el depósito temporal, depósito aduanero y zonas francas. También los destinos especiales, que incluían la importación temporal y el destino especial y el perfeccionamiento, con el perfeccionamiento activo y el pasivo.

El espíritu del CAM respecto a la voluntad de integración de los regímenes aduaneros se contiene en los considerandos quinto y trigésimo. Mencionaba el considerando número 5 que la facilitación del comercio legítimo y la lucha del fraude, hacían necesarios unos regímenes aduaneros y unos procedimientos simples, rápidos y uniformes. Por tanto, de conformidad con la comunicación de la Comisión titulada «Un entorno simplificado y sin soporte de papel para el comercio y las aduanas», se estimó conveniente simplificar la legislación aduanera con la finalidad de facilitar el uso de las tecnologías e instrumentos modernos. Así como también, para impulsar con más fuerza la aplicación uniforme de esa legislación y modernizar visión del control aduanero, contribuyendo así a conseguir unos procedimientos de despacho sencillos y eficaces. Los regímenes aduaneros deben ponerse en común, eliminándose los que no estén económicamente justificados, a fin de aumentar con ello la competitividad de las empresas.

En el caso de los regímenes especiales, con el CAM se establecieron normas comunes y más sencillas, complementadas con unas pocas específicas para cada uno de ellos. De esta manera se simplifica para el operador la elección del régimen adecuado, se evitan errores y se reduce el número de declaraciones, liquidaciones y devoluciones posteriores al levante de las mercancías. En definitiva, se consigue una regulación más práctica.

En el actual CAU los regímenes aduaneros pasan a ser tres: el despacho a libre práctica, la exportación y los regímenes especiales. Con esta modificación, el CAU lo que pretende es simplificar aún más<sup>224</sup>.

Como exponíamos anteriormente, el considerando número cuadragésimo noveno del CAU justifica con el objetivo de lograr más seguridad, la configuración

---

<sup>224</sup> ORTEGA GIMÉNEZ, A., MANRESA RAMÓN, A., SAMPER WAMBA, M., *El nuevo código aduanero de la Unión Europea*, cit., p. 98.

de las zonas francas como régimen aduanero, y que tales mercancías se sujeten a controles aduaneros de entrada y a control de registros. Por tanto, e independientemente de que el control aduanero en zona franca no sea realizado directamente por las autoridades aduaneras, y de que no sea necesario presentar declaraciones aduaneras<sup>225</sup>, sí que se han incrementado las medidas de control.

También desaparece la diferenciación de regímenes económicos y suspensivos del CAM. El profesor ORTEGA en la nueva clasificación de regímenes aduaneros destaca que los regímenes aduaneros de despacho a libre práctica y exportación pueden considerarse como «definitivos», debido, precisamente, a que conceden o retiran el estatus de mercancía de la UE<sup>226</sup>.

Los regímenes especiales se enumeran en el artículo 210 CAU, que dispone que las mercancías podrán vincularse a los regímenes especiales de tránsito, que comprende el tránsito interno y el tránsito externo, o depósito<sup>227</sup>, así como también destinos especiales, que engloba la importación temporal y el destino final. Y finalmente, el perfeccionamiento, pudiendo este régimen implementarse como perfeccionamiento activo y el perfeccionamiento pasivo.

El artículo 210 CAU no los define, sin embargo, realiza una categorización de éstos en función del objeto final perseguido por las mercancías ya siendo este transporte, almacenamiento o transformación<sup>228</sup>. Esta clasificación, en nuestra opinión y ateniéndonos al tenor del CAU, permite decir que la función primordial de las zonas francas es la de almacenaje, aunque como veremos es una concepción que admite discusión, ya que las zonas francas han sido tradicionalmente y principalmente de naturaleza fabril o industrial.

De esta manera el legislador simplifica y adopta una visión más pragmática y realista en un intento de depuración de los regímenes aduaneros. Según SERRADILLA y AGUILAR GALINDO los motivos que justifican la pervivencia de los regímenes aduaneros que subsisten son económicas, como si únicamente

---

<sup>225</sup>No obstante, hay algunos supuestos que constituyen una excepción a la regla general.

<sup>226</sup> ORTEGA GIMÉNEZ, A. Y OTROS, *El nuevo código aduanero de la Unión Europea*, cit., p. 100.

<sup>227</sup> Que en el actual CAU incluye depósito aduanero y las zonas francas.

<sup>228</sup> SERRADILLA, R.; AGUILAR GALINDO, A., «Los Regímenes aduaneros», cit., p. 562.

los regímenes que se consideran rentables desde una perspectiva económica fueran los que han subsistido<sup>229</sup>.

Los regímenes aduaneros económicos según DE PAZ PÁEZ, son mecanismos singulares que fueron creados con la finalidad de recoger todas las situaciones que pudieran acontecer, en las que la mercancía entra en el TAU sin carácter definitivo, teniendo la finalidad de otorgar más competitividad a las empresas europeas<sup>230</sup>. Hay que tener en cuenta que las precisiones que realiza la autora se encuentran en el contexto de vigencia del CA, ya que la publicación de la obra tiene lugar en el año 2002. La autora recoge tres funcionalidades distintas agrupando los distintos regímenes dependiendo del tipo de operaciones que se dan en éstas dentro del ámbito del comercio exterior. Serían, por tanto, operaciones de «transformación» el perfeccionamiento activo, pasivo y la transformación bajo control aduanero. Por otra parte, considera la importación temporal como una funcionalidad de «utilización», y las «áreas exentas»<sup>231</sup> los categoriza como funciones de «almacenaje».

El legislador actual ha codificado la materia con más orden que en los códigos que lo precedían, tratando de despojar cualquier interpretación errónea de la materia aduanera. Tanto es así que el considerando número cuadragésimo séptimo dice que, en el caso de los regímenes especiales, se considera oportuno establecer unas disposiciones comunes y claras e inteligibles, complementadas con otras normas específicas y concretas para cada régimen, con el objetivo de facilitar al operador la elección del régimen más conveniente, evitar errores y restringir el número de recaudaciones y liquidaciones posteriores al levante de las mercancías. En este sentido, la indefinición de los códigos aduaneros anteriores respecto a la categoría de «destino aduanero», así como también de la de «régimen aduanero» ha sido en parte superada cuando por el CAU ya que se ha eliminado la primera, y se ha concedido una definición de «régimen aduanero».

---

<sup>229</sup> *Ibid.*, p. 561.

<sup>230</sup> DE PAZ PÁEZ, C., *Las zonas y los Depósitos francos en la Unión Europea*, Asociación Española de Concesionarios de Zonas y Depósitos Francos, Santander, 2002, p. 32.

<sup>231</sup> Es decir, zonas francas, depósitos aduaneros y depósitos francos.

Como vemos, la normativa aduanera de la Unión evoluciona para ofrecer a los operadores distintas opciones para las mercancías que cruzan el TAU, de manera que se consiga adecuar la regulación de los regímenes a los fines perseguidos por los operadores. Todo ello, sin perder de vista que la intención del legislador de la Unión, es conferir mayor control a las instituciones aduaneras que son categorizadas como regímenes aduaneros.

Algunos autores definen destino y régimen aduanero, plasmando la descripción que en ese momento el código aduanero vigente recogía. Sin embargo, la concepción como régimen o destino aduanero de las distintas instituciones aduaneras cambia en los códigos. Tanto es así que, la zona franca se concibe en el CA como destino aduanero y en CAM y CAU se configura como régimen aduanero.

Es el caso de ABAJO ANTÓN, que define «Destino aduanero» en un contexto anterior al vigente CAU, como la inclusión de ésta en un régimen aduanero, su introducción en una zona o depósito Franco, su reexportación fuera del TAU, o bien, su destrucción bajo control aduanero o abandono en beneficio del Estado<sup>232</sup>. El mismo autor define «régimen aduanero» como unos mecanismos especiales que fueron establecidos con la finalidad de regular las situaciones que puedan tener lugar cuando una mercancía se introduce en el actual TAU, sin que entre o salga de manera definitiva. Siendo su objetivo promover determinadas actividades económicas, sus efectos sólo se producen cuando las mercancías afectadas hayan cumplido las condiciones establecidas reglamentariamente, siendo definidas por el autor como «económicas», y variando dependiendo de los regímenes a los que se vinculen, mejorando así, la competitividad de las empresas en el sector exterior<sup>233</sup>.

---

<sup>232</sup> ABAJO ANTÓN, L. M., *El Despacho Aduanero*, Fundación Confemetal, Madrid, 2000, p. 27.

<sup>233</sup> *Ibid.*, pp. 31 y 32.



Por su parte, GALERA<sup>234</sup>, sostiene que entiende como Destino aduanero aquél que recibe la mercancía legalmente y consecuencia de su paso por la línea aduanera<sup>235</sup>.

En cualquier caso, parece que no hay duda, que el hecho de configurar institutos aduaneros como régimen, cuando anteriormente eran destinos aduaneros, es una cuestión relevante que hay que abordar. Y como mínimo implica unos cambios, en los procedimientos aduaneros aplicables con respecto a tales institutos, que no necesariamente son *numerus clausus*, debiendo adaptarse tales procedimientos, a nuevas concepciones por el cambio de paradigma.

## 4.2. DESPACHO A LIBRE PRÁCTICA

Mediante el despacho a libre práctica cambiará el estatuto de las mercancías una vez hayan sido realizadas todas las formalidades estipuladas en la legislación aduanera. Lo que no es tan evidente para la doctrina, es si el despacho a libre práctica se identifica con el concepto de importación, entendiendo éste como hecho imponible, o hecho generador de la deuda aduanera, o si este último se produce mediante el paso de la línea aduanera o por otras circunstancias o supuestos. Cuestiones que abordaremos más adelante, para defender que las zonas francas son supuestos de exención, y que el hecho imponible en el fenómeno aduanero es, principalmente, el paso de la línea aduanera, aunque entendido con ciertas matizaciones relevantes.

ÁLVAEZ GÓMEZ PALLETE define el régimen de despacho a libre práctica y dice «equivale a nacionalizar el producto, pero a nivel comunitario, ya que puede circular libremente por todos los estados miembros»<sup>236</sup>. En el mismo sentido ABAJO ANTÓN dispone que implica «comunitarizar una mercancía, es decir, satisfacer los derechos a la importación correspondientes a su entrada en territorio aduanero»<sup>237</sup><sup>238</sup>.

---

<sup>234</sup> Que sigue a DATTOAL en esta cuestión.

<sup>235</sup> GALERA RODRIGO, S., *Derecho aduanero español y comunitario La intervención pública sobre el comercio exterior de bienes*, cit., p. 255. y DATTOLA, S., en «Elementi di Diritto e Tecnica Doganale, Milan, 1969, pág. 43.

<sup>236</sup> ALVAREZ GÓMEZ-PALLETE, J. M., *La aduana en el Mercado común*, cit., p. 142.

<sup>237</sup> ABAJO ANTÓN, L. M., *El Despacho Aduanero*, cit., p. 27.

<sup>238</sup> Respecto al concepto de –libre práctica- consideramos interesante la aportación de AUBREE respecto a la definición de este régimen aduanero definitivo, puesto que lo define como aquel

Por su parte, HERRERA OROZCO matiza que importación y nacionalización son cuestiones distintas: la primera constituirá la acción de introducción y la segunda es la finalidad que se persigue con la introducción de la mercancía, lo que constituye el objeto real del tributo<sup>239</sup>.

En este régimen aduanero definitivo, se distingue el «despacho a libre práctica» y el despacho «a consumo». El término «consumo» es introducido por el artículo 201.1 del CAU y implica nacionalizar la mercancía, se liquidarán de esta manera los impuestos correspondientes a los Estados miembros, y se someterá la mercancía a controles internos nacionales. Si por el contrario, el declarante se acoge a despacho a libre práctica, se otorga a la mercancía el estatuto aduanero de mercancía de la Unión, se liquidarán los impuestos correspondientes a recursos de la Unión y se aplican las medidas establecidas en la legislación para su introducción en el TAU<sup>240</sup>.

Y es que es como define JEAN LUC ALBERT el despacho a libre práctica permite que las mercancías adquieran el estatuto de la unión y puedan circular libremente por la Unión Europea en el mercado único. El despacho a consumo sería el próximo paso que permite a la mercancía en cuestión ser comercializada en un determinado Estado<sup>241</sup>.

Por consiguiente, y en observancia de la práctica general de otras legislaciones internacionales, fuera de la Unión Europea, en las que esta diferenciación no se

---

que tiene como objeto convertir mercancía de países terceros en comunitarios, y asimilarlo a los enteramente obtenidos y originarios de los Estados miembros. De esta manera señala que ambos tipos de mercancías, por circunstancias diferentes pueden circular libremente por territorio aduanero de la Comunidad. Y nos permite apuntar a la razón por la que existe el despacho a libre práctica y a consumo en la UE, que no es otra que la separación por un lado de los impuestos correspondientes a la UE como el arancel, y los de los Estados miembros como el IVA. AUBREE, M., «Establecimiento de reglas comunitarias relativas al despacho de mercancías», *Aduanas*, núms. 334-335, Madrid, 1979.

<sup>239</sup> HERRERA OROZCO, C.G., *Derecho aduanero tributario de la Unión Europea: (nacimiento de la deuda aduanera)*, J.M. Bosch Editor, Barcelona, 2016, p. 86.

<sup>240</sup> El artículo 201.1 CAU preceptúa que las mercancías no pertenecientes a la Unión destinadas a ser introducidas en el mercado de la Unión o destinadas a utilización o consumo privados dentro de esta última se incluirán en el régimen de despacho a libre práctica. Implicando este régimen aduanero definitivo, la percepción de los derechos de importación debidos. La de otros gravámenes, con arreglo a las disposiciones pertinentes en vigor relativas a la percepción de dichos gravámenes. La aplicación de medidas de política comercial y de prohibiciones y restricciones en la medida en que no se hayan aplicado en una fase anterior. Y el cumplimiento de las demás formalidades aduaneras previstas para la importación de las mercancías.

Finaliza el artículo en el apartado tercero, mencionando que el despacho a libre práctica conferirá a las mercancías no pertenecientes a la Unión el estatuto aduanero de mercancías de la Unión.

<sup>241</sup> ALBERT, J. L., *Le Droit Douanier de L'Union européenne*, cit., p. 341.

da, parece que el despacho a libre práctica existe en la Unión Europea por las peculiaridades existentes en el binomio expuesto en la liquidación de impuestos, y por la existencia de la libertad de circulación de mercancías entre los distintos Estados miembros de la Unión. Puesto que mediante el despacho a libre práctica se comunitarizará la mercancía, y con el despacho a consumo se gravarán los recursos de los Estados miembros en el país en el que finalmente se consumirán las mercancías<sup>242</sup>.

Precisamente respecto a este binomio en la liquidación de impuestos de importación, el CAU incorpora una novedad, y redefine el ámbito en el que puede ser aplicable el régimen de despacho a libre práctica, incorporando en la redacción del artículo 201 CAU la mención del despacho a consumo<sup>243</sup>.

El artículo 201 CAU se relaciona directamente con el principio de libertad de circulación de mercancías, ya que mercancías que no tienen estatuto de la Unión, no pueden circular por el TAU, precisamente por su estatus de mercancía no-UE. Mediante el despacho a libre práctica, serán liberadas para poder acceder a la libre circulación en territorio de la Unión. Según el artículo 201.2 CAU se establece que para poder acceder a la libertad de circulación será necesario el pago de los derechos de importación, de esta manera se refiere a la deuda aduanera que se preceptúa en el artículo 77.1 del CAU, y que nace por el despacho a libre práctica<sup>244</sup>.

La regulación del despacho a libre práctica en el Convenio de Kyoto revisado se encuentra en el Anexo B bajo el título «Importación». En otros ordenamientos jurídicos distintos al de la UE este régimen es denominado «importación a consumo» o «importación definitiva», no estableciendo una dualidad tal y como encontramos en el Derecho de la Unión, entre el «despacho a libre práctica» y el «despacho a consumo».

Y es que, en el ámbito de la Comunidad Económica Europea, con más o menos acierto, se decidió que el flujo de mercancías se realizara por el despacho a libre práctica, y no por el principio de producto originario. El motivo de tal decisión,

---

<sup>242</sup> El IVA sería uno de esos recursos, así como también los IIEE.

<sup>243</sup> En tal sentido, IBORRA GÓMEZ, S. Y OTROS, *Guía para entender las principales novedades del Código aduanero de la Unión*, cit., p. 92. Véase artículo 201 CAU «Despacho a libre práctica»

<sup>244</sup> LYONS, T., *EU Customs Law*, Oxford European Union Law Library, Oxford, 2018, p. 385.

radicaba en que, con una Unión Aduanera con libertad de circulación de mercancías, en la que no había aranceles por las transacciones intracomunitarias, desaparecerían los riesgos de desviaciones de tráfico. Es decir, los operadores de comercio exterior no iban a optar por importar vía los Estados miembros en los que los operadores puedan gozar de unos aranceles más bajos<sup>245</sup>.

En opinión de PELECHÁ ZOZAYA, una legislación aduanera común, y un *modus operandi* similar entre las distintas administraciones, controlado por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas y la Comisión, evitaría tales desviaciones de tráfico<sup>246</sup>. Empero, y de acuerdo al informe del Tribunal de Cuentas del 2021<sup>247</sup>, la armonización de los controles aduaneros es insuficiente en la Unión Europea, ya que se observan distorsiones en los flujos de mercancías entre los distintos Estados miembros, y se hace necesario implementar políticas de coordinación.

Por tanto, y en síntesis, de la redacción del artículo 201 CAU, se desprende tal y como hemos indicado que el despacho se puede realizar «libre práctica», implicando la liquidación del AAC y recursos de la Unión, la mercancía adquiriría estatuto de la Unión, pero no estaría lista para consumo en el estado de la UE correspondiente, debido a que no se han liquidado impuestos nacionales como el IVA<sup>248</sup>.

Y también comprende dicho artículo, el despacho a «a consumo», implicando la percepción de todos los derechos de importación debidos; entre otros, el AAC, IVA, derechos compensatorios, antidumping o derechos adicionales. En definitiva, todos los impuestos de la Unión y los nacionales de los Estados miembros, adquiriendo la mercancía estatuto de la Unión y además quedando en un estado de «libre circulación» para ser consumida en el Estado de la UE

---

<sup>245</sup> Véase PELECHÁ ZOZAYA, F., *El origen de las mercancías en el régimen aduanero de la Unión Europea*, Marcial Pons, Madrid, 1999, p. 29 a 38.

<sup>246</sup> *Ibid.*, p. 32.

<sup>247</sup> Tribunal de Cuentas Europeo; «Informe Especial Controles aduaneros: la armonización insuficiente es un obstáculo para los intereses financieros de la UE», Tribunal de cuentas europeo [Recurso de internet. Acceso el 23 de septiembre de 2021, [https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR21\\_04/SR\\_Customs\\_controls\\_ES.pdf](https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR21_04/SR_Customs_controls_ES.pdf)]

<sup>248</sup> LACOSTE, J. J., «La importación y los diferentes regímenes de importación», Director Pardo Carrero, G., en *Derecho Aduanero*, Tirant lo Blanch, 2019, pp. 638-639.

correspondiente. Constituyendo tal binomio, un régimen aduanero peculiar, y que ignora las reglas de origen, todo ello, en pro de la libertad de circulación de mercancías.

Conectando el régimen de despacho a libre práctica con la cuestión que nos ocupa en esta tesis, que es la de la implementación de una DVZF en zonas francas. Consideramos relevante mencionar que una DVZF no afectará en absoluto al eventual despacho a libre práctica de la mercancía que se encuentra vinculada a zona franca. De la misma manera que no afecta a la mercancía vinculada a depósito aduanero mediante la declaración correspondiente, una DVZF serviría para efectuar, por parte de las autoridades aduaneras competentes, un control y contabilidad directa de la mercancía que eventualmente será despachada mediante este régimen definitivo<sup>249</sup>.

### 4.3. RÉGIMEN DE EXPORTACIÓN

Se trata de un régimen que también es utilizado en zonas francas, y que, aunque por la propuesta de esta tesis, nos centramos en la entrada de mercancía en zona franca, no podemos dejar de hacer referencia a la salida de mercancía de zona franca y a la forma en la que esta se va a declarar.

El Título VIII del CAU contiene la exportación de las mercancías de la UE (art. 269 CAU) y la reexportación de las mercancías no pertenecientes a la UE (art. 270 CAU).

Exportación es el tercero de los regímenes aduaneros y también puede ser definido como régimen definitivo, al igual que el despacho a libre práctica, ya que retira a las mercancías su estatus de mercancía de la Unión<sup>250</sup>.

Como comentábamos con anterioridad, el CAU en su artículo 8, prevé la posibilidad que nazca una deuda aduanera, en el momento de admisión de la declaración, cuando se produzca la vinculación de mercancía de la Unión al

---

<sup>249</sup> Además de que serviría para realizar una liquidación previa de la deuda aduanera y tributaria que podría nacer en relación a la mercancía que se encuentra vinculada a zona franca. Cabe destacar, que en la actualidad cuando la mercancía es vinculada a zona franca y dadas las prerrogativas con las que cuentan las zonas francas, no se dispone por parte de la autoridad aduanera de liquidación previa, de la misma manera que ocurre en los depósitos aduaneros.

<sup>250</sup> ORTEGA GIMÉNEZ, A., MANRESA RAMÓN, A., SAMPER WAMBA, M., *El nuevo código aduanero de la Unión Europea*, cit., p. 100.

régimen de exportación, y como resultado de la afectación de una mercancía al régimen de perfeccionamiento pasivo. Asimismo, nacerá deuda aduanera cuando haya incumplimiento, así lo prevé el CAU en el artículo 82 refiriéndose a las obligaciones establecidas para la salida de mercancías del TAU, o al incumplimiento de las condiciones con arreglo a las cuales se permitió la salida de las mercancías del TAU, con exención total o parcial de los derechos de exportación.

MUÑOZ BARÓN, clasifica dos tipos de exportaciones<sup>251</sup> dependiendo de la aduana en la que se ha presentado la declaración de exportación, y la aduana por la que saldría la mercancía en cuestión del territorio aduanero. Por un lado, la exportación directa; cuando la mercancía sale del territorio aduanero por la aduana donde se ha presentado la declaración o DUA de exportación. Y, por otro lado, tendríamos la exportación indirecta; la aduana de salida es distinta a aquella donde se ha presentado la declaración de exportación. Para lo cual, la mercancía, para poder transitar hasta la aduana de salida necesitará un documento de acompañamiento a la exportación (DAE) que deberá ser ultimado. Este último tipo de operación suele utilizarse por razones operativas, cuando el operador que procede a exportar necesita por los motivos que sean, despachar la mercancía de exportación en una aduana distinta a la de salida. Por ejemplo, por apremiar el tiempo, al cargar en un almacén que se encuentra geográficamente alejado de la aduana de salida, y necesita obtener el DAE con la finalidad de cargar el contenedor en el buque en el que ha contratado espacio, y de esta manera no perder la salida.

Por lo que respecta a la reexportación, de acuerdo al artículo 270 del CAU las mercancías que no tengan estatuto de la Unión deberán declararse de reexportación ante las autoridades aduaneras. Y las mercancías deberán vincularse al régimen aduanero de acuerdo a los artículos 158 a 195 del CAU, siendo por tanto de aplicación todo lo dispuesto en el CAU respecto al tipo de declaraciones<sup>252</sup>, las autoridades aduaneras o la vigilancia aduanera.

---

<sup>251</sup> MUÑOZ BARÓN, J., *El código aduanero de la Unión; gestión aduanera, áreas exentas y OEA*, cit., p. 86.

<sup>252</sup> Normales o simplificadas.

Por último, en cuanto a la notificación de reexportación, cuando mercancías que no tengan estatuto de la Unión salgan del TAU, y sean mercancías transbordadas dentro de una zona franca, reexportadas desde una zona franca, y cuando el operador correspondiente no tenga el deber de presentar declaración sumaria de salida, se declarará una notificación de reexportación.

#### 4.4. REGÍMENES ESPECIALES

Se trataría de los siguientes, vienen recogidos en el CAU, y tienen una relevancia importante respecto al tema de tesis que tratamos, ya que se encuentran vinculados de manera directa con los procedimientos aduaneros en zonas francas. Asimismo, y de acuerdo a lo que sostiene IBÁÑEZ MARSILLA, se trata de supuestos de exención respecto a los regímenes definitivos<sup>253</sup>.

- El tránsito interno y el tránsito externo.
- El depósito, incluye el depósito aduanero y las zonas francas.
- Destinos especiales, incluye la importación temporal y el destino final.
- Perfeccionamiento, que incluye el perfeccionamiento activo y el perfeccionamiento pasivo.

---

<sup>253</sup> IBAÑEZ MARSILLA, S., *GPS Aduanas*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2022, p. 131. En concreto, y respecto a zonas francas, opina el autor que las zonas francas, por el hecho de pasar a ser régimen aduanero, en el nuevo CAU, se configuran como supuestos de exención.

#### 4.1.1. DISPOSICIONES GENERALES

Las disposiciones generales aplicables a los regímenes especiales, se encuentran entre los artículos 210 a 225 del CAU. Y tal y como esgrime IBÁÑEZ MARSILLA, la existencia de mecanismos de control comunes a los regímenes especiales, como autorizaciones, comunicaciones a autoridades o llevanza de registros, suponen una sumisión del importador respecto a la actividad fiscalizadora del Estado<sup>254</sup>. Entendemos que tales mecanismos tienen lugar porque el legislador de la Unión entiende que el hecho imponible ya ha ocurrido, y por tanto, se justifica la existencia de tales mecanismos de control.

Respecto a la autorización, el apartado primero del artículo 211 del CAU determina que es necesario disponer de una autorización prestada por autoridades aduaneras para regímenes de perfeccionamiento activo o pasivo, de importación temporal y de destino final. Así como también, para el depósito aduanero de mercancías, a no ser que el operador de las instalaciones de almacenamiento sea la propia autoridad aduanera.

Asimismo, la autorización establecerá las condiciones en que se podrá hacer uso de uno o más de los regímenes aduaneros, mencionados en el artículo 211.1 del CAU.

El CAU establece una serie de procedimientos de autorización y unos plazos de validez y ultimación, una serie de obligaciones, como la de informar sin demora a la autoridad aduanera de cualquier factor que con posterioridad a aquella autorización pudiera afectar a esta. De la misma manera, se establecen requisitos para la autorización, y el titular de la autorización deberá ofrecer la seguridad necesaria para la ejecución de las operaciones.

En lo concerniente a la transferencia de derechos y obligaciones (TORO), el artículo 218 del CAU, permite la posibilidad de que los derechos y obligaciones del titular de un régimen respecto de las mercancías vinculadas, puedan ser transmitidas a otra persona que cumpla las condiciones establecidas<sup>255</sup>.

---

<sup>254</sup> IBÁÑEZ MARSILLA, S., «Impuestos arancelarios», cit., p. 913.

<sup>255</sup> La autorización TORO (*Transfer Of Rights and Obligations*) permite al actor de la operación en condición de cesionario recepcionar mercancía ya despachada a libre práctica en régimen de



Igualmente, se permite la circulación de mercancías vinculadas a regímenes especiales<sup>256</sup> entre distintos lugares del TAU. No se trata de transferencias de derechos y obligaciones, sino del movimiento físico de las mercancías<sup>257</sup>. Esta concreta circunstancia, en la que profundizaremos más adelante, permite considerar que las mercancías que aún no han sido despachadas a libre práctica se encuentran en una situación especial de circulación restringida. Lo cual, conjuntamente con otros preceptos del CAU, sirven para fundamentar que el hecho imponible comienza, al menos de manera restringida, desde el paso de la línea aduanera<sup>258</sup>.

Los artículos 211.1. y 214.1. contienen disposiciones comunes relativas a los registros y contabilidad, siendo estos uno de los principales instrumentos de control que contiene el CAU. De hecho, el incumplimiento de esta obligación conlleva el nacimiento de la deuda aduanera, estando obligados a cumplir con tal obligación tanto el titular de la autorización, como el titular del régimen y toda persona que ejerza actividades en zona franca, tal y como veremos en el capítulo relativo a zonas francas. Es importante diferenciar, que tales inscripciones no son declaraciones aduaneras, porque la información contabilizada acerca de la mercancía ni siquiera se transmite a la autoridad aduanera.

Independientemente de que tratemos las obligaciones de registros y contabilidad en el régimen de depósito, en las disposiciones comunes se establece un contenido mínimo, como hacer referencia a los datos que permita identificar los documentos aduaneros que no sean declaración en aduana, el MRN o cualquier código de identificación, información sobre marcas, ubicación, estatuto aduanero de las mercancías, o datos sobre las manipulaciones usuales y en su caso nueva clasificación arancelaria.

---

destino final del operador cedente a través de la transferencia de derechos y obligaciones recogida en el artículo 218 del CAU.

<sup>256</sup> Nos referimos a regímenes distintos a tránsito y zona franca.

<sup>257</sup> AROBES AGUILAR GALINDO, J.C. Y OTROS, *Aduanas*, cit., p. 632.

<sup>258</sup> Ejemplo de ello, y concretamente en el régimen de perfeccionamiento activo, mercancía importada y vinculada al régimen, por ejemplo, en Valencia, podría trasladarse a otra ciudad, por ejemplo, Madrid, donde será transformada la mercancía de acuerdo a las condiciones del régimen. Posteriormente y desde la ubicación de Madrid, podría ser trasladada a otro lugar, donde la mercancía sería acondicionada para su venta, todo ello sin necesidad de declaraciones ni de comunicaciones a las autoridades aduaneras, aunque sí será preciso que se inscriban tales traslados en los registros del titular de la autorización.

El artículo 223 del CAU regula las disposiciones comunes respecto a las mercancías equivalentes, se aplicará a los regímenes aduaneros de depósito, incluida zona franca<sup>259</sup>, importación temporal, destino final y perfeccionamiento activo. En el marco de estos regímenes, serán mercancías equivalentes las que pertenezcan a la Unión, depositadas, utilizadas o transformadas sustituyendo a otras incluidas en un régimen especial. En el ámbito del perfeccionamiento pasivo, las mercancías que no tengan estatuto de la Unión podrán estar afectadas por esta disposición en el marco de las operaciones que el perfeccionamiento pasivo comprende.

Se establecen una serie de requisitos, como que, salvo disposición en otro sentido, las mercancías equivalentes tendrán el mismo código de ocho dígitos de la nomenclatura combinada, deben ser de idéntica calidad comercial y tener las mismas características técnicas que las mercancías a las que sustituyan.

La utilización de mercancías equivalentes deberá estar prevista en la autorización del régimen, previa solicitud del titular. Y esta se concederá por las autoridades aduaneras con el requisito de que se garantice una buena administración del régimen.

Las manipulaciones usuales se recogen en el artículo 220 del CAU, se refiere a operaciones practicadas sobre mercancías vinculadas a depósito aduanero<sup>260</sup> y perfeccionamiento. Estas operaciones son las destinadas a garantizar la conservación, mejorar su presentación o calidad y prepararlas para su distribución o venta, se trata de un *numerus clausus* de operaciones permitidas.

Como mecanismo de control también se contiene en los artículos 6.2. y 6.3. a y 211 del CAU el «Estado de liquidación». Mediante el que, en los regímenes de

---

<sup>259</sup> No cabe duda de la aplicación del artículo a la vinculación de mercancía a zona franca ya que el mismo artículo en su apartado segundo, de forma taxativa, preceptúa que siempre y cuando se garantice la buena administración del régimen, y especialmente la vigilancia aduanera, las autoridades podrán autorizar la utilización de mercancías equivalentes en zona franca. 2.

Y de esta manera, y conectando esta cuestión con la vigilancia aduanera, el mismo artículo deja patente que la mercancía vinculada a zona franca, se encuentra bajo vigilancia aduanera. Subsiguientemente y en nuestra opinión, una DVZF es un instrumento que, al amparo del citado precepto, puede ser de utilidad para la vigilancia aduanera, y la utilización correcta de mercancías equivalentes.

<sup>260</sup> Por supuesto tenemos que incluir también la zona franca dentro del régimen de Depósito.

perfeccionamiento activo, destino final, el titular de la autorización debe presentar el estado de liquidación a las autoridades aduaneras dentro de los 30 días posteriores al plazo de ultimación. Sin perjuicio, de que las autoridades aduaneras consideren oportuno eximir de tal obligación al operador, cuando no se considere necesario.

De igual forma que respecto a otras obligaciones descritas en las disposiciones comunes, se establece un contenido mínimo.

Después de la descripción somera de las obligaciones que establece el CAU en las disposiciones comunes respecto a los regímenes aduaneros especiales, parece suficientemente plausible que la configuración de tales regímenes, es compatible con la concepción de una entrada restringida en el circuito económico de la comunidad.

Partiendo de que las zonas francas a tenor del CAU son un régimen especial, y de que tal y como hemos descrito, las disposiciones comunes son de aplicación a zonas francas, sostenemos que las zonas francas no son un supuesto de no sujeción respecto al hecho imponible.

En caso de haberse considerado como supuesto de no sujeción, al no haber tenido lugar el hecho imponible por el cruce de la línea aduanera y entrada en territorio extraaduanero, no se impondrían obligaciones aplicables a zonas francas. Si el legislador hubiera tenido la intención de considerarlas como tal, no hubiera impuesto una pluralidad de obligaciones de las que las zonas francas no se encuentran exentas en su cumplimiento, o sencillamente, hubiera hecho una mención exceptuado en el cumplimiento de tales obligaciones a los operadores que vincularan mercancía a zona franca.

#### 4.4.2. TRÁNSITO INTERNO Y EXTERNO

El régimen de tránsito no ha sufrido grandes modificaciones en el nuevo CAU, el motivo de dicha inmovilidad radica también en que el régimen de tránsito se basa en compromisos internacionales adoptados por la Unión Europea que deben ser

respetados<sup>261</sup>. En la redacción del nuevo CAU el tránsito se considera como un régimen especial en el artículo 210 del CAU<sup>262</sup>.

El manual de tránsito TAXUD/A2/TRA/003/2016-ES define el tránsito como un instrumento aduanero al que pueden acogerse los operadores que pretenden que mercancías transiten por distintos Estados cruzando fronteras sin pagar los derechos exigibles. El tránsito implicará que las mercancías circulen por los territorios permitidos requiriendo únicamente una formalidad aduanera<sup>263</sup>. Se trata del principal instituto aduanero utilizado en operaciones de vinculación a zona franca, en primer lugar, con la finalidad de amparar el transporte previo a la vinculación, así como también, para justificar que, en el momento de la entrada, la mercancía ya se ha sometido a un circuito de control por parte de las autoridades aduaneras.

Regulado de los artículos 226 a 236 CAU se trata de un régimen aduanero especial bajo el que se colocan las mercancías para su transporte bajo control aduanero entre dos oficinas de aduanas<sup>264</sup>.

Como principal Convenio que tiene como finalidad la armonización de los regímenes aduaneros, el Anexo E del Convenio de Kyoto de 1974 regula el tránsito, y fue recogido por la Directiva 415/77 3 de junio de 1977<sup>265</sup>. El mencionado convenio pretende facilitar el tránsito, y contiene una serie de recomendaciones y estándares que se deben adoptar. El convenio CKR,

---

<sup>261</sup> WOLFGANG, H. M.; NATZEL, J., «The Authorized Economic Operator in the European Union», cit., p. 9.

<sup>262</sup> IBORRA GÓMEZ, S., GARCÍA-LUJÁN LÓPEZ, J., HORTAL LÓPEZ, R., MUÑOZ BARÓN, J., *Guía para entender las principales novedades del Código aduanero de la Unión*, cit., p. 97.

<sup>263</sup> «Manual de tránsito aduanero», página web Europa [Recurso de internet. Acceso el 23 de septiembre de 2021, [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/transit\\_manual\\_es.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/transit_manual_es.pdf) ] p. 34. El manual de tránsito se confeccionó tal y como menciona su prefacio, con la intención de ser una guía para los operadores sea cual fuere su rol en este régimen aduanero. De hecho, se trata de un manual extenso que cuenta con más de 600 páginas donde trata todo lo relativo a este régimen aduanero especial. Asimismo, pretende armonizar la normativa aplicable y garantizar la igualdad de trato a los mismos. Dispone de nueve partes que tratan asuntos generales, garantías, el estatuto de las mercancías procedimientos de tránsito, sistema NCTS simplificaciones, deuda aduanera, régimen TIR y régimen de consultas, y por supuesto, se encuentra plenamente alineado con el CAU.

<sup>264</sup> MASCÓ, B., *Tratado de aduanas e Impuestos especiales*, cit., pp. 47-49.

<sup>265</sup> LYONS, T., *EU Customs Law*, cit., p. 399.

contiene de igual manera recomendaciones en el anexo E. Sin embargo, los Anexos Especiales del Convenio de Kyoto Revisado, se encuentran en la parte que podemos definir como *soft law* del convenio. Y, por tanto, se trata únicamente de guías, o recomendaciones para los Estados miembros del convenio, a diferencia del Anexo General, que es obligatorio para las partes que deseen adherirse al convenio.

El tránsito común se refiere al tránsito de mercancías entre los Estados miembros de la Unión Europea, los países de la AELC<sup>266</sup>, Turquía, Macedonia, Serbia y desde el 1 de enero de 2021 Gran Bretaña. El 25 de octubre de 2012 Turquía depositaba su instrumento de adhesión a dichos Convenios, lo que supuso que se uniera a éstos a partir del 1 de diciembre de 2012.

El tránsito común se puede realizar por tanto mediante un documento T1<sup>267</sup>, también se puede amparar el transporte mediante los documentos del Convenio TIR, Convenio ATA/ de Estambul, Impreso 302 OTAN, envíos postales, Manifiesto renano.

Existe una política actual consistente en implementar procesos telemáticos en el ámbito europeo como el NCTS/NSTI con la finalidad de avanzar en la vigilancia aduanera de regímenes aduaneros como el de «tránsito». Mención especial requiere la Decisión de ejecución UE 2016/578 de la comisión, que establece un programa de trabajo para la implementación de los sistemas electrónicos necesarios para todos los procesos y procedimientos aduaneros hasta 2020<sup>268</sup>.

Se distinguen, por tanto, distintos tipos de tránsito por el CAU, por un lado, el tránsito interno, que supone la circulación de mercancías de la unión entre países de la Unión, los ya mencionados países de la AELC<sup>269</sup>, Turquía, Macedonia, Serbia y desde el 1 de enero de 2021 Gran Bretaña pasando por un país no

---

<sup>266</sup> Islandia, Noruega Liechtenstein y Suiza.

<sup>267</sup> En tal caso estaríamos hablando de tránsito externo.

<sup>268</sup> El artículo 278 CAU dice que como máximo hasta 31 de diciembre de 2020 se podrán utilizar medios no electrónicos en el intercambio de datos.

<sup>269</sup> Islandia, Noruega Liechtenstein y Suiza.

pertenciente. Transitarán sin modificar el estatuto aduanero de las mercancías en las que se ampara dicho tránsito.

Por otro lado, el tránsito externo, que ampara la circulación de mercancías no UE, por el TAU, sin estar sujetas a derechos de importación, y sin modificar el régimen aduanero de las mercancías.

En el caso del tránsito externo, cuando la mercancía llega a destino, si fuera despachada a libre práctica se liquidarán impuestos<sup>270</sup>. Esto ocurrirá en el caso que este sea el destino asignado a la mercancía, porque también se le puede asignar como destino el depósito aduanero, o zona franca (art. 245 CAU). De hecho, como adelantábamos, el tránsito es el régimen aduanero demandado como norma general por zonas francas españolas para poder transportar y vincular a este régimen, mercancía no UE, con procedencia de fuera del TAU. Consideramos que el procedimiento aduanero en este punto, se podría mejorar, porque a pesar de tratarse de un instituto aduanero que tiene como finalidad el transporte de mercancía, y no la vinculación de la misma a un régimen aduanero, es considerado como el principal instrumento para vincular mercancía que no tiene estatuto de la Unión a zona franca. Para más abundamiento, el hecho que la mercancía pase un circuito de control por su inclusión en un tránsito, no exime al operador del deber de tener que sufrir otro circuito adicional. Y esto ocurre en el caso de la vinculación a zona franca de Vigo, donde se utiliza un instrumento parecido a la DVZF que proponemos. Lo cual, dista de ser un proceso eficiente, ya que, si hubiera una declaración como en el caso de los depósitos aduaneros, que aunara el transporte previo y la vinculación a zona franca, se ganaría en eficiencia no siendo necesario someter al operador a dos circuitos de control, que por otra parte, corren de su cuenta.

Para poder declarar un T1, con carácter general la aduana exigirá la constitución de una garantía, que se prestará en la aduana de entrada y que se libera cuando se haya cumplido con el régimen de tránsito. La garantía deberá cubrir el *quantum* de todos los derechos de importación, sin embargo, no se exigirá dicha

---

<sup>270</sup> PELECHÁ ZOZAYA, F., *Fiscalidad sobre comercio exterior, el derecho aduanero tributario*, cit., p. 79.

garantía cuando se utilice el procedimiento de simplificación y se vincule la mercancía al régimen de tránsito mediante el documento de transporte electrónico. También se dispensará de esta obligación cuando el valor de los bienes no sobrepase los 1000 euros.

Dado que el régimen de tránsito pretende garantizar un control y la «vigilancia aduanera» aplicada a este régimen, en el ámbito europeo se está implementando desde 2004 un procedimiento telemático que en la actualidad se llama NCTS/NSTI y que el nuevo CAU pretende potenciar<sup>271</sup>.

El nuevo sistema NCTS implica el envío de un mensaje, con los datos de la declaración de tránsito, desde la aduana de partida a la aduana de destino, la desaparición del DUA como documento de acompañamiento de la expedición, se ha sustituido en transporte terrestre por el Documento de Acompañamiento «DAT» y «Lista de artículos» conforme a los modelos establecidos en los anexos 45 bis y 45 ter del Reglamento CE 2787/2000. En caso de transporte marítimo o aéreo, se podrá declarar T1 o T2 de manera simplificada sin DAT.

Tal mejora, es solo un ejemplo de que el funcionamiento de los procesos aduaneros debe estar sujeto a las mejoras que surgen en el ámbito de las tecnologías de la información, en pro, de lograr una aduana más eficiente, segura<sup>272</sup> y competitiva.

#### 4.4.3. RÉGIMEN DE PERFECCIONAMIENTO

Se trata del principal régimen aduanero utilizado en zonas francas por operadores que desarrollen actividad industrial, ya que permite transformar y exportar, en caso de perfeccionamiento. O bien, transformar, destinando el producto a la Unión, en caso de que se opte por el régimen de «transformación», que en el CAU se incluye dentro del mismo régimen de perfeccionamiento. Los

---

<sup>271</sup> MUÑOZ ROYÁN, J.A., *El nuevo C.A.U. y la nueva normativa aduanera de la unión*, cit., pp. 233-234.

<sup>272</sup> FABIO, M., *Manuale di diritto e pratica doganale*, Wolters Kluwer, Milán, p. 513. Tampoco debemos perder de vista que la mejora de este régimen aduanero especial es conveniente, puesto que se trata tal y como recuerda FABIO, de el régimen aduanero especial más utilizado en la Unión, y no en pocas ocasiones con fines fraudulentos

preceptos del CAU recogen la regulación del régimen de perfeccionamiento, tanto activo como pasivo, se encuentra entre los artículos 255 a 262.

El régimen de perfeccionamiento supone una serie de exenciones o de bonificaciones de los derechos de importación que sí se liquidarían, si la mercancía se despachara a libre práctica. Asimismo, también implicaría la aplicación de medidas de política comercial y otros gravámenes establecidos por la legislación aduanera correspondiente. Una vez vinculadas a este régimen, se deben cumplir unas condiciones que pueden ser temporales, o de destino del producto<sup>273</sup>, si no se cumplen las condiciones establecidas, la exención quedará sin efecto.

Se trata de un régimen aduanero que pretende aumentar la competitividad exterior de las mercancías europeas<sup>274</sup>, y precisamente por ello, se trata de un instrumento altamente eficaz que puede ser utilizado en el ámbito del régimen aduanero de zona franca, especialmente para operadores establecidos en tales enclaves, y que desarrollen actividad industrial. Permite la importación de productos intermedios, valiéndose de tales exenciones, siempre y cuando, se cumpla con las condiciones y exigencias legalmente establecidas.

Las autoridades aduaneras determinarán el coeficiente de rendimiento o la forma en la que éste se cuantifique teniendo en consideración las circunstancias reales en las que se dan en la operación en cuestión. Cuando haya una forma estipulada y concreta para determinar el coeficiente de rendimiento en la reglamentación de la Unión, las autoridades aduaneras deberán atenerse a ella<sup>275</sup>.

---

<sup>273</sup> Artículo 256 CAU.

<sup>274</sup> Véase sentencia en este sentido del TJUE de 29 de junio de 1995, «Hauptzollamt Heilbronn vs Temic Telefunken microelectronic GmbH» Asunto C-437/93, puntos 18 y 19. En la referida sentencia se sostiene que precisamente el régimen de perfeccionamiento activo se adopta con la finalidad de que las empresas comunitarias que utilicen mercancías procedentes de terceros países, las puedan utilizar en sus procesos productivos sin perder competitividad, destinando los productos transformados a la exportación. El beneficio, dice la sentencia, proviene de aplicar exenciones en los impuestos de importación a mercancías que provienen países terceros que, con posterioridad a las operaciones de transformación, serán exportados.

<sup>275</sup> Véase artículo 255 CAU, y sentencia del TJUE de 22 de febrero de 2001, «Fazenda pública vs. Fábrica de Queijo Eru Portuguesa Lda.» Asunto C-187/99 punto 36.



Por tanto, el régimen de perfeccionamiento, y como veremos a continuación, se utiliza por los operadores con la finalidad genérica de que las empresas puedan desarrollar actividades de transformación valiéndose de exenciones sobre derechos de importación.

De hecho, se trata de uno de los regímenes que con carácter general se pueden utilizar en zona franca con la finalidad de desarrollar la actividad productiva por parte de los operadores establecidos en zona franca. Sin embargo, para poder acogerse a tal régimen, se requiere la concesión de autorización por parte de las autoridades aduaneras. Mediante implementación de una DVZF, las autoridades aduaneras tendrían información directa de las mercancías vinculadas a zona franca, de manera que se concedería a las autoridades aduaneras el control e información necesario sobre los bienes vinculados, pudiendo flexibilizar el proceso de concesión de autorizaciones al régimen de perfeccionamiento. O incluso, permitiría que las autoridades aduaneras, al tener el control directo sobre las mercancías, concedieran mayor flexibilidad de transformación a los operadores, incluso sin acogerse a ningún régimen de perfeccionamiento.

#### 4.4.3.1. RÉGIMEN DE PERFECCIONAMIENTO ACTIVO

Mediante el régimen de perfeccionamiento activo, mercancías no UE, pueden entrar en territorio aduanero de la Unión, siendo despachadas y vinculadas a tal régimen sin estar sujetas a derechos de importación o medidas de política comercial<sup>276</sup>. Con esta ventaja fiscal, las empresas pueden importar mercancías que serán utilizadas en sus procesos de producción y exportadas, o incorporadas a otro régimen aduanero en forma de productos transformados. Lo que se pretende como hemos comentado al inicio del epígrafe, es aumentar la competitividad de las empresas de la Unión, utilizando tal instituto aduanero para competir con empresas situadas fuera de la UE<sup>277</sup>.

En el contexto de una economía globalizada, el entendimiento de postulados expresados por ADAM SMITH, como la división y la especialización del trabajo,

---

<sup>276</sup> Artículo 256.1 CAU.

<sup>277</sup> PEDRUELO SÁNCHEZ, E.M.; GONZÁLEZ PÉREZ, M., *Los Regímenes especiales. Tratamiento en el Código aduanero de la Unión y sus disposiciones de desarrollo*, Asociación Española de Concesionarios de Zonas y Depósitos Francos, Santander, 2015, p. 262.

ha superado las fronteras nacionales. Producto de esta nueva realidad económica, se ha hecho necesaria una adaptación del Derecho aduanero mediante previsiones normativas, y institutos aduaneros como puede ser el de perfeccionamiento.

Respecto a los conceptos claves del régimen, la característica principal consiste en las operaciones de perfeccionamiento que se llevarán a cabo sobre productos amparados en el régimen de perfeccionamiento, y mediante las cuales se obtienen «productos compensadores»<sup>278</sup>.

A parte de los productos compensadores principales, también existen en este proceso los productos compensadores secundarios que serían los subproductos o pérdidas del proceso productivo<sup>279</sup>. Sin embargo, a nivel terminológico en el CAU, a los productos compensadores se les define como «transformados»<sup>280</sup>.

El apartado 38 del artículo 5 del CAU lo define como «la cantidad o porcentaje de productos transformados que se obtenga de la transformación de una determinada cantidad de mercancías incluidas en el régimen de perfeccionamiento».

La determinación del coeficiente se puede hacer de manera directa fijando un método de conversión concreto. O también se puede determinar de manera indirecta, a través del llamado método de intervención previa, mediante el que se pospone la conversión al momento en el que empiecen los procesos de transformación en los productos<sup>281</sup>. A modo de ejemplo, si importamos fruta para hacer zumos y tenemos un coeficiente de rendimiento de un 60 por cien, implica que el producto compensador resultado de la transformación estará compuesto

---

<sup>278</sup> ORTEGA GIMÉNEZ, A., MANRESA RAMÓN A., SAMPER WAMBA, M., *El nuevo código aduanero de la Unión Europea*, cit., p. 114.

<sup>279</sup> ABAJO ANTÓN, L. M., *El Despacho Aduanero*, cit., p. 351; COLL, P., *Manual de gestión aduanera*, cit., p. 185.

<sup>280</sup> IBORRA GÓMEZ, S., GARCÍA-LUJÁN LÓPEZ, J., HORTAL LÓPEZ, R., MUÑOZ BARÓN, J., *Guía para entender las principales novedades del Código aduanero de la Unión*, cit., p. 115. Véase artículo 240 del Reglamento Delegado en relación al artículo 211 CAU

<sup>281</sup> MUÑOZ ROYÁN, J.A., *El nuevo C.A.U. y la nueva normativa aduanera de la unión*, cit., pp. 217-218.

por un 60 por cien de la fruta importada. El artículo 255 CAU, dice que será la autoridad aduanera la que determine el porcentaje de coeficiente de rendimiento.

El régimen de perfeccionamiento ha sido simplificado en el CAU, con el fin de adaptarse a las prácticas comerciales que efectivamente se dan en el mercado. La primera y más importante de las diferencias reside en que el régimen de transformación bajo control aduanero y perfeccionamiento activo se fusionan. Ambos procedimientos, afectan a mercancía que no tiene estatuto de la Unión, y el resultado es que en la nueva regulación del régimen de perfeccionamiento activo se permite que los productos compensadores sean exportados o destinados al mercado interno<sup>282283</sup>.

En el nuevo CAU, el sistema de «suspensión» se mantiene, sin embargo, el sistema «*Drawback*», en virtud del cual se importaba liquidando impuestos de importación, para seguidamente exportar siendo devueltos tales derechos, desaparece <sup>284</sup>. Igualmente, se mantiene la modalidad de «exportación anticipada» y la modalidad triangular, y la utilización de «mercancías equivalentes»<sup>285286</sup>.

Producto de las peculiaridades, y especificidades que se den en este régimen, como clasificación de las modalidades o sistemas del régimen, podemos enumerar dos tipos. En primer lugar, el perfeccionamiento activo IM/EX, que correspondería al sistema de «suspensión», consiste en la importación de mercancía no UE, acogándose al régimen con la correspondiente exención y en la subsiguiente exportación del producto transformado.

En segundo lugar, el perfeccionamiento activo EX/IM, supone la realización de una exportación previa de los productos transformados, antes de proceder a la

---

<sup>282</sup> Artículo 256.1 CAU.

<sup>283</sup> LYONS, T., *EU Customs Law*, cit., p. 436.

<sup>284</sup> IBORRA GÓMEZ, S., GARCÍA-LUJÁN LÓPEZ, J., HORTAL LÓPEZ, R., MUÑOZ BARÓN, J., *Guía para entender las principales novedades del Código aduanero de la Unión*, cit., p. 113.

<sup>285</sup> Artículo 223.1 CAU.

<sup>286</sup> COLL, P., *Manual de gestión aduanera*, cit., p. 185.

importación. Una vez se produce la importación posterior, ésta se podrá acoger a las exenciones o bonificaciones<sup>287</sup>.

En el caso a que se refiere el artículo 223 del CAU, relativo a mercancías equivalentes, el régimen podrá utilizarse cuando sea posible comprobar que se reúnen las condiciones establecidas para las mercancías equivalentes.

El producto transformado acogido a este régimen generalmente se exportará, aunque según el CAU no se trata de un requerimiento indispensable. Si finalmente el producto no es reexportado, se aplicará el procedimiento de despacho aduanero del régimen al que se acoja, es decir, si el producto transformado se ultima despachándose a «consumo», se devengarán los derechos de importación que no se pagaron cuando la mercancía no comunitaria entró en territorio comunitario acogándose al régimen<sup>288</sup>.

#### 4.4.3.2. RÉGIMEN DE PERFECCIONAMIENTO PASIVO

Esta modalidad de perfeccionamiento permite que mercancías UE, salgan del TAU para ser modificadas y transformadas, y que vuelvan posteriormente a territorio de la unión, siendo despachadas de importación con exenciones y bonificaciones<sup>289</sup>. Pueden acogerse al régimen, las mercancías con la exención de las mencionadas en el artículo 259.2 CAU, que son aquellas que vayan a beneficiarse de devoluciones, o condonaciones.

MUÑOZ ROYAN al igual que en el perfeccionamiento activo también entiende la existencia de dos modalidades en el CAU. Serían en primer lugar, el perfeccionamiento pasivo IM/EX, dándose una importación previa de productos transformados conseguidos de mercancías equivalentes que se exportarán a posteriori. Y el perfeccionamiento pasivo EX/IM, donde se exportan mercancías

---

<sup>287</sup> MUÑOZ ROYÁN, J.A., *El nuevo C.A.U. y la nueva normativa aduanera de la unión*, cit., pp. 220-221; PEDRUELO SÁNCHEZ, E.M.; GONZÁLEZ PÉREZ, M., *Los Regímenes especiales. Tratamiento en el Código aduanero de la Unión y sus disposiciones de desarrollo*, cit., p. 266.

<sup>288</sup> PEDRUELO SÁNCHEZ, E.M.; GONZÁLEZ PÉREZ, M., *Los Regímenes especiales. Tratamiento en el Código aduanero de la Unión y sus disposiciones de desarrollo*, cit., p. 264.

<sup>289</sup> Artículo 259 CAU.

de la unión al amparo del régimen con anterioridad a la importación de los productos perfeccionados<sup>290</sup>.

Existen una serie de disposiciones comunes a ambas modalidades de perfeccionamiento, en lo que concierne a la autorización aduanera, antes de incluir las mercancías en el régimen de perfeccionamiento, será necesario conseguir una autorización aduanera (artículo 211.1 a) CAU). Para obtener la autorización se deberá cumplir con las condiciones establecidas en el apartado tercero del artículo 211 CAU, que consisten en estar establecido en el TAU, aunque el régimen de perfeccionamiento admite excepcionalmente la posibilidad de que no esté en el mismo, ofrecer seguridad, constituir garantía que cubra el *quantum* de la deuda aduanera que pueda nacer, y en último lugar que las operaciones de perfeccionamiento se realicen directamente o en caso de delegarse, que éstas se realicen bajo su responsabilidad.

Respecto al cumplimiento de condiciones económicas, el cumplimiento de las mismas supone que existe una ausencia de perjuicio a los productores de la Unión, lo cual supondría la denegación de la autorización. Los artículos 166 y 167 del Reglamento Delegado 2015/2446 establecen los casos en los que dicha vulneración podría tener lugar.

Sin embargo, y en concreto, las zonas francas de canarias gozan de una prerrogativa al respecto, tal y como veremos, ya que mercancías que dentro de zonas francas se vinculen al régimen de perfeccionamiento activo, no estarán sujetas al cumplimiento de las condiciones económicas.

El procedimiento aduanero en todas las modalidades de perfeccionamiento -y la finalidad de este régimen- constituye un claro ejemplo de que las mercancías no UE, pueden entrar de manera restringida en el circuito económico de la comunidad, sin haber sido todavía despachadas<sup>291</sup>. De forma que, en el contexto

---

<sup>290</sup> MUÑOZ ROYÁN, J.A., *El nuevo C.A.U. y la nueva normativa aduanera de la unión*, cit., pp. 225-226.

<sup>291</sup> Nos referimos al despacho a libre práctica o el despacho de exportación, que son los regímenes definitivos que van a conceder o retirar el estatuto de la Unión a las mercancías afectadas.

de esta tesis nos permite sostener que las mercancías que no tienen estatuto de la Unión, entran en territorio aduanero de una forma restringida. Significando este extremo, que el hecho imponible da comienzo mediante el paso de la línea aduanera, independientemente de que el nacimiento de la deuda aduanera se materialice con posterioridad, en el momento en el que se den los supuestos que contiene el CAU.

Este razonamiento, nos lleva a cuestionarnos si la postura consistente en considerar las zonas francas como supuestos de no sujeción y no el de perfeccionamiento<sup>292</sup>, implica una contradicción. Ya que la utilización del régimen de perfeccionamiento por parte de operadores con mercancías que se encuentran en zona franca implica bajo aquella concepción que el hecho imponible se produce con el paso previo de la línea aduanera. Sin embargo, si las mismas mercancías se transforman en la medida que sea, bajo régimen de zona franca sin acogerse a ningún tipo de perfeccionamiento, se considerará que el hecho imponible no tuvo lugar por el paso previo de la línea aduanera.

#### 4.4.4. DESTINOS ESPECIALES

Estos regímenes especiales que son plenamente aplicables dentro de zona franca, comprenden tanto el destino final como el régimen de importación temporal. Al aplicar el régimen de destino final, se aplicarán beneficios fiscales en el momento de despacho de mercancías, que van a tener que cumplir unas finalidades determinadas. Las mercancías entran en territorio aduanero por un tiempo determinado, con la condición de que salgan del TAU dentro del plazo establecido, siendo esta una condición necesaria para que las mercancías puedan acoger a tales beneficios.

Como elemento común entre destino final e importación temporal, tanto uno como el otro tienen en común el factor tiempo, ya que se debe cumplir con las condiciones establecidas durante un período o plazo temporal determinado.

---

<sup>292</sup> Entendido el régimen de perfeccionamiento como exención.

#### 4.4.4.1. DESTINO FINAL

El artículo 254 del CAU establece que es el régimen que permite el despacho de importación de mercancías no UE con exenciones, siempre y cuando la mercancía cumpla con la condición de ser utilizada para los fines establecidos. También se podrá transferir la obligación a otro sujeto en la manera contemplada por la norma aduanera.

Quien pretenda acogerse a tal beneficio, debe solicitar una autorización previa a la autoridad aduanera, y cumplir con el plazo establecido para otorgar a tales bienes el destino que sirve de fundamento para la exención<sup>293</sup>. Las mercancías afectadas por tal régimen se encontrarán bajo vigilancia aduanera, existiendo una excepción a tal fin, que es la contenida en el artículo 254 apartado 3º del CAU respecto a mercancías de uso reiterado.

Supuestos en los que existe la posibilidad de acogerse a tal finalidad, serían, por ejemplo, la importación de motores que serán incorporados a aeronaves que serán de fabricadas en la Unión. O también aquellos supuestos en los que se da una franquicia aduanera, y en los que, bajo el cumplimiento de determinados supuestos, las mercancías van a poder beneficiarse de exenciones en el momento del despacho de importación.

#### 4.4.4.2. IMPORTACIÓN TEMPORAL

De acuerdo al artículo 250.1 CAU las mercancías que no tengan estatuto de la Unión y que vayan a estar destinadas a la reexportación podrán estar exentas total o parcialmente de los derechos de importación cuando se cumpla con una serie de condiciones.

---

<sup>293</sup> De nuevo, un régimen especial contempla exenciones a la aplicación de los derechos de importación, sujeto al cumplimiento de condiciones y que requiere de la concesión de autorizaciones. Lo cual, a nuestro entender, implica que se produce una entrada modalizada en el circuito económico de la comunidad ante la presencia de regímenes especiales. Lo cual, apoya nuestra posición, consistente en que el hecho imponible comienza con el paso de la línea aduanera, no siendo las zonas francas una exención, y fundamentando la existencia de medios de control como puede ser la DVZF propuesta.

Por el tiempo que las mercancías permanezcan en el TAU, éstas no deben sufrir modificaciones o transformaciones mientras estén vinculadas al régimen. Sí se permite que sufran las modificaciones correspondientes al paso del tiempo y aquellas necesarias para el mantenimiento o conservación de las mismas. Otra condición, sería que las mercancías deben ser plenamente identificables en todo momento, y mientras permanezcan afectadas al régimen aduanero de importación temporal.



## CAPÍTULO 5. RÉGIMEN ADUANERO ESPECIAL DE DEPÓSITO

### 5.1. INTRODUCCIÓN

Presagiaba INGELMO PINILLA que los depósitos aduaneros aparecían en España mediante Real Decreto 2094/86 para desarrollar una función que venía siendo atribuida a las zonas francas, y que por tanto se trataba de una institución aduanera que llegaba para hacer la competencia a estas últimas áreas<sup>294</sup>. A partir de entonces, y en nuestra opinión, tanto zonas francas como depósitos aduaneros han seguido un proceso mediante el que se ha ido homogeneizando la regulación de ambos, llegando al punto de compartir el régimen aduanero especial de «Depósito» en el nuevo CAU.

El código aduanero dedica el Capítulo 3 a zonas francas y depósito aduanero, la sección primera contiene de los artículos 237 a 239, las disposiciones comunes aplicables a ambos regímenes. El artículo 237 CAU fundamenta la configuración de ambos regímenes como zonas exentas para la aplicación del hecho imponible, y por tanto del nacimiento de la deuda aduanera, cuando dice que «en el marco de un régimen de depósito, las mercancías no pertenecientes a la Unión podrán ser almacenadas en el territorio aduanero de la Unión sin estar sujetas a derechos de importación, a otros gravámenes prescritos por otras disposiciones pertinentes en vigor y a medidas de política comercial...».

En el CAU se cambia la denominación de los depósitos aduaneros, ya que se establece que el depósito aduanero público tipo I, es un depósito aduanero público cuando las responsabilidades contempladas en el artículo 242. 1 del CAU recaen en el titular de la autorización y el titular del régimen. Y el tipo II se define como depósito aduanero público cuando las responsabilidades contempladas en el artículo 242. 2 del CAU recaen en el titular del régimen<sup>295</sup>. Según el artículo 203 del Reglamento delegado 2015/2446<sup>296</sup>, respecto al tipo de instalaciones de almacenamiento, las autorizaciones para explotación de instalaciones de

---

<sup>294</sup> INGELMO PINILLA, J., «Depósitos aduaneros y régimen de depósito aduanero», *Aduanas: Revista de comercio internacional y estudios fiscales*, 355, 1987, p. 49.

<sup>295</sup> Artículo 1, 32) y 33) del Reglamento Delegado

<sup>296</sup> Artículo 211 ap. 1, b) del CAU.

almacenamiento como depósito aduanero de mercancías, especificarán el tipo de depósito aduanero del que se trata, o bien depósito aduanero público tipo I o II o Depósito aduanero privado<sup>297</sup>.

El lenguaje utilizado en la redacción del CAU, requiere una mención especial según LYONS, y es que, en el artículo 210.b) CAU establece que «el depósito incluirá el depósito aduanero y las zonas francas». Se utiliza la denominación única de depósito cuando establece que «incluirá» tanto el depósito aduanero como la zona franca<sup>298</sup>. Se debe considerar que en el anterior CA se encontraban separados, el depósito aduanero era uno de los regímenes aduaneros y la entrada de mercancía en zona franca no se configuraba como tal. Sino que se trataba de un más simple destino aduanero concibiendo las zonas francas como un más simple enclave y no como régimen. Por tanto, se va más allá de una precisión terminológica, tratándose de una verdadera adaptación en la naturaleza de las zonas francas.

El nuevo CAU deja atrás la anterior configuración de su predecesor, y tanto zonas francas como depósitos aduaneros son considerados régimen aduanero. También el CAM en el artículo 135 (b) mencionaba como uno de los regímenes especiales «el depósito, que incluirá el depósito temporal, el depósito aduanero y las zonas francas». La omisión actual en el CAU, en la mención del régimen de depósito temporal cuando se refiere al régimen de «depósito» se realiza de manera intencionada. De esta manera, interpretamos que al regular el depósito temporal en la sección 3 del segundo capítulo titulado «llegada de mercancías», se considera como un requisito a cumplir con la llegada al TAU de mercancía que no tiene estatuto de la Unión, ya que el artículo 144 CAU dice que «Las mercancías no pertenecientes a la Unión se mantendrán en depósito temporal a partir del momento de su presentación en aduana» y no se trata de un procedimiento aduanero al que están sujeta la mercancía no comunitaria.

---

<sup>297</sup>Para profundizar en las novedades que el CAU introduce respecto a los Depósitos aduaneros véase IBORRA GÓMEZ, S. Y OTROS, *Guía para entender las principales novedades del Código aduanero de la Unión*, cit., pp. 98-104.

<sup>298</sup> LYONS, T., *EU Customs Law*, cit., p. 417.

Respecto a la naturaleza de ambos institutos comprendidos en el régimen especial de «depósito», según GARCÍA VALERA y AROBES AGUILAR GALINDO la justificación de estas figuras como régimen especial de almacenamiento y su regulación en el nuevo CAU, se encuentra en que al entrar mercancía en el TAU, la persona interesada puede no conocer el destino final de las mercancías. De manera que las mercancías pueden entrar en zona franca o depósito aduanero sin pagar derechos de importación, tanto los correspondientes a recursos de la Unión, como los de los Estados miembros<sup>299</sup>. Y aunque posteriormente, los autores mencionan la naturaleza fabril o industrial de las zonas francas, la función primaria o justificación de estas figuras sería la de almacenamiento<sup>300</sup>.

Asimismo, también nos encontramos con que la regulación de la zona franca comparte disposiciones comunes con los depósitos aduaneros sobre aspectos esenciales<sup>301</sup> respecto a la duración del régimen, atribución de competencias de ejecución y ámbito de aplicación. Lo cual nos permite decir que aún la naturaleza y finalidad de ambos institutos aduaneros.

## 5.2. DEPÓSITO ADUANERO

Consideramos relevante dedicar un espacio al tratamiento de los depósitos aduaneros, ya que se trata de un instituto aduanero con características parcialmente análogas a las zonas francas. Como hemos expuesto, comparten régimen aduanero, así como también similitudes, hasta el punto que estas pueden llevarnos a decir que una DVZF puede ser una declaración apropiada por analogía con los DVD de los Depósitos aduaneros. Dichas similitudes han sido observadas por varios autores llegando a identificar ambos institutos aduaneros<sup>302</sup>.

---

<sup>299</sup> GARCÍA VALERA, A., AROBES AGUILAR GALINDO, J.C., *Aduanas 2017 Manual práctico para el operador de comercio exterior*, Asociación Española de Concesionarios de Zonas y Depósitos Francos, Santander, 2016, p. 367.

<sup>300</sup> PEDRUELO SÁNCHEZ, E.M.; GONZÁLEZ PÉREZ, M., *Los Regímenes especiales. Tratamiento en el Código aduanero de la Unión y sus disposiciones de desarrollo*, cit., p. 25.

<sup>301</sup> Artículos 237 a 239 CAU.

<sup>302</sup> PELECHÁ ZOZAYA, F., *El código aduanero comunitario y su aplicación en España*, Marcial Pons, Madrid, 1995, p. 123.

El convenio de Kyoto (CKR) en el anexo específico D, define los depósitos aduaneros de la siguiente manera: «*Customs warehousing procedure*» means *the Customs procedure under which imported goods are stored under Customs control in a designated place (a Customs warehouse) without payment of import duties and taxes.*» De esta manera, el Convenio CKR, subraya la importancia del control aduanero directo en Depósito aduanero, y de igual manera, menciona que se trata de una exención a efectos fiscales y de tributación, que permitirá, que mercancía no UE que se vincule a depósito aduanero, estará exenta del pago de impuestos de importación.

Respecto a la naturaleza de ambos institutos aduaneros<sup>303</sup>, si bien es cierto que tienen notas características y peculiares que los diferencian. También es cierto que no se puede obviar que el actual código los ha aunado bajo el mismo régimen aduanero de depósito, acercando inevitablemente la naturaleza de las zonas francas a la del depósito aduanero.

Por su parte, MUÑOZ BARÓN define el Depósito aduanero como «el régimen aduanero suspensivo que permite el almacenamiento de mercancías vinculadas al mismo en un Depósito aduanero o, excepcionalmente, en instalaciones de almacenamiento del titular de la organización»<sup>304</sup>.

Su regulación se encuentra entre los artículos 237 y 242 CAU. Igualmente, la resolución 18 de junio de 2003 del Ministerio de Hacienda dicta instrucciones sobre el funcionamiento de los depósitos aduaneros y distintos de los aduaneros. También se trata la regulación de los mismos en la Resolución DUA de la AEAT. Respecto a la Resolución DUA, se ha publicado a fecha de 29 de marzo de 2022 un texto consolidado, que modifica la resolución de 2014, tras las de 2016, 2017, 2019.

---

<sup>303</sup> Nos referimos a zonas francas y depósitos aduaneros.

<sup>304</sup> MUÑOZ BARÓN, J., *El código aduanero de la Unión; gestión aduanera, áreas exentas y OEA*, cit., p. 357.

Cabe destacar que el CAU ha modificado la tipología de depósitos aduaneros como hemos adelantado anteriormente, y que según el artículo 203 RDCAU quedan de la siguiente manera. Nos encontramos con que, respecto a los depósitos públicos<sup>305</sup>, pueden ser utilizados por cualquier depositante, diferenciándose en primer lugar los de Tipo I<sup>306</sup>, que es el depósito público en el que las responsabilidades del art. 242.1 CAU recaen en el depositario y en el depositante. Este tipo de depósito engloba el antiguo tipo A<sup>307</sup>.

También dentro de los depósitos públicos, los de Tipo II<sup>308</sup>, que serían aquellos en los que las responsabilidades del art. 242.1 CAU recaen en el titular del régimen. Comprende el anterior tipo B<sup>309</sup>.

Además de los depósitos públicos, nos encontramos con los privados, que son aquellos destinados al almacenamiento de mercancías por el titular de una autorización de depósito aduanero. En los antiguos depósitos tipos C<sup>310</sup>, depositario y depositante coincidían, ambos titulares coinciden. Se tiene que presentar declaración de inclusión y desvinculación y, hasta no obtener el levante, no se puede disponer de la mercancía. Los depósitos privados también comprenden los de normativas anteriores E<sup>311</sup> y F<sup>312</sup>. En cuanto al tipo E, se mantiene como depósito privado al amparo de la previsión que hace el art. 240.1 CAU.

---

<sup>305</sup> COLL, P., *Manual de gestión aduanera*, cit., p. 180. Sostiene que los depósitos públicos están a disposición de cualquier persona y los privados a disposición del titular de la autorización

<sup>306</sup> Artículo 1.32 RDCAU. También CW I, es utilizable por cualquier operador o persona, la garantía la presta el titular de la autorización. El titular del régimen comparte responsabilidades de la no sustracción y correcto almacenamiento. Pueden convivir varios depósitos aduaneros en un mismo espacio.

Se podrán expedir autorizaciones para gestionar DA en varios E.M.

<sup>307</sup> Público con garantía del depositario.

<sup>308</sup> En el art. 1.33 RDCAU. También CW II, También es utilizable por cualquier operador o persona. La garantía la presta el titular del régimen. El titular del régimen es responsable de la no sustracción y correcto almacenamiento. Son depósitos poco habituales en la práctica.

<sup>309</sup> Público con garantía del depositante.

<sup>310</sup> También denominado CWP.

<sup>311</sup> Es privado, ficticio o por operación o también denominado «otros lugares autorizados. En este depósito ambos titulares coinciden. En ventas al por menor, se incluye además de las mercancías consulares, las de organismos internaciones y Duty Free Shops. Como novedad se incluye la posibilidad de declarar bajo este tipo de depósito las ventas por internet (art. 211.1 b) del CAU y art. 201 Y 202 RD).

<sup>312</sup> Público, gestión pública por parte de la aduana.

El depósito aduanero tipo II sería el depósito que no requiere autorización y que se gestiona por la aduana. El tipo D<sup>313</sup>, desaparece, sin embargo, persiste mediante el procedimiento de declaración simplificada en forma de inscripción contable en registros del declarante.

Todas estas explicaciones acerca de los tipos de depósito, son relevantes a fin de defender nuestra postura más adelante, consistente en diferenciar los tipos de despacho que se podrían practicar en zona franca por la implementación de una DVZF, y que, por la analogía con los depósitos aduaneros, se podrán realizar ciertas precisiones<sup>314</sup>.

Respecto a las partes que intervienen, tal y como explica MUÑOZ BARÓN<sup>315</sup> el «depositario» sería la persona que está en posesión de la autorización para gestionar el depósito Aduanero. Es decir, el llamado titular de la autorización por el CAU. Y el «depositante» que sería el titular del régimen o la persona vinculada por la declaración de vinculación. El régimen de responsabilidades se establece en el artículo 242 CAU<sup>316</sup>.

Por lo que respecta a la garantía, el considerando número 34 del CAU establece que las disposiciones de los regímenes especiales deben permitir el uso de una única garantía para todos los regímenes especiales, y que esta garantía sea una garantía global que otorgue cobertura a varias transacciones. De esta manera,

---

<sup>313</sup> En el tipo D o CWP, ambos titulares coinciden (EIR-OEA). Una vez presentado el DVD de inclusión, ya se puede disponer de las mercancías.

<sup>314</sup> Tal y como ya hemos apuntado con anterioridad, zonas francas y depósitos aduaneros comparten con el nuevo CAU régimen aduanero, ya que ambos se incorporan al régimen aduanero especial de depósito, y precisamente por esta circunstancia consideramos posible la analogía. Esta nueva configuración de ambos institutos aduaneros no es cuestión baladí, el CAU, organiza los regímenes especiales dependiendo de la funcionalidad que cumplen, y por tanto, salvando las peculiaridades y diferencias que cada uno de los institutos aduaneros poseen, sin duda alguna, comparten la finalidad básica y esencial de depósito.

<sup>315</sup> MUÑOZ BARÓN, J., *El código aduanero de la Unión; gestión aduanera, áreas exentas y OEA*, cit., p. 360.

<sup>316</sup> Según el Artículo 242 las responsabilidades del titular de la autorización o del régimen serán garantizar que las mercancías incluidas en el régimen de depósito aduanero no se sustraigan a la vigilancia aduanera. Asimismo, deberá cumplir las obligaciones que resulten del almacenamiento de las mercancías incluidas en el régimen de depósito aduanero.

Sin embargo, y de acuerdo al apartado segundo, cuando la autorización se refiera a un depósito aduanero público, las responsabilidades contempladas en el apartado 1, letras a) o b), podrán ser exigibles exclusivamente al titular del régimen.

Por último, en el apartado tercero se preceptúa, que el titular del régimen será responsable del cumplimiento de las obligaciones que resulten de la inclusión de las mercancías en el régimen de depósito aduanero.

el CAU dispone que los regímenes especiales deben tener entre sus objetivos, la posibilidad de la constitución de garantía que cubra las eventuales deudas en el ámbito de dichas transacciones que puedan surgir.

En cuanto al importe de garantía, la Resolución DUA 2022 en su apéndice I recoge que la garantía que afecta a regímenes especiales<sup>317</sup>, se podrá reducir no formando parte del importe de referencia de las garantías globales el Impuesto sobre el Valor Añadido cuando dichas garantías avalen el cumplimiento de un régimen especial, excepto en el caso de que se trate de garantías que afecten a autorizaciones que involucren a más de un Estado miembro o, que se refiera a operativas de especial riesgo.

En tal sentido el artículo 88 del CA del reglamento 2913/92 establecía que las autoridades aduaneras podrán requerir la constitución de garantía para salvaguardar el pago de la posible deuda aduanera que pueda surgir. Y el artículo 104 del CA prescribía que las autoridades aduaneras podrán exigir garantía para «garantizar que las mercancías durante su estancia en el depósito aduanero, no se sustraigan a la vigilancia aduanera»<sup>318</sup>.

Subsecuentemente, nos encontramos que, dentro de un mismo régimen aduanero, las mercancías vinculadas a «depósito aduanero» se ven afectadas por la necesidad de prestar garantía. Sin embargo, las mercancías vinculadas a zonas francas están exentas de la necesidad de prestar garantía, y, por tanto, se beneficiarán de tal privilegio mientras se encuentren vinculadas, encontrándose el consorcio respectivo de la zona franca en posición de garante. En el supuesto que el transporte previo a la vinculación de la mercancía requiera ser amparado por un tránsito previo, sí se exige la constitución de garantía.

---

<sup>317</sup> Se incluye por supuesto entre los supuestos de reducción de garantías el régimen de depósito.

<sup>318</sup> MUÑOZ BARÓN, J., *El operador económico autorizado las áreas exentas*, Ateia Oltra, Valencia, 2015, p. 95.

Las garantías de los Depósitos de tipo II<sup>319</sup>, las impone el depositante, sin embargo, los que en la práctica son más utilizados son los tipo I<sup>320</sup>, en los que la garantía corresponde a depositario o titular del depósito. Y estas se vincularán a la aduana de control.

El depósito aduanero permitirá introducir en el TAU mercancías no UE, por tiempo ilimitado<sup>321</sup> y sin sujeción a derechos de importación ni medidas de política comercial (Art. 237 CAU)<sup>322</sup>. La mercancía vinculada, no se puede retirar, ni ser sometida a operaciones de perfeccionamiento o transformación, el artículo 220 CAU sólo permite operaciones de manipulaciones usuales para conservar el producto o prepararlo para venta<sup>323</sup>.

De hecho, el artículo 241.1 CAU determina que únicamente excepcionalmente y cuando exista una necesidad económica, siempre y cuando no afecte a la vigilancia aduanera las autoridades aduaneras podrán permitir la vinculación al régimen de perfeccionamiento o destino final, de mercancías que se encuentren en depósito aduanero. Esta excepcionalidad en la utilización del régimen de perfeccionamiento o destino final en depósito aduanero, a diferencia de lo que ocurre en zona franca, constituiría uno de los argumentos que sirven para sustentar la faceta de la naturaleza fabril de estas últimas.

La finalidad que persigue el operador, al vincular mercancía a depósito aduanero reside en que posiblemente, el importador, por los motivos que sean, no sabe todavía, en el momento en el que a las mercancías entran en territorio aduanero, a qué régimen quiere vincularlo.

---

<sup>319</sup> Tipo B de la anterior normativa.

<sup>320</sup> Tipo A de la anterior regulación.

<sup>321</sup> Artículo 238.1 CAU. El apartado primero preceptúa que el tiempo de almacenamiento será ilimitado, y el apartado segundo señala la excepción a esta circunstancia. Consideramos que el factor tiempo ilimitado de almacenamiento en este supuesto, sirve sin duda para apuntar a que la naturaleza de los depósitos aduaneros es esencialmente la de almacenamiento, de igual manera que con las zonas francas. Ello sin perjuicio de que haya ciertas particularidades, ya que las zonas francas por sus peculiaridades, además de la funcionalidad de almacenamiento, poseen una naturaleza fabril.

<sup>322</sup> ORTEGA GIMÉNEZ, A., MANRESA RAMÓN A., SAMPER WAMBA, M., *El nuevo código aduanero de la Unión Europea*, cit., p. 108.

<sup>323</sup> CASANA MERINO, F., *La aplicación de los tributos en la importación y exportación de mercancías*, cit., p. 32.



Y es que, en la operativa de vinculación de mercancía a este régimen, puede darse la situación que haya hasta tres aduanas implicadas, dependiendo de la aduana que controle la mercancía en depósito, del punto de entrada en la UE, y de la aduana que desvincule la mercancía del depósito. Primeramente, la aduana de inclusión, que es la aduana que vincula la mercancía mediante un DVD que debe quedar admitido. Por otra parte, la aduana de ultimación, que normalmente es la de control, sin embargo, no tiene por qué coincidir, y que debe ser una aduana nacional. Y en último lugar, la aduana de control; que será la que tenga competencia dependiendo del domicilio del depósito. Controlará los datos que figuran en la contabilidad, revisa la ubicación de las mercancías y el correcto hacer en este régimen, además de un control de la información facilitada a la aduana por vía telemática, puede realizar inspecciones físicas del depósito<sup>324</sup>.

Las mercancías que pueden estar sujetas a este régimen serán tanto mercancías de la Unión como aquellas que no lo son<sup>325</sup>. En el supuesto de mercancías que no sean de la Unión y que hayan sido vinculadas a dicho régimen, podrán almacenarse sin estar sujetas a derechos de importación ni a medidas de política comercial. Concediendo la legislación de la Unión, beneficios, a mercancías con estatuto de la Unión al vincularlas a Depósito aduanero, refiriéndose tales beneficios a medidas que tienen que ver con la exportación<sup>326</sup>.

Por ende, es posible almacenar mercancía que tenga estatuto de la Unión, sin vincularla al régimen de Depósito aduanero, y también, las no UE, con la finalidad de acogerse a operaciones de perfeccionamiento activo o transformación, pero para ello se deben cumplir una serie de requisitos. Las labores de vigilancia de

---

<sup>324</sup> GARCIA VALERA, A., AROBES AGUILAR GALINDO, J.C., FLORES VILLAREJO, P.A., *Áreas exentas Beneficios fiscales y comerciales*, Taric, Madrid, 2013, pp. 91-92.

<sup>325</sup> Como bien sabemos, de conformidad al apartado primero y segundo del artículo 237. Las mercancías que tienen estatuto de la Unión pueden circular libremente por el TAU, siendo los regímenes aduaneros definitivos, es decir, despacho a libre práctica o exportación definitiva, los que conceden o retiran tal estatuto. Sin embargo, los regímenes especiales, no retiran ni conceden tal condición, mientras no se despachen de manera definitiva, por tal razonamiento sumado a otros que abordamos en esta tesis, consideramos que se produce la entrada restringida en el circuito económico de la comunidad.

<sup>326</sup> *Ibid.*, p. 95. Nos referimos a las restituciones.

la aduana no deben verse comprometidas, debe haber necesidad económica, y lo debe aprobar la autoridad aduanera que corresponda<sup>327</sup>.

Consecuentemente, a diferencia del régimen de zona franca, el régimen de depósito aduanero tiene como finalidad principal, el almacenamiento de mercancía, aunque también es cierto, que no es una finalidad única y absoluta, ya que excepcionalmente se puedan autorizar algunas operaciones de perfeccionamiento. No obstante, y debido a esa excepcionalidad, la finalidad que se encuentra al vincular mercancía a depósito aduanero, es la de almacenaje, no disponiendo por tanto de la faceta industrial que se da en zonas francas. Ello, sin perjuicio de que se puedan esgrimir otros argumentos para sostener tal postura, *verbi gratia*, que las zonas francas se encuentren en áreas estratégicas que otorguen ventajas logísticas, o que los operadores que se establezcan en ellas dispongan de determinadas ventajas fiscales.

Respecto al funcionamiento de un Depósito aduanero, nos interesa especialmente describir cómo se vincula una mercancía a Depósito aduanero, a efectos de mencionar los elementos que sirven para defender nuestra propuesta de implantación de una DVZF en zonas francas.

La Resolución DUA, menciona una serie de operaciones para las que se requiere una declaración aduanera ante los servicios de aduanas<sup>328</sup>, y establece que será necesaria para su despacho a libre práctica o a consumo, para su vinculación a cualquier otro régimen aduanero, para su reexportación fuera del territorio aduanero de la Unión, excepto reexportación tras el régimen de zona franca y tras el depósito temporal<sup>329</sup>. En base a tal precisión, y otras presentes en la normativa, parece que no cabe duda que, para vincular mercancía a Depósito aduanero, es preceptiva la presentación de una declaración aduanera.

El DVD es la declaración aduanera más habitual que se utiliza en el Depósito aduanero para vincular mercancías a dicho régimen, sin embargo, existen otras

---

<sup>327</sup> *Ibid.*, p. 96.

<sup>328</sup> Nos referimos a mercancía que no tiene estatuto de la Unión.

<sup>329</sup> Resolución de 2 de septiembre de 2019, del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se modifica la de 11 de julio de 2014, en la que se recogen las instrucciones para la formalización del documento único administrativo (DUA), pág. 11 [Recurso de internet. Acceso el 23 de septiembre de 2021, [https://www.boe.es/eli/es/res/2019/09/02/\(3\)](https://www.boe.es/eli/es/res/2019/09/02/(3))]

que expondremos igualmente. Según la definición de ABAJO ANTÓN, el DVD sería una declaración en aduana, ya que el autor la define como: «acto por el que una persona manifiesta, según las formas y procedimientos establecidos, la voluntad de asignar a una mercancía un régimen aduanero determinado»<sup>330</sup>.

Por su parte, la Agencia tributaria define el DVD como: «el Documento de Vinculación a Depósito-DVD es un documento en el que figuran las mercancías que se vinculan al régimen especial de depósito. Así pues, dicho documento sirve como declaración en aduana, siempre que contenga los elementos de datos establecidos en los anexos B-6a y A-1a, apéndice III, del CTC / Columna H2, B3 y H5 del Anexo B-RDCAU y el declarante disponga de toda la documentación necesaria para el despacho por el régimen puntualizado». Dicho DVD se considera, por tanto, como una declaración de aduana, siendo la declaración que habitualmente se señala en la resolución del Ministerio de Hacienda para vincular mercancías. En el mismo sentido, se califica tal acto como declaración por la resolución de 18 de junio de 2003, del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, por la que se dictan las instrucciones de funcionamiento de depósitos aduaneros y distintos de los aduaneros, cuando trata aspectos relativos a la entrada de mercancías y vinculación al régimen.

Tal es la importancia de presentar la susodicha declaración, que se constituye como un requisito indispensable para vincular la mercancía al régimen de depósito aduanero, junto con otro requisito esencial, que es la presentación de las mercancías antes de la inclusión de las mercancías en el régimen<sup>331</sup>.

En cuanto al procedimiento para presentar DVD, dice la misma Agencia tributaria que la transmisión telemática del fichero EDIFACT se realiza a través de Internet, con el único requisito de estar en posesión del Certificado de Usuario o firma electrónica, otorgado por la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre. Y califica el

---

<sup>330</sup> ABAJO ANTÓN, L. M., *El Despacho Aduanero*, cit., p. 26.

<sup>331</sup> MUÑOZ BARÓN, J., *El operador económico autorizado las áreas exentas*, cit., p. 62; *El código aduanero de la Unión; gestión aduanera, áreas exentas y OEA*, cit., p. 364.

DVD como una declaración aduanera enviada de forma telemática, siempre que se haya recibido en el sistema de información de la Aduana<sup>332333</sup>.

Además del mencionado DVD existen otro tipo de documentos que se utilizan para vincular la mercancía a un depósito aduanero. El ID se define, como el DVD pero sirve para vincular mercancía en depósitos aduaneros con domiciliación asimilándose con un asiento contable<sup>334</sup>.

En cuanto a los documentos a adjuntar al documento de vinculación a depósito, de acuerdo con el artículo 218 del Reglamento (CEE) núm. 2454/93 de la Comisión, de 2 de julio de 1993, por el que se fijan determinadas disposiciones de aplicación del CA, se menciona que el único depósito en el que hay que adjuntar Factura y declaración de Valor DV1 sería el Depósito tipo D. Sin embargo, en la práctica se suele solicitar por las autoridades aduaneras, factura

---

<sup>332</sup> Web Agencia Tributaria [Recurso de internet. Acceso el 23 de septiembre de 2021, [https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La\\_Agencia\\_Tributaria/Aduanas\\_e\\_Impuestos\\_Especiales/\\_Presentacion/La\\_Aduana\\_espanola/\\_INFORMACION/Informacion\\_general\\_sobre\\_presentacion\\_por\\_Internet/Presentacion\\_de\\_Documentos\\_de\\_Depositos\\_Aduaneros\\_y\\_no\\_Aduaneros/Presentacion\\_de\\_Documentos\\_de\\_Depositos\\_Aduaneros\\_y\\_no\\_Aduaneros.shtml](https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Aduanas_e_Impuestos_Especiales/_Presentacion/La_Aduana_espanola/_INFORMACION/Informacion_general_sobre_presentacion_por_Internet/Presentacion_de_Documentos_de_Depositos_Aduaneros_y_no_Aduaneros/Presentacion_de_Documentos_de_Depositos_Aduaneros_y_no_Aduaneros.shtml)]

<sup>333</sup> Consideramos que de acuerdo al CAU la declaración de vinculación a depósito aduanero es una declaración aduanera propiamente dicha porque así prescribe que debe ser el mismo CAU, cuando en el artículo 158 preceptúa que la vinculación a régimen aduanero debe realizarse mediante declaración aduanera, con la excepción que conocemos respecto a zonas francas. Además, el DVD o formato utilizado, se presenta mediante DUA tal y como veremos cuando tratemos el capítulo sobre la declaración aduanera. De hecho, La Resolución de 18 de junio de 2003, del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, dicta las instrucciones de funcionamiento de los depósitos aduaneros y distintos de los aduaneros. Y menciona que para la emisión de DVDs se seguirán las instrucciones de la Resolución de 31 de julio de 2002, del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se modifica la Resolución de 4 de diciembre de 2000, en la que se recoge las instrucciones para la formalización del Documento Único Administrativo (DUA), así como también y evidentemente las modificaciones posteriores de tal resolución.

Respecto a la Resolución de 29 de marzo de 2022, del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se modifica la de 11 de julio de 2014, en la que se recogen las instrucciones para la formalización del documento único administrativo (DUA) (BOE-82 06/04/202). En lo concerniente al depósito aduanero, la nueva declaración de vinculación, es preceptiva a partir del 9 de mayo de 2022. Asimismo, comprende un del nuevo mensaje, afectando a su estructura, subrayándose dos cuestiones de relevancia; la posibilidad de enviar la declaración antes de la presentación de la mercancía y la posibilidad de solicitar garantía sujeta al cumplimiento del régimen a nombre del depositante en lugar de con la garantía del depositario.

<sup>334</sup> Otros formatos como el RUN, se utiliza para reconvertir unidades. Por ejemplo, una empresa que vincula riñoneras y necesita hacer constar las unidades, porque cuando se presentó el DVD no se incluyeron las mismas, mediante este documento, se podrán incluir, es un documento, con formato DUA. También el TRS, que sirve para traspasar mercancía de un depósito a otro del mismo titular, de distinta aduana de control, sin perder el régimen. Y finalmente, VTA, que se trata del documento para efectuar ventas en depósito.

comercial y certificados de origen en caso de preferencias arancelarias, o la declaración de origen en factura, y opcionalmente conocimiento de embarque, airwaybill o CMR y packing list.

Después de lo expuesto, y en comparación con el procedimiento de entrada de mercancía en zona franca, que expondremos más adelante, se puede observar una diferencia sustancial en cuanto a la cantidad de información, y de documentos de los que disponen las autoridades aduaneras en operaciones de vinculación de mercancía.

En lo concerniente a la contabilidad de existencias, se trata de una obligación para el gestor del depósito, se trata en varias ocasiones en la resolución de 2003, y respecto al CAU, el artículo 178.1 del Reglamento de delegación 2446/2015 establece una serie de requisitos a los que se refiere el artículo 214.1 CAU<sup>335336</sup>.

---

<sup>335</sup> El artículo 178 respecto a los registros (artículo 211, apartado 1, y artículo 214, apartado 1, del Código) preceptúa que los registros a que se refiere el artículo 214, apartado 1, del Código han de recoger la información relativa a la referencia a la autorización para la inclusión de las mercancías en un régimen especial; el MRN o, bien, cualquier otro número o código de identificación de las declaraciones en aduana por medio del cual las mercancías se incluyen en el régimen especial y, cuando se haya ultimado el régimen de conformidad con el artículo 215, apartado 1, del Código, información sobre la forma en que se haya ultimado el régimen; datos que permitan la identificación exacta de los documentos aduaneros que no constituyan declaraciones en aduana, o bien, otros documentos pertinentes para la inclusión de las mercancías en un régimen especial y de cualesquiera otros documentos pertinentes para la ultimación del régimen. Asimismo, datos de las marcas, los números de identificación, la cantidad y naturaleza de los bultos, la cantidad y la designación comercial o técnica habituales de las mercancías y, cuando proceda, las marcas de identificación del contenedor necesarias para la identificación de las mercancías. La ubicación de las mercancías e información sobre su circulación, el estatuto aduanero de las mercancías, a las manipulaciones usuales y, en su caso, la nueva clasificación arancelaria resultante de esas manipulaciones usuales, sobre la importación temporal o el destino final, información relativa al perfeccionamiento activo o pasivo, incluida información sobre la naturaleza del perfeccionamiento. Y cuando sea de aplicación el artículo 86, apartado 1, del Código, los costes de almacenamiento o las manipulaciones usuales, el coeficiente de rendimiento o, en su caso, el modo de fijación del mismo, datos que permitan la vigilancia aduanera y los controles de la utilización de mercancías equivalentes de conformidad con el artículo 223 del Código.

Cuando sea necesaria una separación contable, información sobre el tipo de mercancías, su estatuto aduanero y, cuando proceda, el origen de las mercancías. En los casos de importación temporal a que se refiere el artículo 238, los datos requeridos en dicho artículo; en los casos de perfeccionamiento activo a que se refiere el artículo 241, los datos requeridos en dicho artículo; cuando proceda, datos sobre las eventuales transferencias de derechos y obligaciones de conformidad con el artículo 218 del Código; cuando los registros no formen parte de la contabilidad principal a efectos aduaneros, una referencia a esa contabilidad principal a efectos aduaneros; y información adicional para casos especiales, a petición de las autoridades aduaneras por motivos justificados.

<sup>336</sup> MUÑOZ BARÓN, J., *El operador económico autorizado las áreas exentas*, cit., p. 71; *El código aduanero de la Unión; gestión aduanera, áreas exentas y OEA*, cit., pp. 377-380. Tal y como explica MUÑOZ BARÓN, la ficha cargo-data se suele utilizar para llevar la contabilidad de

Desde enero de 2004 el sistema informático de la aduana controla los saldos de los depósitos aduaneros dependiendo del tipo de declaraciones aduaneras que se realizan en relación a la gestión del depósito aduanero correspondiente. La autoridad aduanera puede solicitar periódicamente el estado contable y operaciones realizadas<sup>337</sup>.

Cuando el depósito aduanero se utilice al mismo tiempo como almacén de depósito temporal, la inscripción en la contabilidad de existencias se efectuará en el momento de la aceptación de la declaración de inclusión en el régimen. Las inscripciones en la contabilidad de existencias de las indicaciones relativas a la ultimación del régimen se realizarán, a más tardar, en el momento de la salida de las mercancías del depósito aduanero o de las instalaciones de almacenamiento del titular.

El NI GA 14/2021 de 31 de Mayo<sup>338</sup>, relativo a la transición del sistema DVD del Código comunitario al nuevo sistema DVD del CAU dice en su introducción que el artículo 6 del CAU prescribe la necesidad del intercambio electrónico de información entre los declarantes y las autoridades aduaneras. Consecuentemente, la declaración de vinculación a depósito, a depósito distinto del aduanero y a depósito REF se ven afectadas por esta obligación.

El artículo 15 del Reglamento Delegado 2016/341 de la Comisión, respecto a las normas transitorias para determinadas disposiciones del CAU, aplicables por el período en el que no se hubieran implementado los sistemas electrónicos correspondientes, establecía que el uso de los datos correspondientes a lo prescrito por el anexo 9, podía ser utilizado hasta la fecha de mejora de los Sistemas Nacionales de Importación de la Decisión de Ejecución 2014/255/UE. Afectando, por consiguiente, a los DVD de los depósitos aduaneros.

---

existencias. Esta, contiene la información relevante con la finalidad de vincular mercancía a depósito, como número de DVD, valor de mercancía, partida estadística, ubicación, descripción de mercancía o fecha de vinculación. Además de cumplir con los requerimientos de la aduana, el llevar una contabilidad de existencias, sirve evidentemente en la gestión interna del depósito para conocer el estado en cuanto a existencias del depósito

<sup>337</sup> CABELLO PÉREZ, M.; CABELLO GONZÁLEZ, J. M., *Procedimientos Aduaneros I*, cit., pp. 159-174.

<sup>338</sup> Web AEAT, [Recurso de internet, consultado 31 de agosto de 2022 en, [https://sede.agenciatributaria.gob.es/static\\_files/Sede/Tema/Aduanas/Notas\\_info/NI\\_2021/NIG\\_A\\_1421.pdf](https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/Sede/Tema/Aduanas/Notas_info/NI_2021/NIG_A_1421.pdf).]

El nuevo sistema aplicable a la realización de declaraciones de vinculación a depósito aduanero se aplica desde el 1 de junio del 2021, y se puso en funcionamiento un sistema de transición al nuevo DVD, desde el 1 de junio del 2021 hasta el 11 de enero de 2022.

A partir del 11 de enero de 2022 las declaraciones de importación deben contener en la casilla 44 la ubicación de depósito de las mercancías, igualmente se incluirá la autorización del titular del depósito y la casilla 49 no contendrá declaración. Se rechazarán las declaraciones que no cumplan con estos requerimientos de control.

Por consiguiente, y según tal nota informativa, únicamente se aceptarán las declaraciones de vinculación a depósito de acuerdo a la normativa del CAU en la forma expuesta por el NI GA 14/2021 de 31 de Mayo, y no se aceptará por las autoridades aduaneras, DVDs anteriores y que no se hayan adaptado. Con posterioridad, se publicó una nueva nota informativa, que modifica la NIGA 14/2021 revisando los plazos de implementación del sistema DVD ajustado al CAU. Mediante la cual se pospone la fecha de obligatoriedad del nuevo sistema al 9 de mayo del 2022.

De la misma manera, se debe utilizar formato XML cuando haya mensajes RUN, TRS, o VTA, que deberán realizarse de acuerdo a esta nueva configuración de datos del CAU, en el momento que se presenten las pertinentes declaraciones aduaneras frente a la aduana.

La ultimación del régimen de depósito tendrá lugar mediante declaración aduanera a tal efecto, y se realizará de igual manera a la que se ha estado presentando con una diferencia, cuando se trate de mercancías que se vincularon utilizando el nuevo DVD, no se declarará la casilla 49.

En cuanto a la ultimación del régimen, incluir mercancías que no tengan estatuto de la Unión en un Depósito aduanero, como régimen suspensivo, implica que vamos a tener que conceder un nuevo destino a esa mercancía que puede consistir en los expresados en el artículo 215.1 del CAU); abandono, destrucción, exportación<sup>339</sup>, importación temporal, tránsito, perfeccionamiento, y despacho a

---

<sup>339</sup> Únicamente para mercancías comunitarias sujetas a restitución.

libre práctica; mediante el cual se liquidarán impuestos como hemos comentado anteriormente y la mercancía obtendrá el estatus de mercancía de la Unión. Pudiendo despacharse a consumo o a libre práctica.

Respecto al mensaje telemático enviado para declarar un DVD/IDA sin entrar en descripciones puramente técnicas desde la perspectiva de la técnica informática y del tratamiento electrónico de información, el Departamento de informática tributaria del Departamento de aduanas e IIEE en la Definición del servicio DVD dice en el apartado 3.2.1 del documento del departamento de informática tributaria que el DVD debe contener una serie de campos como el circuito, número de DVD, o fechas, entre otros extremos<sup>340</sup>.

La respuesta que tiene presentación de la declaración por parte de la autoridad aduanera, por tanto, se divide en circuitos de control, que serían o bien canal amarillo, que se trata de un nuevo tipo de respuesta, se utiliza por la autoridad aduanera para manifestar que falta adjuntar algún tipo de certificado necesario que justifica que se han pasado servicios para aduaneros.

O bien canal verde, o también llamado canal de levante inmediato, en el cual será suficiente con haber presentado correctamente la documentación solicitada. Canal naranja; se trata del canal de revisión de la documentación, en él se cotejará la información que hemos declarado. Y, por último, canal rojo, que implica un reconocimiento físico de la mercancía, aparte de inspeccionar los documentos en los que se ampara la carga, la aduana solicitará traslado de nuestra mercancía hasta un PIF o punto de inspección fronteriza para

---

<sup>340</sup> Web AEAT [Recurso de internet. Acceso el 23 de septiembre de 2021, [https://www.agenciatributaria.es/static\\_files/AEAT/Aduanas/Contenidos\\_Privados/Procedimientos\\_aduaneros/Presentacion\\_Telematica/Presentacion\\_de\\_Documentos\\_de\\_Depositos\\_Aduaneros\\_y\\_no\\_Aduaneros/Guias\\_Tecnicas/GuiaXMLvinc\\_deposito.pdf](https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Aduanas/Contenidos_Privados/Procedimientos_aduaneros/Presentacion_Telematica/Presentacion_de_Documentos_de_Depositos_Aduaneros_y_no_Aduaneros/Guias_Tecnicas/GuiaXMLvinc_deposito.pdf)

«- si se acepta como presentación de PDC (declaración sumaria no activa) o como admisión de DVD o IDA (declaración sumaria activa).

- el número de referencia del DVD/IDA, (MRN),

- el Código Seguro de Verificación de la declaración electrónica, (CSV),

- si procede, el circuito asignado,

- la liquidación practicada con las garantías utilizadas en caso de declararse.

- fecha y hora de presentación de la declaración,

- fecha y hora de admisión de la declaración,

- en caso de levante, se comunica la fecha y hora de Levante y el CSV del Justificante de Levante.

En caso de rechazo se informa de la causa.»



inspeccionar junto con los documentos que se han aportado en la declaración aduanera.

Una DVZF no debería necesariamente reproducir específicamente todos estos extremos. Sin embargo, dadas las similitudes expuestas en cuanto a la finalidad en la vinculación de mercancía a zona franca y depósito aduanero, sí existirán un gran número de coincidencias.

### 5.3. ZONA FRANCA

Como no podía ser de otra manera, tenemos que abordar el fenómeno de las zonas francas. Desde su funcionamiento, como la entrada de mercancía en zona franca, la permanencia de las mismas vinculadas a zona franca, como su salida. Los consorcios administradores de zona franca, o la cuestión fundamental que constituye la configuración de las zonas francas en el nuevo CAU como régimen aduanero.

#### 5.3.1. CONSORCIOS ADMINISTRADORES DE ZONAS FRANCAS

Como hemos expuesto anteriormente en el epígrafe relativo a figuras antecedentes a las zonas francas, en el artículo 7 de ordenanza General de la renta de aduanas de 1924, se establecía que los depósitos francos se establecerían a favor de corporaciones o consorcios.

Los depósitos comerciales gestionados por la hacienda pública dieron lugar a depósitos francos gestionados por consorcios locales, y de esta forma se procede cuando se establecen los depósitos francos de Bilbao, Santander, La Coruña, El Musel, Vigo y primeramente Barcelona entre 1916 y 1919.

El Real Decreto de 20 de febrero de 1926 otorga la presidencia del consorcio del puerto Franco de Barcelona al comisario Regio sustituyendo al alcalde, y adiciona cuatro personas de prestigio en la materia, elegidos por el gobierno a propuesta del Comisario. Constituye por tanto precedente inmediato del Real Decreto fundacional de zonas francas de 11 de julio de 1929 que aprueba las Bases de Puertos, Zonas y Depósitos Francos, que mantiene en cuanto a Depósitos Francos el régimen de concesión.

#### 5.3.2. RÉGIMEN NORMATIVO DE LOS CONSORCIOS

La fórmula que se adoptó por el Estado cuando se crearon las zonas francas mediante el Real Decreto de 1929<sup>341</sup> tal y como las conocemos hoy en día, fue

---

<sup>341</sup>Real Decreto-Ley de 11 de junio de 1929, de bases reguladoras de los Puertos, Zonas y Depósitos francos, publicación en Gaceta de Madrid 13 de junio de 1929, número 164. La norma reguladora de las zonas francas en España, tanto de su establecimiento como de su funcionamiento, hasta que el Reino de España ingresó en las Comunidades Europeas en 1986, fue la ley de 11 de junio de 1929.

la de atribuir la gestión de las zonas francas a diferentes entidades del Estado conocidas como consorcios. Estas entidades poseían personalidad jurídica propia y tenían la finalidad de gestión de las mencionadas zonas. Se optó por esta fórmula, en vez de haber conferido la gestión a órganos especializados del Estado.

La Base 12 del Real Decreto aún vigente de 1929, establece que: «las zonas francas serán administradas por un Consorcio que actuará bajo la presidencia de un Comisario Regio nombrado por Real Decreto de Ministerio de Hacienda.

El consorcio estará constituido por cinco concejales de ayuntamiento, en representación de la ciudad, un representante de cada una de las entidades; Cámara Oficial de Comercio, Junta de Obras de Puerto, sociedades obreras especialmente dedicadas a servicios marítimos y, en general, de las entidades que contribuyen con su aportación a la obra de la zona franca, un representante de las compañías de ferrocarriles cuyas líneas estén establecidas en el término municipal correspondiente, designado de mutuo acuerdo por el director de dichas empresas, y cuatro personas de reconocida competencia en asuntos económicos comerciales, designadas por el Gobierno, a propuesta del Comisario Regio respectivo.»

El Real Decreto ley de 11 de junio de 1929 sobre Bases de puertos, zonas y Depósitos Francos, se desarrolló por el Real Decreto de 22 de julio de 1930 con el mismo nombre, y posteriormente por el Decreto de Ordenanzas de Aduanas de 17 de octubre de 1947 que mantienen la normativa respecto a los consorcios, a los que define como entidades colegiadas. Posteriores desarrollos normativos como «Estatutos y Reglamentos» siguen la misma disciplina al respecto. Sorprende, que, con los cambios institucionales, administrativos, sociales, o económicos que ha habido, no exista normativa nacional más actualizada que aborde una cuestión de trascendencia como son las zonas francas. Sin embargo, una vez penetramos en la materia, en las instituciones encargadas de la gestión de tales enclaves, y vislumbramos que la gestión de los mismos, se lleva a cabo en un ámbito de competencias territoriales asignadas a comunidades autónomas. Entenderemos, los motivos del inmovilismo, y la falta de

coordinación y creación normativa, y cómo este afecta a ciertos aspectos relativos a los procedimientos aduaneros aplicables en zonas francas.

La hegemonía del Estado se establecía gracias a la figura del Comisario Regio en la Base 12 del Real Decreto de 1929, que le confiere la presidencia del Consorcio. Sin embargo, el Decreto del Ministerio de Hacienda de 3 de junio de 1931 modifica tal configuración, de manera que el nuevo artículo 69 del reglamento establece que el presidente del consorcio será el alcalde de la ciudad en la que radique la zona franca, el vicepresidente será el Delegado especial nombrado por el Ministerio de Hacienda. También se modifica el artículo 75 cuando se sustituye al comisario regio por el Delegado especial del Estado, denominación que sigue hasta hoy día que «asume la representación del Gobierno y será nombrado por Decreto del Ministerio de Hacienda».

Posteriormente, el régimen jurídico de los consorcios tampoco es tratado por la Ley de Entidades Estatales Autónomas de 26 de diciembre de 1958, e incluso sucede esto con la Ley del Régimen Jurídico de la Administración del Estado de 1957, la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958 o la reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa de 1956.

Según VÁZQUEZ PORTOMEÑE las razones de tal paralización son varias, en primer lugar, aunque subraya que la paralización normativa no ha impedido el desarrollo económico de las zonas francas, que ha tenido lugar, incluso a pesar de ella. Por otro lado, debido a la constitución de 1978 y el régimen autonómico, ha habido obstáculos de índole política que no han permitido la homogeneización normativa. Por ejemplo, cuando se intentó en la ley de presupuestos generales del Estado de 1990 en la disposición adicional vigésimo segunda, dio lugar a la interposición por parte del gobierno catalán de recurso de inconstitucionalidad que finalizó con anulación de la norma<sup>342</sup>.

El legislador rompe su silencio e inmovilismo cuando en el artículo 80 de la ley 50/1998 de 30 de diciembre de Medidas Fiscales Administrativas y del Orden Social<sup>343</sup>, menciona al respecto las «medidas de modificación y adaptación del

---

<sup>342</sup> VÁZQUEZ PORTOMEÑE, J.J., *Los consorcios administradores de zonas francas; El consorcio de Zona franca de Vigo*, Atelier, Barcelona, 2004, p. 21.

<sup>343</sup> Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, publicado en BOE núm. 313, de 31 de diciembre de 1998.

régimen jurídico de los consorcios de la zona franca constituidos con arreglo al Real decreto ley de 11 de junio de 1929 de Bases de Puertos, Zonas y Depósitos Francos». Se trata de un intento con poco efecto, de insertar los Consorcios en la organización administrativa estatal de la ley 6/1997 de la Ley de la Organización y funcionamiento de la administración general del Estado.

Mediante esta movilización se pretendía la inclusión de los consorcios en el marco del ordenamiento jurídico español vigente. Posteriormente en 1998 se modifican los estatutos de las zonas francas de Vigo y Cádiz, en los que se menciona el objeto de la constitución de las mismas como gestoras de la zona franca.

Posteriormente se introduce la siguiente modificación del artículo 80 de la ley 50/1998 mediante la Disposición final primera que dice que, con efectos desde la entrada en vigor de esta Ley y vigencia indefinida, se añaden dos nuevos apartados del siguiente tenor al artículo 80 de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social. Y que corresponde al Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas autorizar la constitución de zonas francas, de acuerdo a lo establecido en la normativa aduanera. Igualmente, es de su competencia autorizar para constituir, la entidad pública con las competencias de gestión, y establece una serie de condiciones que se deben cumplir. La constitución de la entidad debe ser solicitado por quienes tomen parte en la gestión de la misma en el momento de su creación, y su finalidad principal debe ser la de la administración de la zona franca. Además, en su órgano de gobierno debe estar representado el Estado, mediante el Ministerio de Hacienda y Administraciones públicas<sup>344</sup>.

Según PORTOMEÑE, los consorcios son entidades que requerían de actualización normativa, y que debía definirse la forma jurídica que debería tener tal entidad. La naturaleza de administración institucional de los Consorcios, que

---

<sup>344</sup> Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, «BOE» núm. 313, de 31 de diciembre de 1998, páginas 44412 a 44495.

depende de la administración general del Estado, según la derogada LOFAGE, era la de Organismos Públicos<sup>345346</sup>.

Posteriormente, la ley nueva Ley 40/2015 de 1 de octubre, de régimen jurídico del sector público acaba con la llamada administración independiente y establece una lista cerrada de tipos de entidades, que forman el sector público institucional estatal, así lo encontramos en la regulación de los consorcios de los artículos 118 a 127 de la ley. De esta forma, el artículo 118 los define como «entidades de derecho público, con personalidad jurídica propia y diferenciada, creadas por varias Administraciones Públicas o entidades integrantes del sector público institucional, entre sí o con participación de entidades privadas, para el desarrollo de actividades de interés común a todas ellas dentro del ámbito de sus competencias». Y en el apartado segundo el artículo 118 establece que «los consorcios podrán realizar actividades de fomento, prestacionales o de gestión común de servicios públicos y cuantas otras estén previstas en las leyes».

En cuanto a su régimen jurídico se regirán por lo establecido en la ley 40/2015 y, normativa autonómica de desarrollo, sus propios estatutos, y se adscriben al Ministerio de Hacienda conforme al artículo 120 de la ley 40/2015<sup>347</sup>.

---

<sup>345</sup> Sin embargo, existiendo una clasificación de los organismos públicos como organismos autónomos y entidades públicas empresariales, según el autor, se debería optar por clasificar los consorcios o bien como una figura o la otra. VÁZQUEZ PORTOMEÑE, J.J., *Los consorcios administradores de zonas francas*; cit., pp. 79-130.

<sup>346</sup> Algunos autores han expuesto sus posturas respecto a la naturaleza de los consorcios administradores de zonas francas. Con anterioridad al ordenamiento jurídico vigente, MARTÍNEZ LÓPEZ-MUÑIZ, sostiene que son verdaderos consorcios, y fundamenta su postura en base al carácter voluntario en la constitución de aquellos. Asimismo, se fundamenta en el artículo 66 del Reglamento de Puertos, Zonas y Depósitos Francos de 22 de julio de 1930, que dispone que, para la creación de una zona franca, será necesaria la autorización del Ministerio de Hacienda. También recuerda el autor que, los consorcios no podían constituirse hasta que los estatutos no se aprobaran por el Estado, y que, no se trataba de una constitución obligatoria, por no haber ningún recurso por parte del Estado que determine a las entidades que conformaban el consorcio a la creación de este. MARTÍNEZ LÓPEZ-MUÑIZ, J.L., *Los Consorcios en el Derecho español*, IEAL, Madrid, 1974, pp. 513 y ss.

MATEO, que negaba su condición de consorcios, calificándolos como simples gestores de competencias públicas. MARTÍN MATEO, R., *Los consorcios locales*, IEAL, Madrid, 1975, pp. 25 y ss.

Y ALBI, por otra parte, los califica como –consorcios complejos– que nacen con el objetivo de administrar instituciones locales y de carácter aduanero. ALBI, F., *Tratado de los modos de gestión de las Corporaciones Locales*, Aguilar, Madrid, 1960, p. 490.

<sup>347</sup> Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, publicado en «BOE» núm. 236, de 02 octubre de 2015.

En lo concerniente a la normativa de la Unión, y en opinión de PORTOMEÑE, parece que el monopolio descrito de los consorcios en la gestión de las zonas francas choca con la concepción que existía en el derecho comunitario acerca de la gestión de tales zonas<sup>348</sup>. Ya que el artículo 801 del reglamento comunitario 1454/1993 no menciona a los consorcios ni autoridad administrativa del Estado en la reserva de dicha actividad, sino que dice «cualquier persona». De esta manera la Orden Ministerial de Economía y Hacienda de 2 de septiembre de 1992 por la que se dictan las normas sobre Zonas y Depósitos francos, en la disposición primera, permite que cualquier persona pueda solicitar la constitución de tales zonas, mediante previa autorización administrativa.

El artículo 801 del Reglamento (CEE) n. 2454/1993, disponía que «cualquier persona» podía solicitar la constitución de una zona franca<sup>349</sup>. Sin embargo, el Reglamento Delegado (UE) 2015/2446 de la Comisión, de 28 de julio de 2015, por el que se completa el CAU, no mantiene la mención de «cualquier persona», el apartado 23 de su anexo 90 establece que «las autorizaciones para zonas francas se aplicarán a nivel nacional».

Consideramos que la alta autonomía local que han tenido las zonas francas podría haber llevado no solo a una paralización normativa, sino también operativa, y a una falta de homogeneización de procesos entre las distintas zonas francas. De hecho, mediante Resolución de 11 de julio de 2017, de la Subsecretaría, se crea el Grupo de coordinación de los Delegados Especiales del Estado en los Consorcios de Zona Franca, dicha resolución establece su composición, funciones y régimen de funcionamiento del grupo de coordinación. Y determina, como fines del grupo de trabajo, coordinar la acción de los Delegados Especiales del Estado en los Consorcios de Zona Franca en aquellos asuntos comunes a todos los Consorcios de Zona Franca, y ejercer de interlocutor entre el Ministerio de Hacienda y Función Pública, a través de la Subsecretaría, y los Delegados especiales del Estado.

---

<sup>348</sup> VÁZQUEZ PORTOMEÑE, J.J., *Los consorcios administradores de zonas francas*; cit., p. 57.

<sup>349</sup> Reglamento (CEE) núm. 2454/93 de la Comisión, de 2 de julio de 1993, por el que se fijan determinadas disposiciones de aplicación del Reglamento (CEE) núm. 2913/92 del Consejo por el que se establece el Código Aduanero Comunitario, publicado «DOCE» núm. 253, de 11 de octubre de 1993, páginas 1 a 766.

En tal contexto, en el que hay un intento de impulsar la coordinación de zonas francas, consideramos que una DVZF homogénea y de aplicación en las distintas zonas francas podría ser un instrumento que tienda a establecer formas de proceder comunes.

### 5.3.3. DEFINICIÓN Y NATURALEZA JURÍDICA DE LAS ZONAS FRANCAS

Hace algunas décadas, se interpretaba como menciona LAPUENTE MORENO<sup>350</sup>, que la naturaleza de las zonas francas era eminentemente industrial, y que pretendían promover la industrialización de determinadas áreas. Actualmente y respecto a la naturaleza de las zonas francas, no podemos pasar por alto que el actual CAU las incluye dentro del régimen especial de «depósito». Y, por tanto, de esta manera, el legislador de la Unión nos indica que independientemente de la naturaleza industrial de las zonas francas, existe una finalidad esencial en el régimen de zona franca, y que es el de almacenamiento o depósito.

La fundamentación comúnmente expresada para defender las zonas francas o depósitos aduaneros como un régimen de depósito o almacenamiento, reside en que, a la entrada de mercancías no pertenecientes a la UE en el TAU, el interesado puede no conocer el destino que quiere asignar a las mismas. También puede ocurrir que el operador no quiera dar destino a las mercancías porque el interesado no desea someter las mercancías a medidas de política comercial.

En el caso de las zonas francas, el operador puede desear transformar, reparar o perfeccionar una mercancía aprovechando ventajas, ya que las zonas francas se configuran como recintos a los que el legislador ha pretendido dar una naturaleza fabril o industrial desde su origen<sup>351</sup>.

En el ámbito de la UE, las zonas francas se ven afectadas por el principio de prohibición de recibir ayudas por parte del Estado con la finalidad de incrementar

---

<sup>350</sup> LAPUENTE MORENO, F., «El régimen fiscal de las áreas exentas», *Aduanas: Revista de comercio internacional y estudios fiscales*, 192, 1970, p. 8.

<sup>351</sup> GARCIA VALERA, A.; AROBES AGUILAR GALINDO, J.C., *Aduanas 2017 Manual práctico para el operador de comercio exterior*, cit., pp. 267-268.



la productividad de los operadores que operan en zona franca<sup>352</sup>. Los Estados miembros no pueden de manera independiente tratar de subvencionar o ayudar a tales enclaves favoreciendo la producción de los mismos.

De esta manera se pretende proteger la libre competencia, impidiendo la competencia desleal en materia fiscal que puedan otorgar los distintos Estados a las zonas francas pertenecientes a su territorio<sup>353</sup>.

En la actualidad todavía existen operadores establecidos en zonas francas que se valen de las ventajas que otorgan las zonas francas para llevar a cabo sus procesos de producción. Por ejemplo, una empresa que opera en zona franca, puede comprar en el mercado nacionales materias primas sin tener que soportar el IVA. El proveedor en cuestión emitiría la factura exenta de acuerdo a la LIVA. Igualmente, los servicios que le sean prestados en zona franca se realizarán sin sujeción a IVA<sup>354</sup>.

Si el operador no cuenta con las autorizaciones preceptivas de la aduana, las transformaciones a las que el operador puede someter las mercancías vinculadas al régimen, una vez dentro de zona franca, no pueden ir más allá de las manipulaciones usuales.

Las mercancías o materias primas que se encuentran en zona franca, y se utilizan en los procesos de producción, pueden acogerse a bonificaciones o exenciones. Pero el operador solo puede utilizar tales materias primas en sus procesos, cuando la mercancía en cuestión se vincule, por ejemplo, al régimen de perfeccionamiento, y se disponga de las autorizaciones pertinentes. En el depósito aduanero, sin embargo, el operador no puede acogerse a tales

---

<sup>352</sup> Artículo 107 del TFUE, artículos 86 y 87 TCE.

<sup>353</sup> A la interdicción de ayudas por parte del Estado se han referido CALDERÓN PATIER y GONZÁLEZ LARENTE, manifestando que es un importante instrumento para el control de la fiscalidad. CALDERÓN PATIER, C., GONZÁLEZ LARENTE, Á., «Las ayudas de Estado en la legislación de la Unión Europea como restricción a la política fiscal de los Estados miembros», *CT*, núm. 115, p. 68. MULEIRO PARADA se ha referido concretamente a las ayudas que pueden recibir las zonas francas aduaneras, haciendo referencia a limitaciones existentes en la financiación y a las acciones que se pueden llevar a cabo respecto a las empresas. Sin embargo, estima que en el ámbito de la Unión pueden llevarse a cabo ciertas acciones, básicamente por dos motivos. Porque dada la naturaleza de las zonas francas, que es jurídico pública no se puede cuestionar su financiación, independientemente de la rentabilidad de las zonas francas en cuestión. Y, por otro lado, la legislación de la Unión Europea concreta las categorías de ayudas estatales compatibles, permitiendo ventajas tributarias a empresas que operen en zona franca.

<sup>354</sup> Véase epígrafe hecho imponible IVA, modificación del artículo 23 LIVA por ley 31/2022.

regímenes, que permiten la transformación de mercancías acogiendo a bonificaciones. Por otro lado, en caso de que el destino de la mercancía sea la exportación, se aplicarían las exenciones en los términos que hemos expresado en esta tesis, pudiendo realizarse mediante una notificación de reexportación.

A mayor abundamiento, las empresas instaladas como operadores en zona franca, suelen gozar de determinadas ventajas fiscales. Aunque también es cierto, que no se trata de ventajas tan competitivas como antaño y el motivo de ello lo encontramos en las normas relativas a la regulación de la competencia. Pese a que las ventajas no son tantas como hace décadas, aún se puede defender la existencia de unos beneficios específicos que otorgan una faceta industrial a las zonas francas<sup>355</sup>.

A pesar de ello, en nuestra opinión, las zonas francas han evolucionado de manera que se puede decir que actualmente, aunque poseen en parte naturaleza fabril, existe una preponderancia de la naturaleza de depósito, ya que los operadores establecidos en ellas suelen perseguir más habitualmente una finalidad comercial. Existen una pluralidad de operadores establecidos en zonas francas que únicamente desarrollan servicios logísticos, aprovechando la situación de ventaja que les ofrece una ubicación estratégica cerca de aeropuertos o puertos.

El reto actual al que se enfrentan las zonas francas europeas, es la dificultad de competir con los atractivos fiscales que otorgan zonas francas de otros países, por ejemplo, de China, Sudamérica o África, donde existen exenciones en el impuesto de sociedades, tributos municipales, o cotizaciones sociales. Razón por la cual, las zonas francas situadas en Europa se han centrado en ofrecer una competitividad ofreciendo terrenos y naves normalmente en zonas privilegiadas,

---

<sup>355</sup> VALLESPINOS, M., «Las zonas francas en el actual orden tributario internacional», Coordinadores; Pita Grandal, A.M., Ruiz Hidalgo, C., en *Zonas francas y comercio internacional*, Marcial Pons, Madrid, 2020, p. 30. En opinión de VALLESPINOS, son utilizadas como un instrumento que incrementa la competitividad de los Estados, en un entorno global, en el que la competencia fiscal internacional es una herramienta esencial dentro de la estrategia seguida por la política tributaria de los distintos Estados. Son enclaves en los que la actividad industrial se puede desarrollar con menos carga fiscal, de esta manera operan como polos que atraen a una multitud de operadores de comercio exterior que deciden implantarse en tales áreas beneficiándose de las múltiples ventajas que ofrecen.

como puede ser un recinto portuario. De esta manera se ofrece mayor seguridad por encontrarse en un recinto cerrado y vigilado por personal de seguridad.

Por consiguiente, en la actualidad las zonas francas son utilizadas más bien como «zonas comerciales», lo cual acerca la naturaleza de éstas a la de los depósitos aduaneros y da congruencia a la configuración del CAU de las zonas francas como un régimen de Depósito<sup>356</sup>. Todo ello, sin perjuicio de que se pudiera considerar alguna evolución normativa, que permitiera a los operadores de zonas francas, transformar las mercancías vinculadas, en un grado superior al que la actual normativa les permite. Para lo cual, un instrumento de control directo por parte de la aduana, como una DVZF constituiría un instrumento absolutamente necesario por razones obvias.

En nuestra opinión, el legislador ha introducido unos cambios considerables en cuanto a la naturaleza de las zonas francas que afectan a la consideración de su naturaleza. La misma JURADO BORREGO dice que el nuevo CAU en su afán facilitador y simplificador reduce el número de procedimientos, y dice específicamente que está entre los regímenes especiales el de «Almacenamiento» que incluye la entrada de mercancías en zonas francas». Sin embargo, se mantienen prerrogativas, procedimientos y una normativa que puede ser requieran actualizaciones respecto al momento actual, y a la legislación comunitaria vigente, tal y como hemos expuesto<sup>357</sup>.

El hecho que las zonas francas se hayan configurado como régimen de depósito en el CAU, no es incompatible con considerar que las zonas francas pretenden potenciar la acción del comercio exterior en los países o regiones, en los que radican dichas zonas francas. Ya que, dentro de ellas, como hemos expuesto, la actividad industrial no se grava por impuestos de importación mientras la mercancía se acoja al régimen. En las disposiciones comunes del régimen de Depósito, como ya mencionado, se establece dicha exención a impuestos y política comercial.

---

<sup>356</sup> DE LA OSSA MARTÍNEZ, A., *et al.*, *Los regímenes aduaneros en el código aduanero modernizado*, cit., p. 134.

<sup>357</sup> JURADO BORREGO, P., «La Aduana del siglo XXI», cit., p. 79.

Las ventajas del uso de dichas zonas podríamos decir que son<sup>358</sup>, reducción en la prestación de avales respecto a otros regímenes aduaneros y diferimiento en el pago de impuestos, por otra parte, menos formalidades aduaneras y no aplicación de medidas de política comercial. Y que facilitan el desarrollo del comercio exterior de la región en la que radican<sup>359</sup>.

Según ARTEAGA ORTIZ, FERRER DELGADO, RIVERAS y MIRANDA MARTEL hay otras proposiciones en las que puede que se tuviera que trabajar para incrementar la competitividad de zonas francas. Ya que como dicen, actualmente, las zonas francas no captan el interés por la inversión extranjera, ni un interés destacado por el establecimiento de empresas extranjeras.

Coincidimos con los mencionados autores en la necesidad de implementar nuevas medidas que permitan a las zonas francas, volver a ser núcleos industriales, y que despierten un mayor interés para empresas que pretendan establecerse y desarrollar su actividad industrial.

Como primera propuesta, proponen la posibilidad de llevar a cabo operaciones de transformación de mercancías en zona franca, sin que los operadores deban pedir autorizaciones para acogerse a regímenes aduaneros adicionales, y eximir de la necesidad de establecer garantías sobre las materias primas utilizadas en los procesos productivos.

Lo cual, a nuestro entender, otorgaría una flexibilidad adicional a los operadores establecidos en zona franca. En la actualidad, una empresa que no se encuentre establecida en zona franca, puede hacer uso de regímenes aduaneros

---

<sup>358</sup> GARCÍA CONCEJERO, M., «De las zonas y depósitos francos a los depósitos aduaneros», *Boletín económico de ICE, Información Comercial Española*, 2831, 2005. CONCEJERO menciona tales ventajas y menciona que además admiten como ya mencionamos «la posibilidad de introducir mercancías no comunitarias bajo el régimen de perfeccionamiento activo para ser sometidas a transformación y volver a ser reexportadas, sin exigencia de garantías, avales».

<sup>359</sup> Para profundizar en las ventajas que ofrece el régimen de zona franca en zonas portuarias, véase, HUARTE MELGAR, LI., M., «Las zonas francas como elemento dinamizador de la pesca: ventajas competitivas del régimen de zona franca para los operadores portuarios» Coordinadores; Pita Grandal, A.M., Ruiz Hidalgo, C., en *Zonas francas y comercio internacional*, Marcial Pons, Madrid, 2020, pp. 269-308. La autora, concluye que las zonas francas contribuyen de manera significativa a mejorar la competitividad de un país, y permite aumentar la tasa de empleo, impulsar los procesos industriales, las nuevas tecnologías, implementar economías a escala, potenciar el desarrollo de las regiones y la mejora de los procesos de importación y exportación. Constituyendo un instituto aduanero que en opinión de la autora favorece especialmente a los operadores que importan productos y a aquellos que requieren de mercancía de fuera de la Unión Europea y que será adicionada al producto final.

adicionales como puede ser el de perfeccionamiento. Con lo cual, parece que si se pretende considerar las zonas francas como zonas que favorezcan la actividad industrial, deberían poder ofrecer ventajas aduaneras, y tener prerrogativas que no se pudieran alcanzar fuera de tales enclaves.

*A potiori*, una empresa que se establezca en zona franca, podrá operar y vincular mercancía a zona franca sin necesidad de disponer de avales respecto a la mercancía vinculada. Sin embargo, cuando la mercancía se acoja a otro régimen aduanero distinto, en el contexto de sus operaciones de producción industrial, sí deberá prestar las garantías que la legislación aduanera estipula. De esta manera, una mercancía que gozaba de la prerrogativa de no tener que presentar avales, deja de tener tal ventaja competitiva.

En segundo lugar, proponen la posibilidad de aplicar bonificaciones fiscales a las empresas que operen en los recintos de las zonas francas, «bien vinculando dichas ventajas a la creación de empleo e inversión comprometida, como en el régimen fiscal de la ZEC, bien por la realización de obras e infraestructuras en sus áreas de influencia».

Asimismo, proponen la posibilidad de reducir los costes laborales por empleado para las empresas que operen en zona franca. Para esgrimir tal argumento hacen referencia a que España es uno de los países con mayores de costes laborales relacionados con las retribuciones salariales.

Otra propuesta que realizan, sería la de facilitar todo lo relativo a la burocracia necesaria para implementar la actividad empresarial en zonas francas, como, por ejemplo, licencias, o permisos. Otras zonas francas que poseen mayor actividad como son, por ejemplo, las de Masan en Corea del Sur, o Baltimore en Estados Unidos, ofrecen este tipo de ventajas.

Y en último lugar, destacan la importancia para las zonas francas canarias, de tener acceso a vías de financiación adicional que les otorgue autosuficiencia, y que además, les permita disponer de autonomía para realizar inversiones en instalaciones atractivas para el capital nacional y extranjero<sup>360</sup>.

---

<sup>360</sup> ARTEAGA ORTIZ, J., FERRER DELGADO, P.; RIVERAS, J., MIRANDA MARTEL, M.J., GARCÍA CONCEJERO, M., «Estudio y análisis de Zonas Económicas Especiales. Propuestas

En los últimos años en el ámbito internacional se utiliza el concepto Zona Económica Especial, dentro de las cuales se encuentran las Zonas francas además de otros tipos<sup>361</sup>. Además de las *Free Trade Zones* o Zonas francas o Zonas de libre comercio, que facilitan la distribución, en las que, sin embargo, no se llevan a cabo operaciones de transformación como en las *Export Processing Zones* o Zonas Francas Industriales orientadas a la exportación. Los puertos francos, abarcan más espacio y actividades, con incluso espacios residenciales, y de esta manera facilitan más ventajas. Las *enterprise zones* o zonas de empresas; otorgan incentivos fiscales, y en un plano más concreto las *single Factory* o fábricas individuales como empresas orientadas a la exportación. Y en último lugar, las *specialized zones*, que como su nombre indica son áreas especializadas, por ejemplo, en tecnología.

Respecto a la naturaleza pública o privada de las zonas francas, en nuestra opinión, son de naturaleza pública, ya que cualquier operador puede vincular mercancía cumpliendo con los requerimientos establecidos.

El régimen normativo de zonas francas se encuentra en los artículos 243 a 249 del CAU. En la nueva configuración de las zonas francas como régimen aduanero se aprecia una doble naturaleza, como enclaves, ya que se definen como recintos cercados por el artículo 243 del CAU, y como régimen aduanero, superando la anterior concepción en la que se consideran un destino aduanero<sup>362</sup>. Prueba de ello es que según el artículo 246 en el apartado primero del CAU, los bienes UE se pueden introducir, almacenar, trasladar, utilizar, transformar o consumir en zona franca, y en tales casos las mercancías no se considerarán introducidas en el régimen de zona franca<sup>363</sup>.

Otra cuestión fundamental en la que profundizaremos en esta tesis, es que autores como PELECHÁ han sostenido que las zonas francas constituyen

---

de mejora para las Zonas Francas españolas actuales», *Revista Empresa y Humanismo*, vol. XIX, Nº 2, 7-50, 2016, pp. 41-45.

<sup>361</sup> *Ibid.*, p. 11.

<sup>362</sup> FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I., «La problemática específica de la deuda aduanera en las zonas francas», Coordinadores; Pita Grandal, A.M., Ruiz Hidalgo, C., en *Zonas francas y comercio internacional*, Marcial Pons, Madrid, 2020, p. 153.

<sup>363</sup> Artículo 246.1 CAU.

supuestos de no sujeción al arancel aduanero común<sup>364</sup>. Sin embargo, con la nueva redacción del CAU parece que se han convertido en auténticas excepciones, seguimos respecto a esta cuestión, a IBÁÑEZ MARSILLA, quien así lo ha considerado <sup>365</sup>.

Consideramos por tanto las zonas francas como zonas en las que el principio de extraterritorialidad se debe aplicar a efectos tributarios. Así es como lo definía ALVAREZ GÓMEZ PALLETE cuando recoge la definición de zona franca del artículo 1 de la Directiva del Consejo 69/75/CEE de 4 de marzo de 1969, sobre armonización de las disposiciones legislativas, reglamentarias y administrativas relativas al régimen de zonas francas<sup>366</sup>. Que dice respecto a las mercancías que se vinculen a zona franca, se considerará que no se encuentran en el territorio aduanero para la aplicación de los derechos de aduanas<sup>367</sup>. No hay una posición mayoritaria al respecto, ni dominante. Otros autores prefieren la simplificación, GARCÍA VALERA, AROBES AGUILAR-GALINDO, y FLORES VILLAREJO, definen tales enclaves como lugares en los que las mercancías no quedan sujetas al pago de derechos arancelarios, IVA o IIEE, ni a las medidas de política comercial hasta que se despachen las mercancías para introducirlas en el TAU<sup>368</sup>.

MUÑOZ BARÓN define Zona Franca como partes del territorio aduanero de la Comunidad o enclaves situados en ese territorio, separados del resto del mismo en los cuales se entenderá que las mercancías con estatuto no-UE no se encuentran en el TAU para la aplicación de los derechos de importación y de las medidas de política comercial, mientras no se despachen a libre práctica o se incluyan en otro régimen aduanero, ni se utilicen o consuman en condiciones distintas a las establecidas en la normativa aduanera<sup>369</sup>.

---

<sup>364</sup> PELECHÁ ZOZAYA, F., *Fiscalidad sobre comercio exterior, el derecho aduanero tributario*, cit., p. 39.

<sup>365</sup> IBÁÑEZ MARSILLA, S., «El 'Código Aduanero Modernizado' Principales novedades», *Tribuna Fiscal: revista financiera y tributaria*, vol. N° 226-227, 2009, p. 18; IBÁÑEZ MARSILLA, S., «Impuestos arancelarios», cit., p. 886.

<sup>366</sup> Directiva del Consejo, de 4 de marzo de 1969, referente a la armonización de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas relativas al régimen de zonas francas, publicado en «DOCE» núm. 58, de 8 de marzo de 1969, páginas 11 a 13.

<sup>367</sup> ALVAREZ GÓMEZ-PALLETE, J. M., *La aduana en el Mercado común*, cit., p. 103.

<sup>368</sup> GARCIA VALERA, A., AROBES AGUILAR-GALINDO, J. C. Y FLORES VILLAREJO, P. A., *Áreas exentas Beneficios fiscales y comerciales*, cit., p. 15.

<sup>369</sup> MUÑOZ BARÓN, J., *El operador económico autorizado las áreas exentas*, cit., p. 79.

Y según INGELMO PINILLA, las zonas francas han evolucionado hacia un carácter más comercial, así lo sostiene cuando dice que, la generalidad de los Estados han tenido la voluntad de que una parte del territorio aduanero, donde se localizaba o se pretendía por diferentes motivos que hubiese una gran actividad de comercio exterior<sup>370</sup>. Lo que se pretendía según el autor, es que tales áreas exentas, tuvieran la consideración de territorio neutro o franco, con la finalidad de que en ellos no se aplicaran impuestos aduaneros ni los restantes impuestos interiores, en su totalidad o en parte. También subraya el autor una cuestión que defendemos en esta tesis, y es que inicialmente las zonas o depósitos francos, como un área exenta, inicialmente tuvieron carácter industrial, sin embargo, paulatinamente han ido perdiendo tal carácter, para ulteriormente, pasar a tener carácter comercial<sup>371</sup>.

A nivel normativo nacional la norma de referencia es la Orden de 2 de diciembre de 1992 por la que se dictan normas sobre Zonas y Depósitos francos. Siendo en el plano internacional, el Convenio Internacional sobre la Simplificación y la Armonización de Procedimientos Aduaneros (Convenio de Kyoto), que fue concebido en 1973-1974, y trata lo relativo a zonas francas en el Anexo F1, siendo adoptado por la comunidad europea por decisión de 6 de junio de 1978 (EEC) 528/78<sup>372</sup>. La UE se adhirió al posterior Convenio de Kyoto revisado el 17 de marzo de 2003 mediante la Decisión 2003/231/CE. El CKR entró en vigor el 3 de febrero de 2006, no habiéndose adherido todavía la UE al apéndice III del CKR, aunque se prevé que en un futuro más o menos próximo la UE también adhiera al mismo <sup>373</sup>. Si bien es cierto que el Estado que firme y se adhiera al convenio no puede hacer reservas al Cuerpo del Convenio, ni al Anexo General, respecto a los anexos específicos, sí se permite hacer reservas, así como también únicamente aceptar algunos anexos concretos. Pese a que el Convenio de Kyoto revisado no tiene efecto directo en los Estados que lo firman, ya que

---

<sup>370</sup> Entre las razones que según el autor motivan la implantación de tales enclaves, se encuentra la de promover el desarrollo económico de una determinada área geográfica. Ya que se trata de enclaves con prerrogativas que otorgan interesantes ventajas atractivas para operadores de comercio exterior.

<sup>371</sup> ARTEAGA ORTIZ, J., *et al.* «Estudio y análisis de Zonas Económicas Especiales. Propuestas de mejora para las Zonas Francas españolas actuales», cit., p. 14; cita a CEPEDA CARO, M.A.; GARRE ALCARAZ, F.; INGELMO PINILLA, J., «Código Aduanero: Zonas y Depósitos Francos», *Castro*, vol. TOMO IV, CAP. VII, Madrid, 1996.

<sup>372</sup> LYONS, T., *EU Customs Law*, cit., p. 421.

<sup>373</sup> *Ibid.*, p. 20.



éstos deben convertirlo a su normativa nacional, este es considerado en la actualidad como el principal instrumento o convenio internacional en el que se han inspirado las distintas legislaciones aduaneras<sup>374</sup> incluso en casos en los que el convenio no se había ratificado por el Estado en cuestión.

Sin perjuicio de lo expuesto en el párrafo anterior, también es cierto que el Convenio CKR precisaría de más adhesiones a los Anexos específicos por parte de los Estados para lograr uniformidad en la materia. JUÁREZ ALLENDE sostiene la conveniencia de que los Estados se adhieran a tales anexos<sup>375</sup>, para lo cual, en nuestra opinión se deberían impulsar los diálogos en el ámbito internacional, y posiblemente utilizar instrumentos de *Hard law* para lograr la vinculación de los Estados a los acuerdos alcanzados.

El convenio CKR trata las zonas francas en el Anexo D, en su Capítulo 2 donde se definen como «parte de un territorio de una Parte Contratante en la cual todo bien ingresado es considerado generalmente, en lo que respecta a aranceles e impuestos de importación, como un bien que se encuentra fuera del territorio aduanero.» Se entiende de la interpretación de la definición del convenio, que el bien se considerará como fuera del territorio aduanero en lo relativo a aranceles e impuestos de importación, y no en lo relativo a otros extremos relativos a la entrada de mercancías en territorio aduanero, como puede ser el control aduanero.

En zona franca los productos pueden estar afectados a transformaciones relacionadas con el perfeccionamiento activo y destino final. Si después de transformadas llegan a obtener estatuto de la Unión, en el momento de despacho a libre práctica estas mercancías pueden disfrutar de las exenciones pertinentes. Conviene matizar que en este caso la mercancía se considera vinculada al régimen aduanero pertinente, en este caso perfeccionamiento activo, pero no vinculadas a zona franca<sup>376</sup>.

---

<sup>374</sup> Entre ellas la de la Unión Europea.

<sup>375</sup> JUÁREZ ALLENDE, H.H., *Organización Mundial de Aduanas; presenta, pasado y futuro*, Tirant lo Blanch, Ciudad de México, 2021, pp. 364 y 365.

<sup>376</sup> COLLADO MUÑOZ, J., GARCÍA VALERA, A., FALCETO GARCÍA, F., «Regímenes Especiales», cit., p. 718.

Por subsiguiente, este tipo de operaciones de perfeccionamiento sólo podrán tener lugar tras la autorización por parte de la autoridad aduaneras correspondiente y de acuerdo al procedimiento del régimen de perfeccionamiento, dichas autorizaciones deben expresar la zona franca en la que se encuentren. En la práctica, las autoridades aduaneras podrán denegar la autorización de estas operaciones de perfeccionamiento cuando el solicitante no disponga de garantías para el ejercicio de estas operaciones. El reglamento de ejecución prevé denegar la autorización cuando dichas operaciones no se realicen habitualmente, criterio en opinión de ABAJO ANTÓN escasamente motivado<sup>377</sup>.

Existe una peculiaridad respecto a las «condiciones económicas» requeridas para autorizar al operador a vincular la mercancía al régimen de perfeccionamiento activo que consideramos conveniente exponer. En zonas francas canarias, cuando se vinculan mercancías al régimen de perfeccionamiento activo no es necesario el cumplimiento de las condiciones económicas, cuando sí es un requisito necesario en la península. En el punto 8 del POSEICAN de 26 de junio de 1991, también en el artículo 173 del Código aduanero comunitario, y en el artículo 72 de la ley 19/94 de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, se establece que las operaciones de perfeccionamiento activo no estarán sometidas a las condiciones económicas de dicho régimen. Si se considera aplicar este tipo de ventajas a zonas francas canarias, precisamente para aumentar su competitividad, dicho argumento, también debería servir tal razonamiento aplicar nuevas ventajas o prerrogativas a las zonas francas establecidas en la península, de manera que las hagan más atractivas para nuevos inversores, o bien para conservar las empresas que actualmente operan en zona franca. Aunque también es comprensible que tal postura, se adopta desde la peculiaridad de la situación de las zonas francas canarias.

Por lo que respecta a la clasificación de zonas francas en comerciales e Industriales, la zona franca, entendida como espacio geográfico delimitado encontrado en territorio aduanero de la Unión, puede configurarse como zona

---

<sup>377</sup> ABAJO ANTÓN, L. M., *El Despacho Aduanero*, cit., p. 460.

franca comercial o industrial. Mientras que en zonas francas comerciales las mercancías se someten a transformaciones más simples, es en las zonas francas industriales donde las mercancías están sujetas a modificaciones más profundas en un entorno industrial, siendo posteriormente exportadas. Dicha diferenciación se mencionaba por el Convenio de Kyoto de 1973 sin embargo el Convenio de Kyoto revisado de 1999 ya no contenía dicha diferenciación<sup>378</sup>.

En dichos entornos industrializados, los operadores establecidos se valen de prerrogativas y beneficios fiscales para desarrollar su actividad, y para llevar a cabo operaciones de producción en condiciones que favorecen su competitividad<sup>379</sup>. Por supuesto, consideramos que aumentar la competitividad es una acción que se debe llevar a cabo en zonas francas, pero como exponemos en esta tesis, las zonas francas han dejado de ser meros enclaves, evolucionando hacia un régimen aduanero, en el que consideramos que a tenor de la normativa vigente el principio de extraterritorialidad debería aplicarse a efectos tributarios por las razones que hemos adelantado. Sin embargo, y desde la perspectiva de las zonas francas como régimen aduanero, también se entiende que sería factible, implementar nuevas medidas y adaptaciones al régimen de zona franca, que permitieran incrementar la competitividad, y otorgaran ventajas fiscales y operativas a las empresas que consideraran establecerse en ellas.

#### 5.3.4. ZONAS FRANCAS COMO RÉGIMEN ADUANERO

El apartado decimosexto del art. 5 del CAU contiene la definición de «régimen aduanero» como cualquiera de los regímenes en los que puedan incluirse las mercancías con arreglo al Código, es decir, despacho a libre práctica, regímenes especiales y exportación. Entre los regímenes especiales, según el art.210 del CAU está el depósito, y dentro de este, las zonas francas.

---

<sup>378</sup> VILLCA POZO, M., «Las zonas y depósitos francos en España», Director: Urquizu Cavallé, A., en *Análisis jurídico financiero de la inversión empresarial española en Asia y América latina*. Ed Bosch, J.M. Bosch Editor, Barcelona, 2012, p. 294.

<sup>379</sup> PITA GRANDAL, A. M., «Evolución de la zona franca como instrumento fiscal de política económica», Coordinadoras: Pita Grandal, A.M.; Ruiz Hidalgo, C., en *Zonas Francas y comercio internacional*, Marcial Pons, Madrid, 2020, p. 13.

Desde la perspectiva del CAU, respecto a la idoneidad de la consideración de la zona franca como un régimen aduanero, el considerando 49, en vista de mayores medidas de seguridad, menciona que es preciso que la inclusión de mercancías en una zona franca pase a convertirse en un régimen aduanero, y que tales mercancías se sujeten a controles aduaneros de entrada y a control de registros.

Como comentamos en la introducción de este capítulo, la principal modificación del régimen jurídico de las zonas francas mediante el CAU, supone su configuración como un régimen aduanero especial. Lo cual implica que tales enclaves, al estar calificados como régimen aduanero especial, se verán sometidos a estrictas obligaciones formales y a más vigilancia. En atención a las prerrogativas que aún conservan las zonas francas en el mencionado cuerpo normativo, se alzan voces que reclaman que la actual regulación de las mismas se ha quedado obsoleta<sup>380</sup>. Y es que, citando a ROHDE PONCE, al configurar las zonas francas como regímenes aduaneros, poca diferencia hay entre éstas y el resto de regímenes aduaneros. Ya que configurarlos como «régimen aduanero», en opinión del mencionado autor, excluye la otra opción que sería; «no ser territorio aduanero» y posiciona a las zonas francas en el mismo plano que al resto de regímenes aduaneros, dentro del territorio aduanero de la Unión<sup>381</sup>.

El hecho que la entrada de mercancía en zona franca actualmente suponga vinculación a régimen aduanero y no destino aduanero como anteriormente, implica que en palabras de RODRIGO SERRADILLA y DE LA OSSA MARTÍNEZ, la entrada de mercancía no UE en zona franca, se defina como una «declaración de inclusión en un régimen aduanero»<sup>382</sup>. Consecuentemente, entendemos que una DVZF en este contexto, sería la declaración formal de dicha declaración de inclusión a la que aluden los autores. GALERA RODRIGO menciona expresamente que la inclusión en un Régimen aduanero «formalmente se

---

<sup>380</sup> WOLFGANG, H. M.; NATZEL, J., «The Authorized Economic Operator in the European Union», cit., p. 11.

<sup>381</sup> ROHDE PONCE, A., «Los elementos fundamentales del Derecho Aduanero», Pardo Carrero, G. en *Derecho Aduanero Tomo I*, Tirant lo Blanch, Bogotá, 2019, p. 133.

<sup>382</sup> RODRIGO SERRADILLA, F.; DE LA OSSA MARTÍNEZ, A., *Comentarios al código aduanero Modernizado*, cit., p. 147.

expresará mediante la presentación de la «Declaración en aduana»<sup>383</sup>. En base a esta fundamentación, en nuestra opinión podemos decir que se trata de una Declaración necesaria que otorgaría formalidad y seguridad jurídica.

Señala FERNÁNDEZ LÓPEZ, que en la actualidad las zonas francas tienen doble naturaleza, como régimen aduanero y como enclave o zonas perfectamente cercadas ubicadas en territorio aduanero de la Unión<sup>384</sup>. Lo cual supone, que puede ocurrir que determinadas mercancías entren a zona franca, entendida esta como espacio geográfico, y, sin embargo, dada esta doble naturaleza, dichas mercancías puede que no se vinculen al régimen de zona franca, porque se trate de mercancía de la Unión.

En este contexto, consideramos oportuno mencionar algunos autores que han expuesto las implicaciones de calificar una institución aduanera como régimen aduanero o destino aduanero, y el requerimiento o conveniencia de una declaración aduanera.

Sostiene IBÁÑEZ MARSILLA, aunque sin mencionar lo relativo a la necesidad de una declaración de vinculación, que el CAU al incluir dentro del mismo régimen zonas francas y depósito aduanero, aproxima de modo sustancial el contenido del régimen de las zonas francas al de depósito aduanero<sup>385</sup>. Consideramos que, si el contenido de ambos institutos aduaneros se aproxima, una cuestión tan relevante como una Declaración de vinculación podría ser un elemento necesario, ya que si es necesaria para los depósitos aduaneros, debería aplicarse *mutatis mutandis* para la vinculación de mercancía a zona franca, como instituto análogo al de depósito aduanero.

En este sentido menciona FERNÁNDEZ LÓPEZ que la diferencia entre destino aduanero y régimen aduanero es procedimental «la inclusión de una mercancía en un régimen aduanero conlleva unos requisitos formales y burocráticos mayores que no se declaran para acceder a un destino aduanero»<sup>386</sup>. A nuestro

---

<sup>383</sup> GALERA RODRIGO, S., *Derecho aduanero español y comunitario La intervención pública sobre el comercio exterior de bienes*, cit., p. 255.

<sup>384</sup> FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I., «La problemática específica de la deuda aduanera en las zonas francas», cit., p. 158.

<sup>385</sup> IBÁÑEZ MARSILLA, S., «Impuestos arancelarios», cit., p. 904.

<sup>386</sup> FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I., «La problemática específica de la deuda aduanera en las zonas francas», cit., p. 155.

juicio, una DVZF utilizada para vincular mercancía a zona franca podría dar coherencia al procedimiento. Consideramos que podemos sostener tal afirmación por tratarse zonas francas y depósitos aduaneros, de institutos homólogos según el CAU, y porque un régimen aduanero implica la realización de más altos requisitos formales y procedimentales, que los desaparecidos destinos aduaneros.

Según PEDRUELO SÁNCHEZ y GONZÁLEZ PÉREZ el motivo por el que las zonas francas pasan de destino aduanero a régimen aduanero, radica en la mayor necesidad de seguridad. De esta manera la mercancía que entra en zona franca queda bajo controles aduaneros de entrada y control de registros<sup>387</sup>. En línea con esta argumentación, una declaración aduanera de vinculación, puede contribuir a esta finalidad de seguridad, además, cabe tener en cuenta que los actuales registros contables no tienen conexión telemática con la Agencia Tributaria. Es cierto que en algún caso como en el de la zona franca de Vigo, existe una DEZF realizada por vía telemática, sin embargo, no se trata de una práctica general ni tampoco homologada, ni esta DEZF es una Declaración aduanera *strictu sensu*.

ARTEAGA ORTIZ y MARTÍNEZ COBAS, y también RIJO, apuntan de una manera más concreta apoyando la DVZF propuesta, cuando dicen que la diferencia entre destino aduanero y régimen aduanero radica en que, en el primer caso, las mercancías no deben ser objeto de presentación a la autoridad aduanera, ni se requiere declaración a la aduana<sup>388</sup>.

Por su parte, CEPEDA CARO, GARRE ALCARAZ, y PINILLA, mantienen la misma postura cuando dicen que «un régimen aduanero es un destino, pero no a la inversa. Una mercancía obligatoriamente se encuentra en un destino aduanero mientras que no necesariamente en un régimen aduanero. La diferencia con el destino aduanero es procedimental, es decir, una mercancía en todo momento puede recibir un destino aduanero, mientras que un régimen

---

<sup>387</sup> PEDRUELO SÁNCHEZ, E.M.; GONZÁLEZ PÉREZ, M., *Los Regímenes especiales. Tratamiento en el Código aduanero de la Unión y sus disposiciones de desarrollo*, cit., p. 31.

<sup>388</sup> ARTEAGA ORTIZ, J.; MARTÍNEZ COBAS, F. J., «Las Zonas Francas en España y su utilidad: delimitación del concepto y perspectivas de futuro», cit. ; RIJO, R.; PALOMAR, J., *Derecho aduanero de la Unión Europea*, Arola Editors, Tarragona, 2019, p. 227.

aduanero solo es posible para determinados tipos de mercancías y operaciones. Felipe Garre, establece la diferencia entre destino aduanero y régimen aduanero en que en el primer caso las mercancías no deben ser objeto de presentación a la autoridad aduanera, ni es preciso formular declaración a la aduana. El régimen aduanero genera múltiples derechos y obligaciones que se traducen en requisitos burocráticos perfectamente tasados. La introducción de una mercancía en una Zona Franca excluye la idea de sometimiento a tales prácticas burocráticas mientras la mercancía no se utilice o consuma o se le asigne a un régimen aduanero»<sup>389390</sup>.

Siguen esta misma corriente OSSA MARTÍNEZ, ESCOBEDO CANALDA, CALVET SANGRA, GIMENO REGIDOR, LOUREIRO FERNANDEZ, TUTSAUS RAMÍREZ, y LÓPEZ ANDREO<sup>391</sup>, cuando dicen que en el CA de 1992 el artículo 59 establece la diferencia entre destino aduanero y régimen «toda mercancía destinada a ser incluida en régimen aduanero deberá ser objeto de una declaración para dicho régimen aduanero»<sup>392</sup>.

En este sentido también CABELLO PÉREZ y CABELLO GONZÁLEZ, mencionaban que para vincular mercancía a los regímenes aduaneros<sup>393</sup> se debía formalizar ante la autoridad aduanera una declaración aduanera con tal finalidad. Tal obligación no la mencionaba con respecto a los destinos aduaneros entre los que se encontraba en aquel momento la zona franca, por tanto, en

---

<sup>389</sup> ARTEAGA ORTIZ, J.; CONESA FONTES, A., «Las Zonas Francas en España», cit., p. 11; cita a CEPEDA CARO, M.A., GARRE ALCARAZ, F. e INGELMO PINILLA, J., «Código Aduanero: Zonas y Depósitos Francos», cit.

<sup>390</sup> HERNÁNDEZ MATEO, C.; PORTALS PÉREZ-VIZCAÍNO, M., *Procedimientos aduaneros II; Tramitación y Desarrollo*, cit., pp. 75 y 81. Tienen la misma opinión, ya que los autores subrayan en el contexto en el que las zonas francas aún eran Destino aduanero, que la diferencia entre regímenes aduaneros y destinos aduaneros es de procedimiento, y que el régimen aduanero debe solicitarse mediante declaración aduanera.

<sup>391</sup> DE LA OSSA MARTÍNEZ, A., *et al.*, *Los regímenes aduaneros en el código aduanero modernizado*, cit., p. 61.

<sup>392</sup> Véase también VILLCA POZO, M., «Las zonas y depósitos francos en España», cit., p. 292. La autora sostiene que en consonancia con el artículo 59 del CA toda mercancía destinada a ser incluida en un régimen aduanero debe ser objeto de una declaración de vinculación para dicho régimen. Esta declaración podrá hacerse de forma escrita cumplimentando un impreso conforme un modelo oficial previsto, «utilizando los procedimientos informáticos para ello dispuestos, o, a través de una declaración verbal, con la finalidad de que la persona responsable de dichas mercancía demuestra su voluntad de incluirlas en un régimen aduanero».

<sup>393</sup> En el momento de la publicación todavía no se incluía el régimen especial de zona franca tal y como nos encontramos en el CAU.

congruencia con esta argumentación, actualmente, sí sería necesaria tal declaración en el contexto del nuevo CAU<sup>394</sup>.

Y de una manera más precisa, llegando incluso a sugerir la DVZF propuesta ARTEAGA ORTIZ, FERRER DELGADO, JORGE RIVERAS, MARÍA JOSÉ MIRANDA MARTEL dicen «Al pasar a considerar las Zonas Francas como régimen aduanero, parecería necesario disponer de una declaración en aduana...»<sup>395</sup>.

ASTARLOA SÁENZ, en la publicación «las prácticas aduaneras en las zonas y Depósitos Francos<sup>396</sup>, obra dirigida y coordinada por la asociación española de zonas y depósitos francos, dice lo siguiente: «...Ahora bien, así como los destinos a Depósitos aduaneros tienen la consideración de inclusión en un régimen aduanero económico, lo que conlleva una directa intervención de la autoridad aduanera, los destinos a las Zonas o Depósitos francos sólo tienen la consideración de destino aduanero, por lo que las mercancías almacenadas, aunque dentro de territorio comunitario, están a todos los efectos fuera de este territorio aduanero, motivo por lo que no hay sujeción a una intervención aduanera directa, y sí a medidas de vigilancia y control, ejercidas fundamentalmente desde el exterior. No obstante, sí contempla la distinta normativa existente al efecto, operaciones y situaciones en el interior de Zonas y Depósitos francos, que sí necesitan intervención y trámites aduaneros».

Si en el momento de esta publicación, cuando las zonas francas eran consideradas destinos aduaneros y por ello se justificaba la no sujeción a la intervención aduanera directa<sup>397</sup>, parecería razonable que, en el régimen normativo vigente, en el que ambos institutos están bajo el mismo régimen de «depósito», tanto Zonas Francas como Depósitos estuvieran sometidos a la

---

<sup>394</sup> CABELLO PÉREZ, M.; CABELLO GONZÁLEZ, J. M., *Procedimientos Aduaneros I*, cit., pp. 132-150.

<sup>395</sup> ARTEAGA ORTIZ, J., FERRER DELGADO, P., JORGE RIVERAS, J., MIRANDA MARTEL, M.J., «Estudio y análisis de Zonas Económicas Especiales. Propuestas de mejora para las Zonas Francas españolas actuales», cit., p. 16.

<sup>396</sup> ASTARLOA SÁENZ, J. R., *Las prácticas aduaneras en las zonas y depósitos francos*, Asociación Española de Concesionarios de Zonas y Depósitos Francos, Santander, 2003, p. 15.

<sup>397</sup> Por otra parte, también se justifica que los Depósitos aduaneros en aquel momento, al ser régimen aduanero, sí requerían una directa intervención de la autoridad aduanera.



misma intervención aduanera directa, que consideramos puede implicar en las zonas francas una DVZF.

El legislador de la Unión, al categorizar la zona franca como un régimen aduanero especial, y concretamente el de Depósito, está indicando cuál es la finalidad principal del régimen, y nos referimos a la acepción depósito entendida como almacenamiento. Con lo cual, partiendo de la premisa consistente en argumentar que un régimen aduanero requiere una declaración aduanera, una DVZF puede ser considerada, *a pari*, como necesaria en el contexto normativo actual. Ya que el concepto de régimen aduanero no ha mutado en el tiempo, lo que ha mutado ha sido la calificación de las zonas francas como régimen aduanero. Consecuentemente, consideramos que en la actualidad con el vigente CAU, y con las zonas francas configuradas como régimen aduanero especial, se puede sostener la necesidad de una declaración de vinculación a zona franca.

Es importante mencionar después de lo expuesto que, aunque el artículo 158.2 CAU contenga una exención respecto a la obligación de realizar una declaración de vinculación al régimen de zona franca, no implica que el operador correspondiente considere como opción la vinculación al régimen de zona franca mediante declaración aduanera y así lo haga. Tanto es así, que en el anexo B del reglamento de ejecución del código aduanero de la unión se menciona que en el caso de declaración aduanera el código sería el 78<sup>398</sup>.

### 5.3.5. VIGILANCIA Y CONTROL EN ZONAS FRANCAS

La reforma del CA respecto a los tipos de zonas francas fue llevada a cabo por el Reglamento CE 993 de 4 de Mayo de 2001, clasificando en el artículo 799 entre zonas francas de control de tipo I, son zonas francas cerradas y delimitadas por cerca. Según el artículo 163.3 del CA se permite el acceso a los recintos por accesos concretos donde se lleva a cabo la vigilancia aduanera.

---

<sup>398</sup> PEDRUELO SÁNCHEZ, E.M.; GONZÁLEZ PÉREZ, M., *Los Regímenes especiales. Tratamiento en el Código aduanero de la Unión y sus disposiciones de desarrollo*, cit., p. 187.

También clasifica las abiertas no cercadas<sup>399</sup>, y los depósitos francos, que siguen con la misma regulación vigente con anterioridad a la reforma<sup>400</sup>.

El CAU regula el régimen de zonas francas de los artículos 243 a 249, y con ciertas modificaciones pretende establecer más seguridad<sup>401</sup>. Se establecen controles para admisiones y registros, lo cual no parece que sea compatible con la concepción de las zonas francas como supuestos de no sujeción. Con el CAU las zonas francas tipo II y depósitos francos se convierten en depósitos aduaneros, siempre y cuando no se haya solicitado que se transformen en zona franca tipo I<sup>402</sup>. Por tanto, las anteriores zonas tipo II que eran abiertas desaparecen. Menciona el artículo 243. 3. CAU que las zonas francas estarán cercadas, y que el perímetro y los puntos de acceso y de salida de las zonas francas estarán sometidos a vigilancia aduanera.

Por el hecho de encontrarse las mercancías vinculadas a zona franca bajo vigilancia aduanera en entrada, salida y durante su estancia, consideramos que podemos reiterar que las zonas francas no son territorio extraaduanero, a efectos de ser consideradas como supuestos de no sujeción.

En nuestra opinión, la voluntad del legislador, es considerar que las zonas francas sean un supuesto de exención, porque el hecho imponible ya ha ocurrido. Dado que cuando se introduce mercancía no UE en el TAU, ésta quedará bajo vigilancia aduanera, no siendo las zonas francas una excepción. Se regula entre los artículos 133 a 138 CAU y 189 del Reglamento de ejecución, y en dichos artículos se aprecia la voluntad de que las autoridades aduaneras controlen el tráfico internacional de mercancías en el ejercicio de la defensa del bien común<sup>403</sup>. El artículo 134 CAU por otra parte, menciona que las mercancías no pertenecientes a la unión se encontrarán bajo vigilancia aduanera hasta que cambie su estatuto aduanero, o hasta que se destruyan o salgan del TAU.

---

<sup>399</sup> O zonas francas de control de tipo II.

<sup>400</sup> AMENDOLARA, M., *Estudio comparativo de las zonas francas en España y Argentina*, cit., p. 37.

<sup>401</sup> ORTEGA GIMÉNEZ, A., MANRESA RAMÓN A., SAMPER WAMBA, M., *El nuevo código aduanero de la Unión Europea*, cit., p. 110.

<sup>402</sup> IBORRA GÓMEZ, S., GARCÍA-LUJÁN LÓPEZ, J., HORTAL LÓPEZ, R., MUÑOZ BARÓN, J., *Guía para entender las principales novedades del Código aduanero de la Unión*, cit., p. 104.

<sup>403</sup> SERRADILLA, R.; AGUILAR GALINDO, A., «Los Regímenes aduaneros», cit., p. 562.

Asimismo, en STJUE en asunto C-550/08 en el procedimiento entre British American Tobacco (Germany) GmbH y Hauptzollamt Schweinfurt<sup>404</sup>, en el apartado 42 menciona que en el caso de las obligaciones contempladas en los artículos 59 y 64 del CA, se requiere una declaración para incluir las mercancías en un régimen aduanero, cuya aceptación implica el comienzo de la vigilancia aduanera<sup>405</sup>. Por tanto, si el régimen de zona franca actualmente está sujeto a vigilancia aduanera, y según el TJUE es una declaración de vinculación lo que pone en marcha tal vigilancia, parece congruente, la implementación de una DVZF.

Respecto al concepto de sustracción de vigilancia aduanera, según el TJUE en diversas sentencias, el concepto de sustracción a la vigilancia aduanera supone cualquier acto u omisión que tenga como resultado impedir a la autoridad aduanera competente acceder a mercancía que se encuentra bajo vigilancia aduanera, y efectuar los controles previstos en las normas comunitarias<sup>406407</sup>.

El nuevo CAU sitúa las zonas francas como régimen aduanero superando la anterior calificación de destino aduanero y quedando ahora bajo vigilancia aduanera, sin embargo, subsiste la exención de presentar declaración aduanera

---

<sup>404</sup> STJUE ECLI:EU:C:2010:349 de 17 de junio de 2010, en asunto C-550/08 en el procedimiento entre British American Tobacco (Germany) GmbH y Hauptzollamt Schweinfurt.

<sup>405</sup> STJUE ECLI:EU:C:2010:349 de 17 de junio de 2010, en asunto C-550/08 en el procedimiento entre British American Tobacco (Germany) GmbH y Hauptzollamt Schweinfurt, en el apartado 42 menciona que en el caso de las obligaciones contempladas en los artículos 59 y 64 del CA, se requiere una declaración para incluir las mercancías en un régimen aduanero, cuya aceptación implica el comienzo de la vigilancia aduanera.

<sup>406</sup> STJUE EU:C:2001:69 de 1 de febrero de 2001 asunto c-66/99 wandel (apartado 47); sentencia de 12 de junio de 2014 EU:C:2014:1759 asunto C-75/13, SEK Zollagentur (apartado 28); y sentencia ECLI:EU:C:2017:392 de 18 de mayo de 2017 del asunto C-154/16 (apartado 42), en el procedimiento entre «Latvijas Dzelzceļš» VAS Y Valsts ieņēmumu dienests.

<sup>407</sup> Respecto al concepto de sustracción de la vigilancia aduanera, en el apartado 42 de sentencia de TJUE ECLI:EU:C:2017:392 de 18 de mayo de 2017 del asunto C-154/16, en el procedimiento entre «Latvijas Dzelzceļš» VAS Y Valsts ieņēmumu dienests también se recoge lo siguiente: «cualquier retirada, no autorizada por la autoridad aduanera competente, de una mercancía sujeta a vigilancia aduanera del lugar de depósito autorizado constituye una sustracción de mercancías a la vigilancia aduanera a efectos del artículo 203, apartado 1, de dicho Código, tanto involuntaria como voluntaria, como es el caso de un robo (véanse, en este sentido, las sentencias de 1 de febrero de 2001, D. Wandel, C-66/99, EU:C:2001:69, apartados 48 y 50; de 12 de febrero de 2004, Hamann International, C-337/01, EU:C:2004:90, apartado 36, y de 11 de julio de 2013, Harry Winston, C-273/12, EU:C:2013:466, apartados 30 y 33). Asimismo, el TJUE ha declarado que debe considerarse que una mercancía que se encuentra en depósito temporal ha sido sustraída a la vigilancia aduanera cuando ha sido declarada en régimen de tránsito comunitario externo y, a pesar de haberse presentado los documentos de tránsito en la aduana de destino, la mercancía no ha abandonado el depósito y no ha sido presentada ante dicha aduana (sentencia de 12 de junio de 2014, SEK Zollagentur, C-75/13, EU:C:2014:1759, apartado 33).»

de vinculación. Consideramos por los motivos expuestos en esta tesis, que una DVZF puede ser un instrumento eficiente para llevar a cabo el control de vigilancia aduanera. Una DVZF que utilice transmisiones de información telemática directa a la aduana puede ser un avance respecto al sistema actual de control de existencias. En este sentido, algunos autores como IBÁÑEZ MARSILLA han subrayado que este paso a régimen aduanero justifica que las zonas francas se sometan a estrictas obligaciones formales y estrecha vigilancia<sup>408</sup>.

El artículo 244 CAU también contiene disposiciones relativas a la seguridad y el control de las actividades desarrolladas en zonas francas, concediendo a las autoridades aduaneras la facultad de prohibirlas. Respecto a los inmuebles y actividades en zonas francas, en el apartado primero dice que cualquier construcción de un inmueble en una zona franca dependerá de una autorización de las autoridades aduaneras. Con sujeción a la legislación aduanera, se permitirá en las zonas francas cualquier actividad de tipo industrial, comercial o de prestación de servicios. Quedando sujeto el desenvolvimiento de la actividad a su notificación previa a las autoridades aduaneras.

Las autoridades aduaneras también dispondrán de potestad para prohibir algunas de las actividades contempladas en el apartado 2 del artículo 244, siempre y cuando la naturaleza de las mercancías y las actividades relacionadas con estas, así lo requieran por razones de seguridad y protección.

De esta manera, queda patente la preocupación por la seguridad en las zonas francas y las actividades que en ella se desarrollan, pero este no es un asunto nuevo. En cada zona franca, el Estado miembro del que forme parte, designará el área que será ocupada, así como también los puntos de entrada y salida de la misma<sup>409</sup>. Se pretende controlar por parte de las autoridades, la identidad de personas que puedan desarrollar actividades de dudosa legalidad, y concede a las autoridades aduaneras la capacidad de control. Disponen de tal potestad siempre y cuando dichas actividades puedan no cumplir con las medidas de seguridad necesarias<sup>410</sup>. Tanto es así, que el artículo 244 en el apartado 4,

---

<sup>408</sup> IBÁÑEZ MARSILLA, S., «Impuestos arancelarios», cit., p. 918.

<sup>409</sup> Artículo 243.1 CAU.

<sup>410</sup> LYONS, T., *EU Customs Law*, cit., p. 422.

establece que las autoridades aduaneras podrán prohibir el ejercicio de una actividad en una zona franca a las personas que no puedan dar la seguridad requerida en el cumplimiento de las disposiciones aduaneras.

Sin embargo, y a pesar de las previsiones normativas tendentes a mantener la seguridad en zona franca, en la práctica habitual, en zona franca se da lo que GARCÍA VARELA, COLLADO MUÑOZ y FALCETO GARCÍA definen como controles singulares, y que implica que, en la práctica habitual, no se realizan controles físicos. Dichos controles singulares son los relativos a la contabilidad de existencias y los plazos establecidos por normativa agrícola para exportación<sup>411</sup>.

Posteriormente lo analizaremos con más detalle, pero en este sentido, la Organización Mundial de Aduanas en el estudio *Research Paper. 'Extraterritoriality' of Free Zones: The Necessity for Enhanced Customs Involvement* de KENJI OMI, reclama más seguridad, control y vigilancia por parte de las autoridades aduaneras dada la alta tasa de actividades ilícitas que en las zonas francas se dan. Nosotros y como desarrollaremos posteriormente, en observancia de la legislación de la Unión, creemos que se podría introducir una declaración de vinculación a zona franca, mediante la cual, y con la transmisión telemática de información a las autoridades aduaneras se podría facilitar, a las autoridades, información respecto a las mercancías vinculadas y empresas activas. De esta manera podrían tener un importante medio de control en su haber.

### 5.3.6. ENTRADA DE MERCANCÍA EN ZONA FRANCA

Como hemos señalado, las zonas francas tienen doble naturaleza, como régimen aduanero y como enclave o zonas perfectamente cercadas ubicadas en el TAU<sup>412</sup>. Toda mercancía que entre en zona franca no tiene por qué ser vinculada al régimen, sin embargo, dichas mercancías pueden incluirse por el operador en uno de los regímenes mencionados en el CAU. Ya que el artículo

---

<sup>411</sup> COLLADO MUÑOZ, J., GARCÍA VALERA, A., FALCETO GARCÍA, F., «Regímenes Especiales», cit., p. 723.

<sup>412</sup> FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I., «La problemática específica de la deuda aduanera en las zonas francas», cit., p. 158.

247 CAU menciona que mientras las mercancías permanezcan en zona franca, aquellas que no sean pertenecientes a la Unión, podrán ser despachadas a libre práctica o ser incluidas en el régimen de perfeccionamiento activo, de importación temporal o de destino final. Sin que se consideren incluidas en el régimen de zona franca. Asimismo, tampoco se considerarán incluidas en el régimen de zona franca las mercancías comunitarias que entren en el área a la que corresponda la zona franca<sup>413</sup>.

En primer término, nos gustaría referirnos a los actores que operaran en zona franca. Al igual que en el depósito aduanero existe la figura del depositario autorizado, en las zonas francas las empresas que pretendan realizar operaciones de Comex, han de estar debidamente autorizadas bajo la figura de Operador Autorizado de Zona Franca. En síntesis, será el responsable ante la aduana de las operaciones que efectúe en zona franca de acuerdo a esa autorización. Y la entrada de mercancía en zona franca será declarada o bien por el titular de la mercancía, o por el representante aduanero que actúe en nombre del titular.

Hay que tener en cuenta que los consorcios de zonas francas, actúan en calidad de gestores del recinto. Las mercancías en sí, son recibidas por los Operadores de Zona Franca, como empresas instaladas en su interior y autorizadas a recibir mercancías no UE, que son controladas por los consorcios con la finalidad de asegurar su correcto funcionamiento. La contabilidad de control de estos operadores está gestionada por los consorcios.

Por su parte, el CA en su artículo 176.1, establecía que toda persona que lleve a cabo una actividad en una zona franca, lo hará quedando sujeto a la autorización prestada por la aduana, y llevará una contabilidad de existencias.

En congruencia con la norma comunitaria, la disposición tercera de la Orden de 2 de diciembre de 1992 exigía que quienes fuesen a desarrollar actividades en

---

<sup>413</sup> DE LA OSSA MARTÍNEZ, A., *et al.*, *Los regímenes aduaneros en el código aduanero modernizado*, cit., p. 135; IBARRA PARDO, M.G., «Las Zonas Francas y el Derecho Aduanero», cit., p. 144.

una zona franca requerían de una autorización aduanera en relación con su contabilidad de existencias<sup>414</sup>.

El CAU no regula dicha autorización de operador de zona franca, en su artículo 244 apartado 2º contiene la mención de «notificación previa» y no autorización. Por tanto, a partir de la entrada en aplicación del CAU, para llevar a cabo actividades en zona franca, ya no se requiere autorización previa, sino una simple notificación a las autoridades aduaneras. Dice el artículo 244 apartado segundo que: «a reserva de la legislación aduanera, se autorizará en las zonas francas cualquier actividad de tipo industrial, comercial o de prestación de servicios. Y que el ejercicio de dichas actividades se supeditará a su notificación previa a las autoridades aduaneras.»

Sin embargo, sigue el artículo 244 diciendo que las autoridades aduaneras podrán prohibir actividades previstas en el apartado 2, teniendo en consideración, la naturaleza de las mercancías a que se refieran tales actividades o de los requerimientos de la vigilancia aduanera y de seguridad y protección. Pudiendo prohibir, además, el ejercicio de la actividad en zona franca a las personas que no ofrezcan la seguridad necesaria en el cumplimiento de la legislación aduanera.

Por tanto, los operadores en zona franca son las empresas o particulares que realizan su actividad dentro de la zona franca y han solicitado o notificado ante la dependencia de aduana de control su registro como tal. Se trata de una figura actualmente en uso que no aparece en el CAU, y que entendemos sería la figura «oficina» a la que se refiere la Orden de 2 de diciembre de 1992 por la que se dictan normas sobre Zonas y Depósitos Francos en el capítulo II cuando dice «...se entregará a la oficina que designe la aduana de control...».

La exigencia de llevar unos registros en la forma aprobada por las autoridades aduaneras se mantiene en el artículo 214 del CAU, que dispone que salvo el régimen de tránsito o que se disponga lo contrario, el titular de la autorización o del régimen, así como cualquier persona que vincule mercancía a depósito, o desarrolle actividades de elaboración, transformación o compra venta de

---

<sup>414</sup> Autorización de operador de zona franca.

mercancías en zonas francas, estarán sujetos a registrar tales actividades en la forma que las autoridades aduaneras prescriban.

Los registros dispondrán de la información y los datos necesarios para que las autoridades aduaneras puedan ejercer la vigilancia del régimen, concretamente los relativos a la identificación de las mercancía vinculadas, su estatuto y circulación.

Se entenderá que los OEA de simplificaciones aduaneras cumplen con los deberes de registro siempre y cuando sean adecuados a los fines del régimen especial de que se trate.

El contenido de los mismos está, tal y como hemos mencionado en el apartado relativo a los depósitos aduaneros, en el artículo 178 del Reglamento Delegado aprobado por el Reglamento 2446/2015 de la Comisión (RD)<sup>415</sup>. Ya nos hemos referido al apartado primero cuando tratamos los depósitos aduaneros, refiriéndose el apartado segundo específicamente a zonas francas. Establece el apartado segundo. que en el caso de las zonas francas, los registros deberán contener, además de la información a la que se refiere el apartado 1, la información necesaria que permita identificar los documentos de transporte asociados a las mercancías que entran o salen de las zonas francas, así como aquella información que permita identificar las mercancías que se han consumido o utilizado, cuyo despacho a libre práctica o importación temporal no implique la aplicación de derechos de importación o de medidas establecidas por la política comercial o agrícola común de conformidad con el artículo 247, apartado 2, del CAU.

En el apartado tercero se establece que las autoridades aduaneras podrán dispensar de la obligación de presentar parte de la información a que se refieren los apartados 1 y 2, en cualquier caso, no debe perjudicar a la vigilancia aduanera, ni a los controles de la utilización de un régimen especial.

---

<sup>415</sup> 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. Publicado en «DOUE» núm. 343, de 29 de diciembre de 2015, páginas 1 a 557.



Por su parte, el apartado 2 de la Disposición cuarta la Orden de 1992 dice que se requerirá anotar una contabilidad de existencias, así como también la fecha de entrada, además de las declaraciones correspondientes al ingreso. Es el Operador de Zona franca, en último extremo, quien debe anotar la operación en la contabilidad de existencias habilitada por Aduanas y asume toda la responsabilidad de la operativa. Todo ello independientemente de que el consorcio se encuentre en posición de garante de la misma operación.

En conclusión, desde la entrada en aplicación del CAU no es necesario que la aduana realice autorizaciones de «operador de zona franca», pero sí autoriza cómo deben llevar la contabilidad de los registros. Puede que en el contexto actual en el que se pretenden homogeneizar procesos en zonas francas, y tras la iniciativa de la Resolución de 11 de julio de 2017, de la Subsecretaría, por la que se crea el Grupo de coordinación de los Delegados Especiales del Estado en los Consorcios de Zona Franca, una DVZF pueda optimizar los procesos de gestión de contabilidad mediante el uso de técnicas telemáticas, y homogeneizar procesos.

#### 5.3.6.1. FORMALIDADES ADUANERAS DE ENTRADA

El Artículo 135 CAU respecto a la introducción de mercancía en el TAU dice que esta se trasladará inmediatamente a la aduana indicada por las autoridades aduaneras o a cualquier otro lugar determinado por las mismas, o bien a una zona franca, siguiendo, la vía e instrucciones establecidas por las autoridades aduaneras.

Y según el apartado segundo del artículo 135 del CAU: «las mercancías introducidas en una zona franca lo serán directamente, bien por vía marítima o aérea o, en caso de que sea por vía terrestre, sin pasar por otra parte del territorio aduanero de la Unión, cuando se trate de una zona franca contigua a la frontera terrestre entre un estado miembro y un tercer país». En las próximas páginas, trataremos de exponer nuestra visión acerca de cómo se materializan por parte de las autoridades aduaneras las formalidades de entrada en zona franca. En tal contexto, trataremos de sostener la relevancia y conveniencia de una DVZF.

Asimismo, el artículo 245 del CAU categoriza casos en que las mercancías introducidas en zona franca deben ser presentadas en aduana y en qué casos estarán sujetas a formalidades aduaneras. Se deberán cumplir tales obligaciones cuando se introduzcan en zona franca directamente desde fuera del TAU, o bien, cuando hayan sido vinculadas a un régimen aduanero que finalice o se ultime al incluirlas en el régimen de zona franca. También cuando se vinculen al régimen de zona franca con el objetivo de obtener una bonificación de devolución o la condonación de los derechos de importación, y en última instancia, porque las formalidades se dispongan en legislación distinta de la aduanera. Fuera de tales circunstancias, según el segundo apartado del artículo 245, no habrá obligación de presentar en aduana las mercancías introducidas en una zona franca.

Consiguientemente, en la práctica actual, y en interpretación del CAU, y normativa de desarrollo, la forma de vinculación de mercancía a zona franca y la necesidad de presentar una declaración de vinculación, depende de si la entrada es directa o indirecta, teniendo en cuenta el primer punto de entrada de la mercancía en el territorio aduanero de la Unión.

De manera que, en una zona franca, cuando se tenga un puerto o aeropuerto o, esté adyacente a uno de éstos, habrá una ausencia en la obligación de presentar declaración aduanera de manera completa.

Cuando aquella se encuentre situada en el interior del territorio aduanero de la Unión, en el primer punto de entrada nacerá la obligación de presentar la declaración sumaria correspondiente, y se deberá documentar como régimen de tránsito externo el transporte de la mercancía desde el primer punto de entrada en el territorio aduanero hasta la zona franca<sup>416</sup>.

Según información facilitada a fecha de octubre de 2020 por parte de la Subdirectora General de Gestión Aduanera, RODRÍGUEZ ENTREMONTZAGA,

---

<sup>416</sup> GAYÁ MORENO, J.; FALOMIR FAUS, E., en *El impuesto sobre el valor añadido en la importación: estudio general*, Asociación Española de Concesionarios de Zonas y Depósitos Francos, Santander, 2012, p. 196. Ya decían bajo vigencia del anterior CA, que en la entrada directa de mercancía no comunitaria a zona franca en territorio de ámbito nacional proveniente de un tercer país, no será necesaria declaración aduanera previa ni tránsito previo en interpretación del CA en su artículo 170.

del Departamento de Aduanas e impuestos especiales, las zonas francas españolas que tienen entradas directas de mercancía son las zonas francas de Sevilla y Cádiz<sup>417</sup>. En el resto de zonas francas, todas las entradas se producen de manera indirecta.

En la Orden Ministerial de 1992 por la que se dictan normas sobre Zonas y Depósitos Francos, la disposición cuarta preceptúa que en todas las entradas o salidas de mercancías en la zona o depósito francos se entregará a la oficina que designe la aduana de control una copia del documento de transporte en el que figuren los datos necesarios sobre la mercancía. Ya realizada la entrada, el estatuto aduanero de la mercancía se prueba mediante el Declaración de Situación Fiscal (DSF, ver Anexo 4)<sup>418</sup> que debe presentarse junto al documento de transporte en el formato establecido en el Anexo I de la Orden Ministerial de 1992<sup>419</sup>. Por tanto, la oficina correspondiente debe utilizar dicho documento como base para elaborar la contabilidad de existencias y la entrada de mercancía. Se entiende que tal procedimiento se realiza en la actualidad, sin contar con ningún soporte telemático estandarizado a nivel nacional que realice el envío de información y comunicación telemática correspondiente con la autoridad aduanera correspondiente.

Respecto a la contabilidad de existencias, la ya mencionada Resolución de 29 de marzo de 2022, del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se modifica la de 11 de julio de 2014, en la que se recogen las instrucciones para la formalización del documento único administrativo (DUA)<sup>420</sup>. Y respecto al mensaje que introduce, apunta que servirá para que los operadores de zonas francas den entrada a la mercancía mediante instrumentos electrónicos. Sin embargo, la implementación de tales instrumentos es de carácter voluntario y debe ser solicitado. En caso de ser solicitado, deberá utilizarse para todas las operaciones de manera generalizada.

---

<sup>417</sup> Sin embargo, en las zonas francas de Sevilla y Cádiz, también se realizan entradas indirectas.

<sup>418</sup> La declaración de situación fiscal se utiliza un modelo de documento de la Aduana para mercancías con exención de IVA, IVA e II.EE., y comunitarias sin ninguna exención.

<sup>419</sup> GAYÁ MORENO, J.; FALOMIR FAUS, E., *El impuesto sobre el valor añadido en la importación: estudio general*, cit., p. 196.

<sup>420</sup> BOE-82 06 de abril de 2022.

Siendo tal previsión un avance para las posibles comunicaciones electrónicas, también es cierto que únicamente tiene carácter voluntario, quedando a discreción de los operadores la implementación de tal instrumento. No pudiendo considerarse un salto hacia delante en el control, ya que, cualquier operador que desee evitar tal contacto electrónico puede abstenerse.

Como documentos de transporte más utilizados en las transacciones internacionales, encontramos el CMR para transporte por carretera, conocimiento de embarque o *bill of lading* para transporte por vía marítima, carta de porte aéreo *Air way bill* (AWB) para transporte aéreo. Además, podrán presentarse con notas normalizadas, archivadas junto al documento de transporte y que servirán para el mayor control. En caso de mercancías sujetas a impuestos especiales, si tales depósitos tienen la consideración de depósito fiscal se debe entregar también, copia del documento que autoriza a circular a dichas mercancías.

Dada la importancia que tienen los documentos de transporte, en la vinculación de mercancías a zona franca, consideramos relevante mencionar de manera somera algunos aspectos que consideramos relevantes respecto a los principales documentos de transporte que se pueden utilizar para este fin.

El documento de transporte marítimo por excelencia, es el conocimiento de embarque (ANEXO 1)<sup>421</sup>. La gran cantidad de operaciones que se realizan en la actualidad impide que sea factible realizar una comprobación dentro de la cadena logística de la mercancía cargada y transportada, y por ello la existencia de la presunción. Sin embargo, existen medios de comprobación a través de entidades privadas que permiten examinar tanto la mercancía y su calidad como la documentación relativa al embarque.

La Cámara de comercio internacional ha denunciado una práctica fraudulenta con dichos documentos, ya que el conocimiento de embarque, tiene naturaleza de título valor si se emite como título negociable. Así, la Cámara de comercio internacional dice que existe fraude marítimo cuando una de las partes en una

---

<sup>421</sup> Se trata de un contrato de transporte de mercancías y, de un título-valor, por tanto, concede a su tenedor la posesión mediata de las mercancías. Tradicionalmente, el conocimiento de embarque constituye evidencia de la carga de las mercancías en el medio de transporte, en este caso buque, siendo esta una presunción *iuris tantum*.

transacción comercial internacional, ya sea como comprador, vendedor, armador, fletador, capitán de buque, miembro de la tripulación, asegurador, comisionistas, o banqueros, entre otros, consigue ilegítimamente, enriquecerse u obtener mercancía de otra parte con la que ha mantenido relaciones comerciales o de otro tipo en el tráfico internacional de mercaderías. En algunos casos, varias de las partes actúan conjuntamente para defraudar a otra. Y precisamente, uno de los documentos de los que se valen los defraudadores es el *bill of lading*, además de otros, como facturas comerciales o documentos de seguro marítimo. El fraude mediante falsificación de conocimiento de embarque como título valor, puede estar castigado como delito de falsificación de documento mercantil, dado el carácter negociable que tiene este documento de transporte. El *International Maritime Bureau* (IMB) perteneciente a la Cámara de Comercio Internacional, como organización sin ánimo de lucro, pone el foco en investigar este tipo de fraudes y, incluso propone medidas y planes para combatirlos<sup>422</sup>.

Respecto al *Air waybil* (AWB), conocimiento de embarque aéreo o carta de porte aéreo (ANEXO 2)<sup>423424</sup>.

Del mismo modo que en el transporte marítimo, el contenido de la carta de porte supone una presunción de la existencia de tales mercancías, teniendo función probatoria de conclusión y contenido del contrato según el artículo 102 ley 48/1960 de 21 de julio de navegación aérea.

En cuanto al transporte terrestre el CMR (ANEXO 3)<sup>425</sup>, aparece regulado por el «Convenio referente al contrato de transporte internacional de mercancías por

---

<sup>422</sup>Página Web Cámara Comercio Internacional [Recurso de internet. Acceso el 23 de septiembre de 2021, <https://iccwbo.org/media-wall/news-speeches/imb-investigates-false-bills-of-lading/> <https://www.icc-ccs.org/index.php/1260-imb-launches-initiative-to-curb-bills-of-lading-fraud>]

<sup>423</sup>Es un documento de transporte no negociable y, por tanto, no endosable. Constituye prueba documental del transporte, y prueba de la recepción de las mercancías puestas a disposición del transportista y sirve como recibí del destinatario.

<sup>424</sup> CABRERA CÁNOVAS, A., *Transporte aéreo internacional de mercancías*, ICEX, Madrid, 2016, p. 77.

<sup>425</sup> El CMR es el documento que regula el tráfico internacional de carretera en sus aspectos de responsabilidad o documentales, no es un documento de titularidad y por tanto no es negociable. Se trata del documento que formaliza un contrato de transporte de mercancías por carretera considerado como documento probatorio de las condiciones del contrato y de la recepción de la mercancía por el transportista. Fue aprobado por la Comisión Económica de las Naciones Unidas para Europa (United Nations Economic Commission for Europe, UNECE).

carretera», hecho en Ginebra el 19 de mayo de 1956, o Convención CMR (complementada por Protocolo de 5 de julio de 1978). España se adhirió por instrumento de 12 de septiembre de 1973<sup>426</sup>.

En el artículo 1 del Convenio CMR menciona que se aplicará a todo contrato de transporte de mercancías por carretera realizado a título oneroso por medio de vehículos, siempre que el lugar de la toma de la carga de la mercancía y el lugar previsto para la entrega, indicados en el contrato, estén situados en dos países diferentes, uno de los cuales al menos sea un país contratante, independientemente del domicilio y nacionalidad de las partes del contrato.

Los elementos necesarios del CMR de acuerdo con el artículo 1 del convenio CMR serían, por tanto: que se trate de un contrato oneroso, el transporte deberá efectuarse por medio de vehículos, los puntos de origen y destino estarán situados en dos países diferentes, y que al menos a uno de los países en cuestión le sea de aplicación el Convenio<sup>427</sup>.

En cuanto a la carta de porte regulada por la normativa nacional, en la Ley 15/2009, de 11 de noviembre, del contrato de transporte terrestre de mercancías, la LCTTM también presume la veracidad de la mercancía cargada, de ahí la importancia de incluir reservas en la misma carta de porte cuando el porteador estime oportuno a tenor del artículo 14 de la LCTTM<sup>428429</sup>.

Por consiguiente, como hemos expuesto, los documentos de transporte no garantizan que la mercancía que efectivamente entre en zona franca va a ser la que los documentos de transporte describan que contienen, dada la presunción de contenido que es común a estos documentos de transporte.

---

<sup>426</sup> Boletín Oficial del Estado de 7 de mayo de 1974).

<sup>427</sup> Wolters Kluwer; Contrato de transporte internacional de mercancías por carretera (CMR) Recurso de internet. Acceso el 23 de septiembre de 2021, [[https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAEAMtMSbF1jTAAAUMjQONLtbLUouLM\\_DxblwMDCwNzAwuQQGZapUt-ckhIQaptWmJOcSoA0wnU0DUAAAA=WKE](https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAEAMtMSbF1jTAAAUMjQONLtbLUouLM_DxblwMDCwNzAwuQQGZapUt-ckhIQaptWmJOcSoA0wnU0DUAAAA=WKE) consultado en febrero de 2020]

<sup>428</sup> Ley 15/2009, de 11 de noviembre, del contrato de transporte terrestre de mercancías. Publicado en «BOE» núm. 273, de 12 de noviembre de 2009.

<sup>429</sup> GALLEGO SÁNCHEZ, E., *Derecho Mercantil Parte Segunda*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2012, p. 375.

Sin embargo, la entrada en zona franca de mercancía que cancela un régimen anterior se realizará mediante formato DUA de acuerdo a la resolución DUA<sup>430</sup>. Por tanto, en estos casos concretos, en los que se vincula mercancía proveniente de otro régimen aduanero, sí va a existir una declaración aduanera de vinculación, lo cual parece en nuestra opinión más garantista. Ya que dicha declaración tendrá que presentarse mediante el formato DUA, y con todos los elementos que la legislación aduanera prescribe.

Respecto al momento de vinculación de las mercancías a este régimen, el artículo 245.3. CAU dice que sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 246 CAU, se considerará que las mercancías introducidas en una zona franca, están vinculadas al régimen de zona franca, en el momento de su introducción en la zona franca, excepto que se hayan vinculado a otro régimen aduanero, o bien, en el momento en que finalice un régimen de tránsito, salvo que se incluyan inmediatamente después en otro régimen aduanero.

El segundo caso (b) del artículo 245 en el que corresponde un tránsito aduanero, supone como explicamos en el epígrafe que corresponde a este régimen aduanero, que unas mercancías no UE se transportan al amparo de un documento T1.

Fuera de estos tres casos, no se van a tener que presentar las mercancías con la «formalidad aduanera» requerida por el CAU, como requisito para vincular mercancías a este régimen aduanero<sup>431</sup>.

La diferencia más relevante entre una zona franca y otras instituciones aduaneras, incluso con el depósito aduanero, es la necesidad de presentación de declaraciones aduaneras para vincular la mercancía. La excepción se

---

<sup>430</sup> En la página 138 de la RESOLUCIÓN DUA DEL DEPARTAMENTO DE ADUANAS E IMPUESTOS ESPECIALES DE 2 DE SEPTIEMBRE DE 2019 (BOE 12 DE SEPTIEMBRE DE 2019) se dan las instrucciones con las siglas 78.40, para entrada en depósito o zona franca de mercancía rechazada por el importador, de forma previa a realizar su reexportación, según lo previsto en el artículo 238 del Reglamento (CEE) n.º 2913/199225. O bien, 78.51 para entrada en depósito o zona franca de mercancía previamente incluida en el régimen de perfeccionamiento activo, sistema de suspensión. 78.53 para entrada en depósito o zona franca de mercancía previamente incluida en el régimen de importación temporal. 78.71 para entrada en depósito o zona franca de mercancía previamente vinculada al régimen de depósito aduanero. Y finalmente, 78.91 para entrada en depósito o zona franca de mercancía anteriormente incluida en el régimen de transformación bajo control aduanero.

<sup>431</sup> LYONS, T., *EU Customs Law*, cit., p. 423.

contiene en el artículo 158.1 CAU, que establece que será necesaria «una declaración en aduana apropiada para el régimen concreto de que se trate». Si seguimos la interpretación de RODRIGO SERRADILLA y DE LA OSSA respecto a la entrada de mercancía en una zona franca, entendidas como régimen aduanero, en la que entienden que la inclusión de mercancía en zona franca equivale a una declaración<sup>432</sup>. Podríamos argumentar que, en la actualidad, el proceso declarativo de entrada mediante una DVZF, otorgaría el formalismo que el régimen requiere. Además, y de acuerdo a las exigencias de la aduana electrónica en el CAU, se puede argumentar que el actual procedimiento no es apropiado.

Por tanto, existen unos requerimientos y procedimientos aduaneros exigidos para la vinculación de mercancía a zona franca. Es importante considerar que las autoridades aduaneras pueden establecer peculiaridades en las formalidades procedimentales aplicables en cada zona franca, ello partiendo de la base que Cádiz y Sevilla son las dos zonas francas de las que se puede vincular mercancía de manera directa<sup>433</sup>.

Como hemos expuesto, la vinculación de mercancías a Zona de franca se determinará según el estatuto aduanero de la mismas, ya sean de la Unión o de fuera de la UE. En concreto y según el Consorci de la Zona Franca de Barcelona, todas las mercancías que entran en zona franca quedan registradas a su llegada al recinto, mediante un asiento contable<sup>434</sup> en la aplicación del Gestor de Zona Franca. La cuenta corriente contendrá los datos relativos al régimen precedente<sup>435</sup>, origen y descripción de las mercancías, medio de transporte, fecha de llegada a zona franca y de expedición en origen, cliente y declarante del régimen precedente.

Según el Consorci de Barcelona, la diferencia en la vinculación según el estatuto aduanero de las mercancías se realiza de la siguiente manera; la mercancía con estatuto aduanero de la Unión, mal llamada mercancía «nacional» se vincula de

---

<sup>432</sup> RODRIGO SERRADILLA, F.; DE LA OSSA MARTÍNEZ, A., *Comentarios al código aduanero Modernizado*, cit., p. 147.

<sup>433</sup> Sin perjuicio de que se realicen también entradas indirectas en tales zonas francas.

<sup>434</sup> O también denominado en el ámbito aduanero en zona franca, cuenta corriente.

<sup>435</sup> O forma de llegada documental de las mercancías.



varias formas posibles, según la finalidad que se pretenda alcanzar con tales las mercancías. Si la mercancía tiene como destino la exportación, ya sea con DUA de exportación<sup>436</sup> o con un tránsito a muelle<sup>437</sup> para su salida definitiva del territorio UE o con destino a un territorio UE con fiscalidad diferente (ej. Canarias), se realizará una cuenta corriente con certificado de recepción(CR)<sup>438</sup> para ejercer el control necesario de las mercancías. Al encontrarse las mercancías destinadas a exportación exentas, se establecen mecanismos de control para evitar posibles fraudes. Estas mercancías, tienen un plazo de permanencia en zona franca de 6 meses.

Asimismo, se podrán vincular las mercancías origen UE, para su compra/venta entre empresas, evitando el peso del IVA entre las partes implicada con permanencias de 6 meses. Se vinculará mediante una Declaración de situación Fiscal, en los términos que hemos expuesto anteriormente.

Por lo que respecta a la mercancía con estatuto aduanero no UE. Con carácter previo a su vinculación a zona franca, deberán ser registradas por el Resguardo Fiscal. El 99 por ciento de estas mercancías llegan a zona franca en régimen de tránsito, el cual quedara ultimado con el asentamiento en cuenta corriente de zona franca y la comunicación a posteriori a la aduana de control.

El 1 por cien restante llegan a zona franca en régimen de cuaderno TIR, cuaderno ATA, o instancias de la AEAT para mercancías llegadas por sus propios medios<sup>439</sup> o en otras formas de vinculación que están cayendo progresivamente en desuso. Siendo éstas últimas las realizadas respecto a mercancías sujetas a impuestos especiales. Sin embargo, en la actualidad y de

---

<sup>436</sup> Mediante salida directa, es decir, en los supuestos que sí coincide la aduana de exportación con la aduana de salida.

<sup>437</sup> Mediante salida indirecta, es decir, cuando no coincidan la aduana de exportación con la aduana de salida, o, en caso de que se realice un despacho centralizado, cuando no coincida la aduana de presentación de la mercancía con la aduana de salida.

<sup>438</sup> El certificado de recepción se utiliza para acreditar la presentación de la mercancía en el LAME o en este caso en zona franca. Debe ir acompañado de anotación de entrada en la contabilidad de existencias del almacén. Será emitido por el titular del local y debe unirse al DUA de exportación. La expedición del certificado de recepción vincula y responsabiliza al titular del local en el que se ubican las mercancías de exportación y de la permanencia en el mismo, poniendo las mercancías a disposición de la aduana, pudiendo esta ejercer su función de control hasta el momento en que la aduana autorice su exportación.

<sup>439</sup> Vehículos automóbiles particulares.

acuerdo a fuentes del Consorci de Barcelona, en 2021 no hay ningún operador en la zona franca que se dedique a tales actividades.

En la zona franca de Vigo, se puede vincular mercancía a zona franca mediante una Declaración de situación fiscal, o mediante una Declaración de Entrada a Zona Franca (VER ANEXO 4)<sup>440</sup>. En caso de mercancías no UE, será necesario que le preceda un Tránsito, que se ultimaría y posteriormente se daría la Declaración de entrada en zona franca (DEZF).

Dicha declaración se realizará mediante el formato DUA, aunque es discutible la naturaleza de ésta como declaración aduanera. Ya que, en nuestra opinión, parece ser que no se puede comparar a la entidad del DVD como declaración aduanera de vinculación, puesto que, en primer lugar, éste último está homologado a nivel nacional y definido como declaración aduanera por la AEAT. En segundo lugar, en el caso de la vinculación a depósito aduanero no necesitaríamos la emisión previa de un tránsito, sino que, por ejemplo, una mercancía no UE puede vincularse directamente mediante el DVD y amparar el transporte. Sin embargo, dicha DEZF en Vigo, que conlleva un circuito de control, no sirve para amparar el transporte previo para el que se requiere un tránsito y para el que también se aplicará otro circuito de control<sup>441</sup>. El hecho de tener dos circuitos de control para el transporte y vinculación de la mercancía, en nuestra opinión puede ser claramente criticado por falta de eficiencia en el proceso aduanero y logístico, pudiendo llegar a la conclusión de que se trata de un proceso *ad absurdum*. Y sirve también como argumento, para sostener que realmente, una DEZF no es una declaración aduanera *strictu sensu*.

En la Resolución de 18 de junio de 2003, del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se dictan instrucciones de funcionamiento de los depósitos aduaneros y distintos de los aduaneros. En su apartado 3.2 relativo a entrada de mercancías, se apunta en lo relativo al transporte de mercancías para la entrada en el TAU,

---

<sup>440</sup> La DEZF de la zona franca es una cuasi declaración aduanera, ya que a pesar de seguir el formato DUA, se emiten dos circuitos de control, restando de esta manera entidad a la propia DEZF.

<sup>441</sup>Consorcio zona franca de Vigo, web; [Recurso de internet, consultado el 22 de agosto de 2022 <https://www.zfv.es/portal/index.html>]

que la vinculación al régimen de Depósito Distinto del Aduanero se efectuará mediante un D.V.D., documento que servirá tanto para el transporte de la mercancía hasta el local del D.D.A., como para su introducción directa en dicho local, sin presentarla ante la aduana de control.

De esta manera, la legislación nacional prevé un instrumento como es el DVD que va a amparar el transporte de la mercancía desde la entrada al TAU hasta la entrada y vinculación en Depósito aduanero contribuyendo a la eficiencia en las operaciones aduaneras<sup>442</sup>. No obstante, en la operativa relativa a zonas francas, el transporte de la mercancía no-UE que se vinculará a zona franca se realizará, ya sea mediante un tránsito, una declaración sumaria previa o incluso un simple albarán de transporte.

Con lo cual, en la operativa aplicable a los depósitos aduaneros, a diferencia del aplicable a zonas francas, se cuenta con un documento y declaración específica para su régimen, que amparará el transporte de la mercancía y su vinculación al régimen. Las zonas francas, por el contrario, incluso compartiendo con los depósitos aduaneros el régimen de «depósito», no cuentan con un instrumento específico para vinculación de mercancía. Posteriormente profundizaremos en la naturaleza de una declaración sumaria, así como de tránsitos y cuándo es necesario uno u otro, así como su idoneidad como declaraciones aduaneras para la vinculación al régimen de zona franca.

Pero podemos adelantar brevemente, que en nuestra opinión el tránsito, al tratarse de un instrumento que ampara el transporte de la mercancía a zona franca, aunque se trate de un instituto aduanero, puede no ser del todo apropiado para tal fin. Ya que tiene como indicamos, finalidad de transporte, y no el de vinculación de mercancía al régimen de zona franca. Al igual que las declaraciones sumarias, tienen como objeto la seguridad en la entrada de mercancía al TAU, y no la de vinculación de mercancía, sin ser una declaración aduanera en sentido estricto. Y por supuesto, es menos apropiado en nuestra opinión, la vinculación de mercancía mediante documentos de transporte.

---

<sup>442</sup> DE LA OSSA MARTÍNEZ, A., *et al.*, *Los regímenes aduaneros en el código aduanero modernizado*, cit., p. 122.

La Resolución de 29 de marzo de 2022, del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en la que se recogen las instrucciones para la formalización del documento único administrativo (DUA), en el apartado segundo del capítulo 5 del Anexo II, prevé la comunicación electrónica de la vinculación al régimen de zona franca. Sin embargo, se trata de un sistema alternativo al tradicional, no siendo, por tanto, obligatorio. Para poder hacer uso de este tipo de declaraciones electrónicas se debe haber solicitado en la autorización de actividades, inmuebles, registros y comunicación electrónica de zona franca.

Se deberá enviar en el preciso momento en el que llegue la mercancía a zona franca, pudiendo enviarse a través del operador de zona franca o a través del consorcio sin ser en ningún caso ejercicio de representación aduanera. Además, habilitará a los declarantes a enviar los mensajes RUN, VTA, TRS y SDD en los mismos términos que expresamos para el depósito aduanero.

Una vez autorizada la operación, el operador enviará una comunicación electrónica, con el saldo indicando el documento EZF<sup>443</sup>.

En la zona franca de las Palmas de Gran Canaria, en el mismo formulario de instrucciones de la agencia tributaria, se dice que no será necesaria la emisión de declaración aduanera para la entrada de mercancía no comunitaria en zona franca (VER ANEXO 5)<sup>444</sup>. Y contiene un procedimiento que implica un previo tránsito, o G5, ya que el cambio de ubicación ha desaparecido, dependiendo de si el operador es OEA o no. La utilización de la figura del OEA nos parece muy oportuna, ya que como hemos explicado en el epígrafe en el que lo tratamos, los operadores con dicho status van a poder beneficiarse de ventajas ya que son un operador de confianza.

---

<sup>443</sup> El documento EZF es emitido por la aduana con cargo a la declaración sumaria, y no es más que un duplicado de la información recibida por parte del tránsito o declaración sumaria. Por tanto, en ningún caso puede confundirse con una declaración, porque, en primer lugar, el emisor de la EZF es la aduana y no el operador.

<sup>444</sup> El documento anexo contempla respecto a las mercancías no comunitarias que provengan de aduana marítima, que para la entrada en zona franca, no deberán ser objeto de declaración en aduana conforme al artículo 158 del CAU. Igualmente, contiene el procedimiento aplicable para entrada de mercancía de aeropuerto.

La utilización de la figura de operador autorizado es una cuestión que tampoco se encuentra homologada en el proceso de vinculación entre las distintas zonas francas, y, sin duda, puede otorgar unas ventajas al operador en cuestión, que en nuestra opinión están plenamente en consonancia con el contexto normativo y el espíritu del CAU.

Cada dependencia regional de aduanas emite las instrucciones que debe seguir la zona franca en cuestión, dependiendo de las peculiaridades de cada una de ellas. En el caso concreto de la zona franca de Gran Canaria, cuando corresponde, y con posterioridad al tránsito emitido, la aduana competente emite un documento EZF<sup>445</sup> con cargo a la declaración sumaria y de esta manera el operador puede dar de alta la contabilidad de existencias.

Para dar de alta tal contabilidad, cada operador deberá recibir previamente la validación por parte de la autoridad aduanera del soporte informático que utilizará para tal contabilidad. Existiendo un control remoto por parte de la autoridad aduanera de cada programa informático utilizado, sin embargo, no hay un envío de información directo a la aduana, sino, como hemos expuesto, un control remoto.

De esta manera, hay una clara falta de armonización en cuanto al control de existencias de los operadores entre las distintas zonas francas, que cuentan con sus propias instrucciones y medios particulares. Una DVZF pondría fin a esta falta de armonización homogeneizando los procesos de entrada y dotando de transmisión información directa a la aduana más allá del dispar control remoto que existe en la actualidad para las distintas zonas francas.

En el caso concreto de la zona franca de Santander, al tratarse de entradas indirectas no requiere ningún documento de vinculación, sino un tránsito previo y una contabilidad de existencias mediante un programa informático específico.

Respecto al caso de la zona franca de Sevilla o Cádiz, al tratarse de entradas tanto directas como indirectas, se puede vincular mercancía no-UE amparándose en documentos de transporte, declaraciones sumarias o tránsitos.

---

445

Es posible vincular mercancía mediante un simple albarán de transporte, las mercancías que se introducen en una zona franca deben incluirse inmediatamente en la contabilidad de existencias por el operador de zona franca, una vez aprobada por aduanas. En caso de que la zona franca sea el primer punto de entrada, se vinculará la mercancía con documento de transporte, siendo éste el elemento base con el cual se materialice la entrada en zona franca. Por tanto, manifiesto de carga del buque y conocimiento de embarque, serán utilizados por la autoridad aduanera para otorgar declaración sumaria de entrada.

Cuando se introduzcan directamente en zona franca desde un país tercero, toda mercancía debe ser presentada ante aduana si el lugar de llegada es distinto a zona franca, posteriormente será necesario ultimar la Declaración Sumaria (DDT) y asignar el régimen de zona franca para que la mercancía pueda ser incluida en el régimen.

En nuestra opinión, parece que se utilizan los recursos e institutos aduaneros procedimentales actuales como el tránsito, o G5<sup>446</sup>, con carácter previo a la vinculación a zona franca, para cubrir una deficiencia o vacío en el procedimiento aduanero que deja la ausencia de un verdadero documento de entrada de mercancía en zonas francas. Además, debido al alto número de operaciones de vinculación que se producen en la zona franca de Vigo, el hecho que, por motivos de eficiencia, se utilice un instrumento alternativo a una verdadera declaración de vinculación, podría ser considerado como un argumento de validez de la propuesta DVZF. Ya que la aduana, de no utilizarse medios telemáticos

---

<sup>446</sup> Se trata de un nuevo mensaje que ampara el movimiento de mercancías entre ADTs, existiendo tres supuestos diferentes, traslado entre ADTs dentro del territorio aduanero español. Movimiento con origen ADT español con destino ADT de otro Estado miembro de la UE y viceversa.

Como requisitos para poder acogerse al envío de mensajes G5 las autoridades aduaneras deberán estimar que los traslados no suponen un incremento en el riesgo de fraude. Con la finalidad de cumplir tal requisito el solicitante debe ser OEA y ser titular de una autorización de ADT en la que se contemplen los movimientos de mercancías.

Respecto a su compatibilidad con el anterior cambio de ubicación (CUB), está previsto que este se siga utilizando pero únicamente de manera restringida para movimientos de mercancías entre ADTs ubicados en el mismo recinto de una aduana y de mercancías pertenecientes a la Unión hacia instalaciones autorizadas como ADT.

mediante la actual DEZF tendría problemas de gestión debido al alto número de operaciones de vinculación.

En resumen, y en términos generales, en caso de entradas de mercancía de manera directa con estatuto no-UE, servirán para otorgar entrada y vinculación a zona franca de la manera expresada, documentos de transporte, declaración sumaria. Para el resto de entradas y vinculaciones a zona franca (indirectas) se utilizará el tránsito.

Tal y como reflejan los procedimientos de vinculación mencionados, queda claro que la autoridad aduanera correspondiente en el caso de un depósito aduanero, obtendrá por vía telemática, mediante el DVD y de manera armonizada, información directa sobre la vinculación de mercancía. Tanto de las partidas arancelarias, teniendo además que adjuntarse a la declaración diversa documentación, como factura comercial, *packing list*, certificado de origen o documentos de transporte, entre otros. De esta manera se tendrá un control óptimo sobre la operación, identificación de las partes intervinientes y respecto a la mercancía, se proporciona información acerca de esta como la cantidad, tipo de mercancía y valor, presentándose la declaración aduanera.

En la actualidad, los operadores de zona franca pueden directamente en autodespacho, o a través de un representante aduanero realizar declaraciones ante la aduana. Lo cual, en nuestra opinión otorga seguridad a las operaciones de vinculación, ya que se trata de profesionales capacitados por la AEAT para el ejercicio de sus funciones con las autoridades aduaneras. Sin embargo, en aquellos casos en los que se simplifiquen los procedimientos aduaneros de entrada, sin realizarse ninguna declaración aduanera de vinculación, parece menos probable la intervención de representante aduanero. Ya que al ser operaciones más sencillas y menos técnicas que la presentación de una declaración aduanera, podrá realizarse la vinculación por el propio operador de zona franca inscribiendo la mercancía en la contabilidad de existencias, sin necesidad de declaración por parte de representante aduanero.

La DVZF se trata de una declaración aduanera apropiada de acuerdo a lo establecido por el artículo 158 CAU, aunque el precepto exima del deber de presentarla, y un procedimiento tributario y administrativo, que puede ser

considerado como una traba a la simplificación de las formalidades aduaneras aplicadas que son consideradas actualmente como una ventaja para las zonas francas. Sin embargo, dada la realidad telemática actual en las comunicaciones aduaneras, consideramos que, por el contrario, dicha DVZF, y teniendo en cuenta los avances actuales en los sistemas telemáticos y de información, puede servir para mejorar la competitividad de las zonas francas.

A *potiori*, cuando el CAU menciona expresamente en el artículo 138 que la mercancía que entra en el TAU se debe trasladar sin demora a una zona franca puede que resultara conveniente establecer una declaración que ampare dicho traslado. Ya que incluso para trasladar las mercancías a depósito temporal existe una declaración específica<sup>447</sup>, utilizándose para introducir mercancía en un depósito temporal, que no es ni un régimen aduanero, ni tampoco destino aduanero -inexistentes ya en el CAU-. En cualquier caso, dicha DDT no se debe confundir con la declaración sumaria, se trata de una declaración a parte, ya que, la DDT debe incluir, una referencia a las ENS previas.

La DDT es calificada como declaración en el artículo 2 de la Orden EHA/1217/2011, de 9 de mayo, por la que se regula el procedimiento de entrada y presentación de mercancías introducidas en el territorio aduanero comunitario y la declaración sumaria de depósito temporal, así como la declaración sumaria de salida y la notificación de reexportación en el marco de los procedimientos de salida de las mercancías de dicho territorio, Mencionándose en el artículo 4, que debe presentarse por medios electrónicos.

Sin embargo, se entiende que no se trata de una declaración aduanera propiamente dicha, porque no estamos tratando un régimen aduanero. Y así se interpreta de varios preceptos del CAU, por ejemplo, del artículo 5.15 cuando no se incluye dentro de la categoría de declaración en aduana a la declaración de depósito temporal.

---

<sup>447</sup> Que aunque no consideramos una declaración aduanera *strictu sensu*, se realiza al amparo de una declaración sumaria de depósito temporal (DDT). Recordemos que de acuerdo a la definición de declaración aduanera contenida en el artículo 5, sólo son declaraciones aduaneras las realizadas con la finalidad de vincular mercancía a un régimen aduanero, ya sea definitivo, o regímenes especiales.



### 5.3.6.2. PERMANENCIA DE MERCANCÍAS EN ZONA FRANCA

Las mercancías vinculadas a zona franca no pertenecientes a la Unión podrán permanecer vinculadas al régimen de forma ilimitada, a no ser que excepcionalmente las autoridades aduaneras establezcan un límite máximo de permanencia. De acuerdo al artículo 247 del CAU, podrán consumirse en zona franca, o también ser despachadas a libre práctica, ser incluidas en régimen de perfeccionamiento activo, importación temporal o destino final<sup>448</sup>. O bien, no despacharse a libre práctica, siempre que no estuviesen sujetas a derechos de importación o medidas de política agrícola común o comercial. Siendo únicamente exigible el despacho a libre práctica con motivo de un contingente arancelario o *plafond*.

Igualmente, podrán ser utilizadas en zona franca una vez hayan sido despachadas a libre práctica y vinculadas al régimen de importación temporal en los mismos términos que los expresados en el párrafo anterior.

Por lo que respecta a las mercancías de la Unión, se podrán consumir o utilizar en zona franca, siempre y cuando se liquiden los impuestos correspondientes, cuando se hayan obtenido exenciones, o devoluciones por su entrada en zona franca. Podrán ser introducidas, utilizadas, transformadas en zona franca, sin entenderse como vinculadas al régimen de zona franca<sup>449</sup>.

Y en lo concerniente a las manipulaciones usuales que se pueden practicar a las mercancías vinculadas al régimen, el artículo 220 CAU prescribe que las mercancías incluidas en un régimen de depósito aduanero, perfeccionamiento, o zona franca podrán ser sometidas a las manipulaciones usuales con la finalidad de garantizar su conservación, mejorar su presentación o su calidad comercial o preparar su distribución o reventa. El Reglamento delegado 2015/2446 en su anexo 71-03 establece un listado en el que figuran las manipulaciones usuales, y las limitaciones que tendrá el operador en zona franca para transformar las mercancías<sup>450</sup>. De esta manera, en principio, la capacidad de transformación de

---

<sup>448</sup> De esta manera, las mercancías que no tienen estatuto de la Unión, podrán vincularse a

<sup>449</sup> Artículo 246 CAU.

<sup>450</sup> El Reglamento delegado 2015/2446 en su anexo 71-03 menciona que a excepción de las previsiones expresas expresa en sentido contrario, ninguna de las manipulaciones que se enumeran a podrá dar origen a una nomenclatura combinada de ocho cifras diferente. Entre las

mercancías vinculadas al régimen, se ve limitada a unos regímenes especiales, como el de perfeccionamiento activo, a los que los operadores de comercio exterior, pueden acudir desde fuera de zona franca. Así pues, si lo que se pretende es potenciar las zonas francas como núcleos de producción y fabricación, en el actual marco normativo, en el que como presagiaba INGELMO PINILLA, los Depósitos aduaneros constituyen una importante competencia, puede que fuera necesario adoptar nuevas ventajas aplicables a zonas francas, que permitieran flexibilizar la capacidad productiva a los operadores. Sin embargo, los procedimientos actuales a los que se ven sometidos las zonas francas, que no permiten un control aduanero directo, por parte de las autoridades, posiblemente esté limitando la capacidad para adoptar iniciativas en este sentido.

Tanto es así, que como adelantábamos, mientras permanezcan en zona franca, las mercancías no-UE podrán ser despachadas a libre práctica o ser incluidas en el régimen de perfeccionamiento activo, importación temporal o destino final sin ser consideradas como incluidas en el régimen de zona franca<sup>451</sup>.

Cuando se pretendan realizar transformaciones sustanciales en las mercancías en zona franca, podrán someterse a estas con la autorización previa y expresa de la autoridad aduanera, mediante su vinculación a los regímenes de transformación bajo control aduanero, cuando el destino del producto final resultante es la Unión europea, o bien mediante su vinculación a un régimen de perfeccionamiento activo cuando el destino final del producto es la reexportación a un país tercero fuera de la UE<sup>452</sup>.

---

que figuran entre otras, la ventilación, , limpieza de polvo, limpieza, reparación del embalaje, reparaciones elementales de deterioros producidos al transportar o almacenar las mercancías, colocación o retirada del revestimiento de protección para el transporte, la reconstitución de las mercancías posterior al transporte. La conservación mediante pasteurización, el recuento, filtrado mecánico y pesaje de las mercancías. La desnaturalización, aunque pueda implicar un cambio en el código NC de ocho cifras. Y cualquier manipulación usual, que tenga por objeto mejorar la apariencia o la calidad comercial de las mercancías importadas o prepararlas para la distribución o la reventa, siempre que estas operaciones no modifiquen la naturaleza o las mejoren.

<sup>451</sup> Artículo 247.1. CAU.

<sup>452</sup> Página web zona franca de tenerife [Recurso de internet. Acceso el 23 de septiembre de 2021, <https://zonafrancatenerife.es/ventajas-zft/>]

Por tanto, y como hemos expuesto, se permitirá desde el mero almacenaje indefinido de mercancías, incluidas las manipulaciones usuales necesarias para su adecuado mantenimiento y conservación, hasta las actividades de transformación sustancial tales como el perfeccionamiento activo o transformación bajo control aduanero, siempre con la autorización previa de la autoridad aduanera<sup>453</sup>. No obstante, no encontramos una gran diferencia entre las posibilidades que disponen los operadores de zona franca para utilizar tales regímenes con mercancías que se encuentran en zona franca, de aquellos operadores que operan fuera de estas áreas exentas, acogiéndose a los mismos regímenes<sup>454</sup>.

Si tal y como hemos expuesto, durante la estancia de mercancías en zona franca, hay una limitación en cuanto a las actividades o transformaciones que pueden ser aplicadas, una declaración de vinculación podría ser conveniente para controlar precisamente esa actividad. O, por el contrario, precisamente podría ser un incentivo para ese tipo de actividades, ya que como hemos propuesto, al disponer de un instrumento de control, se podría otorgar una mayor flexibilidad de transformación, potenciando la actividad productiva de operadores instalados en zona franca.

### 5.3.6.3. SALIDA DE MERCANCÍAS DE ZONA FRANCA

Apunta el artículo 248 del CAU en su apartado 1º, que las mercancías que se encuentren en una zona franca podrán ser exportadas o reexportadas fuera del TAU, o introducidas en otra parte del mismo.

En el apartado 2º establece que serán de aplicación las formalidades contenidas entre los artículos 134 a 149 CAU cuando las mercancías salgan de una zona franca y se introduzcan en otros lugares del TAU.

Por lo que respecta al estatuto aduanero de las mercancías, el artículo 249 CAU establece que las mercancías que salgan de una zona franca y se introduzcan en otra parte del TAU, o que se vinculen a un régimen aduanero, se concebirán

---

<sup>453</sup> Artículo 247.1. CAU.

<sup>454</sup> A no ser que las autoridades aduaneras permitan de manera particular a los operadores de zona franca realizar operaciones que van más allá en la transformación de las manipulaciones usuales sin acogerse a regímenes aduaneros.

como mercancías no pertenecientes a la Unión. Sin embargo, se trata de una presunción *iuris tantum*, porque se admitirá prueba en contrario.

No obstante, a los efectos de la aplicación de los derechos de exportación y de las licencias de exportación, así como de las medidas de control de exportaciones en el marco de la política comercial o agrícola común, dichas mercancías serán consideradas mercancías de la Unión, a menos que se establezca que no tienen el estatuto aduanero de mercancías de la Unión.

Según el artículo 274 del CAU, la exportación o reexportación desde una zona franca tendrá lugar después de una declaración aduanera de exportación o notificación de reexportación, siendo obligatoria la anotación en contabilidad de la operación. En los supuestos en los que se haya declarado la entrada en zona franca mediante una declaración sumaria, lo cual, ocurriría en los supuestos de entrada directa en las zonas francas de Cádiz y Sevilla, se podrá declarar la salida mediante declaración sumaria de salida o EXS.

#### 5.3.6.4. GARANTÍA ADUANERA EN ZONA FRANCA

Si la ventaja de no tener que prestar garantía a zonas francas en el CA se concedía por considerarlas como más sencillos enclaves territoriales, con el CAU son consideradas régimen aduanero de «depósito» y perfectamente podrían haber perdido tal privilegio. Y es que como sostiene CARCALHAIS PEREIRA, la concesión de autorización de regímenes aduaneros especiales, comporta como regla general la prestación de garantía suficiente para cubrir el montante máximo de los derechos de importación sobre las mercancías que se tiene intención de vincular a tal régimen<sup>455</sup>.

Como hemos expuesto, las declaraciones practicadas para vincular mercancía a Depósitos aduaneros (DVD) suponen la realización de liquidaciones previas, y que las mercancías vinculadas a tal régimen estén amparadas por garantía. Mediante una DVZF, en el caso de considerarse establecer garantías de la misma manera que se hace en los depósitos aduaneros, se procedería de manera análoga. HERNÁNDEZ MATEO y PORTALS PÉREZ VIZCAINO

---

<sup>455</sup> CARCALHAIS PEREIRA, T., *Direito Aduaneiro Europeu; Vertente tributária*, Universidade Católica Editora, 2020, p. 112.

sostienen, que «para conceder el levante de la mercancía es indispensable que le haya pagado o garantizado la deuda aduanera»<sup>456</sup>. Afectando tal aseveración a las mercancías que van a ser despachadas a libre práctica, también es cierto, que nuevamente, el CAU establece una regla general aplicable para los regímenes aduaneros y que consiste en establecer garantía para mercancías vinculadas a régimen aduanero especial, y que se va a exceptuar de la aplicación de la misma, de nuevo, a zonas francas.

Ya mencionamos el considerando número 34 del CAU en el epígrafe relativo a los depósitos aduaneros según el cual las disposiciones de los regímenes especiales deben permitir el uso de una única garantía para todos los regímenes especiales. Por su parte, el artículo 88 del CA del reglamento 2913/92 establecía que las autoridades aduaneras podrán requerir la constitución de garantía para salvaguardar el pago de la posible deuda aduanera que pueda surgir.

Podría considerarse que las actuales concesiones que goza el régimen de zona franca colisionan con el considerando 48 del CAU, ya que establece que se deben facilitar autorizaciones que cubran varios regímenes, y conlleven una garantía y una sola aduana de vigilancia. Además, acaba el considerando 48 mencionando que cuando haya motivos que lo justifiquen también debe ser posible valorar las mercancías que se vinculen a régimen aduanero especial. Encontrándose las zonas francas sometidas a vigilancia aduanera, y pudiendo producirse situaciones en las que las autoridades aduaneras deben poseer instrumentos para valorar las mercancías vinculadas, a la luz del actual código aduanero, es conveniente la utilización de instrumentos de valoración que otorguen seguridad jurídica, como la medida propuesta en esta tesis.

El régimen de zona franca goza de la exención de prestar garantía aduanera. Aunque en los casos en los que se realice un tránsito anterior, se presta una garantía de control para amparar el transporte, posteriormente y una vez vinculada la mercancía ésta no estará amparada por la garantía prestada, ya que la misma era de aplicación al tránsito ya finalizado y ultimado. Para más abundamiento, en casos de entrada en los que no hay tránsito previo, no existirá

---

<sup>456</sup> HERNÁNDEZ MATEO, C.; PORTALS PÉREZ-VIZCAÍNO, M., *Procedimientos aduaneros II; Tramitación y Desarrollo*, cit., p. 145.

una garantía que ampare ni siquiera el transporte previo a zona franca. Aunque también es cierto que, aunque no se precisen avales ante la Dirección General de Aduanas, es el Consorcio en cuestión el que actuará como garante.

Por un lado, consideramos en base a lo que exponemos en esta tesis que podría ser oportuna una valoración de las mercancías mediante la liquidación previa practicada en una DVZF, y se podrían establecer garantías en la vinculación de mercancías a zona franca. Ahora bien, también es cierto que nos encontramos con una figura intermedia entre el operador de zona franca y la autoridad aduanera, que son los Consorcios. Los cuales podrían implementar medidas extra para el control de los operadores de zona franca prescindiendo de esta manera de la obligación de prestar avales. Teniendo en cuenta las particularidades, y la larga historia de las zonas francas, su naturaleza fabril, y que son enclaves mediante los que se pretende impulsar la economía, se podría optar por nuevas fórmulas en lugar de imponer avales. Los cuales, considerados desde la perspectiva de los operadores, no hacen otra cosa, sino que imponer obstáculos financieros a su funcionamiento empresarial.

## CAPÍTULO 6. EXTRATERRITORIALIDAD EN ZONA FRANCA

SARA ARMELLA, con quien estamos de acuerdo, mantiene que a nivel internacional se diferencia entre los países que sitúan las zonas francas dentro de su propio territorio aduanero, y aquellos países que lo sitúan fuera como enclaves extraterritoriales. En estos segundos y sosteniendo como argumento que se tratan de enclaves extraterritoriales, se debilitan los controles aduaneros, la presencia de la aduana y la realización de procedimientos aduaneros, lo cual ha dado lugar a la proliferación del comercio ilegal<sup>457</sup>.

Respecto a la designación de zonas francas, según el artículo 243 en el apartado primero del CAU, los Estados miembros podrán designar determinadas partes del territorio aduanero de la Unión como zonas francas. Queda claro en la redacción del CAU, que las zonas francas son entendidas a tenor del CAU como territorio aduanero.

Consideramos de relevancia abordar el fenómeno de la extraterritorialidad en zonas francas en primer lugar porque es inherente a su naturaleza. Pero también a raíz del informe OMA «*Extraterritoriality of free zones: Necessity for Enhanced Customs Involvement*»<sup>458</sup> que reclama más intervención de las autoridades aduaneras a efectos de alcanzar una mayor seguridad.

El informe de la OMA subraya la relajación de los procedimientos aduaneros en tales enclaves, e interpreta la existencia de unas simplificaciones en las declaraciones, y facilitación de información en el momento de entrada a zonas francas desde fuera del territorio aduanero porque se considera que dichas operaciones no son operaciones de importación<sup>459</sup>. Motivo por el cual, abordaremos en los siguientes epígrafes el hecho imponible en el fenómeno aduanero.

Por su parte, la OMA y en congruencia con la concepción de extraterritorialidad en el Anexo D del Convenio de Kyoto revisado CKR, considera que el hecho imponible importación se produce por el simple paso de la línea aduanera, así lo

---

<sup>457</sup> ARMELLA, S., *EU Customs Code*, Egea, Milán, 2017, p. 84.

<sup>458</sup> OMI, K., «Extraterritoriality' of Free Zones: The Necessity for Enhanced Customs Involvement».

<sup>459</sup> *Ibid*, p. 23.

dice en la definición de importación en el Glosario de términos aduaneros del CCA.

Como mencionábamos con anterioridad, la declaración aduanera de vinculación es una declaración que se demanda para incluir mercancías en un determinado régimen aduanero. Existen distintos tipos de declaraciones en el actual contexto del CAU, y como veremos más adelante cuando tratemos la materia relativa al despacho aduanero y declaración aduanera, no todas las declaraciones tienen los mismos efectos en el nacimiento de la deuda aduanera. Y por supuesto, no tienen por qué coincidir con el hecho imponible.

En primer lugar, mencionar que la territorialidad como criterio de sujeción a leyes tributarias se encuentra en el artículo 11 LGT que prescribe que: «los tributos se aplicarán conforme a los criterios de residencia o territorialidad que establezca la ley en cada caso. En su defecto, los tributos de carácter personal se exigirán conforme al criterio de residencia y los demás tributos conforme al criterio de territorialidad que resulte más adecuado a la naturaleza del objeto gravado.»

Como ya hemos adelantado anteriormente, a partir del 1 de enero de 1986, al entrar España en la Comunidad Económica Europea mediante el Acta de Adhesión de 12 de junio de 1985, las zonas y depósitos francos españoles pasan a ser comunitarios, y parte del actual territorio aduanero de la Unión<sup>460</sup>.

Es igualmente relevante tratar la cuestión de la aplicación del principio de extraterritorialidad en zonas francas y su relación con el hecho imponible, ya que va a tener implicaciones que consideramos relevantes tanto a efectos de consideración de dichas áreas, como áreas en las que se da una exención del hecho imponible, o como supuestos de no sujeción. Como veremos más adelante, nosotros consideramos las zonas francas como supuestos de exención, lo cual supone la no consideración de las zonas francas como

---

<sup>460</sup> AMENDOLARA, M., *Estudio comparativo de las zonas francas en España y Argentina*, cit., p. 12; cita a DE PAZ PÁEZ, C., en «*Las zonas y los Depósitos francos en la Unión Europea*», cit., p. 5; que afirma que desde el momento en el que se produce la adhesión de España a la CEE en 1986, las Zonas Francas y los Depósitos Francos españoles tienen la misma consideración que los comunitarios (art. 26 Acta de Adhesión). Es decir, forman parte del territorio aduanero nacional, sin que por tanto se consideren territorio extra aduanero (carácter de extraterritorialidad del que gozaban nuestras instituciones hasta la mencionada adhesión). VILLCA POZO, M., «*Las zonas y depósitos francos en España*», cit., pp. 285-286.



territorios extraaduaneros, entendiendo que el hecho imponible comienza con el paso de la línea aduanera. La consideración de éstas como zonas extraaduaneras, más allá de los efectos tributarios, también tiene consecuencias respecto a las formalidades aduaneras exigidas y al control que pueden desarrollar las autoridades aduaneras. En este contexto, en el actual CAU y como hemos expuesto con anterioridad, las zonas francas están sujetas a vigilancia aduanera y a la presentación de las mercancías frente a autoridades aduaneras, lo cual consideramos que es un indicativo de la voluntad del legislador de la Unión, configurando las zonas francas como supuestos de exención y no extraaduaneras.

Anteriormente tratamos en título relativo a las zonas francas, las implicaciones por el cambio de las zonas francas de destino aduanero a régimen aduanero, sin embargo, abordábamos principalmente las implicaciones que tenía respecto a la necesidad de existencia de una declaración de vinculación. En este momento, en cambio, también haremos una pequeña referencia, pero por las implicaciones que tiene respecto a la consideración de éstas como territorio aduanero.

Por su parte, ARMELLA con quien coincidimos, considera que el nuevo CAU al calificar las zonas francas dentro de la clasificación de regímenes aduaneros, está incluyéndolas dentro del territorio aduanero de la Unión<sup>461</sup>. ASTARLOA SÁENZ en la publicación «Las prácticas aduaneras en las zonas y Depósitos Francos», obra bajo la dirección y coordinación de la asociación española de zonas y depósitos francos, justifica una no sujeción a intervención aduanera directa bajo el pretexto de ser las zonas francas en aquel momento un destino aduanero, y no un régimen aduanero, como los depósitos aduaneros. Así como también por considerarlas como zonas extraaduaneras más allá de los efectos tributarios<sup>462</sup>. Si en el momento de la obra se realizaba tal argumentación, en

---

<sup>461</sup> ARMELLA, S., *Diritto Doganale dell'Unione Europea*, Egea, Milan, 2017, p. 85. Dice que «la scelta del legislatore europeo di ricomprendere le zone franche all'interno del territorio doganale dell'Unione, pertanto, va nella direzione, indicata a livello internazionale, di evitare distorsioni al commercio, dovute a una potenziale proliferazione di zone franche prive di specifica regolamentazione doganale e di adeguati controlli». «A elección del legislador europeo de incluir las zonas francas dentro del territorio aduanero de la Unión, por lo tanto, va en la dirección, señalada a nivel internacional, de evitar distorsiones comerciales, debido a una potencial proliferación de zonas francas sin regulaciones aduaneras específicas y controles adecuados», la traducción es nuestra.

<sup>462</sup> ASTARLOA SÁENZ, J. R., *Las prácticas aduaneras en las zonas y depósitos francos*, cit., p. 15. «A las Zonas y Depósitos francos, con la aplicación reciente de la normativa comunitaria, se

análisis de la *lege lata* en aquel momento vigente, y que era el CA. Entendemos que, en base al razonamiento de ASTARLOA SÁENZ, y teniendo en consideración la *lex lata* (CAU), debería aplicarse *mutatis mutandis*, una intervención aduanera directa en las zonas francas.

Asimismo, y en análisis del Convenio de Kyoto y las posturas de distintos autores a este respecto, pretendemos defender que el principio de extraterritorialidad en la actualidad en zonas francas, debería aplicarse únicamente a efectos tributarios de acuerdo al informe OMA «*Extraterritoriality of free zones: Necessity for Enhanced Customs Involvement*» y de esta manera también justificar una propuesta de DVZF.

La primera materialización de este principio se produce mediante la Directiva del Consejo 69/75/CEE de 4 de marzo, de armonización de disposiciones legales, reglamentarias y administrativas del régimen de zonas francas. Y que en nuestra opinión recoge la misma interpretación respecto al principio de extraterritorialidad a efectos tributarios aplicable a zonas francas del convenio CKR cuando las define en su artículo 2 como «cualquiera que sea la expresión utilizada por los Estados miembros, todo enclave territorial establecido por las autoridades competentes de los Estados miembros, denominadas en lo sucesivo «autoridades competentes», con el fin de considerar a las mercancías que se encuentren en él como situadas fuera del territorio aduanero de la Comunidad a efectos de la aplicación de los derechos de aduana, de las exacciones reguladoras agrícolas, de las restricciones cuantitativas y de cualquier exacción o medida de efecto equivalente». De hecho, en el artículo 4 establece que los Estados miembros podrán adoptar medidas de control para el mantenimiento de la vigilancia aduanera. Se dicta posteriormente una directiva adicional; la

---

les unió, como compañero de viaje, en las «Áreas Exentas», los Depósitos Aduaneros. Ahora bien, así como los destinos a Depósitos aduaneros atienen la consideración de inclusión en un régimen aduanero económico, lo que conlleva una directa intervención de la autoridad aduanera, los destinos a las Zonas o Depósitos Francos sólo tienen la consideración de destino aduanero, por lo que las mercancías almacenadas, aunque dentro de territorio comunitario, están a todos los efectos fuera de este territorio aduanero, motivo por el que no hay sujeción a una intervención aduanera directa, y sí a medidas de vigilancia y control, ejercidas fundamentalmente desde el exterior. No obstante, sí contempla la distinta normativa existente al efecto, operaciones y situaciones en el interior de las zonas o Depósitos francos, que sí necesitan intervención y trámites aduaneros».

71/235/CE<sup>463</sup><sup>464</sup>. Aunque dichas directivas no alcanzarán los resultados deseados y suponen la sustitución por reglamentos como el CEE 2504/88<sup>465</sup> del consejo de 25 de julio, o Reglamento de Base que dicta normativa relativa a Zonas y Depósitos francos, y posteriormente un segundo reglamento 2562/90<sup>466</sup> de la Comisión de 30 de junio denominado Reglamento de Aplicación como normativa de desarrollo del anterior reglamento mencionado. Seguidamente se promulga el Código aduanero mediante el Reglamento 2913/92 de 6 de octubre codifica y unifica la materia como hemos comentado anteriormente.

Parece comúnmente aceptado por la generalidad de autores que en las zonas francas se da una ficción de extraterritorialidad. Lo que pretendemos defender, es que dicha ficción de extraterritorialidad se refiere principalmente a la aplicación de tributos, siguiendo la interpretación del Anexo D del Convenio de Kyoto revisado.

En el apartado 17 de la sentencia del TJUE asunto C-21/05, procedimiento entre Montex Holdings Ltd Y Diesel SpA<sup>467</sup>, sostiene respecto a la ficción de extraterritorialidad que se da en el tránsito comunitario externo, que el TJUE ha

---

<sup>463</sup> Directiva 71/235/CEE del Consejo, de 21 de junio de 1971, referente a la armonización de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas relativas a las manipulaciones usuales que pueden efectuarse en los depósitos aduaneros y en las zonas francas. Publicada en el DOCE el 29 de junio de 1971 N° L 143/28.

<sup>464</sup> ARTEAGA ORTIZ, J.; MARTÍNEZ COBAS, F. J., «Las Zonas Francas en España y su utilidad: delimitación del concepto y perspectivas de futuro», cit. La ya expuesta ley de bases de 1929 fue desarrollada por el Reglamento de Puertos, Zonas y Depósitos Francos, aprobado por Real Decreto de 22 de julio de 1930. La normativa nacional tienen que adaptarse con motivo de la Adhesión de España a la Comunidad Económica Europea (Acta de adhesión a las Comunidades Europeas de 12 de junio de 1985, especialmente el artículo 26 y anexo XXXII-I, II y III), que como bien sabemos debe adaptarse a las normas comunitarias, según fuesen reglamentos o directivas. Desde ese preciso momento las zonas francas y depósitos francos españoles son comunitarios, esto significa en opinión de ARTEAGA y MARTÍNEZ que evidentemente siguen encontrándose en territorio nacional, pero pierden el carácter extraaduanero que se atribuía a nuestras zonas francas.

Con la finalidad de adaptación, se aprobó el Real Decreto legislativo 1297/1986 de 28 de junio por el que se adaptó al derecho de las Comunidades Europeas el régimen vigente en materia de zonas y depósitos francos, recogiendo en esta última disposición los principios esenciales de la Directiva 69/75/CE del Consejo de 4 de marzo, siendo promulgados las directivas citadas s 71/235/CEE y 76/234/CEE con la finalidad de la aplicación de aquella.

<sup>465</sup> REGLAMENTO (CEE) Ng 2504/88 DEL CONSEJO de 25 de julio de 1988 relativo a las zonas francas y depósitos francos - publicación en DOCE n° L 225 de 15 de agosto de 1988.

<sup>466</sup> Reglamento (CEE) n° 2562/90 de la Comisión, de 30 de julio de 1990, por el que se establecen determinadas disposiciones de aplicación del Reglamento (CEE) n° 2504/88 del Consejo relativo a las zonas francas y depósitos francos. Publicado en «DOCE» núm. 246, de 10 de septiembre de 1990, páginas 33 a 43.

<sup>467</sup> STJUE ECLI:EU:C:2006:709 de 9 de noviembre de 2006 en el asunto C-21/05, procedimiento entre Montex Holdings Ltd Y Diesel SpA.

declarado, por una parte, que el tránsito externo de mercancías no comunitarias se basa en una ficción jurídica. Y que, en efecto, las mercancías incluidas en dicho régimen no están sujetas a los derechos de importación ni a las demás medidas de política comercial, como si no hubieran entrado en territorio comunitario<sup>468</sup>. Sin embargo, en tal régimen, aunque podamos apreciar una analogía, la mercancía vinculada por un tránsito, sí está afectada por una declaración específica, o al menos, un Documento de acompañamiento al tránsito, entendido este como una transmisión electrónica con toda la información relevante sobre expedidor, destinatario, mercancía, y demás extremos. Las mercancías sujetas al tránsito se considerarán como si no hubieran entrado en territorio de la Unión mientras las ampare el transporte cumpliendo los requisitos de la legislación aduanera.

Consideramos relevante el Asunto C-571/15, donde el Abogado General CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA, en conclusiones presentadas el 13 de diciembre de 2016 Wallenborn Transports SA Contra Hauptzollamt Gießen plantea cuestión prejudicial sobre si en un Estado en el que considera las zonas Francas como no pertenecientes al país del Estado miembro, va a ser de aplicación el artículo 156 de la Directiva IVA 2006/112/CE que preceptúa que los Estados miembros podrán eximir las operaciones de entregas de bienes destinados a ser colocados en una zona franca o en un depósito franco. Sostiene el abogado general respecto a la exterioridad de zonas francas, que únicamente se refiere respecto a determinados actos jurídicos y recuerda una sentencia que sitúa a los homólogos depósitos aduaneros «dentro del país»: «Insisto en que trato estrictamente de las zonas francas en el contexto de la aplicación combinada de los artículos 61, 71 y 156 de la Directiva IVA. Con carácter general, y también respecto del IVA, «un depósito aduanero se encuentra en el «interior del país» cuando está situado en el territorio de un Estado miembro.»<sup>469</sup> En el contexto del presente procedimiento, la eventual exterioridad de las zonas francas es una cualidad solo predicable de determinados actos jurídicos realizados en, o a partir, de ellas». Se refiere a las zonas francas como exteriores, pero matiza que únicamente se trata de una concepción aplicable a

---

<sup>468</sup> Véase la sentencia de 6 de abril de 2000, Polo/Lauren, C-383/98, Rec. p. I-2519, apartado 34.

<sup>469</sup> STJUE de 8 de noviembre de 2012, Profitube (C-165/11, EU:C:2012:692), apartado 59.

unos concretos actos jurídicos y por tanto, no se trata de enclaves extraaduaneros sino que únicamente se refiere como indica, a concretos actos jurídicos.

El mencionado artículo 243 CAU, respecto a la designación de zonas francas, establece que los Estados miembros podrán designar determinadas partes del territorio aduanero de la Unión como zonas francas. Con lo cual de manera explícita se menciona que las zonas francas son territorio aduanero, y, por tanto, se realiza una ficción jurídica tal y como apuntan IBARRA PARDO o DE LA OSSA MARTINEZ, ESCOBEDO CANALDA, CALVET SANGRA, GIMENO REGIDOR, LOUREIRO FERNÁNDEZ, TUTUSAUS RAMÍREZ y LÓPEZ ANDREO.<sup>470</sup> Tratándose a las mercancías que no tienen estatuto de la Unión y que ingresan en zona franca como si no se encontraran en territorio aduanero. Porque de hecho el artículo 249 del CAM, señala que «las mercancías que se saquen de una zona franca y se introduzcan en otra parte del territorio aduanero de la comunidad o se incluyan en un régimen aduanero se considerarán mercancías no comunitarias».

DE PAZ PÁEZ también recoge la mencionada ficción de extraterritorialidad en los términos del artículo 166 del anterior CA, cuando señalaba que las zonas francas eran parte del territorio aduanero, sin embargo, se considerarían como fuera del mismo a efectos de la aplicación de derechos de importación y de medidas de política comercial<sup>471</sup>.

MUÑOZ BARÓN a este respecto dice que esta concepción extraaduanera es a efectos tributarios cuando menciona que son «partes del territorio aduanero separados del resto del mismo...se considerará que las mercancías no

---

<sup>470</sup> DE LA OSSA MARTÍNEZ, A.; *et al.*, *Los regímenes aduaneros en el código aduanero modernizado*, cit., p. 135; IBARRA PARDO, M.G., «Las Zonas Francas y el Derecho Aduanero», cit., p. 753.

<sup>471</sup> DE PAZ PÁEZ, C., *Las zonas y los Depósitos francos en la Unión Europea*, cit., p. 36. Sostiene que las zonas francas o depósitos francos son partes del territorio aduanero, pero que, sin embargo, se encuentran separados del mismo. Respecto a las mercancías no comunitarias, se entiende que para la aplicación de los derechos de la importación y de las medidas de políticas comercial de importación, no se encuentran en el territorio aduanero de la Comunidad, siempre que no se despachen a libre práctica, ni se incluyan en otro régimen aduanero, ni se utilicen o consuman de manera diferente a la prescrita en la normativa aduanera.

comunitarias no se encuentran en el territorio aduanero de la comunidad para la aplicación de los derechos de importación...»<sup>472</sup>.

Por su parte, FERNÁNDEZ LÓPEZ también considera las zonas francas como «una *fictio iuris* de extraterritorialidad aduanera» y que integran plenamente territorio aduanero comunitario porque dice que en ellas se entremezcla una tanto su naturaleza como lugares, entendidos como espacios físicos y como régimen aduanero especial, donde no son de aplicación derechos de importación<sup>473</sup>.

Sin embargo, de las definiciones expuestas acerca de la extraterritorialidad en zonas francas, destacamos en el contexto que nos ocupa, la ya expuesta por ALVAREZ GÓMEZ PALLETE, quien además de mencionar la ficción de extraterritorialidad, especifica que será efectiva respecto a la aplicación de los derechos de aduanas<sup>474</sup>. Asimismo, añadiríamos, que las mercancías no UE vinculadas, no se encuentran sometidas a medidas de política comercial.

Las zonas francas según la normativa del CAU son territorio aduanero. PELECHÁ ZOZAYA<sup>475</sup>, bajo el régimen normativo del CA los define como «supuestos de no sujeción respecto del hecho imponible del AAC», y menciona que la normativa comunitaria considera que tales zonas son territorio aduanero de la comunidad. Sin embargo, esgrime que se trata de zonas extraaduaneras de la comunidad. Para llegar a tal conclusión tiene en cuenta la normativa que suspende la aplicación del AAC y medidas de aplicación de política comercial por la vinculación de mercancía no comunitaria a estos regímenes suspensivos. También el hecho que el CA diga que las zonas francas deben estar cercadas, o que se someta a control la entrada y salida de mercancía y medios de transporte, o puntos de acceso y también apoya este razonamiento según el

---

<sup>472</sup> MUÑOZ BARÓN, J., *El operador económico autorizado las áreas exentas*, cit., p. 69.

<sup>473</sup> FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I., «La problemática específica de la deuda aduanera en las zonas francas», cit., pp. 157-158 «combinan ... los efectos de la naturaleza dual o bifronte de las zonas francas: como espacios geográficos perfectamente delimitados pero a la vez ubicados en territorio aduanero de la unión permiten el control aduanero de las mercancías que entran y salen de ellas, y como régimen aduanero especial de depósito las mercancías no pertenecientes a la Unión que acceden al mismo no quedan sujetas a derechos de importación ni a medidas de política comercial»; SIOTA ÁLVAREZ, M., «Las Zonas francas en la Unión Europea; de las zonas francas aduaneras a las zonas francas urbanas», cit., p. 188.

<sup>474</sup> ALVAREZ GÓMEZ-PALLETE, J. M., *La aduana en el Mercado común*, cit., p. 103.

<sup>475</sup> PELECHÁ ZOZAYA, F., *Fiscalidad sobre comercio exterior, el derecho aduanero tributario*, cit., pp. 38-42.

autor. Lo mismo argumenta respecto a los depósitos aduaneros refiriéndose al carácter extraaduanero de estos <sup>476</sup>. Sin embargo, en nuestra opinión, puede que en el nuevo CAU, el legislador no esté indicando que se trate precisamente de un supuesto de no sujeción, ya que contiene cambios relevantes en cuanto a las prerrogativas que conceden a zonas francas, como el sometimiento a vigilancia aduanera y también por elevar su configuración a régimen aduanero,

Más recientemente, CÁMARA BARROSO apunta que, pese a que en el caso de la vinculación de mercancías de estatuto no-UE a zona franca se entiende como supuesto de no sujeción. En los supuestos de depósitos aduaneros, sí entiende que las mercancías han penetrado en territorio aduanero<sup>477</sup>. Postura con la que no coincidimos, puesto que, ambos institutos comparten régimen aduanero, se someten a vigilancia aduanera, y el CAU los sitúa en territorio aduanero de la Unión.

Otros autores como IBÁÑEZ MARSILLA, y en el contexto de la *lex lata*, consideran que se trata de verdaderos supuestos de exención, tal y como mencionamos en repetidas ocasiones en este trabajo. Y, por tanto, sí se considera la existencia del hecho imponible con anterioridad a la entrada de la mercancía en zona franca, aunque este se materializa de manera restringida.

Como hemos comentado, profundizaremos respecto a la consideración de las zonas francas como supuestos de exención más adelante, cuando tratemos el hecho imponible. Dada la conexión entre los conceptos que nos ocupan, considerábamos inevitable hacer referencia a las zonas francas como supuestos de exención.

Se acepta, por tanto, que en la Unión Europea existe una ficción de extraterritorialidad aplicada a las zonas francas, tal como aparece recogido en conclusiones del abogado general CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA

---

<sup>476</sup> SÁNCHEZ GONZÁLEZ, I., *Mercado común y Aduana Española*, cit., p. 176. En el mismo sentido interpretaba SÁNCHEZ GONZÁLEZ, I., el carácter de las zonas francas al decir que la ficción legal que se produce en la entrada de mercancías en zonas francas llega al punto de situar tales enclaves fuera del territorio nacional, y esgrime que por tanto no hay suspensión de derechos porque la mercancía no ha entrado en territorio aduanero.

<sup>477</sup> CÁMARA BARROSO, M. C., «La modernización del derecho aduanero tras el reglamento (UE) Núm. 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», *Quincena fiscal*, 22, 2014, p. 7.

presentadas el 13 de diciembre de 2016, en, wallenborn transports SA contra Hauptzollamt gieben.<sup>478</sup>

Consecuentemente, consideramos que lo que debe resaltarse es que se trata de una extraterritorialidad a efectos tributarios y no una extraterritorialidad que suponga unas simplificaciones aduaneras que puedan de alguna manera rebajar los estándares de seguridad. Y es que así es como precisamente lo expresa el Convenio de Kyoto revisado.

Las zonas francas cuentan con unos antecedentes históricos que se remontan hasta tiempos antiguos, y han contribuido de manera importante al desarrollo económico de las áreas en las que se incardinaban, actuándose con diferente eficacia a la hora de adaptarlas en su regulación normativa a los requerimientos de su entorno<sup>479</sup>.

El concepto de extraterritorialidad aplicado en las zonas francas en nuestra opinión se ha aplicado de una forma demasiado extensiva, ya que como hemos tratado de exponer se ha utilizado en determinados ordenamientos con la finalidad de huir de la reglamentación nacional y así, evadir restricciones, normas y controles aduaneros<sup>480</sup>. Y es que como comenta ROCCATAGLIATA, y no nos referimos precisamente al caso de la Unión Europea, «en los últimos años, la expresión zona franca no solo es una de las más utilizadas; sino que, además, es de las que más se ha abusado»<sup>481</sup>.

## 6.1. SOBERANÍA Y TERRITORIALIDAD

Apunta la OMA en la Guía práctica para Zonas francas, que la definición territorial de zona franca es esencial y debe esclarecerse con el objetivo de mejorar los procedimientos aduaneros y la participación de las autoridades aduaneras en

---

<sup>478</sup> STJUE asunto C-571/15ECLI:EU:C:2016:944, wallenborn transports SA contra Hauptzollamt gieben.

<sup>479</sup> GALERA RODRIGO, S., *Derecho aduanero español y comunitario La intervención pública sobre el comercio exterior de bienes*, cit., p. 419.

<sup>480</sup> The World Bank Group, «Special Economic Zones Performance, Lessons Learned, and Implications for Zone Development», p. 49. El informe de The World Bank Group, al que haremos referencia más adelante, precisamente denuncia algunos casos en los que ocurren tales abusos. Y que ponen en evidencia, la necesidad de cierta armonización internacional en el ámbito de la regulación de las zonas francas.

<sup>481</sup> ROCCATAGLIATA, F., «Le 'zone franche' e il diritto dell'Unione Europea» *Intrecci tra mare e fisco*, Cedam, Milan, 2015, p. 205.



zonas francas. Y señala la importancia de estos conceptos a efectos de establecer controles aduaneros<sup>482</sup>.

A estos efectos, menciona BUHLER respecto al concepto de soberanía, que es la competencia única que asiste al Estado para llevar a cabo actos legislativos, ejecutivos y judiciales dentro de su territorio<sup>483</sup>. Y DÍEZ DE VELASCO dice que la soberanía se considera hoy en día como un conjunto de competencias. Dentro de las competencias que nos ocuparían precisamente por el contenido de esta tesis, estarían las de contenido territorial que afectan a lo que acontece dentro del territorio a bienes materiales y a los hechos que tengan lugar<sup>484</sup>.

En el contexto de la Europa actual, los distintos Estados se integran en la Unión Europea estrechando lazos en pro de una unión económica y política que implica la creación de instituciones con poder que va más allá de la cooperación. La armonización tributaria<sup>485</sup> a la que quedan sujetos los Estados miembros implica que estos vean reducida su capacidad impositiva<sup>486</sup>. Se trata de un proceso en el que los Estados «auto limitan» su soberanía al integrarse en la llamada Unión Europea. En este sentido, SAINZ DE BUJANDA ya mantenía que en Europa era difícil que un Estado pueda tomar pleno mérito en la realización de actos, precisamente porque en el ámbito europeo tanto su poder político, como

---

<sup>482</sup> WCO, «Practical Guidance on Free Zones», World Customs Organization, p. 20. [Recurso de internet. Acceso el 23 de septiembre de 2021, [http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/es/pdf/topics/facilitation/activities-and-programmes/free-zone/wco-fz-guidance\\_es.pdf?la=en](http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/es/pdf/topics/facilitation/activities-and-programmes/free-zone/wco-fz-guidance_es.pdf?la=en)]

<sup>483</sup> BUHLER, O., *Principios de derecho internacional tributario*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1968.

<sup>484</sup> DÍEZ DE VELASCO VALLEJO, M., *Instituciones de Derecho Internacional Público*, vol. Tomo I, Tecnos, Madrid, 1988, p. 299.

<sup>485</sup> Aunque también es cierto que tal y como apunta MIRAS MARÍN, no existe en el Derecho positivo de la Unión definición de armonización tributaria. En MIRAS MARÍN, N., «La controvertida delimitación del concepto de armonización impositiva externa», *Nueva fiscalidad*, ISSN 1696-0173, Nº. 2, 2020, p. 217.

<sup>486</sup> Como definición de «armonización tributaria» aportamos la facilitada por MIRAS MARÍN, entendiendo la armonización tributaria como un instrumento corrector de distorsiones de naturaleza tributaria que tienen lugar en el proceso de integración de los sistemas fiscales de los Estados miembros de la Unión Europea. MIRAS MARÍN, N., «Los mecanismos de «armonización negativa» para la protección de los obligados tributarios frente a un eventual incumplimiento del derecho de la Unión Europea» *Diario La Ley*, ISSN 1989-6913, Nº 9501, 2019, p.2. A pesar de que en el Derecho de la Unión, no se contiene una definición de armonización tributaria, según MIRAS MARÍN, en los tratados sí se manifiesta la necesidad consistente en que la armonización sea instrumental, cuando el Derecho de la Unión preceptúa que su objetivo es garantizar el establecimiento y funcionamiento del mercado interior. Como segunda característica el autor señala que la armonización debe evitar distorsiones de la competencia. Como producto de tales razonamientos, el autor otorga la mencionada definición. MIRAS MARÍN, N., «La controvertida delimitación del concepto de armonización impositiva externa», *cit.*, p. 218.

económico o militar, ha sido limitado, sufriendo una pérdida de autonomía como Estado<sup>487</sup>.

A este respecto, TRUYOL y SERRA señala que en el contexto actual las distintas sociedades deben comprender que hay una interrelación y dependencia creciente entre distintos Estados. En tal contexto normaliza la existencia de un Derecho internacional que determina un cambio en el concepto de soberanía de los Estados, que ceden competencias a instituciones comunitarias para gestionar los intereses en cuestión en el ámbito comunitario<sup>488</sup>.

En lo concerniente a las modalidades de armonización, MIRAS MARÍN apunta que la «armonización positiva fiscal», se puede definir como el acercamiento de los ordenamientos fiscales de los Estados miembros mediante un instrumento, las Directivas, que determinan los resultados que todos los Estados miembros han de cumplir. Siguiendo a PINDER, diferencia la armonización positiva de la negativa, que implica el acercamiento de la legislación tributaria de los Estados miembros a través de las sentencias dictadas por el TJUE, fundamentándose en el Derecho originario que regula la no discriminación fiscal y libertades fundamentales<sup>489</sup>.

Según LÓPEZ ESPADAFOR, el poder territorial del Estado es un poder natural al Estado, que no se desprende del Derecho internacional, más bien se trata de un status previo a tal Derecho, en base a tal premisa el Estado puede controlar las entradas en su territorio y las actuaciones en el mismo. Como consecuencia a tales prerrogativas, el Estado es responsable de lo que ocurra en su territorio, y por tanto está obligado a proteger y a mantener la seguridad en su territorio<sup>490</sup>. Es evidente la conexión del ámbito espacial con el hecho imponible, así entendemos que lo señala SAINZ DE BUJANDA, cuando dice que «los hechos imponibles tienen un aspecto o dimensión espacial, o dicho en otros términos que se realizan en un determinado territorio, y el aspecto espacial del hecho

---

<sup>487</sup> SAINZ DE BUJANDA, *El sistema financiero de las Comunidades Europeas*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974, p. 12.

<sup>488</sup> TRUYOL Y SERRA, A., *La Integración Europea. Idea y realidad*, Tecnos, Madrid, 1972, p. 66.

<sup>489</sup> MIRAS MARÍN, N., «Los mecanismos de «armonización negativa» para la protección de los obligados tributarios frente a un eventual incumplimiento del derecho de la Unión Europea» cit., pp. 6 y 7.

<sup>490</sup> LÓPEZ ESPADAFOR, C. M., *Principios básicos de fiscalidad internacional*, Marcial Pons, Madrid, 2010, p. 32.

imponible es un elemento que, generalmente determina la eficacia de las normas tributarias del territorio, y por ese conducto, la extensión territorial del poder tributario del Estado»<sup>491</sup>.

Consecuentemente es indudable la importancia del ámbito espacial en el ámbito del Derecho Aduanero, tanto es así que SARA ARMELLA ha definido el aspecto territorial como un fenómeno esencial dentro de la teoría del tributo aduanero<sup>492</sup>. En nuestra opinión, desde la perspectiva de poder territorial del Estado se desprende la relevancia del paso de la línea aduanera como hecho imponible, el Estado debe velar por los intereses públicos en el ejercicio de su función de control. En todo caso, el Estado es entendido como Estado miembro, perteneciente a la Unión Europea donde las fronteras aduaneras nacionales desaparecen, y emergen otras nuevas fronteras aduaneras comunes, producto de la unión de los Estados miembros, y que pertenecen a la unión aduanera<sup>493</sup>.

## 6.2. INFORME ORGANIZACIÓN MUNDIAL DE ADUANAS: *Extraterritoriality' of Free Zones: The Necessity for Enhanced Customs Involvement*

Ya hemos adelantado algunos extremos del informe de la OMA «*Extraterritoriality of free zones: Necessity for Enhanced Customs Involvement*» de septiembre de 2019 de OMI. El título del informe ya nos revela el contenido que vamos a encontrar, se trata de un reclamo de más participación por parte de las autoridades aduaneras en las zonas francas. Dicha demanda se basa en la interpretación del principio de Extraterritorialidad contenido en el Convenio CKR. Sin embargo, tal criterio, al contenerse en un anexo específico y por tanto en la parte del convenio que podemos definir como *soft law*, no es vinculante para los distintos Estados que se adhieren. A pesar de ello, se trata del marco de referencia en materia aduanera a nivel mundial, ya que sirve de guía no únicamente a los Estados que lo han ratificado, sino también, a otros que, no

---

<sup>491</sup> SAINZ DE BUJANDA, *Teoría jurídica de la exención tributaria. Informe para un coloquio*, Hacienda y Derecho vol III, Instituto de estudios políticos, Madrid, 1963, pp. 347-348.

<sup>492</sup> ARMELLA, S., *Diritto Doganale dell'Unione Europea*, cit., p. 42.

<sup>493</sup> BASALDÚA, R., «La territorialidad en los impuestos aduaneros», Coordinadores; Uckmar, V., Altamirano, A., Taveira Torres, H. en *Impuestos sobre el Comercio Internacional*, Ábaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, 2003, pp. 181-182.

habiéndolo incorporado en su propia legislación, lo han utilizado como norma de referencia en la elaboración de su normativa aduanera.

Seguramente serían convenientes medidas de coordinación a nivel internacional entre las diferentes asociaciones de zonas francas, en pro de lograr un mayor consenso y aplicación sobre todo de los anexos específicos, que son lo que se han ratificado en menor medida. No obstante, el convenio CKR es el instrumento referencia a nivel mundial que inspira y sirve de guía a la mayoría de legislaciones avanzadas en la materia. *De facto*, su predecesor, nace con el fin de disminuir las diferencias existentes entre los regímenes aduaneros de los distintos países mediante la simplificación y armonización a nivel mundial.

Según el escrito, son evidentes los numerosos beneficios financieros que las empresas que operan en zonas francas pueden obtener, sin embargo, también se deben tener en cuenta los riesgos que suponen las actividades ilícitas que se pueden producir, y de hecho se producen en las zonas francas. Según el informe, el control de empresas y mercancías en zonas francas por parte de los Estados es mucho menor, y se manifiestan una serie de factores que conviene destacar, por ejemplo, en la existencia de menos controles dentro de las zonas francas y en una implicación menor de las autoridades aduaneras en las zonas francas, o la insuficiente integración de sistemas telemáticos y demasiadas facilidades para el establecimiento de empresas en la zona<sup>494</sup>.

El informe OMA sostiene que el concepto de extraterritorialidad aplicado a zonas francas, sufre de una interpretación equivocada, por no realizar de manera correcta, la interpretación del concepto que recoge el CKR. En el anexo D, define la zona franca como «parte de un territorio de una Parte Contratante en la cual todo bien ingresado es considerado generalmente, en lo que respecta a aranceles e impuestos de importación, como un bien que se encuentra fuera del territorio aduanero». Posteriormente en la Guía práctica de Zonas francas, la OMA se reitera manifestando que, el Convenio CKR no establece que las zonas francas estén geográficamente fuera del territorio aduanero. *De facto*, la definición sostiene precisamente lo contrario, que una zona franca se encuentra

---

<sup>494</sup> OMI, K., «Extraterritoriality' of Free Zones: The Necessity for Enhanced Customs Involvement», cit., p. 3.

dentro del territorio aduanero. Y se considera que las «mercancías» situadas en las zonas francas están fuera del territorio aduanero únicamente a efectos de aplicación de derechos/impuestos<sup>495</sup>.

Entre algunas de las actividades ilícitas a las que se refiere el informe nos encontramos con blanqueo de capitales, incluso relacionado con terrorismo, falsificaciones, contrabando, o evasión de impuestos, y se apoya en informes relevantes de instituciones como INTERPOL o Cámara de Comercio Internacional. Y así lo reflejan los informes derivados de las bases de datos del CEN (*Customs enforcement Network database*)<sup>496</sup>, que revelan casos de incautaciones por tráfico ilícito en zonas francas, incluyendo por supuesto, supuestos que afectan a Europa<sup>497</sup>.

En Europa se observan casos de blanqueo de capitales y tráfico ilícito de objetos culturales, aprovechándose de las facilidades que el régimen de zonas francas ofrece, con informes en este sentido incluso de la Comisión europea<sup>498</sup>. Lo cual lleva a considerar la posibilidad que se esté haciendo un mal uso del concepto de la acepción «fuera de territorio comunitario», que recoge el Convenio de Kyoto. La definición «fuera del territorio aduanero» se refiere a efectos tributarios, el territorio se sitúa bajo la soberanía del Estado contratante, lo que quiere decir el Convenio de Kyoto, es que la zona franca se encuentra dentro del territorio aduanero y la exención se refiere únicamente a efectos tributarios<sup>499</sup>.

---

<sup>495</sup> WCO, «Practical Guidance on Free Zones», World Customs Organization, p. 20.

<sup>496</sup> La aplicación CEN fue concebida para ayudar a la comunidad internacional desde una perspectiva aduanera a la recopilación de datos e información con fines de inteligencia. El CEN actúa como depositario central de la información recopilada, y su éxito se basa directamente con el flujo constante de datos de calidad proporcionados por todos los miembros de la OMA. Los usuarios pueden extraer datos, siendo una información crucial para la definición de estrategias, elaboración de indicadores de riesgo.

En esencia, el CEN es una base de datos de delitos, así como para el análisis del tráfico ilícito en las diversas áreas de competencia de la Aduana. Además, se facilita la cooperación entre los usuarios a nivel internacional a través de la web. Ya que la aplicación les da la opción de consultar diversas publicaciones relacionadas con la aplicación, como alertas, informes analíticos y boletines informativos.

Como parte de un esfuerzo constante por mejorar la aplicación, periódicamente se introducen nuevas funciones y características para que el sistema sea más fácil de utilizar. Desde su potente función de búsqueda automatizada de casos o fotos, hasta la posibilidad de crear listas de vigilancia.

<sup>497</sup> OMI, K., «Extraterritoriality' of Free Zones: The Necessity for Enhanced Customs Involvement», cit., p. 10.

<sup>498</sup> *Ibid.*, p. 16.

<sup>499</sup> *Ibid.*

El informe OECD/EUIPO (2018), *Trade in Counterfeit Goods and Free Trade Zones: Evidence from Recent Trends*, en el mismo sentido que el informe OMA, reclama más control, dado el creciente número de delitos relacionados con falsificaciones, contrabando y blanqueo de capitales en zonas francas. Asimismo, es de destacar según el informe, la falta de controles llevados a cabo por las entidades que gestionan estas zonas, y la necesidad de que los poderes públicos intervengan en dicho control.<sup>500</sup>

La OMA con posterioridad al informe sobre extraterritorialidad, ha publicado la Guía práctica para zonas francas, a la que ya nos hemos referido, donde de manera congruente con la interpretación que realiza en el informe sobre extraterritorialidad, y respecto a la necesidad de más control de las zonas francas, dice que *«Relaxed requirements on goods declarations and reporting open the door to potential illegal activities in FZs. Illicit drugs bound for consignees inside FZs were detected at entry to some FZs as a result of information on declarations and following Customs inspections. Cases of missing cargo are also often reported to the WCO. It is therefore essential for Customs to receive and analyse goods declarations at entry and exit, along with reports on cargo stored and placed in FZs.»* Con lo cual, en esta guía viene a ratificar la conveniencia de una DVZF<sup>501</sup>. No es una cuestión baladí y más si tenemos en cuenta el tipo de bienes jurídicos lesionados por estas actividades ilícitas<sup>502 503</sup>.

---

<sup>500</sup> Trade in Counterfeit Goods and Free Trade Zones: Evidence from Recent Trends, OECD Publishing, Paris/EUIPO. [Recurso de internet. Acceso el 23 de septiembre de 2021, [https://www.oecd-ilibrary.org/trade/trade-in-counterfeit-goods-and-free-trade-zones\\_9789264289550-en](https://www.oecd-ilibrary.org/trade/trade-in-counterfeit-goods-and-free-trade-zones_9789264289550-en)]

<sup>501</sup> WCO, «Practical Guidance on Free Zones», World Customs Organization, p. 9.

<sup>502</sup> La STS 643/2019 - ES:TS:2019:643 respecto al delito de contrabando dice que el bien jurídico protegido, no es sólo la Hacienda Pública, sino también las funciones de policía y el servicio público de la Administración del Estado.

Respecto al bien jurídico protegido en el blanqueo de capitales, STS 2018/2017 - ES:TS:2017:2018 recuerda que el precepto se ubica delitos contra el orden socioeconómico, y por tanto que el bien jurídico se encuentra comprendido en ese ámbito. Y que dentro del orden socioeconómico existen intereses concretos susceptibles de ser tutelados por el sistema punitivo, tales como el interés del Estado en controlar el flujo de capitales procedentes de actividades delictivas ejecutadas a gran escala y que pueden menoscabar el sistema económico, ya que afectan también al buen funcionamiento del mercado y de los mecanismos financieros y bursátiles.

Por lo que respecta al delito de falsificación el bien jurídico protegido según sentencia 47/2019, Audiencia Provincial de Guadalajara, Sección 1, Rec 428/2018 de 28 de Febrero de 2019 «la mayoría de la jurisprudencia sostiene que protege al titular registral de la marca o signo, no los derechos de los consumidores».

<sup>503</sup> DEZA VILLASANZ, R., *Derecho aduanero*, cit., p. 151. Según la jurisprudencia presentan varios bienes jurídicos protegidos en el delito de contrabando, por un lado, el control aduanero:

El informe OMA, revela que numerosa legislación de varios países considera que las zonas francas están fuera del territorio aduanero, sin limitarlo al aspecto tributario. Y señala que existen países que excluyen controles aduaneros en zonas francas. De esta forma concluye que el concepto de extraterritorialidad y segregación del territorio aduanero parece haber llevado a un concepto de zona franca extraterritorial libre del control aduanero, en una interpretación errónea del Convenio de Kyoto revisado<sup>504</sup>.

Entre otras deficiencias señaladas por el informe podríamos resaltar la falta de declaraciones aduaneras que permitan proporcionar información directa a la aduana. Como resultado de ello, las autoridades aduaneras no disponen de información directa para llevar a cabo el control aduanero<sup>505</sup>. Además, en el informe y de forma explícita se dejan al descubierto las deficiencias en gestión por parte de instituciones no aduaneras en la gestión de zonas francas, en cuanto a la gestión de la información, y en la facilitación del acceso a ella por parte de las autoridades aduaneras de control, así como también, la deficiente utilización de los sistemas telemáticos e informáticos de manejo de información<sup>506</sup>. También se califican los procedimientos aduaneros aplicables como laxos, a la par que describe las deficiencias en los procesos telemáticos, y la ausencia de declaraciones de vinculación en comparación con los procesos aduaneros de los depósitos aduaneros, que sí disponen de tales declaraciones.

Por otra parte, la recomendación número nueve del convenio de Kyoto revisado dice lo siguiente; «*Recommended Practice 9 of SAD2 of the RKC provides that No Goods declaration should be required by the Customs in respect of goods introduced into a free zone directly from abroad if the information is already available on the documents accompanying the goods.*». Sin embargo, como ya hemos expuesto, dicha declaración a través de documentos de transporte puede ser insuficiente, y la utilización de una DVZF podría ser más adecuada que otros

---

STS 15 de octubre de 1986, identificándolo con el interés de la administración pública en controlar el tráfico de géneros sujetos a arancel aduanero o de efectos estancados o prohibidos. Por otro lado identificándolo con la hacienda pública, en STS 16 septiembre de 1987 hablando de introducción de droga en España alude a que se equipara a una acción propia de contrabando (ya que no se puede abonar impuesto alguno).

<sup>504</sup> OMI, K., «Extraterritoriality' of Free Zones: The Necessity for Enhanced Customs Involvement», cit., p. 21.

<sup>505</sup> *Ibid.*, p. 23.

<sup>506</sup> *Ibid.*, p. 25.

institutos aduaneros como declaraciones sumarias o tránsitos como hemos expuesto.

Además, consideramos que en el contexto actual se ha avanzado de forma considerable en la aplicación de procesos telemáticos en el ámbito de la aduana. El CAU contiene una serie de exigencias en cuanto a la comunicación electrónico-telemática con las autoridades aduaneras y la vinculación de mercancía a zona franca, siguiendo tal recomendación puede parecer que no se consigue llegar a las exigencias del actual CAU. La DVZF constituye un medio en nuestra opinión adecuado para este fin. Además, dicha recomendación, como dice el profesor ARAÚJO SEGOVIA<sup>507</sup>, se trata precisamente de una recomendación, no siendo vinculante para los Estados miembros, se define como una disposición en un anexo específico que se considera puede aportar un progreso hacia la armonización y la simplificación de los regímenes aduaneros, y que a diferencia de las normas, admiten la posibilidad de recibir reservas no siendo vinculantes, porque, la UE no se ha adherido a tales anexos.

De esta forma, el informe de la OMA revela la deficiencia de información precisamente en el punto de entrada de mercancías a zona franca. La declaración aduanera de vinculación a zona franca que proponemos, ayudaría a mejorar el procedimiento, ya que las autoridades de la aduana correspondientes, tendrían acceso a información telemática tal y como se hace en depósitos aduaneros mediante un DVD.

En cada país o grupo de países, se aplica el principio de extraterritorialidad con una intensidad diferente, sin embargo, como hemos expuesto debería tratarse como el informe OMA expone de una extraterritorialidad a efectos tributarios. Asimismo, es esencial que las zonas francas se consideren geográficamente dentro del territorio aduanero, o como zonas especiales en las que se apliquen adecuadamente todas las actividades aduaneras no arancelarias, como los procedimientos aduaneros y las funciones de control fronterizo<sup>508509</sup>. A nuestro

---

<sup>507</sup> ARAÚJO SEGOVIA, R., «Comentarios sobre el Convenio de Kyoto para la armonización y simplificación de procedimientos aduaneros», *Revista Colombiana De Derecho Internacional*, 2005, p. 155.

<sup>508</sup> Incluidas las inspecciones y las incautaciones.

<sup>509</sup> WCO, «Practical Guidance on Free Zones», cit., p. 21.



parecer la reciente Guía sobre prácticas en zonas francas es un instrumento que debe ser tenido en cuenta, ya que entre otros GRAVE<sup>510</sup>, en la WCO *Global Online Free Zone Conference* del 14 de diciembre de 2020, apoyó la concepción del concepto de extraterritorialidad en zonas francas que refleja la OMA<sup>511</sup>.

Por ejemplo, en algunos países árabes, parecen adoptar la aplicación más extrema del concepto de extraterritorialidad y así lo refleja la normativa reguladora de las zonas francas en su país. Según el informe de 2008 de *The World Bank*, algunos países árabes hacen una inapropiada aplicación del principio, llegando incluso al punto de no conceder certificados de origen por los productos confeccionados en sus zonas francas<sup>512</sup>.

Algunos países parece que han optado por entender la zona franca como un área libre de controles amparándose en el concepto de extraterritorialidad. Sin embargo, y coincidiendo con HAYWOOD<sup>513</sup>, las zonas francas están bajo control aduanero, y puede ser que tengan distintas regulaciones, e incluso diferentes autoridades aduaneras a las que someterse que el resto de territorios en el Estado, pero deberían estar igualmente sujetas, como régimen aduanero que son.

También, y citando a HAYWOOD, en cuanto a su definición de lo que deberían ser las zonas francas en el futuro: «más que basarse en incentivos fiscales y operaciones misteriosas, las zonas actuales deben proveer un ambiente de negocios internacionalmente competitivo, con infraestructura y sofisticadas comunicaciones, transporte, trabajadores educados y administración eficiente, incluyendo la Aduana, que debe facilitar el comercio legal». De esta manera

---

<sup>510</sup> Comisión Europea DG TAXUD.

<sup>511</sup> WCO Free zone conference, página web OMA [Recurso de internet. Acceso el 23 de septiembre de 2021, <https://na.eventscloud.com/ehome/freezone2020/998482/?&language=eng>]

<sup>512</sup> Según el informe de The World Bank Group, «Special Economic Zones Performance, Lessons Learned, and Implications for Zone Development», p. 49. «Inappropriate application of extraterritoriality principles. Many Arab special economic zones have an extreme concept of extraterritoriality. As a result, zone products are not granted national certificates of origin»... «Some free zones—such as the Jebel Ali Free Zone in Dubai—routinely ignore these provisions and provide national certificates of origin to products processed in the zone destined to regional markets».

<sup>513</sup> HAYWOOD, R., «Free zones in the modern world», World Economic Processing Zones Association, Series On EPZs and Free Zones - Article 5[ Recurso de internet. Acceso el 23 de septiembre de 2021, <http://www.wepza.org/article5.html>, 2000]

HAYWOOD, destaca la importancia no únicamente de la eficiencia y rentabilidad que pueden aportar las zonas francas para los operadores que participan directa o indirectamente con su actividad comercial o industrial en zonas francas. Sino que también subraya la importancia de facilitar el comercio legal, lo cual implica necesariamente poner los medios necesarios para impedir el comercio ilegal. Que evidentemente puede ser conectado con la DVZF que proponemos en esta tesis, ya que se trataría de un instrumento que entre sus finalidades tendría el control por parte de las autoridades aduaneras de las declaraciones realizadas y del tráfico de mercancías afectadas.

En este sentido, el informe *World Investment report 2019* de UNCTAD sugiere que las Zonas económicas especiales, dentro de las cuales se engloban las zonas francas, deben apoyarse en una infraestructura legal que además de otros aspectos comprenda mecanismos de control de aduanas<sup>514</sup>.

En otros países, como en Estados Unidos y mientras las mercancías se encuentren en *free trade zone*, no se produce una extraterritorialidad completa, sino parcial<sup>515</sup>. De acuerdo al FTZ *manual OMB No. 1651-0051* del gobierno de USA pág. 25, respecto al «*production equipment*» permite a los usuarios de las *free trade zones*, diferir el pago de impuestos de dichos productos, cuando entra en una *free trade zone*, como maquinaria para producción, siendo ese preciso momento el del devengo del impuesto.

Consecuentemente, se pone de manifiesto que las *free trade zones* se configuran también como área exenta, dependiendo de la finalidad del producto ingresado en la zona. Por tanto, la extraterritorialidad en *free trade zones* de Estados Unidos, se plasma de manera parcial y comparando con la UE, con menos intensidad.

En nuestra opinión, y como hemos desarrollado a lo largo del presente capítulo, la extraterritorialidad y su relación con las zonas francas, tal y como se aprecia

---

<sup>514</sup> UNITED NATIONS, «World Investment Report 2019, Special Economic Zones», United Nations Publications ,[ Recurso de internet. Acceso el 23 de septiembre de 2021, [https://unctad.org/system/files/official-document/wir2019\\_en.pdf](https://unctad.org/system/files/official-document/wir2019_en.pdf), p. 198.]

<sup>515</sup> IBARRA PARDO, M. G., «Las Zonas Francas y el Derecho Aduanero», cit., p. 752.

si observamos los distintos ordenamientos jurídicos, es un concepto que se aplica con diferente intensidad.

Es cierto que las zonas francas son enclaves que han gozado de prerrogativas por su especial consideración como territorios influenciados por este concepto. Pero consideramos que el Convenio de Kyoto revisado, debe ser la guía para la interpretación del concepto y su relación con las zonas francas. Es decir, se trata de una extraterritorialidad a efectos de exención en la aplicación de los impuestos, no de zonas extraaduaneras que permanezcan ajenas o en las que rija una normativa aduanera paralela.

## CAPÍTULO 7. EL DESPACHO Y LA DECLARACIÓN ADUANERA

En el presente capítulo trataremos de describir la diferencia entre ambos conceptos, consideramos que se trata de una cuestión fundamental a los efectos de esta tesis doctoral, dado que, una DVZF no sería más que una declaración aduanera de vinculación al régimen. Como veremos, una declaración aduanera como la DVZF propuesta, forma parte del conjunto de manifestaciones, actos o notificaciones que se engloban dentro del despacho aduanero.

### 7.1. EL DESPACHO ADUANERO

El procedimiento aduanero puede considerarse desde la perspectiva administrativa como un instrumento formal que sirve para lograr la consecución de los intereses que correspondan, debe tender a lograr la eficacia administrativa en la consecución de actos que lo compongan, y lograr la defensa de los derechos que apliquen al respecto<sup>516</sup>.

El despacho aduanero tal y como lo conocemos hoy en día es resultado de las modificaciones que se han llevado a cabo en los últimos años consecuencia de una serie de factores como han sido; los convenios internacionales, globalización de los mercados, aplicación de las nuevas tecnologías y procesos de integración regional.

Los convenios internacionales en concreto, han afectado al despacho aduanero en aspectos tan importantes como son la identificación y codificación de las mercancías, en pro de lograr una homogeneización en las transacciones internacionales. También en otros aspectos clave como son el origen de la mercancía y el valor en aduana.

Las empresas tienden a buscar operaciones comerciales que sean lo menos costosas posibles para lograr beneficios y organizaciones económicamente eficientes, por ello, la tendencia de los últimos años ha sido desplazar la producción a aquellos países donde los costes de producción son más bajos. De esta manera y partiendo de esta visión, en la que las empresas han ampliado su

---

<sup>516</sup> SANZ GÓMEZ, R., «Gestionar la frontera; el procedimiento aduanero y la interacción entre el código aduanero de la unión y el derecho estatal», en *Fiscalidad Internacional y Comunitaria*, Dykinson, 2019, pp. 191-211.

visión de la cadena de suministro a nivel mundial, se ha llegado a un gran volumen de intercambios comerciales. La división y la especialización del trabajo, ha traspasado las fronteras internacionales, gracias a los avances de los transportes o las nuevas tecnologías.

Las tecnologías de la información y los procesos de integración regional como las uniones aduaneras de la Unión Europea, Mercosur o creación de áreas de libre comercio como NAFTA, también constituyen un factor que ha afectado al procedimiento del despacho aduanero<sup>517</sup>.

Por lo que respecta a la definición del despacho aduanero DE LA OSSA MARTINEZ, ESCOBEDO CANALDA, CALVET SANGRA, GIMENO REGIDOR, LOUREIRO FERNÁNDEZ, TUTUSAUS RAMÍREZ y LÓPEZ ANDREO, lo definen como el «conjunto de formalidades y requisitos que comporta la tramitación de mercancías de terceros países ante una aduana comunitaria, ya sea para su despacho a consumo, para su depósito, para su transformación o perfeccionamiento, su tránsito, su importación temporal o entrada en zona franca, su destrucción o su reexportación»<sup>518</sup>. También comentan que «estas declaraciones no sólo sirven para la importación pura, sino que, además, sirven como soporte para la solicitud de regímenes como el perfeccionamiento activo o la importación temporal<sup>519</sup>.» Queda por tanto patente, la necesidad de servirse de declaraciones aduaneras cuando exista la finalidad de vincular mercancía a un régimen aduanero.

PELECHÁ ZOZAYA con quien coincidimos, define el Despacho aduanero como «los trámites realizados por la administración de aduanas para dar curso a las importaciones y exportaciones de mercancías»<sup>520</sup>. Es decir, el despacho aduanero se compondría por una pluralidad de «trámites», entendidos como multiplicidad de actos, notificaciones, declaraciones, requerimientos o mensajes,

---

<sup>517</sup> CABELLO PÉREZ, M.; CABELLO GONZÁLEZ, J. M., *Procedimientos Aduaneros I*, cit., pp. 13-24; MASCÓ, B., *Tratado de aduanas e Impuestos especiales*, cit., pp. 48-52.

<sup>518</sup> DE LA OSSA MARTÍNEZ, A., *et al.*, *Los regímenes aduaneros en el código aduanero modernizado*, cit., p. 38.

<sup>519</sup> *Ibid.*, p. 40.

<sup>520</sup> PELECHÁ ZOZAYA, F., *Fiscalidad sobre comercio exterior, el derecho aduanero tributario*, cit., p. 243.

que, en conjunto, servirían para despachar la mercancía en operaciones de importación y exportación<sup>521</sup>.

El régimen aduanero aplicable va a determinar el procedimiento de despacho aduanero. Dichos procesos de declaración, se encuentran regulados a nivel de la Unión por el CAU que, como reglamento de la Unión, determina que no se atenderá a la regulación nacional de la LGT. En el mismo sentido que PELECHÁ, CASANA MERINO sostiene que la declaración de importación y exportación de mercancías tiene lugar mediante un complejo sistema de varias declaraciones regulado en el CAU (no en la LGT), que se dan entre la autoridad competente y el obligado tributario, comenzando con la compra de la mercancía y seguido por la obligación de presentar la declaración sumaria<sup>522</sup>.

Según PELECHÁ ZOZAYA, el despacho aduanero no empieza con la introducción de mercancías no comunitarias en territorio aduanero de la Unión Europea, sino con la declaración sumaria, antes de la llegada de tales mercancías<sup>523</sup>. Por tanto, como adelantábamos el procedimiento de despacho se compone de una pluralidad de actos. Que en general se materializan en forma de mensaje telemático, con contenidos distintos entre la aduana y el declarante, y que culminan con el despacho a libre práctica o exportación como manifestaciones definitivas. Estas últimas son las que van a conceder o retirar el estatuto-UE a las mercancías en cuestión, ya que, mediante los regímenes

---

<sup>521</sup> Evidentemente, también insertamos en el concepto de despacho aduanero el conjunto de procedimientos y actos que deben realizarse en concreto para llevar a cabo el despacho a libre práctica. Nos referimos a los términos que expresamos en esta tesis doctoral de acuerdo a la STJUE del caso *Wandel* 1 de febrero de 2001 asunto c-66/99, en la que el TJUE recoge que para que el despacho a libre práctica se entienda realizado a plenos efectos jurídicos, se deben haber realizado comprender todos los actos que la norma establezca, incluido por supuesto el levante.

<sup>522</sup> CASANA MERINO, F., en «La gestión e inspección en los impuestos aduaneros», Coordinador: García-Herrero Blanco, C., en *Desafíos de la Hacienda pública española; Encuentro de Derecho Financiero y Tributario*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2012, p. 23 define el Despacho aduanero como el conjunto de actuaciones que ha de realizar la autoridad aduanera para llevar a cabo las operaciones de importación y exportación. Entendiendo que comprende las actuaciones que se dan desde que la mercancía tiene entrada en la Aduana hasta que se retira, en el momento en el que el operador tiene el levante de la mercancía disponible. ; en el mismo sentido en CASANA MERINO, F., *La aplicación de los tributos en la importación y exportación de mercancías*, cit., pp. 77-78; SERRANO ANTÓN, F., en *Manual de Derecho Tributario de la Unión Europea*, cit., p. 192 incluso incluye dentro de ese conjunto de actos, manifestaciones, notificaciones...que comprenden el despacho aduanero el trámite de autorización de despacho que debe prestar el importador o exportador para que su representante aduanero pueda despachar la mercancía .

<sup>523</sup> PELECHÁ ZOZAYA, F., *Fiscalidad sobre comercio exterior, el derecho aduanero tributario*, cit., p. 253.

especiales, el estatuto de las mercancías no cambiará. En este sentido, una DVZF como la propuesta se trata de una declaración aduanera que se subsume dentro del despacho aduanero en su conjunto y que no afectará al estatuto aduanero de las mercancías, y, por lo tanto, como veremos posteriormente, tampoco al nacimiento de la deuda aduanera al igual que ocurre con la vinculación de mercancía a Depósito aduanero mediante DVD.

## 7.2. LA DECLARACIÓN ADUANERA

Tal y como expone ZAMORA MANZANO, ya en el Derecho Romano la recaudación del *portorium* se realizaba frente a los publicanos mediante declaraciones aduaneras, entendiéndose que eran estrictamente necesarias para la estimación del tributo. Se hacían necesarias, ya que los comerciantes trataban de defraudar impuestos de importación, razón por la cual los publicanos practicaban no pocas inspecciones aduaneras sobre las mercancías. De esta manera, el Derecho aduanero romano estimaba indispensables las declaraciones aduaneras una vez que el hecho imponible se había materializado, entre otras circunstancias, por el cruce de fronteras<sup>524</sup>.

El capítulo 2 del Anexo General del Convenio de Kyoto Revisado contiene la definición de «declaración de mercancías», concebido como declaración realizada del modo prescrito por la Aduana mediante la cual las personas interesadas indican qué régimen aduanero deberá aplicarse a las mercancías, y mediante el cual se suministran detalles que la Aduana requiere para la aplicación del régimen mencionado. De esta manera, el Convenio CKR también vincula la existencia de un régimen aduanero y la inclusión de las mercancías mediante una declaración aduanera<sup>525</sup>.

BASALDÚA por su parte, apunta que la responsabilidad principal de los operadores de comercio exterior, es presentar la mercancía a las autoridades aduaneras, y declarar la naturaleza, descripción de la mercancía, así como cualquier información relativa a esta que la aduana pueda requerir.<sup>526</sup>

---

<sup>524</sup> ZAMORA MANZANO, J.L., *El régimen fiscal aduanero del Derecho romano*, cit., p. 77.

<sup>525</sup> Convenio de Kyoto Revisado (CKR) Fue elaborado por la Organización Mundial de Aduanas y entró en vigor el 3 de febrero de 2006.

<sup>526</sup> BASALDÚA, R., *Tributos al comercio exterior*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2011, p. 46.

Como se sostenía en esta tesis anteriormente, el artículo 158 del CAU contiene la excepción de vincular mercancía a zona franca mediante una declaración aduanera. En esta tesis tratamos de analizar la DVZF como instrumento específico que podría ser utilizado para vincular mercancía a zona franca, dado que, en la actualidad, se vincula mercancía amparándose en declaraciones sumarias, o generalmente tránsitos que no tienen la finalidad de vinculación al régimen, o en ocasiones, valiéndose de un simple documento de transporte. Siempre y cuando, no se declare la operación mediante un DUA, por el hecho de cambiar la mercancía de un régimen aduanero previo, a ser vinculada a zona franca. Además, el mismo artículo 158 en el apartado 1 dice: «una declaración en aduana apropiada para el régimen concreto de que se trate».

Consiguientemente, entendemos que una DVZF puede ser considerada, como un medio idóneo para vincular mercancía a un régimen aduanero. Puesto que, en el sistema actual, la contabilidad de existencias, no se encuentra interconectada a la autoridad aduanera y las declaraciones utilizadas en la actualidad, no tienen la finalidad específica de vincular mercancía a zona franca.

El considerando número 43 del CAU dispone la necesidad de modernizar y racionalizar las disposiciones relativas a las declaraciones aduaneras y vinculación de mercancías a regímenes aduaneros. Se pretende que las declaraciones se realicen, por sistemas electrónicos y permite presentar una declaración en aduana mediante inscripción en los registros del declarante.

Sin embargo, después de esta declaración de intenciones, consideramos que es incongruente con el considerando 43 que el artículo 158 apartado primero establezca que todas las mercancías que vayan a incluirse en un régimen aduanero, salvo el régimen de zona franca, deban ser objeto de una declaración en aduana apropiada para el régimen concreto de que se trate. Y más cuando en el mismo CAU se configura a las zonas francas como régimen aduanero. Como dice ALBERT, se trata de una obligación declarativa, que se da en el contexto de un sistema aduanero entendido como un sistema declarativo controlado, que reposa precisamente en la obligación de declaración del declarante<sup>527</sup>. *A potiori*, si entendemos que el hecho de la inclusión de mercancía

---

<sup>527</sup> ALBERT, J. L., *Le Droit Douanier de L'Union européenne*, cit., p. 279.



en zona franca es en la actualidad, y por su actual configuración como régimen aduanero, un proceso declarativo, una DVZF sería «una declaración en aduana apropiada», que es precisamente lo que demanda el artículo 158 del CAU.

Consideramos relevante mencionar que aún con la exención del deber de prestar declaración aduanera con la finalidad de vincular la mercancía en zona franca, el operador correspondiente puede considerar como opción la vinculación al régimen de zona franca mediante declaración aduanera, y que así lo haga efectivamente<sup>528</sup>. En el anexo B del reglamento de ejecución del código aduanero de la unión se menciona que en el caso de declaración aduanera el código sería el 78.

El artículo 5 CAU define la «declaración en aduana» como «el acto por el que una persona expresa, en la forma y el modo establecidos, la voluntad de incluir las mercancías en un determinado régimen aduanero, con mención, en su caso, de las disposiciones particulares que deban aplicarse». SERRADILLA y AGUILAR GALINDO, consideran que ni las declaraciones sumarias de entrada o salida, ni de depósito temporal ni notificaciones de reexportación estarían incluidas dentro de la definición más estricta de «declaración aduanera». Y es que si acudimos al artículo 5.15 del CAU, cuando define la figura del declarante, diferencia la «declaración aduanera» del resto de figuras. Con lo cual, cuando se vincula mercancía a una zona franca mediante declaración sumaria previa, coincidiendo con estos autores, se estaría haciendo sin ampararse en una declaración aduanera previa *stricto sensu*<sup>529</sup>.

Por lo que concierne a la jurisprudencia europea aplicable al asunto que nos ocupa, destacar la sentencia del TJUE en los asuntos acumulados C-446/09 y C-495/09 de 1 de diciembre de 2011 Koninklijke Philips Electronics NV (asunto C-446/09) Y Lucheng Meijing Industrial Company Ltd, Far East Sourcing Ltd, Röhlig Hong Kong Ltd, Röhlig Belgium NV, Y Nokia Corporation (asunto C-495/09) Y Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs<sup>530</sup>. En esta

---

<sup>528</sup> PEDRUELO SÁNCHEZ, E.M.; GONZÁLEZ PÉREZ, M., *Los Regímenes especiales. Tratamiento en el Código aduanero de la Unión y sus disposiciones de desarrollo*, cit., p. 197.

<sup>529</sup> SERRADILLA, R.; AGUILAR GALINDO, A., «Los Regímenes aduaneros», cit., p. 572.

<sup>530</sup> STJUE en los asuntos acumulados C-446/09 y C-495/09 ECLI:EU:C:2011:796 de 1 de diciembre de 2011 Koninklijke Philips Electronics NV (asunto C-446/09) Y Lucheng Meijing Industrial Company Ltd, Far East Sourcing Ltd, Röhlig Hong Kong Ltd, Röhlig Belgium NV, Y

sentencia precisamente se refiere a un caso consistente en la vinculación de mercancía a Depósito aduanero, el apartado 75 recuerda la importancia del principio de vinculación de mercancía a régimen aduanero mediante una declaración aduanera. Menciona el TJUE que el Derecho aduanero de la Unión establece el principio de que toda mercancía destinada a ser incluida en un régimen aduanero debe ser objeto de una declaración y recuerda la sentencia de 15 de septiembre de 2011, DP group, C-138/10, en su apartado apartado 33. Que recoge que no se concederá el levante otorgando los efectos que correspondan al régimen aduanero pertinente, en el caso de una declaración aduanera no identificable, en la que se oculta nombre o dirección del declarante, o de otros operadores. En el mismo apartado, también se afirma que en el caso de que en caso de falta de información fiable de los operadores se mantenga en el tiempo, las mercancías pueden ser confiscadas de acuerdo al artículo 75 del código.

De la definición expuesta del CAU, los autores SERRADILLA y AGUILAR GALINDO extraen un elemento volitivo, como declaración de voluntad, ya que de acuerdo al artículo 150 CAU se podrá elegir libremente el régimen aduanero en el que se pretende incluir las mercancías. Otro elemento formal, «en la forma y modo establecido», serán las autoridades aduaneras las que definan dichas formalidades. Un elemento comunicativo, que se refiere a la comunicación de información, elementos para definir la declaración en aduana. Y finalmente, un elemento objetivo, relativo a las mercancías objeto de la declaración en aduanas.

En STJUE del caso C-138/10 DP grup EOOD v Direktor na Agentsia Mitnitsi se puntualiza que se trata de una declaración unilateral del declarante, y que, en ningún caso, aunque la autoridad aduanera la acepte, la convierte en una decisión tomada por la misma autoridad tributaria.

En cuanto al instrumento utilizado para realizar la declaración, este es el Documento único Administrativo, comúnmente llamado DUA. El DUA está formado por 8 ejemplares, más uno adicional para el 'Levante'. Cada uno tiene

---

Nokia Corporation (asunto C-495/09) Y Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs, en el que participa: International Trademark Association.

una función concreta, según el tipo de intercambio de mercancía del que se trate: exportación, importación, o cualquier régimen aduanero especial.

Sus destinatarios son la Aduana de importación/introducción, el interesado, la aduana de expedición y la aduana de destino, que se presentará cuando sea necesario justificar el estatuto-UE de las mercancías. Asimismo, también cumple una función estadística, para elaborar informes sobre comercio internacional.

Respecto a la estructura del DUA cuenta con una cabecera (casillas 1-30) que contiene los datos de la expedición, e identificación de declarantes, régimen de responsabilidad. Seguido de las partidas de orden (casillas 31-48), la información relativa a la mercancía de la casilla 31, y las casillas para el tránsito (50 a 53, 55 y 56) relativas a la circulación de mercancía bajo este régimen.

El modelo que proponemos para la DVZF se asemejaría al de declaración realizada para vincular mercancía a depósitos aduaneros, por supuesto, aplicando las adaptaciones necesarias que fueran necesarias para las particularidades del régimen.

Los documentos adjuntos a la declaración a los que se refiere el artículo 163 del CAU, algunos autores consideran que éstos no forman parte de la declaración aduanera. Para desligarlos de la declaración en aduana, argumentan que la declaración de aduana es siempre necesaria, y los documentos sólo cuando lo exija la autoridad aduanera<sup>531</sup>.

Por nuestra parte, consideramos que dichos documentos forman parte de la declaración aduanera de acuerdo con el artículo 199 del reglamento de aplicación. Nos referimos a documentos tan relevantes como la factura comercial, que sirve como prueba de la titularidad de la mercancía, el valor de la misma, y también en algunos casos para valerse de convenios de tratamiento preferencial, mediante declaraciones de origen en factura que son admitida en las condiciones que procedan. Sería el caso de declaraciones de exportador autorizado o exportador registrado. O también, certificados de origen en caso que no se hayan certificado en factura, como pueden ser EUR1, FORMA. o A.TR, certificados de los servicios de inspección fronteriza, como el certificado

---

<sup>531</sup> *Ibid.*, p. 573.

fitosanitario, sanitario o SOIVRE, el contrato de transporte, que puede ser como hemos visto anteriormente un conocimiento de embarque marítimo, un CMR para el transporte por carretera, *Air Way Bill* para transporte aéreo.

O bien, documentos relativos al régimen comercial, en caso de que proceda; por ejemplo, certificados de importación para productos agrícolas, permisos de importación CITES, para protección de especies, así como licencias de importación. Y en general cualquier documento que pueda ser relevante a efectos del tráfico internacional de mercancías.

Respecto a la legislación nacional, en la LGT encontramos la definición de declaración tributaria en el artículo 119, donde se define como todo documento que se presentado ante la administración tributaria, y que va a contener la realización o revelación de cualquier hecho relevante para la aplicación tributaria. La pluralidad de actos, notificaciones, mensajes, declaraciones, que comprenden el despacho aduanero se pueden considerar declaraciones tributarias en tanto en cuanto sirven para aportar datos relevantes para aplicar el tributo. Parte de esas manifestaciones pueden limitarse a transmitir información acerca de la mercancía, transporte, intervinientes en la operación y no servir para cuantificar una deuda tributaria. Hay por tanto una pluralidad de declaraciones, actos, manifestaciones, mensajes, que de acuerdo a la LGT, se pueden considerar como manifestaciones distintas que constituyen declaración tributaria, siendo estas de contenido muy diverso<sup>532</sup>.

En referencia al artículo 77 apartado segundo del CAU, que establece que la deuda aduanera se originará en el momento de la admisión de la declaración en aduana, esta, marcará el momento en el que se posicionan las mercancías en libre circulación. Para posicionar la mercancía en libre circulación, estas, deben haber sido despachadas a libre práctica. Con lo cual, no toda declaración aduanera va a tener como consecuencia que los bienes puedan circular libremente, ni va a cambiar su estatuto.

CASANA MERINO clasifica dichos actos procesales como declarativos cuando las declaraciones no contienen una cuantificación de derechos. Sería el caso de

---

<sup>532</sup> CASANA MERINO, F., *La aplicación de los tributos en la importación y exportación de mercancías*, cit., p. 128.

la declaración sumaria de entrada del artículo 127.5 CAU, cuando las mercancías entran en territorio aduanero de la Unión, o la declaración de depósito temporal o el aviso de llegada de un buque o aeronave y la notificación de presentación de mercancía. El autor define la declaración sumaria como una declaración tributaria, por la que el declarante, informa a la aduana, proporcionando información sobre la mercancía que va a entrar en el TAU. Con el objetivo de realizar el análisis de riesgos a efectos de seguridad y protección.<sup>533534</sup>

ALESSI sostiene una doble funcionalidad de las declaraciones aduaneras, porque suponen el comienzo de los actos de liquidación de la deuda aduanera, y porque son la forma en la que el declarante informa a la autoridad aduanera del destino que pretende dar a la mercancía. Asimismo, sostiene que no poseen carácter constitutivo de la obligación aduanera, pues esta le corresponde al hecho imponible<sup>535</sup>.

Por su parte, AGULLÓ AGÜERO, dice que la declaración aduanera no es presupuesto de hecho de ninguna obligación, sino contenido de una obligación impuesta por la Ley con la finalidad de facilitar la información que las autoridades demandan. Y que dicho acto no ha de tener como resultado el nacimiento de una obligación tributaria<sup>536</sup>.

FELIPE GARRE en el mismo sentido, dice que la declaración no debe confundirse con los presupuestos de hecho que dan lugar al nacimiento de la deuda aduanera, sino que permiten cumplir con la obligación de proporcionar datos que la administración demanda<sup>537</sup>.

Respecto a las declaraciones que implican una liquidación de derechos, según CASANA MERINO, las declaraciones en aduana, suponen la realización del

---

<sup>533</sup> Artículo 127.5 CAU.

<sup>534</sup> *Ibid.*

<sup>535</sup> ALESSI, R., «Monopoli fiscali. Imposte di fabbricazione. Dazi doganali», Director: Giannini, A.D., *Collana Trattato di Diritto Tributario*, VOL XI, Utet, Turín, 1956; CORTÉS DOMÍNGUEZ, M., sostiene la postura de ALESSI, cuando trata si las declaraciones aduaneras tienen naturaleza declarativa o constitutiva, en «Aspectos de la relación aduaneras», *Revista de Derecho Financiero*, vol. XIII N° 51, 1963, pp. 764-765.

<sup>536</sup> AGULLÓ AGÜERO, A., *La renta de Aduanas: configuración técnico jurídica y aspectos penales*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1978, p. 42.

<sup>537</sup> GARRE, F., «Importación, mercancía, territorio», en *Estudios aduaneros*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974, p. 174.

hecho imponible que genera la deuda aduanera en las que el declarante informa sobre los datos necesarios para la liquidación del tributo y realiza todo aquello que se requiere para establecer e ingresar la deuda aduanera. Y que serían los siguientes: la declaración verbal, la declaración en aduana normal, la declaración en aduana simplificada y la declaración mediante inscripción en registros del declarante.

En nuestra opinión, las declaraciones aduaneras sirven evidentemente para facilitar los datos que la administración demanda con la finalidad de vincular mercancía a un régimen aduanero. Pero a tenor del CAU y la interpretación que sostenemos sobre el hecho imponible en esta tesis, si este comienza de manera modalizada tras el paso de la línea aduanera, y culmina con la realización de los supuestos que el CAU contiene, no se le puede otorgar un valor plenamente constitutivo a una declaración aduanera. El TJUE en sentencia de 1 de febrero de 2001 el asunto C-66/99<sup>538</sup>, en el caso D. Wandel GmbH, apartado 41, concede valor de hecho generador de la deuda, al despacho a libre práctica regular. Por tanto, y según la interpretación del TJUE en esta sentencia, el hecho generador sería el despacho a libre práctica, entendiéndose este culminado, con la concesión del levante y no por la admisión de la declaración aduanera<sup>539</sup>.

Como hemos expuesto, el legislador de la Unión ha definido dos regímenes aduaneros definitivos como son el despacho de exportación y el de libre práctica, configurando los regímenes especiales como exenciones, o bonificaciones de aquellos. Sin embargo, aún siendo una DVZF una declaración que formaría parte del conjunto de actos que se engloban dentro del «despacho aduanero». Consideramos que, si la manifestación definitiva del hecho imponible tiene lugar mediante la declaración de exportación o de libre práctica, que sí son declaraciones puramente constitutivas. Una DVZF no tendría plenos efectos constitutivos como declaración, ya que el CAU no le otorga tal carácter en el contexto de su redacción actual, tal y como detallaremos más adelante cuando tratemos el hecho imponible, y consideramos que éste se inicia con anterioridad a la vinculación al régimen de zona franca mediante el paso de la línea aduanera.

---

<sup>538</sup> TJUE en sentencia ECLI:EU:C:2001:69 de 1 de febrero de 2001 el asunto C-66/99, en el caso D. Wandel GmbH.

<sup>539</sup> Sin embargo, también es cierto, que el TJUE en los apartados 43 y 44 niega que la declaración en aduana pueda identificarse con el hecho generador.

Todo ello, sin perjuicio de que una DVZF pueda ser considerada, como una declaración dentro del despacho aduanero, mediante la cual se despliegan en parte, los efectos jurídicos del hecho imponible ya comenzado. Porque mediante ésta, se realiza una manifestación de relevancia, como puede ser la de liquidación provisional o previa, y la declaración de las mercancías vinculadas.

Otro tema que consideramos relevante a abordar en esta tesis, es que parte de la doctrina ha considerado que las declaraciones en aduana son autoliquidaciones en el sentido del artículo 120 LGT, cuando la declaración incluye una cuantificación de la deuda aduanera, así lo señala por ejemplo GARCÍA HEREDIA<sup>540</sup>. Las autoridades aduaneras en términos del art. 101 CAU pueden aceptar la declaración en aduana y la liquidación presentada, o en caso de no coincidir con la declaración presentada pueden establecer una nueva liquidación. De esta manera, el autor distingue entre liquidaciones expresas o tácitas, siendo las tácitas la mayoría de ellas, cuando se presenta una declaración aduanera y la aduana procede a aceptar la declaración, decretando circuito verde y procediendo al levante de la mercancía. O expresa cuando se produce una comprobación y revisión por parte de la aduana de la liquidación.

Otros autores, como, por ejemplo: HERNÁNDEZ MATEO, PORTALS PÉREZ-VIZCAINO O SANZ GOMEZ, consideran que las declaraciones en aduana tienen naturaleza declarativa ya que es la admisión de la declaración aduanera por

---

<sup>540</sup> CASANA MERINO, F., «La gestión e inspección en los impuestos aduaneros», cit., indica que la declaración en aduana contiene un cálculo de los derechos aduaneros realizada por el operador, sin embargo, también recoge en la página 33 que la contracción de los derechos es un resultado posterior al levante, siendo este último, una condición indispensable para que la deuda pueda ser liquidada y satisfecha. Y recuerda el autor, que la deuda aduanera es una deuda de «contraído previo». A diferencia de lo que ocurre con otros impuestos, la deuda aduanera tributaria está sujeta en todo caso a cuantificación que debe ser realizada por las autoridades administrativas correspondientes.

También subraya el autor, que liquidación y cuantificación de la deuda y contracción son operaciones simultáneas, dada la imposibilidad de dar de alta el crédito tributario en la contabilidad sin que exista una valoración.

El *quantum* de la deuda aduanera debe computado por la autoridad aduanera. Sin embargo, con excepción de los casos en los que haya inspección posterior, no habrá un acto de liquidación independiente como el que puede manifestarse en otros impuestos estatales. La deuda contraída y su importe figuran en el mismo acto en otra publicación. También en «Liquidación de los impuestos aduaneros y caducidad del derecho a recaudar», *Quincena Fiscal*, núm. 8, 2013, [BIB 2013, 747], p. 65 señala y matiza que no se puede realizar directamente el pago por el operador, sino que es necesario un acto posterior por parte de la autoridad aduanera»; véase también GARCÍA HEREDIA, A., «La liquidación de los impuestos aduaneros y la protección de la confianza legítima de los importadores», *Revista Quincena Fiscal*, vol. BIB 2014\3375 num.17/2014, p. 5.

parte de las autoridades aduaneras la que determina el devengo a tenor del artículo 77.2 CAU, el nacimiento de la deuda aduanera por la admisión de la declaración en aduana no se da *motu proprio*, sino que la autoridad aduanera es la que admite la misma para que nazca la deuda aduanera. Y porque si se aceptara que una declaración en aduana es una autoliquidación, se estaría aceptando que se produce una autoliquidación de una deuda aún inexistente<sup>541</sup>.

A nuestro entender, consideramos que una DVZF, no sería una de las declaraciones que originan la deuda aduanera, ya que, aunque se realizara una liquidación provisional de la deuda aduanera, entendemos las zonas francas como supuestos de exención. Consideramos que las declaraciones en aduana no son propiamente autoliquidaciones *stricto sensu*, aunque compartan algunos elementos con las mismas. Es cierto que el operador autoliquidada impuestos aduaneros y la deuda tributaria, y por ello tienen el carácter de autoliquidaciones. Sin embargo, como ya hemos señalado, es preciso un acto posterior para que las mismas tengan validez, y es que después de la admisión de la declaración, y asignación de circuito verde es necesaria la concesión de levante por la autoridad aduanera. Y esto no ocurre en las autoliquidaciones, por ejemplo, en el IRPF, IVA o cualquier otro impuesto auto liquidable en el que no es necesaria una actuación administrativa posterior, como sí ocurre en las declaraciones de aduana.

En nuestra opinión, una DVZF como la que proponemos contendría elementos fundamentalmente declarativos, ya que el CAU establece una serie de formalidades a seguir cuando se van a vincular mercancías a un régimen aduanero. La DVZF se propone con una finalidad principal de seguridad y control, para cumplir con unas formalidades que parece que un régimen aduanero demanda, aunque también debería realizarse una liquidación provisional de los derechos aduaneros, de una manera análoga a la que se realiza en depósito aduanero mediante un DVD.

---

<sup>541</sup> HERNÁNDEZ MATEO, C.; PORTALS PÉREZ-VIZCAÍNO, M., *Procedimientos aduaneros II; Tramitación y Desarrollo*, cit., p. 141; SANZ GÓMEZ, R., «Gestionar la frontera; el procedimiento aduanero y la interacción entre el código aduanero de la unión y el derecho estatal», cit., pp. 181-211.



## 7.2.1. TIPOS DE DECLARACIONES

Versando la presente tesis sobre una propuesta de declaración aduanera, no podemos dejar de hacer referencia y describir los tipos de declaraciones que encontramos en el CAU.

Principalmente hay tres tipos de declaraciones en el CAU, en primer lugar, la declaración en aduana normal, la declaración en aduana simplificada y en tercer lugar otras simplificaciones; entre las que están la Inscripción en registros del declarante.

La declaración simplificada se regula en los artículos 166 y 167 CAU y son aquellas que permiten ser cumplimentadas sin datos o documentos que sí se suelen cumplimentar o adjuntar para la admisión de la declaración<sup>542</sup>.

La inscripción en los registros del declarante<sup>543544</sup> es una simplificación que coincide con el procedimiento simplificado de domiciliación del anterior código aduanero. Consiste en que, cuando el operador cumpla con los requisitos normativos, se le concederá la autorización a presentar una declaración en aduana (completa o simplificada) en forma de inscripción en sus registros o anotación contable. La declaración estará admitida en el momento en el que las mercancías se inscriban<sup>545</sup>.

La declaración en aduana normal se define por el artículo 162 CAU como las declaraciones en aduana normales que contienen todos los datos necesarios

---

<sup>542</sup> CANO MARTÍNEZ, M., *La deuda aduanera en el código aduanero de la unión*, cit., p. 56.

<sup>543</sup> Artículos 182 a 184 CAU.

<sup>544</sup> Según el Artículo 182 del CAU titulado «Inscripción en los registros del declarante» siempre y cuando haya una solicitud previa, la aduana puede conceder a una persona presentar una declaración (también la simplificada) mediante inscripción en registros del declarante. Con la condición de que las autoridades aduaneras puedan tener acceso a la información de tal inscripción, realizada mediante declaración electrónica por parte del declarante.

Respecto al momento de la declaración en aduana, se considerará admitida en el preciso en que las mercaderías se inscriban en los registros.

Por lo que respecta a la necesidad de presentar las mercancías, tal requerimiento puede ser dispensado por las autoridades aduaneras. En esos supuestos, se entenderá que se ha obtenido el levante en el momento de su inscripción en los registros del declarante.

Para que tal dispensa pueda ser concedida el declarante debe ser OEA de simplificaciones aduaneras, la naturaleza y tráfico de las mercancías lo deben justificar, y la aduana debe tener acceso a toda la información y posibilidad de examinar las mercancías.

<sup>545</sup> MUÑOZ ROYÁN, J.A., *El nuevo C.A.U. y la nueva normativa aduanera de la unión*, cit., p. 196.

para la aplicación de las disposiciones que regulan el régimen aduanero para el que se declaren las mercancías.

El medio normal de transmisión de declaraciones en aduana es el electrónico, ya que el artículo 6 del CAU así lo establece de manera clara. Se establece un período transitorio hasta el 1 de enero de 2021 para coexistencia de los procedimientos o declaraciones.

El CAU dice en el artículo 170 que la declaración en aduana podrá ser presentada por toda persona que se encuentre en condiciones de facilitar toda la información que sea necesaria para la aplicación del régimen aduanero al que se vinculen las mercancías. Dicha persona también podrá presentar las mercancías de que se trate o hacerlas presentar en aduana. Con lo cual sólo se exige conocimiento de la información requerida para la declaración no siendo necesario ser el titular de la mercancía en los términos que recoge el artículo 5.34 del CAU.

Sin perjuicio de lo anterior, el mismo artículo 170 establece que cuando la admisión de una declaración en aduana imponga obligaciones particulares a una persona concreta, la declaración se presentará por esa persona o su representante. Tal supuesto, se refiere a los regímenes especiales<sup>546</sup>, que requieren autorizaciones, y que posiciona a los sujetos autorizados en una posición en la que deben cumplir con una serie de obligaciones específicas.

El CAU reconoce la posibilidad de auto despacho a personas físicas y jurídicas, pudiendo realizar sus propias declaraciones, respecto a las mercancías de las que es titular, o bien, recurriendo a un tercero, como es el representante aduanero. En el ámbito nacional, el reglamento 335/2010 regula en el artículo 2 la posibilidad de efectuar declaraciones en nombre propio y por cuenta propia.

Concretamente, las personas físicas que realicen una declaración de aduana en su nombre y por su cuenta, cuando sean requeridos por funcionarios aduaneros, tendrán que acreditar su identidad. Y las personas jurídicas, tanto públicas como

---

<sup>546</sup> Artículo 211 CAU.

privadas, presentarán sus declaraciones por sí mismas, utilizando sólo los medios electrónicos permitidos por el CAU.

En el supuesto de prestación de declaraciones por personas jurídicas a través de su representante voluntario, el apoderamiento sólo podrá ser conferido a consejeros o trabajadores en virtud de un contrato laboral por cuenta ajena indefinido. En este último caso, los trabajadores únicamente podrán representar a una empresa.

Tanto si la declaración es presentada por un representante aduanero, como si se presenta en nombre propio, se requiere que el declarante tenga poder de disposición sobre las mercancías, utilizando el CAU en el artículo 5.38 el concepto «titular de las mercancías», definido como «la persona que ostente su propiedad o un derecho similar de disposición de ellas o que tenga el control físico de ellas».

La declaración deberá ser firmada por el declarante o su representante, mediante firma electrónica. Dicha firma conlleva demandas; como que los datos de la declaración sean exactos, autenticidad de los documentos unidos o adjuntos a la declaración puntualizados en la casilla 44 del DUA y el cumplimiento de las obligaciones que conlleva el régimen<sup>547</sup>.

Respecto a la admisión de la declaración en aduana; las declaraciones que cumplan las condiciones requeridas serán admitidas inmediatamente por las autoridades aduaneras, siempre y cuando hayan sido presentadas en la aduana. La fecha de admisión será la utilizada para regular las condiciones relativas al régimen aduanero en el que se incluyan las mercancías.

Asimismo, la aduana comunicará al declarante bien un mensaje de error, que implica no admisión de la declaración por ser incorrecta o inexistencia de

---

<sup>547</sup> GARCIA VALERA, A.; AROBES AGUILAR GALINDO, J.C., *Aduanas 2017 Manual práctico para el operador de comercio exterior*, cit., p. 249.

garantía. O un mensaje de aceptación con número de MRN y despacho asignado<sup>548549</sup>.

### 7.3. LEVANTE DE LAS MERCANCÍAS

ABAJO ANTÓN lo define como la «puesta a disposición, por parte de las autoridades aduaneras, de la misma a los fines previstos en el régimen aduanero a que está sometida»<sup>550</sup>.

El levante de las mercancías es una parte esencial del despacho aduanero tal y como hemos visto en el análisis de la sentencia del TJUE en el caso *Wendel*. Si observamos el artículo 102 Ordenanzas Generales de la Renta de Aduanas, aprobado por Decreto de 17 de octubre de 1947<sup>551</sup>, el levante cumple una doble función al poder ser considerado como un documento o como un acto. Como un documento administrativo que sirve como justificante al importador para poder liberar sus mercancías, o al exportador para poder embarcar sus mercancías en el medio de transporte elegido, o como acto, que implica la salida de las mercancías. Según el artículo mencionado una vez acabe el reconocimiento y aforo de las mercancías declaradas para despacho, podrán liberarse y salir de los muelles y almacenes, sin que se hayan satisfecho derechos, multas y gravámenes preceptivos, siempre y cuanto que el declarante cumpla con una serie de formalidades. Serían *conditio sine qua non*, para retirar las mercancías de acuerdo a tal norma, haber prestado garantía suficiente para hacer frente a los derechos y cantidades, y suscribir declaración de conformidad en el momento de notificación del resultado de las operaciones de reconocimiento y aforo, en relación a la cantidad y clase de mercancía.

El permiso o documento, para la retirada de las mercancías despachadas de los muelles y almacenes se formalizará por medio del documento denominado levante. Cuando se trate del despacho de mercancías de muelle, de extenso

---

<sup>548</sup> Que como sabemos podrá ser, rojo, naranja, amarillo, verde. Rojo, si se requiere inspección física, naranja, inspección documental y amarillo en caso de inspecciones de servicios paraaduaneros, siendo el verde el circuito asignado cuando no se vaya a realizar ninguna inspección de las anteriores.

<sup>549</sup> *Ibid.*, p. 253.

<sup>550</sup> ABAJO ANTÓN, L. M., *El Despacho Aduanero*, cit., p. 29.

<sup>551</sup> Decreto de 17 de octubre de 1947 por el que se aprueba el texto refundido y modificado de las Ordenanzas Generales de la Renta de Aduanas. Publicado en «BOE» núm. 350, de 16/12/1947.

pormenor, como cereales, abonos u otras semejantes, podrá autorizarse la expedición de levantes parciales. La Dirección General de Aduanas, será quien determine los modelos para documentos de levante parcial o total.

El Real Decreto 2095/1986, de 25 de septiembre, relativo a la modificación de las Ordenanzas de Aduanas<sup>552</sup>, adaptó el precepto a la normativa comunitaria<sup>553</sup>. De esta manera y según PELECHÁ, en el concepto tradicional de despacho aduanero, el levante supone el fin del despacho aduanero<sup>554</sup> que define como el «acto administrativo unilateral de la autoridad aduanera por el que se considera provisionalmente que unas mercancías presentadas a despacho de importación o exportación pueden ser importadas o exportadas por cumplir con los requisitos tributarios y extratributarios establecido por la normativa aduanera, cerrando con ello la primera fase del procedimiento aduanero, impidiendo que el interesado pueda modificar la declaración aduanera presentada y determinando la contracción de los correspondientes derechos de aduana»<sup>555</sup>. Por su parte, el nuevo CAU en el artículo 5. 26) define el levante como el «acto por el que las autoridades aduaneras pongan las mercancías a disposición de los fines concretos del régimen aduanero en el que se hayan incluido».

Por tanto, el procedimiento aduanero o el despacho aduanero entendido como conjunto de actos, manifestaciones, mensajes o declaraciones aduaneras, se entiende concluido con el levante, y no con la admisión de la declaración aduanera que le precede. Ya que como vemos en el caso Wendel puede ocurrir que las autoridades aduaneras requieran ejercitar funciones de control, y hasta que no se conceda el circuito verde a la mercancía por la autoridad aduanera oportuna, el estatuto de la mercancía no cambiará, encontrándose éstas bajo

---

<sup>552</sup> Real Decreto 2095/1986, de 25 de septiembre, relativo a la modificación de las Ordenanzas de Aduanas. Publicado en «BOE» núm. 244, de 11 de octubre de 1986, páginas 34600 a 34602.

<sup>553</sup> Tanto es así que el artículo 7 establece respecto al levante de mercancía, que la autorización para el levante, y la consecuente salida de las mercaderías, estará sujeta a las normas que reglamenten el despacho aduanero, y requerirá la liquidación previa de la deuda aduanera, o en su caso la prestación de garantía. En lo concerniente a la exportación, menciona el artículo 7º que las mercaderías estarán sujetas a control aduanero hasta su salida del territorio aduanero.

<sup>554</sup> PELECHÁ ZOZAYA, F., *Fiscalidad sobre comercio exterior, el derecho aduanero tributario*, cit., p. 269.

<sup>555</sup> *Ibid.*, p. 277.

vigilancia aduanera. Además, en la sentencia del TJUE de 15 de septiembre de 2011 «DP grup EOOD vs Direktor na Agentsia Mitnitsi, Asunto C-138/10 «apartado 39» el TJUE interpreta que las autoridades podrán realizar las comprobaciones posteriores al levante que correspondan, sobre datos de la declaración de la mercancía, o sobre documentos antes de la concesión del levante.

CANO MARTINEZ en análisis de la Jurisprudencia Wendel Sentencia TJUE de 1 de febrero de 2001, asunto c-66/99 dice que mientras no tenga lugar el levante tras el visto bueno de las autoridades aduaneras y organismos de inspección específicos, no se entenderán producidas todas las formalidades aduaneras que determinan el cambio del estatuto de las mercancías. Según el artículo 77 CAU una deuda aduanera nace por admisión de la declaración en aduana, pero matiza que para que pueda nacer es necesario que se produzca completamente el hecho que da origen a la deuda aduanera, es decir, debe haber tenido lugar el levante<sup>556</sup>.

Cuando se cumplan las condiciones para vincular las mercancías a un régimen aduanero concreto, y siempre que no haya prohibiciones o restricciones que afecten a la mercancía, las autoridades aduaneras concederán el levante de las mercancías cuando se haya confirmado la información proporcionada por el declarante en la declaración aduanera, o haya sido aceptada sin comprobación.

En cualquier caso, el artículo 195 CAU establece que el pago de los derechos o la constitución de una garantía previa al levante, que cubra dicha deuda será *conditio sine qua non* para la autorización del mismo por las autoridades aduaneras.

#### 7.4. FORMATO DE LA DECLARACIÓN ADUANERA DE VINCULACIÓN A ZONA FRANCA

En primer lugar y teniendo en perspectiva el alto nivel de competitividad global que se da entre los distintos sistemas aduaneros, tanto desde la perspectiva tributaria, como desde la perspectiva tecnológica actual y de los procedimientos

---

<sup>556</sup> CANO MARTÍNEZ, M., *La deuda aduanera en el código aduanero de la unión*, cit., pp. 58-60.

administrativos aplicables en la práctica aduanera. Parece que, en la realidad comercial actual, en ocasiones puede que la entidad y necesidad de las declaraciones aduaneras no sean valoradas debidamente. Consideramos que podría ser muy importante por todo lo expuesto, implementar una DVZF a zona franca, ya que se trata de áreas en las que tal y como menciona el informe OMA se hace necesario más control aduanero, e intervención directa de las autoridades aduaneras. Mediante una DVZF y la implementación de una declaración aduanera, el declarante se hace responsable de cumplir con las obligaciones del régimen que corresponda<sup>557</sup>, de la exactitud de los datos y de la autenticidad de la documentación aportada<sup>558</sup>. Lejos de considerar una DVZF como una «barrera» para los operadores, consideramos que puede ser un instrumento apropiado para adaptar el funcionamiento de tales enclaves a la realidad actual en la que los sistemas de información y digitalización de sistemas, aporta múltiples y relevantes ventajas en el tratamiento de información.

Respecto al formato de las declaraciones aduaneras, le corresponde a la Comisión establecer la información que las declaraciones aduaneras deben contener dependiendo de la vinculación al régimen de que se trate, según el artículo 7 a) del CAU. Por tanto, se debe acudir al CAU y reglamentos delegados y de ejecución para encontrar el contenido de las declaraciones normales.

Adicionalmente, para configurar el contenido de la declaración normal, la comisión debe respetar el contenido de los compromisos adquiridos por la Unión Europea en instrumentos internacionales como el Convenio de Kyoto revisado. En capítulo tercero del apéndice II se establecen normas respecto a la declaración de mercancías, esta se ajustará al documento establecido por las Naciones Unidas. En los supuestos de procesos automatizados, el formato de declaraciones electrónicas se guiará por las disposiciones internacionales sobre el intercambio de información electrónica de acuerdo a lo dictaminado por las recomendaciones del CCA sobre tecnología de la información»<sup>559</sup>.

---

<sup>557</sup> En este caso zona franca.

<sup>558</sup> Teniendo esta, al menos parcialmente, entidad constitutiva, siendo parte del hecho imponible en la forma que hemos expuesto.

<sup>559</sup> SERRADILLA, R.; AGUILAR GALINDO, A., «Los Regímenes aduaneros», cit., p. 583.

Las regulaciones que ha llevado a cabo la comisión respecto al contenido de las declaraciones, se contienen en el Reglamento Delegado y Reglamento de Ejecución, y aparecen en los anexos B de ambos reglamentos.

El formato de la declaración es el Documento único Administrativo (DUA), sus orígenes se encuentran en 1985 cuando aún se controlaba de circulación intracomunitaria de mercancías. Así se encuentra establecido por el artículo 4.1 del reglamento 678/85 del Consejo de 18 de febrero de 1985 relativo a formalidades en los intercambios de mercancías en el interior de la comunidad.

También lo recoge posteriormente el reglamento CEE 1900/85 del Consejo de 8 de julio de 1985 sobre el establecimiento de formularios comunitarios de declaración e exportación e importación, artículo segundo apartado primero.

A nivel nacional, las instrucciones técnicas para cumplimentar el DUA se encuentran en la Resolución del Departamento de Aduanas e Impuestos especiales de la Agencia Estatal de la Administración tributaria.

Entre las operaciones que deben documentarse con DUA, parece comúnmente aceptado que para la vinculación a Depósito aduanero es necesario este formato<sup>560</sup>, y de hecho así es, principalmente mediante el DVD<sup>561</sup>. El DVD como declaración análoga a la que proponemos, es definido por la Agencia tributaria como una declaración aduanera cuando se refiere a él como «El Documento de Vinculación a Depósito-DVD es un documento en el que figuran las mercancías que se vinculan al régimen especial de depósito. Así pues, dicho documento sirve como declaración en aduana, siempre que contenga los elementos de datos establecidos en los anexos B-6a y A-1a, apéndice III, del CTC / Columna H2, B3 y H5 del Anexo B-RDCAU y el declarante disponga de toda la documentación necesaria para el despacho por el régimen puntualizado».

Se descarta la posibilidad de declaración aduanera en zona franca mediante inscripción en registros del declarante, dado que el antiguo procedimiento de domiciliación derogado y análogo a la actual inscripción en registros del

---

<sup>560</sup> HERNÁNDEZ MATEO, C.; PORTALS PÉREZ-VIZCAÍNO, M., *Procedimientos aduaneros II; Tramitación y Desarrollo*, cit., pp. 81-85 y 89.

<sup>561</sup> GARCIA VALERA, A., AROBES AGUILAR-GALINDO, J. C. y FLORES VILLAREJO, P. A., *Áreas exentas Beneficios fiscales y comerciales*, cit., p. 102.



declarante, se practicaba en el anterior Depósito aduanero tipo D (de tipo privado), y siendo las zonas francas de naturaleza pública no encontramos una homologación que permita trasponer el despacho mediante modalidad en registros del declarante a zonas francas<sup>562</sup>.

El artículo 170 del CAU en el apartado primero, recoge una excepción al principio general, respecto a quién puede presentar la declaración en aduana, cuando se dice, que «cuando la admisión de una declaración en aduana imponga obligaciones particulares a una persona concreta, la declaración deberá ser presentada por dicha persona o por su representante». Lo cual implica que en relación al artículo 211 CAU los autorizados a vincular mercancía a regímenes especiales, entre los que se comprende el Depósito Aduanero, se convierten en obligados a declarar.

En el caso de antiguos depósitos públicos tipo A (actual tipo 1), depositante y depositario no han de coincidir necesariamente, pero al ser el titular de la autorización el responsable de la mercancía vinculada al depósito, éste ha sido el autorizado por la AEAT y deberá enviar a la aduana un mensaje telemático para autorizar la vinculación de mercancía por el titular del régimen. La autorización se debe realizar antes de presentaciones de DVD por el titular del régimen, existiendo dos tipos de aceptación, o bien individual (para una operación de vinculación) o global, que como su nombre indica afecta a una pluralidad de vinculaciones.

---

<sup>562</sup> GARCIA VALERA, A.; AROBES AGUILAR GALINDO, J.C., *Aduanas 2017 Manual práctico para el operador de comercio exterior*, cit., p. 383.

## **CAPÍTULO 8. LA DEUDA ADUANERO-TRIBUTARIA**

Por razones expuestas relativas al hecho imponible y el despacho aduanero, se hace necesario tratar en esta tesis la deuda aduanera y tributaria, es más, pretendemos exponer que en algunos casos concretos como los de nacimiento de deuda por incumplimiento, una DVZF puede ser un instrumento eficaz.

Partiendo de la definición de tributo, la LGT en el art. 2.1 define que los tributos son los «ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos».

Y en su apartado 2 clasifica los tipos de tributos en tasas, contribuciones especiales e impuestos. Las tasas se definen como los tributos cuyo hecho imponible consiste en «la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado».

Por otra parte, las Contribuciones especiales son los «tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos».

Y finalmente los Impuestos son calificados como «tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente».

Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución.

En cuanto a la terminología utilizada en esta tesis, podemos precisar que recursos propios de los Estados como el IVA o impuestos especiales, tienen naturaleza de impuestos, por lo que también son tributos, y podemos referirnos a ellos como impuestos o tributos. En cuanto a los recursos de la Unión como el arancel, también son considerados como tributos en general e impuestos en particular, ya que son coactivos, recaudados por un ente público y exigidos sin contraprestación <sup>563</sup>. Para referirse a los aranceles también suele utilizarse la expresión derechos de aduana, aranceles a la importación o como recursos propios, ya que así es como viene recogido en el presupuesto de la Unión.

Respecto a la naturaleza tributaria de los impuestos arancelarios LABAND, los ha calificado como una carga sobre la mercancía que es gravada en el tráfico internacional, y lo argumentaba esgrimiendo la capacidad del Estado de retener las mercancías introducidas en el territorio aduanero en cuestión <sup>564</sup>. Sin embargo, su postura ha sido rebatida por otros autores como BERLIRI, quien argumentaba que la relación jurídica entre el Estado y el obligado al pago, constituyendo la mercancía garantía del pago, pero quedando excluida de la

---

<sup>563</sup> GARCÍA NOVOA, C., «Los Derechos de aduana y su naturaleza jurídica», Director: Pardo Carrero, G., en *Derecho aduanero, Tomo II*, Tirant lo Blanch, Bogotá, 2019, pp. 86, 89, 90, 91, 92 sostiene por un lado que los derechos aduaneros son tributos, recordando que tienen como antecedente la «prestación patrimonial pública» a la que se refiere el artículo 31.1. de la Constitución Española, al requerir que tales prestaciones se fijen de acuerdo a la ley. Asimismo, menciona el autor que el concepto se ha visto restringido por la reforma de la disposición adicional primera de la LGT, la Disposición final 11 de la ley 9/2017 de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público. Tal Disposición adicional apunta que las prestaciones patrimoniales de carácter público podrán tener carácter tributario o no tributario, aceptándose que no toda prestación pública tenga que ser necesariamente un tributo, sino sólo las que tengan la condición de impuestos, tasas o contribuciones especiales. Y dice que «La juridificación del tributo lleva a que el vínculo entre el obligado a pagarlo y quien lo exige solo puede explicarse con una obligación jurídica ex lege y pecuniaria».

GARCÍA NOVOA continúa recordando que el tributo a parte de tener una instrumentalidad de segundo grado o «recaudatoria», también es un medio para la obtención de finalidades extrafiscales, y sigue diciendo que «siendo los derechos de aduana o derechos arancelarios, tributos, parece claro que dentro de esta categoría general, tienen la condición de impuestos». Para acabar concluyendo que se trata de impuestos y no otro tipo de tributo, citando a este respecto a CORTÉS DOMÍNGUEZ, que decía que el impuesto supone siempre y exclusivamente un hecho imponible cuya realización no puede ser actuada más que por el sujeto pasivo, y que, «... cualquiera que sea la tesis que se sustente respecto a cuál sea el hecho imponible del impuesto aduanero, parece evidente que siempre se trata de una actividad del sujeto pasivo, sin que la Administración colabore en la realización del hecho imponible...».

<sup>564</sup> LABAND, P. *Le droit public de L'empire Allemand*, Tome VI, Et Dernier Les Finances de l'Empire allemand. Traducido por Bouyssy, Paris, V. Giard & E. Briere Libraires, 1904, p. 180.

relación jurídica con el Estado, ya que como comentamos, es entre Estado y obligado<sup>565</sup>.

Consideramos que evidentemente, los derechos arancelarios son tributos, y no son tasas, CORTÉS DOMÍNGUEZ y AGULLÓ AGÜERO, respecto a esta cuestión, sostienen que no existe una de actividad del Estado en lo concerniente al desenvolvimiento del hecho imponible de los derechos arancelarios, razón por la cual, no podrían ser catalogados como tasas<sup>566</sup>.

Consideramos que, el hecho que el CAU no defina claramente el hecho imponible, así como otros elementos, tal y como PELECHÁ ZOZAYA, IBAÑEZ MARSILLA y GARCÍA HEREDIA han señalado, no tiene que necesariamente significar que dichos elementos, ni el hecho imponible en sí, no existan<sup>567</sup>. Ya que los derechos aduaneros son impuestos y, por lo tanto, cuentan con los elementos propios de tal clasificación. *A potiori*, siempre con respeto a los principios de primacía y eficacia directa que rigen en la relación entre el Derecho de la Unión, y el de los Estados miembros, la legislación aduanera de estos puede complementar a la aduanera de la Unión en supuestos de ausencia de regulación o en los que la norma no es suficientemente clara.

Entendemos tal y como exponía PELECHÁ ZOZAYA, que el hecho que el legislador de la Unión no haya mencionado conceptos tributarios básicos como el hecho imponible, no tiene que ser necesariamente por un descuido<sup>568</sup>. Sino más bien, porque el legislador ha dejado tal interpretación a los Derechos nacionales, y por tanto, en tal línea, consideramos que tenemos que acudir a la

---

<sup>565</sup> BERLIRI, A. «La obligación tributaria aduanera», Aduanas. 272 -273, p. 6.

<sup>566</sup> CORTÉS DOMÍNGUEZ, M. «Introducción al Derecho aduanero», Aduanas, núm. 160, p.12. AGULLÓ AGÜERO, A. «La renta de aduanas: configuración jurídica y aspectos penales», cit. p. 38.

<sup>567</sup> PELECHÁ ZOZAYA, F., *Fiscalidad sobre comercio exterior, el derecho aduanero tributario*, cit., p. 31, PELECHÁ ZOZAYA, F., *El código aduanero comunitario*, cit., p.39-42, GARCÍA HEREDIA, A., «Las deudas aduaneras nacidas por incumplimiento», cit., p. 6, S. IBAÑEZ MARSILLA, *GPS Aduanas*, cit. p. 95 a 98. A este respecto PELECHÁ en *Fiscalidad sobre comercio exterior*, menciona que como para cualquier tributo, debe existir un hecho imponible del mismo, no siendo el arancel una excepción a esta regla. Y en su obra *El código aduanero comunitario*, sostiene que se puede acudir incluso a la legislación nacional de los Estados miembros, con la finalidad de dilucidar una definición de hecho imponible. En el caso de España, el Real Decreto 1299/1986 de 28 de junio, que adaptó el TRIIRA a la legislación comunitaria, en artículo primero, define el hecho imponible de importación incluso como la entrada temporal de mercancías.

<sup>568</sup> PELECHÁ ZOZAYA, F., *El código aduanero comunitario y su aplicación en España*, cit., p. 40.

LGT y al Derecho nacional en la interpretación de los elementos de la deuda por derechos de importación. Y es que como hemos expuesto inicialmente en esta tesis, el Derecho de la Unión es un Derecho autónomo, pero ello no significa que no pueda interpretarse en colaboración con el Derecho de los Estados Miembros, ya que como interpreta SERRANO ANTÓN, ambas legislaciones, la de la Unión y la nacional deben complementarse para alcanzar los fines que propone la Unión, requiriéndose cooperación de los Estados miembros<sup>569</sup>.

En nuestra opinión, tal y como hemos expuesto, en aplicación de la supremacía del Derecho de la Unión, de los principios de primacía y eficacia directa de éste, así como del reparto de competencias, la interpretación del concepto «hecho imponible», así como la interpretación del concepto «importación» quedan abiertos a distintas concepciones. Todo ello, siempre y cuando en el ámbito nacional de los Estados miembros se respete tales principios, y no se vulnere la normativa de la Unión. Consideramos que, se trata de conceptos en los que el CAU no es suficientemente claro, porque opinamos que de la lectura del mismo, se induce que el hecho imponible se produce por el paso de la línea aduanera. Sin embargo, no se encuentran definiciones expresas, de conceptos esenciales, como «hecho imponible», o «importación».

Seguidamente, trataremos tanto el elemento objetivo como el subjetivo del hecho imponible, sin embargo, focalizaremos en el elemento objetivo ya que lo consideramos apropiado a efectos de defender el contenido de esta tesis. Aspectos como la relación jurídica aduanera, la deuda aduanera y los distintos tributos o impuestos como recursos propios de los Estados miembros o de la Unión, el valor en aduana y lugar y momento del nacimiento de la deuda aduanera.

## 8.1. LA RELACIÓN JURÍDICO-ADUANERA

El artículo 17 de la LGT define la relación jurídico tributaria como el «conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades originados por la aplicación de los tributos».

---

<sup>569</sup> SERRANO ANTÓN, F., *Manual de Derecho Tributario de la Unión Europea*, cit., p. 58.

Hay evidentemente una relación jurídico tributaria entre el Estado que ejerce su poder con motivo del tráfico internacional de mercancías. Dicha relación jurídico tributaria surgirá entre el Estado y los operadores de comercio exterior con motivo del cruce de las mercancías de la línea aduanera, conllevando dicha obligación una serie de derechos y obligaciones.

Una característica definitoria de la relación aduanera, -y que la distingue de la jurídico tributaria-, es la necesidad de la existencia de dos Estados o dos sistemas económico-jurídico distintos<sup>570</sup> y la existencia de la posibilidad de que las mercancías pasen de uno a otro, es decir, de que haya un tráfico internacional<sup>571</sup>.

MUÑOZ GARCÍA<sup>572</sup> respecto a la relación jurídico aduanera, señala que esta implica la existencia de titularidades, derechos, deberes, prerrogativas, cargas y situaciones jurídicas. Entre las obligaciones del declarante señala el autor, estarían la de presentar la mercancía en la aduana, no realizar aquellas operaciones aduaneras a las que no esté autorizado, no cambiar de ubicación las mercancías que se encuentren en recinto aduanero sin la autorización preceptiva, pagar los derechos aduaneros correspondientes, permitir la inspección de las mercancías a las autoridades legítimamente autorizadas y la de prestar la declaración aduanera. Y es que los operadores de comercio exterior deben introducir o extraer las mercancías en la manera y tiempos establecidos por la normativa aplicable, y por puntos habilitados.

Como facultades, el profesor menciona, entre otras, la de elegir destino aduanero, o pedir el despacho de las mercancías en el momento que se desee siempre que esté en los plazos legalmente establecidos.

Mención especial a efectos de nuestra tesis requieren las obligaciones propias de los regímenes aduaneros suspensivos, y que hemos tratado en anteriores

---

<sup>570</sup> Entre los que evidentemente no haya ninguna relación de unión aduanera.

<sup>571</sup> Así lo interpreta MUÑOZ GARCÍA, F., «Introducción al Derecho Aduanero», cit.; citado por WITKER, J., *Derecho Tributario Aduanero*, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 1999, p. 68.

<sup>572</sup> MUÑOZ GARCÍA, F., «Introducción al Derecho Aduanero», cit.; citado por WITKER, J., *Derecho Tributario Aduanero*, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 1999, pp. 71-79.

capítulos, y es que estas obligaciones específicas van a ser condición necesaria para poder beneficiarse de las bonificaciones o exenciones que éstas conllevan.

Podemos decir, por tanto, que se trata de una relación de Derecho público, ya que la intervención del Estado se realiza para el cumplimiento de finalidades que son eminentemente públicas, en el tráfico internacional de mercancías. También son relaciones de permanencia, habida cuenta de que cuando se despacha de importación el estatuto de las mercancías cambia de manera definitiva, al igual que cuando se despacha de exportación. Y se trata de una relación bilateral, dado que el tráfico de mercancías origina derechos y obligaciones para los operadores de comercio exterior y para el propio Estado.

## 8.2. LA DEUDA ADUANERA

Haremos referencia a los derechos de importación, porque respecto a los de exportación, el CAU al igual que con anterioridad sus predecesores el CA y el CAM, en el artículo 81 contempla la posibilidad de establecer impuestos a la exportación, sin embargo, no se imponen<sup>573</sup>. Asimismo, el CAU regula los presupuestos de hecho que originan la deuda, los sujetos obligados, y el devengo o momento de nacimiento de la deuda, cuestiones en las que profundizaremos más adelante.

Respecto al origen de la deuda aduanera, y como novedad, según IBORRA GÓMEZ, S., GARCÍA-LUJÁN LÓPEZ, HORTAL LÓPEZ, MUÑOZ BARÓ<sup>574</sup>, el nuevo CAU reorganiza y sintetiza la normativa<sup>575</sup>, al igual que respecto a la notificación de la deuda, donde además reestructura lo relativo a los plazos de prescripción<sup>576</sup>.

El artículo 5 del CAU define la deuda aduanera como «la obligación de una persona de pagar el importe de los derechos de importación o de exportación aplicables a mercancías específicas con arreglo a la legislación aduanera

---

<sup>573</sup> Artículo 81 del CAU «Una deuda aduanera de exportación nacerá al incluirse las mercancías sujetas a derechos de exportación en el régimen de exportación o en el régimen de perfeccionamiento pasivo»

<sup>574</sup> IBORRA GÓMEZ, S., GARCÍA-LUJÁN LÓPEZ, J., HORTAL LÓPEZ, R., MUÑOZ BARÓN, J., *Guía para entender las principales novedades del Código aduanero de la Unión*, cit., pp. 53-58.

<sup>575</sup> Ver considerando 32 del CAU, artículo 77, 78 y 79 CAU relativos al Origen de la deuda

<sup>576</sup> Ver artículo 102, 103 CAU, y Reglamento 29 del Reglamento delegado en relación a la notificación de la Deuda

vigente»<sup>577</sup>. SARA ARMELLA partiendo de tal precepto, expone que se trata de una obligación tributaria, que encuentra su fuente, solo y exclusivamente en la normativa tributaria<sup>578</sup>.

La profesora AGULLÓ AGÜERO, respecto a los Derechos aduaneros, resalta que la razón de la existencia de los mismos radica en la intención de gravar la importación de mercancías de terceros países, con el objetivo de situarlas en igualdad con la producción interior, no siendo la finalidad la de la recaudación<sup>579</sup>. En la misma línea, IBÁÑEZ MARSILLA subraya la naturaleza extrafiscal de los derechos arancelarios, ya que como hemos visto, el Derecho aduanero ha evolucionado adaptándose a la realidad que lo rodea adquiriendo nuevas funciones a parte de la tradicional recaudatoria<sup>580</sup>. Ya que, como hemos expuesto, los impuestos arancelarios se utilizan también como un instrumento de política comercial del Estado, con la finalidad de controlar la gestión del comercio internacional.

Según GONZÁLEZ ANDREU y DURÁN BARRIGA la deuda aduanera se configura como la obligación de pago de los derechos de aduana, constituyendo éstos el resultado de cuantificar el *quantum* que deberá ser pagado, formando parte del sistema de recursos propios regulados en la decisión 2014/335/UE Euratom del Consejo de 26 de mayo de 2014 sobre el sistema de recursos propios de la Unión Europea<sup>581</sup>.

Respecto a la deuda aduanera en actividades ilícitas, LYONS dice que el artículo 83 del CAU deja claro que hay deuda de importación incluso cuando la mercancía está sujeta a prohibiciones o restricción de cualquier tipo. Y que no

---

<sup>577</sup> LYONS, T., *EU Customs Law*, cit., también define la deuda aduanera recurriendo al artículo 5 del CAU cuando dice lo siguiente; «A customs debt is: 'the obligation on a person to pay the amount of import or export duty which applies to specific goods under the customs legislation in force'». En cuanto a la manera en la que se puede incurrir «may be incurred on importation in the ordinary way, on importation due to breach of certain provisions of customs law, on exportation in the ordinary way, and on exportation due to breach of certain provisions of customs law. Each of these situations is considered below» p. 468.

<sup>578</sup> ARMELLA, S., *Diritto Doganale dell'Unione Europea*, cit., p. 124.

<sup>579</sup> AGULLÓ AGÜERO, A., *La renta de Aduanas: configuración técnico jurídica y aspectos penales*, cit., p. 60.

<sup>580</sup> IBÁÑEZ MARSILLA, S., «Impuestos arancelarios», cit., p. 878.

<sup>581</sup> DURÁN BARRIGA, J.; GONZÁLEZ ANDREU, M.L., «La Deuda Aduanera», Coordinador: Solé Estalella, J. A., en *El Código aduanero de la Unión y su normativa de desarrollo*, Thomson Reuters Aranzadi, Pamplona, 2017, p. 398.



se incurrirá en deuda de importación cuando al introducir la mercancía en territorio aduanero se incurra en ilícitos de falsificación, tráfico de drogas o sustancias. Sin embargo, una deuda calificada como aduanera nacerá y tendrá origen en la sanción aplicable por los Estados Miembros que decidan conforme a su normativa penalizar tales conductas<sup>582</sup>.

### 8.3. RECURSOS PROPIOS DE LOS ESTADOS MIEMBROS Y RECURSOS DE LA UNIÓN EUROPEA

Tal y como menciona CASANA MERINO los derechos de aduana se regulan por una normativa compleja, puesto que constituyen un recurso propio de la Unión, y los ingresos obtenidos son destinados al presupuesto de la Unión. Sin embargo, al no haber ninguna institución que se encargue de recaudar tales impuestos, tal función se llevará a cabo por la Administración de los Estados Miembros<sup>583</sup>.

Dependiendo de si se trata de recursos propios de los Estados miembros o de la Unión Europea, son calificados por el profesor PELECHÁ como recursos propios de la Unión Europea. Siendo el Arancel Aduanero Común (AAC) el recurso propio por excelencia de la Unión europea<sup>584</sup>, también serían recursos UE los

---

<sup>582</sup> LYONS, T., *EU Customs Law*, cit., p. 51. «Article 83 CCC makes clear that customs debts on import and export are incurred even where they relate to goods which are subject to measures of prohibition, or restriction, on imports or exports of any kind. No customs debt is incurred, however, on the unlawful introduction into the Union customs territory of counterfeit currency, or of narcotic drugs and psychotropic substances, other than where strictly supervised by the customs authorities with a view to their use for medical and scientific purposes. A customs debt is, nevertheless, deemed to have been incurred for the purposes of penalties applicable to customs offences where, under the law of a Member State, import or export duty or the existence of a customs debt provide the basis for determining penalties. »

<sup>583</sup> CASANA MERINO, F., «La gestión e inspección en los impuestos aduaneros», cit., p. 21; En el mismo sentido FALCÓN Y TELLA, R., *Introducción al derecho financiero y tributario de las Comunidades europeas*, Civitas, Madrid, 1988, p. 111. Define «en sentido amplio podemos calificar como recursos tributarios propios de las Comunidades todos aquellos tributos establecidos y gestionados por los órganos comunitarios, es decir, todos los tributos respecto a los que las competencias normativas las faculta desde gestión y la titularidad de las sumas recaudadas corresponde íntegramente a las Comunidades».

<sup>584</sup> Artículos 23 a 27 del Tratado constitutivo Comunidad Europea, que recogen entre las políticas de la comunidad la unión aduanera y la libre circulación de mercancías y artículos 131 a 134, que plasman la política comercial común que deben aplicar los Estados miembros de la comunidad.

derechos Adicionales de importación, para determinados productos, los antidumping y los derechos compensatorios o antisubvención<sup>585</sup>.

Como impuestos propios de los Estados miembros, el IVA (arts. 90 a 93 Tratado Constitutivo de la Comunidad europea), los Impuestos Especiales de importación, y las Exacciones de efecto equivalente<sup>586</sup>.

Consideramos que los impuestos especiales y el IVA son tributos internos, sin embargo, se trata de unos tributos internos con unas vinculaciones muy estrechas a los Impuestos especiales. Hasta tal punto, que como sostiene BAS SORIA lo que ha pretendido el legislador es acompasar la exigencia del IVA con los regímenes aduaneros<sup>587</sup>. Entendemos que tanto IVA como IIEE no son una categoría de impuestos que pertenecen estrictamente a la categoría de obligación aduanera, pero sí comparten vinculaciones esenciales que determinan cuestiones nucleares como puede ser la del hecho imponible o el devengo de los impuestos.

Los recursos propios de la Unión Europea, tienen una naturaleza extrafiscal, así como también fiscal, ya que constituyen una fuente de ingresos para el presupuesto de la UE. No obstante, en la actualidad se alzan voces que reclaman nuevos mecanismos o impuestos para aumentar la recaudación, debido a que por los acuerdos firmados por la UE en ejercicio de funciones de política comercial un gran número de operaciones de comercio exterior se benefician de preferencias fiscales o exenciones. En el ámbito de la Comisión Europea, un Grupo de Sabios con la misión de evaluar los desafíos que afronta la unión aduanera presentó un informe en 2022 sobre el futuro de la unión aduanera de la UE.

---

<sup>585</sup> PELECHÁ ZOZAYA, F., *Fiscalidad sobre comercio exterior, el derecho aduanero tributario*, cit., pp. 23-24; CLAVIJO HERNÁNDEZ, F., *Curso de Derecho Tributario, parte especial*, Marcial Pons, Madrid, 2002, p. 753.

<sup>586</sup> GARCIA VALERA, A., AROBES AGUILAR-GALINDO, J. C. y FLORES VILLAREJO, P., *Áreas exentas Beneficios fiscales y comerciales*, cit., p. 37.

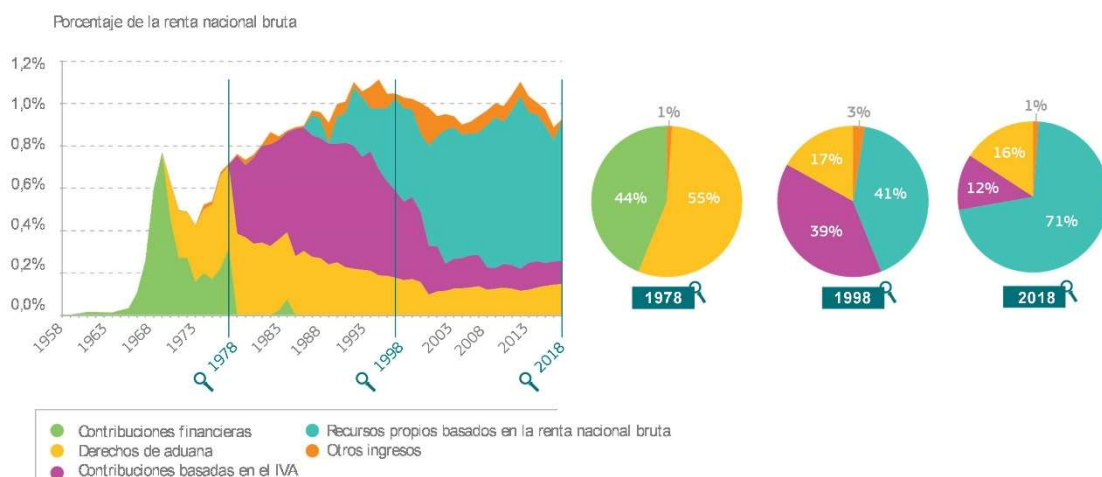
<sup>587</sup> BAS SORIA, J., *El IVA en las operaciones internacionales: mercancías y servicios*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2016, p. 323.

Como conclusiones del informe, se apunta a que la unión aduanera debe prepararse para afrontar el futuro, sugiriendo que se debe favorecer el aumento de los volúmenes comerciales y los nuevos modelos comerciales, los avances tecnológicos, ecológicos, dentro de un contexto geopolítico en constante evolución y los riesgos de seguridad. Entre otras medidas propuestas, se menciona con la finalidad de aumentar la recaudación, eliminar el umbral de exención de los derechos de aduana de 150 euros para el comercio electrónico, así como los tipos simplificados para las expediciones de valor limitado<sup>588</sup>.

No cabe duda, de que las políticas comerciales de la Unión, y la reducción de aranceles consecuencia de acuerdos comerciales, llevan a una bajada en la recaudación. También es cierto, que un acuerdo, favorece el intercambio comercial, un mayor número de operaciones y consecuentemente más operaciones de compraventa internacional. Sin embargo, puede que fuera necesario implementar nuevos instrumentos fiscales con la finalidad de compensar tal caída en la recaudación. Medidas como la de eliminar el umbral de ciento cincuenta euros, así como la implementación de otras, como la creación de nuevos impuestos que gravaran las operaciones internacionales, por ejemplo, de bienes intangibles.

---

<sup>588</sup> *Report by the Wise Persons Group on the Reform of the EU Customs Union – Brussels March 2022*, Web oficial de la Unión Europea [Recurso de internet. Acceso el 2 de abril de 2022, [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/customs-4/wise-persons-group-challenges-facing-customs-union-wpg\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/customs-4/wise-persons-group-challenges-facing-customs-union-wpg_en)]



589

PELECHÁ califica todas las figuras tributarias aplicadas como consecuencia del tráfico internacional de mercancías, como «Derechos de Importación», y por tanto comprendidas dentro del artículo 5 apartado 20 del CA que define los derechos de importación como «los derechos de aduana que deben pagarse por la importación de mercancías». Ello en base a dos motivos, primero, que el hecho imponible para todas las figuras es el mismo<sup>590</sup>, la importación, y sería una falta de congruencia limitar el estudio de los derechos de importación al arancel aduanero común. El segundo motivo, reside en que el trámite de dichos impuestos se lleva a cabo por las autoridades aduaneras que tienen competencia orgánica para gestionar esa importación concreta<sup>591</sup>.

Otros autores, como MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, TEJERIZO LÓPEZ, CASADO OLLERO y ORÓN MORATAL, sostienen que existen derechos de importación, las exacciones agrícolas, y de política común, los regímenes aduaneros suspensivos, *antidumping* y *antisubvención* que serían los que se clasificarían como impuestos aduaneros<sup>592</sup>.

<sup>589</sup> Documento de reflexión sobre el futuro de las finanzas de la UE, página web Lex Europa [Recurso de internet. Acceso el 23 de septiembre de 2021, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=COM%3A2017%3A358%3AFIN>]

<sup>590</sup> Coincidimos con PELECHÁ en la existencia de un hecho imponible común, respecto a la deuda aduanera y tributaria. Sin embargo, estimamos que no todos los tributos sobre el comercio exterior son derechos de aduanas tal y como expondremos, y que los recursos de la Unión, también tienen naturaleza tributaria.

<sup>591</sup> PELECHÁ ZOZAYA, F., *Fiscalidad sobre comercio exterior, el derecho aduanero tributario*, cit., p. 24.

<sup>592</sup> MARTÍN QUERALT, J., *Et al., Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 2021, pp. 867 y 868.

Por tanto, podemos considerar todas las figuras tributarias que nacen consecuencia de una importación, como «derechos de importación», pudiendo dividirlos dependiendo de si se trata de recursos de la Unión, o recursos de los Estados miembros.

Consideramos que existe una diferenciación dentro de los derechos de importación, entre la deuda aduanera y la deuda tributaria no aduanera. La deuda aduanera comprendería los derechos de aduana de importación y exportación, en este caso el AAC, los derechos antidumping y los derechos compensatorios, así como también los impuestos en el marco de política agrícola. Por su parte, la deuda tributaria de recursos de los Estados Miembros comprendería IVA e IIEE<sup>593</sup>.

Entre deuda de recursos de la Unión y de recursos de los Estados miembros existen conexiones tal y como veremos, debido a que ambos surgen con motivo de la importación de mercancías. Según CASANA MERINO el procedimiento de declaración del IVA será el establecido por la legislación aduanera, y es que el artículo 167 de la ley IVA dice que en las importaciones «el IVA se liquidará en la forma prevista en la legislación aduanera para los derechos arancelarios». Tanto es así, que como describe el mismo autor, junto con la presentación del Documento Único Administrativo se declarará el IVA y los demás derechos de importación. Admitido el DUA, la autoridad aduanera notifica la liquidación de los derechos de importación al declarante<sup>594</sup>. Siendo los plazos y formalidades para presentar la declaración los previstos en el Reglamento IVA, Real Decreto 1624/1992<sup>595</sup>.

Subsiguientemente, en ambos casos, tanto en lo relativo a la deuda tributaria nacida, y relativa a recursos propios de la UE, como por los recursos nacionales de los Estados miembros, el fenómeno que ha causado el origen de dicha deuda

---

<sup>593</sup> LÓPEZ ESPADAFOR, C.M., «La inclusión de los impuestos especiales en la base imponible del IVA como situación de sobreimposición», *Quincena Fiscal*, p. 23. Aunque calificamos IVA e IIEE como impuestos que constituyen recursos propios y deuda tributaria, tal y como sostiene LÓPEZ ESPADAFOR, el fenómeno aduanero en la Unión, tiene implicaciones en materia de IVA e IIEE.

<sup>594</sup> CASANA MERINO, F., *La aplicación de los tributos en la importación y exportación de mercancías*, cit., p. 138.

<sup>595</sup> Artículo 73.2 Reglamento Iva

aduanera se encuentra en la importación. Realmente, la discrepancia se encuentra en la interpretación de cuándo se materializa dicho fenómeno.

A fin de mostrar la diferencia que se da en la práctica, por tratarse el IVA como recurso por excelencia de los Estados Miembros, y los derechos arancelarios como de la Unión Europea, procedemos a mencionar un ejemplo. Se puede dar la situación en la que, la mercancía entrara en la UE por un país distinto al que va a ser país destinatario de la mercancía, y donde va a ser consumida. En tal caso, no se liquidarán impuestos de importación (ni aranceles ni IVA) de la mercancía, y mediante el acogimiento al régimen aduanero de tránsito, la mercancía se transportaría al país destinatario amparándose en un documento de tránsito, donde se despacharía a libre práctica y se liquidarán todos los derechos de importación. Existiría la alternativa al tránsito, consistente en despachar la mercancía a libre práctica en el país de entrada de la mercancía, de esta forma se liquidarían sólo los derechos arancelarios y recursos de la Unión, y de esta manera la mercancía adquiriría estatuto de la Unión, liquidándose el IVA en el país destino de la mercancía a través del modelo de operaciones intracomunitarias y realizando declaración de Intrastat.

Pero, además, querríamos hacer una precisión respecto a la determinación de la base imponible de los derechos de importación<sup>596</sup>.

Si bien es cierto que todos nacen por la realización del mismo hecho imponible importación, los derechos UE, *verbi gratia*, los derechos arancelarios, nacen como resultado de la liquidación primaria tras la obtención del valor en aduana.

Se liquidarán los derechos aduaneros resultado de la valoración en aduana, basada en el valor de transacción de la operación de compraventa internacional. Una vez liquidados los aranceles y recursos UE, estos se adicionan al valor en aduana inicial, y obtendremos la liquidación del IVA mediante el modelo C10 de la agencia tributaria. Con lo cual, entendemos que pese a que tanto IVA como derechos arancelarios son ambos derechos que nacen de la importación de mercancías, el procedimiento de despacho, valoración y liquidación de los

---

<sup>596</sup> CABELLO PÉREZ, M.; CABELLO GONZÁLEZ, J. M., *Las aduanas y el comercio internacional*, cit., pp. 153-154.

mismos nos lleva a distinguirlos y clasificarlos partiendo de la categoría inicial de derechos de importación aduaneros.

LYONS, sin embargo, no incluye el IVA en los «derechos de importación» en análisis de la resolución del asunto C-248/09: STJUE de 29 de julio de 2010 (petición de decisión prejudicial planteada por el Augstākās tiesas Senāts — República de Letonia). Dice que el artículo 4, punto 10, del CA, debe interpretarse de manera que los derechos de importación no incluyen el impuesto sobre el valor añadido que haya de liquidarse por la importación de mercancías.

Además, la sentencia sostiene que cuando se importa una mercancía, la obligación de pagar el impuesto sobre el valor añadido corresponde a la persona designada por el Estado miembro importador.

Sorprendentemente, la sentencia parece no incluir el IVA como uno de los impuestos de importación mencionados en el artículo 5.20 del CAU. En cambio, en la mencionada sentencia el tribunal, precisa que «IVA y arancel aduanero tienen unas características especiales, ya que nacen del hecho de importar mercancías a territorio de la Unión Europea...». Por tanto, y aún desligando el impuesto sobre el valor añadido de los derechos de importación, en la misma resolución también establece que ambos impuestos tienen una naturaleza paralela ligada al hecho imponible, y al devengo de ambos impuestos. Aunque profundizaremos en este asunto en el capítulo relativo al hecho imponible<sup>597</sup>.

### 8.3.1. EL ARANCEL, EL ARANCEL ADUANERO COMÚN Y LA CLASIFICACIÓN ARANCELARIA

El Arancel Aduanero Común (AAC), sería tal y como recoge PELECHÁ ZOZAYA, el arancel de aduanas<sup>598</sup>, y como señala PENVELA, es el recurso propio por excelencia de la Unión Europea<sup>599</sup>. IBÁÑEZ MARSILLA define el arancel como el instrumento jurídico cuyo contenido esencial está determinado por la clasificación de las mercancías y los tipos de gravamen de los derechos de

---

<sup>597</sup> LYONS, T., *EU Customs Law*, cit., p. 51.

<sup>598</sup> PELECHÁ ZOZAYA, F., *Fiscalidad sobre comercio exterior, el derecho aduanero tributario*, cit., p. 23.

<sup>599</sup> JURADO BORREGO, M.P., LEAL FERNÁNDEZ, M.A., BONILLA PENVELA, N., ALARCÓN CAÑONES, A., *Elementos esenciales de la deuda aduanera*, Asociación Española de Concesionarios de Zonas y Depósitos Francos, Cádiz, 2014, p. 88.

aduana correspondientes a cada tipo de mercancía dependiendo de su origen. Existen otros tributos arancelarios, como gravámenes agrícolas, derechos antidumping, antisubvención o las suspensiones arancelarias y las medidas arancelarias del artículo 56.2 CAU, en los cuales también es determinante la clasificación arancelaria. El arancel de la UE se establece en el Reglamento CEE 2658/87 del Consejo, relativo a la Nomenclatura Arancelaria y Estadística y al Arancel Aduanero Común<sup>600</sup>. Asimismo, y por otra parte, IBÁÑEZ MARSILLA se refiere por otro lado, al TARIC, que contiene, además de los tipos de gravamen de los derechos de aduana, otros tributos aduaneros, como en su caso, los referidos derechos antidumping o compensatorios o de política agrícola, contingentes, suspensiones, o las medidas de política comercial. Se trata, por tanto, de una base de datos elaborada por la Comisión y que tiene función informativa. Ya que la eficacia jurídica la tienen las normas de la UE que contengan las disposiciones a las que se refieren las medidas.

El arancel, es un instrumento nacido con la intención de implementar una política de equiparación en los costes resultantes del cruce de fronteras externas de la Unión por la importación de mercancías, y que permite garantizar la libertad de circulación de mercancías entre Estados miembros, de manera que las condiciones de competencia entre agentes económicos no se vea distorsionada. Otra cuestión, es que existan otro tipo de factores intrínsecamente vinculados al impuesto, como son los controles o inspecciones aduaneras o para aduaneras, que puedan ser capaces<sup>601</sup>, de crear distorsiones en el tráfico de mercancías no UE, entre los distintos Estados miembros, incluso contando estos con el mismo arancel.

En cuanto a los elementos del AAC, el artículo 56.2 del CAU, menciona 8 elementos del AAC, y que comprenderá en primer lugar la nomenclatura combinada del convenio del arancel aduanero común de 1987. En segundo lugar, añade que también cualquier otra nomenclatura basada total o parcialmente en la NC, establecida por acto de la UE. En tercer y cuarto lugar menciona los derechos de aduana autónomos, convencionales o normales y las

---

<sup>600</sup> IBÁÑEZ MARSILLA, S., «Impuestos arancelarios», cit., p. 909.

<sup>601</sup> Que lo son como el Tribunal de Cuentas de la UE ha denunciado).



medidas arancelarias preferenciales contenidas en Tratados firmados por la Unión Europea.

En quinto lugar, como elemento del AAC, las medidas arancelarias preferenciales establecidas unilateralmente para territorios situados fuera del TAU. En sexto lugar, medidas de reducción o exención de derechos de aduana. En séptimo lugar, disposiciones que prevean un trato arancelario favorable para ciertas mercancías por su naturaleza o destino final. Y en último lugar, las medidas arancelarias contenidas en normativa de la UE, sobre agricultura o comercio.

En cuanto al tipo de gravamen que constituye el arancel, el art. 55 de la LGT dice en el apartado primero, que el tipo de gravamen es la «cifra, coeficiente o porcentaje que se aplica a la base liquidable para obtener como resultado la cuota íntegra», asimismo y respecto a los tipos de gravamen también establece en el apartado segundo que pueden ser «específicos o porcentuales». El artículo 55 concluye en el apartado tercero que la ley también puede establecer la aplicación de un tipo cero, reducidos o bonificados.

El tipo del arancel aduanero, por tanto, será el importe pecuniario que haya que pagar por cada unidad de producto que sea importado, y que haya sido objeto de la transacción comercial internacional en cuestión, en tal caso será un tipo específico. O bien, un porcentaje establecido por el AAC sobre el valor en aduana constituido por dicha transacción comercial internacional, en este caso el AAC sería un tributo del tipo específico o *ad valorem*.

Las ventajas de utilización de tipos porcentuales radican en una tributación más elevada por el mismo tipo o naturaleza de productos<sup>602</sup>, es decir, un valor más alto implica un tributo más alto, los tipos específicos no lo permiten. Pero también se aprecia como ventaja, la flexibilidad del tributo, ya que conforme aumenta el valor de producto, aumentará el del tributo, asimismo, también se debe valorar, que el tributo *ad valorem* ofrece información estadística<sup>603</sup>.

---

<sup>602</sup> Aunque puede que diferente categoría.

<sup>603</sup> BOSCH INFANTE, J.; IBÁÑEZ MARSILLA, S., «Elementos para la aplicación de los derechos y otras medidas comerciales», Coordinador: Solé Estalella, J.A., en *El Código Aduanero de la Unión y su Normativa de Desarrollo*, Thomson Reuters Aranzadi, Pamplona, 2017, p. 329.

Los tipos específicos se aplican sobre todo respecto a materias primas y con la finalidad de proteger el mercado. Ya que, en una situación de caída brusca de los precios de mercado del producto en cuestión, se provoca un repentino crecimiento de importaciones que, si se gravan únicamente con tipos *ad valorem*, puede dar lugar a una situación en la que se debilita la protección. La aplicación de un tipo específico, al ser ajeno al valor de la mercancía, puede ofrecer más protección frente a esas posibles caídas de precios.

El AAC presenta la peculiaridad que a pesar de que la mayoría de tipos son *ad valorem* o porcentuales, existen circunstancias en el comercio exterior por las que se aplican tipos mixtos. Mediante los tipos mixtos, en una misma operación de importación el valor en aduana puede en parte configurarse por tipos específicos, y parte por tipos *ad valorem*.

Asimismo, la justificación de existencia de tipos mixtos reside en que hay productos que, en el mercado de la Unión, se encuentran a precios mucho más altos que en mercados exteriores. Por ello, el AAC protege dichos mercados específicos con este tipo de gravámenes<sup>604</sup>.

A esta clasificación de tipos porcentuales, específicos y mixtos GARCÍA VALERA, AROBES AGUILAR, FLORES VILLAREJO añaden los tipos compuestos, que serían aquellos compuestos por dos tipos específicos que se ejecutan y funcionan como un tipo máximo o mínimo y otro como tipo porcentual<sup>605</sup>.

La clasificación arancelaria se ha definido mayoritariamente como elemento básico de la deuda aduanera y tributaria. Hasta el punto de decir que se trata de la piedra angular del sistema, definiéndolo como la «regla cero» sobre la que giran las funciones que cumple el «arancel»<sup>606</sup>. Por tanto, en la operativa de comercio exterior, conocer la partida correcta a aplicar es una tarea básica CABELLO PÉREZ y CABELLO GONZÁLEZ recomiendan una metodología

---

<sup>604</sup> PELECHÁ ZOZAYA, F., *Fiscalidad sobre comercio exterior, el derecho aduanero tributario*, cit., pp. 162-163.

<sup>605</sup> GARCIA VALERA, A., AROBES AGUILAR-GALINDO, J. C. y FLORES VILLAREJO, P. A., *Áreas exentas Beneficios fiscales y comerciales*, cit., p. 33.

<sup>606</sup> JURADO BORREGO, M.P., LEAL FERNÁNDEZ M.A., BONILLA PENVELA, N., ALARCÓN CAÑONES, A., *Elementos esenciales de la deuda aduanera*, cit., pp. 85-87.

consistente en conocer el producto<sup>607</sup> disponer de muestras, fichas técnicas, catálogos, fotos, y por último consultar verbalmente con funcionarios de aduanas y representantes aduaneros<sup>608</sup>.

La clasificación arancelaria sirve para cumplir una serie de funciones muy variadas, tales como una función estadística, que permitirá obtener información acerca de los intercambios comerciales. Como herramienta básica de la política económica, tendente a compensar posibles desequilibrios económicos regionales, se trata de una competencia exclusiva de la Unión. En tercer lugar, como recurso presupuestario de la Unión, y por último, como medida proteccionista de un país o región económica<sup>609</sup>.

Como bien es sabido, el medio del que disponen las autoridades aduaneras para comprobar las partidas declaradas es principalmente la declaración aduanera que se presenta para vincular las mercancías a un determinado régimen<sup>610</sup>.

El anexo 1 del reglamento 2658/1987 de la Nomenclatura combinada establece una serie de reglas para la clasificación arancelaria apropiada de las mercancías<sup>611</sup>. Dichas reglas deberían ser observadas por los operadores que vincularan mercancía a zona franca mediante una declaración aduanera como una DVZF.

---

<sup>607</sup> Fundamentalmente, elementos como materia de la que se compone, uso y funcionalidades.

<sup>608</sup> CABELLO PÉREZ, M.; CABELLO GONZÁLEZ, J. M., *Las aduanas y el comercio internacional*, cit., p. 147.

<sup>609</sup> Véase AROBES AGUILAR GALINDO, J.C. Y OTROS, *Aduanas*, cit., p. 120.

<sup>610</sup> Hay múltiples sentencias del TJUE en las que se puede apreciar el control que ejercen las autoridades aduaneras a través de las declaraciones de aduanas, entre otras, la sentencia del TJUE ECLI:EU:C:2009:366 de 11 de junio de 2009 En el asunto C-16/08 procedimiento entre Schenker SIA Y Valsts ieņēmumu dienests,

<sup>611</sup> El anexo 1 del reglamento 2658/1987 de la Nomenclatura combinada establece una serie de reglas para la clasificación arancelaria apropiada de las mercancías. En primer lugar, los títulos de las Secciones, de los Capítulos o de los Subcapítulos solo se considerarán de manera orientativa, la clasificación arancelaria está determinada legalmente por los textos de las partidas y de las Notas de Sección o de Capítulo y, siempre y cuando no contradigan los textos de dichas partidas y Notas, de acuerdo con las siguientes reglas.

Cualquier referencia a un artículo en una partida determinada alcanza al artículo incluso incompleto o sin terminar, siempre que esté presente las características esenciales del artículo completo o terminado. Alcanza también al artículo completo o terminado, o considerado como tal en virtud de las disposiciones precedentes, cuando se presente desmontado o sin montar todavía.

Cualquier referencia a una materia en una partida determinada alcanza a dicha materia incluso mezclada con otras materias. Asimismo, cualquier referencia a las manufacturas de una materia determinada alcanza también a las constituidas total o parcialmente por dicha materia. La clasificación de estos productos mezclados o de los artículos compuestos se efectuará de acuerdo con los principios enunciados en la regla.

Como comentado, como instrumentos principales y según la regla número 1 del Anexo 1 se dispone de textos de las partidas y de las Notas de Sección o de Capítulo, y como instrumentos auxiliares <sup>612</sup>, las notas explicativas de la NC<sup>613</sup>, los reglamentos de clasificación y las informaciones arancelarias vinculantes.

En la práctica, cuando una mercancía llega de importación a territorio aduanero, el agente que lleve a cabo los procesos de importación de la mercancía y despacho de aduanas, una vez activada la declaración sumaria, procederá a dar destino aduanero a la mercancía, generalmente mediante la cumplimentación del DUA, que se enviará por vía telemática al órgano administrativo pertinente de la aduana.

Cuando se realiza la declaración de aduana, ésta, debe contener la partida arancelaria en la casilla número 33 del DUA. Las implicaciones tributarias de la clasificación aduanera ya han sido descritas.

En el contexto del Reglamento 2658/87, entendemos que por lo que respecta al concepto importación, como hecho imponible, la legislación europea no sería ajena a la concepción de la OMA reflejada en su Glosario, donde esta se identifica con el paso de la línea aduanera. Ya que, el artículo 33.2 a) del CAU

---

También contiene una serie de reglas tendentes a esclarecer el criterio cuando una mercancía pudiera clasificarse, en principio, en dos o más partidas por aplicación de la regla 2 b) o en cualquier otro caso.

Por otro lado, las mercancías que no puedan clasificarse aplicando las reglas anteriores se clasifican en la partida que comprenda aquellas con las que tengan mayor analogía.

Finalmente, la clasificación de mercancías en las subpartidas de una misma partida está determinada legalmente por los textos de estas subpartidas y de las Notas de subpartida así como, mutatis mutandis, por las reglas anteriores, bien entendido que solo pueden compararse subpartidas del mismo nivel. A efectos de esta regla, también se aplican las Notas de Sección y de capítulo, salvo disposición en contrario. Todas estas reglas, hacen la tarea consistente en la clasificación arancelaria de mercancías, una tarea jurídica ardua, a la que tienen que enfrentarse los operadores de comercio exterior y especialmente los representantes aduaneros. No en pocas ocasiones las partidas arancelarias declaradas no coinciden con las interpretadas por las autoridades aduaneras, en cuyo caso, si el operador desea ejercer su derecho de acceso a los tribunales, evidentemente, podrá hacerlo. Igualmente, existen instrumentos como la IAV, que permitirán a los operadores hacer consultas a la autoridad aduanera con la finalidad de que se facilite la partida arancelaria que las autoridades consideran apropiada para la mercancía en cuestión.

<sup>612</sup> Así lo explica BERNALDO PÁEZ, E., en *Clasificación arancelaria de mercancías*, Taric, Madrid, 2014, p. 48.

<sup>613</sup> Como apunta SÁNCHEZ GONZÁLEZ, las notas explicativas eran necesarias para conseguir una interpretación homogénea de la nomenclatura arancelaria común. Estas debían fundamentarse en las notas del CCA de Bruselas, de manera que los diferentes Estados aplicaran la misma partida arancelaria y así, evitar discrepancias en la clasificación arancelaria. SÁNCHEZ GONZÁLEZ, I., «La problemática aduanera en la CEE», en *Hacienda Pública española*, núm. 49, Madrid, 1977.

establece la nomenclatura combinada como parte del AAC, además, aquella se configura bajo el sistema armonizado, en interpretación del considerando tercero del Reglamento 2658/87<sup>614</sup>. HERRERA OROZCO opina que precisamente por esta razón, que el Reglamento de 1987 constituye «un acto de adopción especial» del convenio de 14 de junio de 1983, por el que se adopta el sistema armonizado de Codificación y designación de mercancías<sup>615</sup>, siendo este último, obra de la OMA (anteriormente CCA). Y, por tanto, interpretándose el texto del convenio de 1983 de acuerdo a la posición de la OMA, podríamos sostener que por lo que respecta al concepto de importación, se produce una influencia en el Derecho de la Unión mediante esa «adopción especial» del Reglamento de Nomenclatura combinada.

En interpretación del apartado primero del artículo 4, del 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<sup>616</sup>, así como también del apartado segundo del artículo 5. Consideramos que una DVZF es más que oportuna, debido a que en el mencionado reglamento se establece que el arancel aduanero común se aplicará a la importación de mercancías en la Comunidad. De acuerdo a tales preceptos, y tal y como sostenemos en esta tesis, los efectos jurídicos correspondientes al comienzo del hecho imponible importación, se manifiestan por el cruce de la línea aduanera, de esta manera, se hace necesaria una

---

<sup>614</sup> Así lo plasma cuando dice que considerando que la Comunidad es signataria del Convenio internacional sobre el sistema armonizado de designación y codificación de mercancías, llamado «sistema armonizado», y que tiene la finalidad de sustituir al Convenio de 15 de diciembre de 1950 sobre la nomenclatura para la clasificación de mercancías en los aranceles aduaneros. Y que, dicha nomenclatura combinada ha de establecerse sobre la base del sistema armonizado.

<sup>615</sup> HERRERA OROZCO, C.G., *Derecho aduanero tributario de la Unión Europea: (nacimiento de la deuda aduanera)*, cit., p. 52.

<sup>616</sup> Menciona el artículo 4 en su apartado primero que la nomenclatura combinada, con los tipos de los derechos y los otros elementos de percepción y las medidas arancelarias contenidas en el Taric o en otras reglamentaciones comunitarias constituirán el arancel aduanero común contemplado en el artículo 9 del Tratado que se aplicará a la importación de mercancías en la Comunidad.

Y en el apartado segundo, que la nomenclatura combinada, incluye los códigos numéricos correspondientes y, en su caso, las unidades suplementarias estadísticas que mencione, será aplicada por la Comunidad y los Estados miembros a las estadísticas del comercio exterior de la Comunidad.

Posteriormente, el artículo 5 preceptúa que la Comisión y los Estados miembros se valdrán del Taric con la finalidad de aplicar las medidas comunitarias que correspondan a las importaciones y, a las exportaciones, así como igualmente, al comercio entre los Estados, miembros.

Según el apartado segundo «Los números de código Taric se aplicarán a cualquier importación de mercancías comprendidas en las subpartidas correspondientes. Serán también aplicables, en caso necesario, a las exportaciones y al comercio entre los Estados miembros».

declaración aduanera mediante la que se proceda a la clasificación arancelaria de las mercancías importadas. Así se cumpliría con la demanda del artículo 4 del Reglamento de Nomenclatura combinada, consistente en clasificar arancelariamente mercancías no UE para su importación, con el objeto de cumplir con la obligación de aplicación del AAC. Además, se debe considerar, que no existe obligación de presentar declaraciones sumarias con las partidas arancelarias correspondientes a la mercancía que entra en el TAU, siempre y cuando esta contenga la descripción de las mercancías. Con lo cual, en la actualidad, no existe una obligación legal de cumplir con tal precepto acogiéndose a las declaraciones sumarias.

Por lo que respecta al concepto de «mercancía», se hace necesario abordar tal concepto ya que se trata de un concepto nuclear en la teoría del hecho imponible. según BERNALDO PÁEZ, sería «una cosa mueble que responde a una realidad corpórea, natural o artificial que es susceptible de ser transportada<sup>617</sup>. Como el mismo autor de la obra dice, esa definición no pretende configurarse como un paradigma<sup>618</sup>.

*De facto*, con los nuevos desafíos que implican para las aduanas las nuevas tecnologías, puede que fuera necesario revisar el concepto de mercancía. Y es que, si bien es cierto que, en la esfera del concepto de mercancía, únicamente se contemplan los bienes tangibles<sup>619</sup>, existen nuevas tecnologías disruptivas que consideramos pueden provocar una revisión de algunos conceptos básicos, como es la misma definición de «mercancía».

Consideramos que la impresión 3D es una tecnología capaz de generar tales cambios, afectando al tráfico internacional de mercancías tal y como lo conocemos hoy en día<sup>620</sup>. Hay determinadas mercancías que son susceptibles de ser impresas mediante maquinaria de impresión 3D, lo cual implicaría que

---

<sup>617</sup> BERNALDO PÁEZ, E., *Clasificación arancelaria de mercancías*, cit., p. 22.

<sup>618</sup> La STJUE de 10 de diciembre de 1968 en asunto 7/68, ECLI:EU:C:1968:51, definía el concepto de mercancía como cualquier bien que pueda valorarse en dinero y ser susceptible de una operación comercial.

<sup>619</sup> BERNALDO DE VICENTE, «Exportación» en *Estudios aduaneros*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974, p. 245.

<sup>620</sup> Véase SANZ CASTAÑO, J.F., «Propuestas para la mejora del Convenio de Kioto Revisado (CKR) sobre simplificación y armonización de regímenes aduaneros», *Gaceta Fiscal*, núm.424, 2021, pp. 135-139

evidentemente no hubiera un transporte de una mercancía física. Sin embargo, sí habría un envío de un archivo electrónico, además de planos, especificaciones técnicas o información que se configuraría como un elemento esencial en el país de importación para imprimir la mercancía en cuestión. Este elemento esencial, sería el que en nuestra opinión diferenciaría el envío de tales elementos de otras transmisiones electrónicas, tales como música, videos o archivos. Dado que las transmisiones electrónicas en el ámbito de la impresión 3D no constituirían un fin en sí mismas. Sino que se trataría de un instrumento esencial que determinaría que el envío físico de mercancía, y consecuentemente el traspaso de fronteras no tuviera lugar.

ARMELLA en este sentido, y con quien coincidimos, ha señalado, que, aunque no haya cruce de mercancía de la línea aduanera, se envían de un Estado a otro, todos los datos informáticos requeridos para la fabricación de la mercancía mediante la maquinaria de impresión 3D, hecho que debe ser tenido en cuenta y en previsión en la normativa aduanera<sup>621</sup>.

Para más abundamiento, los avances en esta tecnología no son siempre utilizados con fines lícitos, prueba de ello son los numerosos incidentes acontecidos con armas impresas mediante esta tecnología. Entendemos que con el fin de controlar estas transmisiones internacionales y consecuente la impresión 3D, las autoridades aduaneras tendrían que implementar procedimientos aduaneros específicos, que los operadores deberían seguir, con el fin de que tales operaciones pudieran ser controladas por la aduana.

Asimismo, consecuencia de este cambio de paradigma habría que adaptar la concepción sobre la teoría del hecho imponible, dado que en estos supuestos en los que se imprimiría mercancía mediante maquinaria 3D, no habría cruce de mercancía, y sin embargo sí se gravaría. El hecho imponible se produciría mediante un instrumento que no es ajeno al Derecho aduanero, la ficción jurídica. Dicha ficción consistiría en identificar el archivo electrónico con la mercancía física que será finalmente impresa en el país de destino, de manera que el archivo electrónico se considerara como la mercancía misma, en estado

---

<sup>621</sup> ARMELLA, S., *Diritto Doganale dell'Unione Europea*, cit., p. 53

virtual<sup>622</sup><sup>623</sup>. *A potiori*, los bienes intangibles no son ajenos a la valoración aduanera mediante la realización de ajustes del actual CAU.

Dependiendo de la clasificación arancelaria, la importación, y la exportación de mercancías propuesta lleva aparejada la aplicación de unas medidas de la Unión, relativas a contingentes y medidas de política comercial, que constituyen asuntos de relevancia en el tráfico internacional de mercancías. La aduana aplica filtros de control dependiendo del régimen comercial aplicable, hay que tener en cuenta la existencia de estas medidas que no tienen naturaleza tributaria, sino más bien administrativas o de control por parte de la aduana. Además, existen controles para aduaneros, que consisten en inspecciones sanitarias, fitosanitarias y demás. Sin embargo, en zonas francas, estos últimos controles no tendrán lugar dado que tienen concedida esta prerrogativa. La implementación de una DVZF no tiene por qué llevar aparejada la imposición de controles para aduaneros, que, por otra parte, y *de facto*, no ocurre en la actualidad. Pero sí puede implicar, un primer paso en esta dirección, al igual que puede suponer un mayor control por parte de la aduana, que permitiera realizar mayores transformaciones sobre las mercancías vinculadas a tal régimen.

Los derechos que gravan las diferentes mercancías se encuentran en el anexo I del Reglamento del Consejo 2658/1987 de 23 de junio que establece la Nomenclatura Combinada. Que según BERNALDO PÁEZ, se creó con la finalidad de aplicar el AAC, y los derechos arancelarios a importaciones a la comunidad europea de terceros países <sup>624</sup>.

El CAM en el artículo 33.2 a) establecía que como parte del AAC se integraba la Nomenclatura combinada, basándose en el Sistema Armonizado. Y el art. 1.2 del reglamento 2658/87 del Consejo, relativo a la nomenclatura combinada y

---

<sup>622</sup> En el contexto tecnológico actual, con un desarrollo vertiginoso de los instrumentos tecnológicos y el mundo digital, la aparición de bienes u objetos en su versión virtual, otorgándoles la misma funcionalidad y valor jurídico es una realidad tangible. MIRAS MARÍN plantea la posibilidad de desarrollar el Euro en estado virtual, en «La potencial creación de una versión virtual del «Euro» y sus consecuencias en los Sistemas tributarios de los Estados miembros de la Unión Europea», *Quincena fiscal*, ISSN 1132-8576, Nº 8, 2020.

<sup>623</sup>Véase SANZ CASTAÑO, J.F., «Propuestas para la mejora del Convenio de Kioto Revisado (CKR) sobre simplificación y armonización de regímenes aduaneros», cit., pp. 135-139.

<sup>624</sup> *Ibid.*, pp. 58-61.



estadística Arancel Aduanero Común por el que se establece la nomenclatura combinada, determina que este contendrá la nomenclatura del sistema armonizado, subdivisiones comunitarias de dicha nomenclatura y las disposiciones preliminares, notas complementarias de secciones.

De esta forma, los 6 primeros dígitos de la nomenclatura combinada son los dígitos del Sistema Armonizado del Convenio Internacional sobre el Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías, de 14 de junio de 1983, que se compone de 21 secciones que agrupa 97 capítulos que recopilan las actividades económicas más relevantes y estado de mercancías<sup>625</sup>. Los dos primeros dígitos corresponden al capítulo, a continuación, los siguientes 2 dígitos corresponden a la partida, o clasificación de la mercancía dentro del grupo anterior mencionado, los dígitos quinto y sexto, corresponden a las características particulares y más específica, constituyendo la subpartida.

El séptimo y octavo dígito corresponden a la subdivisión de la Unión, que según el art. 3.1.1 del código de conducta para la nomenclatura combinada 2000/C 150/03 serían los compromisos internacionales de la UE, en segundo lugar, necesidades de las políticas de la Unión, derivada de los servicios de la Comisión y, en tercer lugar, las necesidades legítimas del interés de la Unión en determinados sectores.

Respecto a las potestades legislativas relacionadas con el AAC, la estructura tarifaria del AAC nos va a indicar lo relativo a las competencias en la materia. Los dígitos 7 y 8 de la Nomenclatura Combinada tratan sobre los derechos aplicables al régimen de terceros países, que corresponden a las potestades concedidas por el artículo 31 del TFUE, que alude a la potestad exclusiva del consejo para fijar derechos arancelarios. Sin embargo, en tal artículo se omite la referencia que realizaba el Tratado de Ámsterdam en el artículo 26 a la modificación y suspensión del AAC. Dicha omisión según HERRERA OROZCO

---

<sup>625</sup>CHICHARRO LÁZARO, A., en «La cooperación internacional de la Unión Europea en materia aduanera: acuerdos con países no miembros y convenios internacionales», en «*Representación aduanera y comercio internacional en el siglo XXI*», Directores: Álvarez Rubio, J.J., Iriarte Ángel, J.L., Belintxon Martín, U., Thomson Reuters Aranzadi, Pamplona, pp. 106-108, considera que el Convenio Internacional del Sistema Armonizado de designación y codificación de mercancías constituye la adopción de un lenguaje económico y universal. Dado que los distintos Estados se sirven del sistema armonizado para cumplir con una multiplicidad de propósitos, tales como los correspondientes a la política comercial, control de mercancías o impuestos.

parece hacer referencia a un traslado a la política comercial común de la UE o también llamada «vertiente exterior»<sup>626</sup>.

El sistema armonizado se contiene en «el convenio de 14 de junio de 1983, por el que se adopta el sistema armonizado de Codificación y designación de mercancías»<sup>627</sup>. Tal y como menciona HERRERA OROZCO, dada la naturaleza del convenio, el mismo no es de aplicación directa, y establece directrices de carácter formal para ser adaptadas en las legislaciones de los Estados firmantes. Es decir, los Estados contratantes, por el hecho de firmar el Convenio, no afectaron a su capacidad tributaria, y así se contiene en el artículo 9 del convenio<sup>628</sup>.

El Arancel Integrado de las Comunidades Europeas (Taric); correspondería a los dígitos noveno y décimo dígito de la Nomenclatura Combinada. Se encuentra en el artículo 2 del Reglamento CEE 2658/87, el Taric se encarga del AAC, cuestiones de políticas de la UE, y cuestiones de estadística de comercio internacional.

Las cifras novena y décima corresponderían a las medidas de la Unión, específicas del anexo II, contenido en el reglamento 2505/92 de la Comisión, y contempla medidas específicas como Suspensiones arancelarias, contingentes arancelarios, preferencias arancelarias, sistema de preferencias generalizadas, derechos antidumping y compensatorios<sup>629</sup>.

---

<sup>626</sup> HERRERA OROZCO, C.G., *Derecho aduanero tributario de la Unión Europea: (nacimiento de la deuda aduanera)*, cit., p. 41.

<sup>627</sup> Se traspa al acervo de la Comunidad Europea mediante Decisión 87/369/CEE: Decisión 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

Publicación DOCE n° L 198 de 20 de julio de 1987 p. 0001 – 0002.

<sup>628</sup> *Ibid.*, cit., p. 52.

<sup>629</sup> CLAVIJO HERNÁNDEZ, F., *Curso de Derecho Tributario, parte especial*, cit., p. 777. «Los derechos convencionales son los aplicables a las mercancías originarias de países que son partes contratantes del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio o de países con los que la comunidad tiene suscritos acuerdos que tienen la cláusula de nación más favorecida en materia arancelaria, y, salvo disposiciones en contrario, también son aplicables a las mercancías distintas de las mencionadas, importadas de terceros países. Los derechos autónomos se aplican cuando sean inferiores a los derechos convencionales».

ALBERT matiza que esta dimensión exterior de la Unión Europea es por motivos obvios, compatible con la existencia de una dimensión interna, y consecuencia del mercado común y la libertad de circulación de mercancías<sup>630</sup>.

Los fundamentos de la política exterior común se encuentran en el artículo 207 TFUE, se trata de principios uniformes, en concreto, en lo concerniente a las modificaciones arancelarias, la celebración de acuerdos arancelarios y comerciales, el logro de la equiparación de las medidas de liberalización, la política de exportación, así como las medidas de protección comercial, y entre ellas, las de dumping y subvenciones. Dicha vertiente exterior concede competencias en asuntos aduaneros a la Unión. Y se encuentra materializada en la Nomenclatura combinada en los dígitos octavo y noveno en la manera que hemos comentado anteriormente.

En ese sentido LYONS, menciona que es importante tener en cuenta que la normativa del AAC se basa en normativa de la UE, y no nacional. Habiendo los Estados miembros renunciado a la potestad legislativa, a favor de la Unión Europea. El importador debe en todo caso consultar el Diario oficial europeo para asegurarse de realizar la correcta clasificación arancelaria, siendo, por lo tanto, la responsabilidad de ello imputable al importado<sup>631</sup>.

### 8.3.2. IVA

El IVA es uno de los tributos existentes en operaciones de comercio exterior, no presenta una cualidad que ostentan otros tributos como el AAC, antidumping o derechos compensatorios. Y es que no posee la función de salvaguardar ni la industria europea, ni el correcto funcionamiento del mercado, lejos de prácticas que implican competencia desleal. Sino más bien, igualar las mercancías de importación con las que ya están en el mercado de la Unión, al aplicar a aquellas este impuesto, en el momento en el que son despachadas a libre práctica<sup>632</sup>.

La regulación del IVA a nivel nacional se encuentra en la ley 37/1992 y su Reglamento 1624/1992. Tanto es así, que el artículo 1 dice «que el IVA es un

---

<sup>630</sup> ALBERT, J. L., *Le Droit Douanier de L'Union européenne*, cit., p. 77.

<sup>631</sup> LYONS, T., *EU Customs Law*, cit., p. 156.

<sup>632</sup> PELECHÁ ZOZAYA, F., *Fiscalidad sobre comercio exterior, el derecho aduanero tributario*, cit., p. 179.

tributo de naturaleza indirecta que grava el consumo, en la forma y condiciones previstas en esta Ley. Estableciendo en el mismo artículo un *numerus clausus* de operaciones, «a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales b) Las adquisiciones intracomunitarias de bienes c) Las importaciones de bienes».

En la legislación de la Unión, el artículo 113 TFEU dice que el Consejo, por unanimidad, y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, armonizará las legislaciones sobre impuestos indirectos, mediante la adopción de las disposiciones normativas pertinentes, con la finalidad de garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior y evitar las distorsiones de la competencia. En aplicación de tal precepto legal, encontramos la Directiva IVA 2006/112/CE.

El despacho a consumo de la mercancía de importación implica el nacimiento de la deuda de los derechos de importación correspondientes a los recursos de los Estados miembros, es decir, de los impuestos indirectos, y entre ellos principalmente el IVA<sup>633</sup>. Que serán consumidos en el país destinatario de la mercancía, o dicho de otra manera, en el Estado miembro donde se va a nacionalizar la mercancía. También se liquidarán los impuestos devengados por transformarla en mercancía de la Unión<sup>634</sup>. Por tanto, mediante el despacho a libre práctica de la mercancía de importación, se devengarán impuestos arancelarios pero no los recursos de los Estados miembros, como el IVA<sup>635</sup>.

Recordamos lo que hemos apuntado con anterioridad respecto a la naturaleza que le otorga al IVA el TJUE en el Caso C-248/09 Pakora Pluss V Valsts, según la cual el IVA no constituye un Derecho de importación en los términos del artículo 5 párrafo vigésimo del CAU, aunque vincula el hecho imponible y devengo del AAC y del IVA al mismo fenómeno; la importación.

---

<sup>633</sup> GONZÁLEZ GRAJERA, F., «Novedades en el procedimiento de gestión aduanera». *Aduanas*. Núm. 354, 1986, p. 59, también lo menciona; IBAÑEZ MARSILLA, S. "Tributos Aduaneros", directores: CAYON GALIARDO, A., MARTÍN QUERALT, J., y TEJERIZO LOPEZ, J.M., en Manual de Derecho Tributario parte especial, Thomson Aranzadi, 2004, p.764 .

<sup>634</sup> AAC y demás recursos propios de la UE.

<sup>635</sup> HERNÁNDEZ MATEO, C.; PORTALS PÉREZ-VIZCAÍNO, M., *Procedimientos aduaneros II; Tramitación y Desarrollo*, cit., pp. 113-114.

Respecto al procedimiento de declaración del IVA de importación, el artículo 167 de la LIVA preceptúa que el IVA se liquidará en la forma prevista en la legislación aduanera para los IIAA. En consecuencia, se liquidará mediante el DUA de importación, en concreto, encontraremos la liquidación en la casilla 47 del mismo.

Una vez la declaración sea admitida por la autoridad aduanera, se notifica la liquidación al declarante. De acuerdo a los artículos 81.2 del CAU y 77 LIVA, tal notificación implica el devengo del IVA de importación.

El Reglamento IVA en el artículo 73 apartado segundo, y como no podía ser de otra manera, también menciona la remisión a la legislación aduanera con la finalidad de declarar el IVA de importación<sup>636</sup>.

En el supuesto en que la autoridad aduanera no admita la liquidación propuesta por el declarante respecto al IVA, no se aplicará el procedimiento del artículo 44 del CAU. Sino que se acudirá al procedimiento aplicable para liquidaciones internas, no debemos olvidar que se trata de impuesto de carácter nacional, aunque armonizado a nivel de la Unión, y, por tanto, no acudiremos al procedimiento establecido en el artículo 44 del CAU.

Respecto a las operaciones asimiladas a las importaciones BAS SORIA las califica como medida técnica que es utilizada para gravar determinadas operaciones que se escapan a la regla general, apareciendo también, en las importaciones de bienes <sup>637</sup>. Entre las operaciones asimiladas a las importaciones se contemplan las salidas previstas de los regímenes aduaneros contemplados en el artículo 24 LIVA, estando entre los supuestos contemplados la salida de mercancía de zonas francas. El autor sostiene que la solución técnica aportada por la ley para que las mercancías vinculadas a zonas francas tributen a su salida permite considerar las mercancías como si no hubieran entrado en el territorio. Sin embargo, en nuestra opinión, y remitiéndonos a lo expuesto respecto a la extraterritorialidad en el fenómeno aduanero, esta debe entenderse

---

<sup>636</sup> Menciona que los sujetos pasivos deben presentar en la aduana la pertinente declaración tributaria, de acuerdo a un modelo aprobado por el Ministerio de Economía y Hacienda, y como es habitual, realiza una remisión a la normativa aduanera vigente.

<sup>637</sup> BAS SORIA, J., *El IVA en las operaciones internacionales: mercancías y servicios*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2021, pp. 300 a 305.

desde una extraterritorialidad a efectos fiscales, y no entendiendo que se trata de áreas extraterritoriales propiamente dichas. Consecuentemente, la suspensión en la aplicación de los impuestos en áreas exentas se trataría de una exención y no de un supuesto de no sujeción, ya que el hecho imponible ya habría ocurrido.

### 8.3.3. EXACCIONES DE EFECTO EQUIVALENTE

Se definen por Taric como todo gravamen que es exigido unilateralmente por un Estado a las mercancías importadas de otro Estado, produciendo un efecto restrictivo sobre el comercio semejante al de los derechos de aduana<sup>638</sup>.

El apartado segundo del artículo 28 del TFUE, prohíbe el establecimiento de exacciones de efecto equivalente entre los distintos Estados miembros de la UE. Cabe recordar que tal prohibición alcanza tanto a las mercancías que son originarias de la Unión y que por tanto tienen estatuto de la Unión, como las que adquieren el estatuto de la UE por haber sido despachadas a libre práctica<sup>639</sup>.

### 8.3.4. DERECHOS ANTIDUMPING

En cuanto a los derechos antidumping la normativa aplicable se constituye por el Reglamento 384/1996 del Consejo relativo a la defensa contra las importaciones que sean objeto de dumping por parte de países no miembros de la Comunidad Europea. En el artículo 1.2 define el dumping, se entiende que un producto está sujeto a dumping cuando su precio de exportación a la Unión sea menor, en el contexto de compraventas internacionales regulares, al precio comparable establecido para el producto análogo en el país de exportación<sup>640</sup>.

El Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VI del GATT de 1994, también denominado Acuerdo Antidumping, por su parte, define el dumping como la

---

<sup>638</sup> Página web, Taric [Recurso de internet. Acceso el 23 de septiembre de 2021, <https://www.taric.es/glosario/exacciones-de-efecto-equivalente/>]

<sup>639</sup> VISMARA, F., *Corso di Diritto doganale. Diritto dell'Unione europea e diritto interno*, Giappichelli Editore, 2018, p. 237.

<sup>640</sup> Reglamento modificado por los Reglamentos n.º 2331/96, de 2 de diciembre de 1996, 905/98, de 27 de abril de 1998, 2238/2000, de 9 de octubre de 2000, 1972/2002, de 5 de noviembre de 2002, 461/2004, de 8 de marzo de 2004, 2117/2005, de 21 de diciembre de 2005). El Reglamento 2016/1036, 2016/1037, 1225/2009, y sus modificaciones sucesivas. Y por el reglamento 2018/825 por el que se modifican Reglamentos 2016/1036 y 2016/1037.

introducción de un producto en el mercado de otro país a un precio inferior a su valor normal. En virtud del artículo VI del GATT de 1994 y del Acuerdo Antidumping, los miembros de la OMC pueden aplicar medidas antidumping si, después de investigar de acuerdo a las disposiciones del Acuerdo, se llega a la conclusión de que se está practicando el dumping, el sector productivo nacional es perjudicado de manera seria, y que, además, sea posible establecer una relación de causalidad entre los hechos. Además de las normas sobre la determinación de la existencia de dumping, daño y relación causal, el Acuerdo establece una reglamentación sobre la iniciación, procedimiento y el desarrollo de las investigaciones, así como de las medidas a aplicar<sup>641</sup>. Se trata de unos tributos que se configuran como recursos propios de la comunidad y que responden a una necesidad de defensa del libre mercado, CABELLO PÉREZ los define como como «aranceles»<sup>642</sup>.

Con anterioridad a la ronda del GATT de Tokio<sup>643</sup>, de 1973 a 1979, cuando en un país de la anterior Comunidad Económica Europea se importaba un producto en el que se consideraba que el precio, una vez calculado el valor en aduana era demasiado bajo con respecto al valor de mercado, se aplicaba el Reglamento del Consejo núm. 803/1968. Mediante tal reglamento en ese país, el producto en cuestión elevaba su precio, hasta llegar a un precio que se consideraba de mercado. Sin embargo, como consecuencia de la ronda de Tokio, los países participantes, en el seno del GATT según el art. VII adaptan un acuerdo en cuanto a la forma de determinar el valor en aduana.

Posteriormente, trataremos con más amplitud el asunto del valor en aduana, en el mencionado artículo se establece que el valor a utilizar por los distintos Estados participantes para determinar los derechos de importación debe ser el «valor real» de las mercancías, o el «valor de transacción»<sup>644</sup>.

---

<sup>641</sup> «Información técnica sobre las medidas antidumping», página web OMC [Recurso de internet. Acceso el 23 de septiembre de 2021, [https://www.wto.org/spanish/tratop\\_s/adp\\_s/adp\\_info\\_s.htm#ur](https://www.wto.org/spanish/tratop_s/adp_s/adp_info_s.htm#ur)]

<sup>642</sup> CABELLO PÉREZ, M.; CABELLO GONZÁLEZ, J. M., *Las aduanas y el comercio internacional*, cit., p. 116.

<sup>643</sup> Del inglés General Agreement on Tariffs and Trade, o Acuerdo general sobre aranceles aduaneros y comercio.

<sup>644</sup> «Información técnica sobre la valoración en aduana», página web OMA [Recurso de internet. Acceso el 23 de septiembre de 2021, [https://www.wto.org/spanish/tratop\\_s/cusval\\_s/cusval\\_info\\_s.htm](https://www.wto.org/spanish/tratop_s/cusval_s/cusval_info_s.htm)]

Sin embargo, a efectos de la regulación en la UE de los derechos antidumping y para evitar una valoración aduanera en importación basada en precios irrisorios, la comunidad europea con anterioridad al acuerdo GATT 1979, tomó medidas que impedían dichas valoraciones *per se*, injustas. Ya que si, por ejemplo, el valor de transacción está afectado por subvenciones estatales, se producen distorsiones que afectan a la competitividad de la industria europea.

El Reglamento CEE del Consejo Antidumping define lo que es el dumping, contiene los recursos que debe adoptar la persona en poner en marcha los trámites de antidumping y menciona formalidades necesarias para implementar ese incremento en el valor aduanero por tal circunstancia.

LYONS considera que, en la interpretación del reglamento antidumping, los derechos antidumping no son derechos aduaneros puramente dichos, y ello en interpretación del artículo 14.1 del reglamento antidumping, que dice que «1os derechos antidumping provisionales o definitivos serán establecidos mediante Reglamento y percibidos por los Estados miembros según la forma, el tipo y demás criterios fijados en el Reglamento que los establezca. Serán percibidos independientemente de los derechos de aduana, impuestos y otros gravámenes normalmente exigibles a la importación». Sin embargo, y, incluso aceptándose tal postura, parece indudable la conexión existente entre estos, originada por el hecho imponible. Incluso, por la vinculación que existe entre la liquidación de los derechos antidumping con las normas aduaneras, que se liquidan por los mismos procedimientos aduaneros. Igualmente, se trata de un recurso de la Unión que por la finalidad que tiene, y sumado a los argumentos anteriores, nos hace llegar a la conclusión que sí se trata de derechos aduaneros.

Ningún producto podrá estar sometido a la vez a derechos *antidumping* y a derechos compensatorios con el fin de afrontar una misma situación derivada de la existencia de *dumping* o de la concesión de subvenciones a la exportación<sup>645</sup>.

El artículo 1.1 del reglamento *antidumping* señala que «podrá aplicarse un derecho antidumping a todo producto objeto de dumping cuyo despacho a libre práctica en la comunidad cause perjuicio». Los conceptos utilizados en el

---

<sup>645</sup> LYONS, T., *EU Customs Law*, cit., p. 63.



reglamento *antidumping* para definir el «perjuicio importante a la economía comunitaria» son «vagos». Puesto que, no les concede la entidad suficiente para objetivamente otorgar la condición de «grave perjuicio», y por tanto los criterios en ese artículo 3 del reglamento 384/1996 dejan a criterio arbitrario de la Comisión la adopción de tales medidas.

El artículo 2 del Reglamento 2016/1036 respecto a la determinación de la existencia de *dumping*, en el apartado primero establece respecto al valor normal, que se establece de acuerdo a los precios pagados o por pagar, en el contexto de compraventas internacionales normales, por clientes independientes en el país de exportación. El valor normal se determinará de acuerdo a los precios de otros vendedores o productores, si el exportador en el país de exportación no fabrica o no vende un producto análogo.

Para determinar un derecho *antidumping*, se debe establecer el rango de *dumping* además debe haber un «perjuicio importante». Respecto a esto el art. 2.12 señala que el margen de *dumping* sería el resultado de la resta entre el valor normal del producto exportado y el valor de exportación.

En lo concerniente a las normas *antidumping* y anti subvenciones de la UE<sup>646</sup>; FERNÁNDEZ ROZAS en el punto 17 de su artículo «Instrumentos de defensa comercial y nueva metodología *antidumping* en la Unión Europea» adelanta las deficiencias que aprecia la doctrina en cuanto a la regulación de los derechos *antidumping*. Dado que dice que hay una necesidad concreta, y que consiste en establecer una nueva metodología en la concreción del *dumping* en las importaciones de productos de países con distorsiones importantes en sus economías<sup>647</sup>.

---

<sup>646</sup> 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. Publicado en «DOUE» núm. 176, de 30 de junio de 2016, páginas 21 a 54 y 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. Publicado en «DOUE» núm. 176, de 30 de junio de 2016, páginas 55 a 91.

<sup>647</sup> FERNÁNDEZ ROZAS, J., C., «Instrumentos de defensa comercial y nueva metodología antidumping en la Unión Europea», *La ley unión europea editorial Wolters Kluwer* Nº 52 octubre 2017.

FERNÁNDEZ ROZAS apunta en su artículo, que los negociadores del Parlamento y del Consejo habían alcanzado el 3 de octubre de 2017 un acuerdo sobre la propuesta que adoptó la Comisión en noviembre de 2016 para modificar la normativa antidumping y anti subvenciones de la UE, previa propuesta de la comisión en 2016 instando a llevar a cabo las modificaciones en la materia. Mediante esta adaptación normativa lo que se pretende en el ámbito de la Unión Europea es adaptar los instrumentos de defensa comercial para luchar contra las distorsiones del mercado existentes en algunas regiones. Dichas distorsiones llevan a sobredimensionar la fortaleza exportadora de algunos mercados que ya de por sí cuentan con una capacidad importante, a la cual, se le otorga una capacidad de venta extra utilizando el *dumping*.

Según FERNÁNDEZ ROZAS, mediante la implementación de tales adaptaciones normativas se hará posible defender en mayor medida el mercado europeo contra la venta de productos *dumping* en la dinámica del comercio exterior contemporáneo, siempre teniendo en cuenta que se tendrá que respetar los compromisos adoptados con la organización Mundial del Comercio en su ámbito normativo<sup>648</sup>.

En cuanto a la modificación del reglamento de la Unión Europea 2017/2321 se adicionó una aclaración en lo relativo al «valor normal». Se autoriza a que dicho valor se establezca mediante otros instrumentos cuando haya una apreciación de *dumping* de producto en la nación que vende el producto en cuestión. El valor normal se calcula partiendo de costes de producción, y venta de producto de acuerdo a estimaciones de cálculos no alterados por *dumping* ni otra práctica que deforme los precios, y teniendo en consideración mediante comparación por analogía los valores que se aportan en otro país<sup>649</sup>. Si los países en los que se trata de evaluar el *dumping* en los precios no son Estados miembros de la

---

<sup>648</sup> *Ibid.*

<sup>649</sup> Reglamento (UE) 2017/2321 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 12 de diciembre de 2017, por el que se modifica el Reglamento (UE) 2016/1036, relativo a la defensa contra las importaciones que sean objeto de *dumping* por parte de países no miembros de la Unión Europea, y el Reglamento (UE) 2016/1037, sobre la defensa contra las importaciones subvencionadas originarias de países no miembros de la Unión Europea. [Recurso de internet. Acceso el 23 de septiembre de 2021, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX%3A32017R2321> ]

Organización mundial del Comercio, el reglamento 2017/2321 recoge a estos efectos un procedimiento concreto para establecer el valor normal<sup>650</sup>.

Igualmente, introduce modificaciones el reglamento de la UE 2018/825 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 30 de mayo de 2018, por el que se modifican el Reglamento de la UE 2016/1036 relativo a la defensa contra las importaciones que sean objeto de *dumping* por parte de países no miembros de la Unión Europea y el Reglamento de la UE 2016/1037 sobre la defensa contra las importaciones subvencionadas originarias de países no miembros de la Unión Europea.

Y el reglamento 2018/825 supone la introducción de un mayor número de modificaciones, así como también cambios más profundos en la normativa.

La finalidad del Reglamento de 2018 es dar una respuesta más efectiva a las acciones que tienen lugar en el comercio exterior por parte de terceros países y que causan la distorsión mencionada. Se pretende progresar en la transparencia y eficiencia de las investigaciones.

Son cambios que afectan a procedimiento, plazos y fórmula o criterio de determinar la cuantía de perjuicio causado. Por ejemplo, al calcular el precio no perjudicial, se incluye un beneficio mínimo del 6 por cien. Un cambio a destacar, sería el concerniente al cómputo superior de costes a los que tiene que hacer frente la industria de la UE en el caso en el que tenga que hacer frente a sanciones por infracciones de cumplimiento de normas sociales y medioambientales.

También se estipula que como muy tarde el 9 de junio de 2023 y después de esa fecha cada 5 años, se examinará la normativa relativa a las medidas provisionales, acuerdos a los que se llegan con las empresas exportadoras y los efectos que las medidas que se han aplicado mediante los procedimientos contenidos en los reglamentos han producido en el comercio exterior<sup>651</sup>.

---

<sup>650</sup> Examen de las Políticas comerciales OMC WT/TPR/S/395 10 de diciembre de 2019 págs. 87-88

<sup>651</sup> Página web Taric [Recurso de internet. Acceso el 23 de septiembre de 2021, <https://www.taric.es/noticias/la-union-europea-actualiza-la-normativa-antidumping-y-antisubvenciones/>]

### 8.3.5. DERECHOS COMPENSATORIOS Y ANTISUBVENCIÓN

El art. 6 GATT menciona la posibilidad de establecer este impuesto adicional respecto a productos importados que han recibido «ayudas» en el país de exportación.

Hay varios aspectos a tratar, que se pueden aplicar *mutatis mutandis*, respecto a los derechos *antidumping*, aunque trataremos de realizar algunas aclaraciones básicas y diferenciadoras. Los derechos compensatorios son definidos como aranceles por CABELLO PÉREZ<sup>652</sup>, y se aplican respecto a productos que se han producido en industrias de terceros países, y que han recibido ayudas públicas, pudiendo así ofrecerse a precios inferiores, tratándose de una producción que incluso no hubiera sido rentable para la empresa productora. Como condición para la aplicación de los derechos compensatorios, la empresa exportadora debe estar vendiendo dichos productos al mismo nivel de precios en su mercado local, y se deben recibir ayudas públicas.

En el caso descrito más arriba, si no hubiera ayudas públicas, pero se estuvieran vendiendo también en el mercado local a precio no superior al de exportación, no se podrían aplicar ni derechos *antidumping* ni compensatorios<sup>653</sup>.

La normativa aplicable sería el Reglamento 2026/97 del Consejo de 6 de octubre de 1997 sobre la defensa contra las importaciones subvencionadas originarias de países no miembros de la Comunidad Europea y reglamento 1225/2009 del Consejo, de 30 de noviembre de 2009, relativo a la defensa contra las importaciones que sean objeto de dumping por parte de países no miembros de la Comunidad Europea.

Entendemos por subvenciones aquellas que el producto exportado obtiene, pero también se consideran subvenciones cualquier aportación económica<sup>654</sup> que tiene como objetivo promover la venta de tales productos<sup>655</sup>.

---

<sup>652</sup> CABELLO PÉREZ, M.; CABELLO GONZÁLEZ, J. M., *Las aduanas y el comercio internacional*, cit., p. 115.

<sup>653</sup> PELECHÁ ZOZAYA, F., *Fiscalidad sobre comercio exterior, el derecho aduanero tributario*, cit., p. 222.

<sup>654</sup> Financiera, fiscal, o de cualquier otro tipo.

<sup>655</sup> CABELLO PÉREZ, M.; CABELLO GONZÁLEZ, J. M., *Procedimientos Aduaneros I*, cit., p. 36.

### 8.3.6. LOS IMPUESTOS ESPECIALES

De manera similar a como ocurre con el IVA, la legislación reguladora de los impuestos especiales ofrece conceptos tanto sobre el hecho imponible, como acerca del sujeto pasivo y demás conceptos tributarios. Igualmente, de manera análoga al IVA tal y como venimos de exponer, es un impuesto indirecto que no tiene finalidad protectora respecto a los productos de la Unión<sup>656</sup>. Sin embargo, tal y como sostiene MIRAS MARÍN, y en cuanto a la relación entre IVA e IIEE, el IVA es un impuesto general, ya que se impone el gravamen en cualquier operación, no quedando circunscrita su aplicación al consumo de bienes específicos. Asimismo, el IVA se configuraría como un impuesto plurifásico, dado que este no se limita a una fase del proceso de producción y distribución. Por el contrario, los IIEE según MIRAS MARÍN, se configurarían como monofásicos<sup>657</sup>.

PEÑARREDONDA señala las cualidades esenciales de los impuestos especiales. Menciona en primer lugar las motivaciones extrafiscales, ya que se trata de impuestos que gravan el consumo de productos con la finalidad de contrarrestar mayores costes sociales que pudiera causar el consumo de los mismos<sup>658659</sup>. Las razones que esgrime son la salud pública, como en el caso del alcohol o el tabaco o la escasez, en los supuestos de hidrocarburos<sup>660</sup> Asimismo,

---

<sup>656</sup> MASCÓ, B., *Tratado de aduanas e Impuestos especiales*, cit., p. 128.

<sup>657</sup> MIRAS MARÍN, N., Cuestiones sobre armonización en la imposición indirecta, *Dykinson*, Madrid, 2018, p. 109-110.

<sup>658</sup> GONZÁLEZ-JARABA, M., *El sistema de impuestos especiales en España*, Marcial Pons Madrid, 2007, pp. 31 y 179. Respecto a la finalidad de los IIEE sobre el alcohol y bebidas derivadas GONZÁLEZ-JARABA escribe que la finalidad del impuesto se encuentra en la Ley de IIEE cuando menciona que el gravamen es de aplicación sobre el alcohol que se consume en forma de bebidas derivadas. Como consecuencia de ello el autor llega a dos consecuencias, la primera que el tributo únicamente debería recaer sobre el alcohol que se utiliza para producir bebidas alcohólicas. Y la segunda se refiere a la vinculación entre devengo y consumo, el devengo únicamente debe producirse cuando tiene lugar el consumo.

Respecto a los hidrocarburos, el autor señala que la finalidad del impuesto no es otra que la de gravarlos cuando se utilizan como carburantes o combustibles. Para lo cual, recuerda que en la misma ley se menciona la diferencia entre el –uso como carburante- siendo este el que implica la utilización de un producto comprendido en el ámbito objetivo del impuesto con la finalidad de combustión de cualquier motor, y el –uso como combustible- con finalidades de calefacción.

<sup>659</sup> MIRAS MARÍN también menciona la finalidad extrafiscal de los impuestos especiales, ya que siguiendo a BUENO MALUENDA, sostiene que precisamente por la finalidad extrafiscal de los impuestos especiales, la relación entre estos y el IVA es de concurrencia. MIRAS MARÍN, N., Cuestiones sobre armonización en la imposición indirecta, *cit.*, p.111.

<sup>660</sup> SALGADO PEÑARREDONDA, C., *Los impuestos especiales en la Comunidad Económica Europea*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1978. Precisamente por esta finalidad extrafiscal, el autor señala que no son proporcionales a la capacidad contributiva del contribuyente, sino que dependen de su consumo.

también existe la finalidad extrafiscal en el caso del impuesto medioambiental que recae sobre los gases fluorados de efecto invernadero, tal y como menciona MIRAS MARÍN<sup>661</sup>.

También destaca PEÑARREDONDA la relevancia en la recaudación de los impuestos especiales, por gravar productos que son muy demandados y por ser de alguna manera únicos. Productos como el alcohol, el tabaco o los hidrocarburos, son muy demandados y no existen productos análogos a los que los consumidores puedan acudir con la finalidad de cubrir las mismas finalidades. Y tampoco se trata de artículos gravados que sean de primera necesidad.

En lo relativo a la armonización de los IIEE, MIRAS MARÍN destaca entre las dificultades para la armonización de los mismos, la diferencia en los tipos impositivos y el régimen de operaciones intracomunitarias, en las cuales, rige el principio de tributación en destino. Sin embargo, como principal inconveniente, apunta que se trata de impuestos bifrontes, por no gravarse únicamente los bienes destinados a consumo directo, sino que también se gravan los que se utilizan en los procesos de producción que las empresas llevan a cabo. Lo cual, concluye el autor, dificulta el normal desarrollo del mercado común<sup>662</sup>.

Los impuestos a los que se refiere esta ley son sobre la cerveza; el artículo 24 de la ley de IIEE se refiere a productos incluidos en la partida 2203 y las mezclas de cerveza (2203) con bebidas alcohólicas clasificadas en la partida 2206, siempre que su grado alcohólico esté por encima del 0,5 %.

En segundo lugar, el impuesto sobre el Vino y bebidas fermentadas<sup>663</sup> son productos comprendidos en las partidas 2204 y 2205 con grado de alcohol por encima de 1,2 por cien y sin exceder el 18 por cien. Siempre y cuando cumplan las condiciones establecidas por la ley reguladora.

Respecto al impuesto sobre alcohol y bebidas derivadas; según el artículo 36 de la ley de IIEE, se compone de productos de las partidas 2207 y 2208 con grado

---

<sup>661</sup> MIRAS MARÍN, N., «El régimen tributario de las pérdidas de gases fluorados en el impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero», *Revista Bioderecho.es*, Núm. 2, 2015.

<sup>662</sup> MIRAS MARÍN, N., Cuestiones sobre armonización en la imposición indirecta, *cit.*, p.94.

<sup>663</sup> Artículo 27 ley IIEE.

alcohólico superior a 1,2 por cien. Los productos de partidas 2204, 2205, y 2206 con grado de alcohol superior a 22 por cien.

En tercer lugar, el impuesto sobre productos intermedios; grava la fabricación e importación de productos de las partidas 2204, 2205, 2206 con grado de alcohol superior o igual a 22 por cien y no estén comprendidos en el ámbito del impuesto sobre cerveza, vino y bebidas fermentadas<sup>664</sup>.

En cuarto lugar, el impuesto sobre hidrocarburos; regulado por el capítulo VII de la ley de IIE, según su artículo 46 comprende productos de los títulos 27, 29, 34 y 38. Igualmente, estarán comprendidos el alcohol etílico producido mediante productos agrícolas o de origen vegetal clasificado con el código 22072000, siempre y cuando se destine como carburante. Productos con clasificación 1507 y 1518, bajo determinadas condiciones y los no incluidos en el apartado primero, siempre que se vayan a utilizar como aditivos, carburantes o para aumentar su volumen.

Impuesto sobre el tabaco; no se hace referencia en la ley de IIEE sobre las partidas arancelarias, sí se dice sin embargo en el artículo 56 que se consideran labores del tabaco los cigarros y los cigarrillos, los cigarrillos, la picadura para liar, los demás tabacos para fumar<sup>665</sup>.

Y finalmente el Impuesto sobre la electricidad; grava el consumo del mismo entendiendo la pertenencia a la partida 2716.

La ley de impuestos especiales 38/1992 en su artículo 1.1 establece que los impuestos especiales tienen naturaleza indirecta y gravan consumos específicos, en fase única, la fabricación, importación y cuando proceda, la introducción en el ámbito territorial interno de determinados bienes.

La importación de hidrocarburos, alcohol y tabaco se puede realizar en régimen suspensivo con respecto a los IIEE desde que los bienes son introducidos en depósito fiscal<sup>666</sup> o fábrica. Esto implica que el devengo del impuesto especial no

---

<sup>664</sup> Artículo 31 de la ley de IIEE.

<sup>665</sup> Artículo 59.

<sup>666</sup> Definido en el apartado 10, del artículo 4 de la Ley de IIEE como el establecimiento o la red de oleoductos o gaseoductos donde, contando con las autorizaciones correspondientes y

tiene lugar hasta que se despacha a consumo, aplicándose el impuesto en destino. El titular del depósito fiscal o fábrica es el –depositario autorizado-, que en los términos del artículo 4.8 de la Ley de IIEE es el titular de la fábrica o depósito fiscal.

La vinculación de los bienes importados al régimen suspensivo implica que, estos pueden circular por territorio de la Unión sin que se haya devengado el impuesto especial. Tanto entre distintas fábricas y depósitos fiscales, como desde fábrica o depósito fiscal a destinatario registrado<sup>667</sup> o mediante entrega directa<sup>668</sup>. El proceso que comprende la vinculación de la mercancía al régimen suspensivo, transporte, recepción por parte del destinatario y devengo mediante el despacho a consumo de la mercancía se encuentra bajo control.

También es cierto que el despacho a consumo del impuesto especial no siempre tiene como consecuencia el devengo del impuesto. Estamos hablando del supuesto en el que el bien es transportado desde una fábrica o depósito fiscal con destino exportación, a un destino exento<sup>669</sup>, o hasta un lugar de entrega directa.

En el caso de operaciones de importación sujetas que se despachan a consumo, según el artículo 7.2 de la Ley de IIEE se devengará en el momento del nacimiento de la deuda aduanera de importación. De acuerdo al artículo 18.5 de

---

cumpliendo con la reglamentación aplicable, se almacenen, reciban, expidan y, en su caso, se transformen en régimen suspensivo productos objeto de los IIEE de fabricación.

<sup>667</sup> El artículo 4 en su apartado 11 de la Ley de IIEE, define esta figura como persona o entidad autorizada en el ejercicio de su profesión a recibir en un depósito de recepción del que sea titular productos sujetos a IIEE. Siendo el Depósito de recepción según el apartado 11 del mismo artículo 4, el establecimiento del que es titular un destinatario registrado siempre y cuando no sea ocasional donde, en desarrollo de su profesión y contando con las licencias y autorizaciones preceptivas, se reciban bienes objeto de los impuestos especiales que circulen en régimen suspensivo procedentes de otro Estado miembro.

<sup>668</sup> Definida en el apartado 12 del artículo 4 de la Ley de IIEE como la circulación de productos objeto de los IIEE en régimen suspensivo hasta un lugar de entrega directa autorizado por las autoridades competentes del Estado miembro de destino, cumpliendo con las condiciones que establezca la normativa, si dicho lugar ha sido designado por el depositario autorizado en ese Estado miembro o por el destinatario registrado.

<sup>669</sup> El artículo 9 de la Ley de IIEE establece que está exenta la fabricación e importación de productos que se destinen a entregas en un contexto de relaciones diplomáticas o consulares, organizaciones internacionales reconocidas, fuerzas armadas de cualquier Estado diferente de España, y que sea parte del Tratado del Atlántico Norte y alas que se refiere la Decisión 90/640/CEE. O bien, al consumo en el contexto de un acuerdo con países terceros u organizaciones internacionales, siempre que se autorice exención de IVA. Y finalmente menciona el artículo, el avituallamiento de buques y aeronaves excluyendo las navegaciones privadas o de recreo.



la Ley de IIEE el impuesto se liquida en la forma prevista por la normativa aduanera para la deuda aduanera<sup>670</sup>. Con la finalidad de evitar repeticiones innecesarias nos remitimos a lo que hemos escrito al respecto en esta tesis.

Otra de las diferencias entre IVA, IIEE y IIAA, estriba en que la liquidación de los IIAA corresponde a una decisión de un órgano de la Unión, no siendo así respecto a los impuestos nacionales. Ya que al artículo 44 del CAU, es aplicable en la revisión de decisiones respecto a IIEE y no respecto a IVA e IIEE. Tal y como expone CASANA MERINO, el procedimiento de liquidación respecto a los IIEE e IVA es un procedimiento interno, relativo a un tributo interno, no siendo una –decisión- comprendida en el mencionado artículo<sup>671</sup>.

### 8.3.7. DERECHOS ADICIONALES

La Organización Común del Mercado (OCM) en Reglamento UE 1308/2013, por el que crea la organización común de mercados de los productos agrarios, determina una serie de derechos adicionales que gravarán la entrada en la Unión de cereales, lácteos y sus derivados y el azúcar.

Asimismo, existen derechos adicionales aplicables a mercancías provenientes de USA, el Reglamento de Ejecución de la UE 2021/866, suspende las medidas de política comercial relativas a determinados productos originarios de los Estados Unidos de América impuestas por el Reglamento de Ejecución de la UE 2018/886.

De esta manera, los derechos adicionales recogidos en el Anexo II del Reglamento de Ejecución de la UE 2018/886, cuya entrada en vigor estaba prevista el 1 de junio, se suspenden de manera temporal hasta el 30 de noviembre de 2021, y se aplicarán a partir del 1 de diciembre de 2021.

---

<sup>670</sup> La base imponible, se calculará mediante estimación directa, teniendo en cuenta las declaraciones realizadas por el obligado tributario. Se calculará sobre el valor en aduana por efecto de la doble remisión, la normativa de impuestos especiales se remite a la del IVA y la del IVA a la del valor en aduana.

<sup>671</sup> CASANA MERINO, F., *La aplicación de los tributos en la importación y exportación de mercancías*, cit., p. 171.

## 8.4. FINALIDAD EXTRAFISCAL DE LOS DERECHOS ADUANEROS

Parece comúnmente aceptado que los impuestos arancelarios también tienen una finalidad extrafiscal, hemos citado una multitud de autores en esta tesis que así lo sostienen<sup>672</sup>. El Tribunal Supremo, en múltiples sentencias también ha reconocido la finalidad extrafiscal de los derechos de aduana en sentencias de 16 de julio de 1990 (RJ 1991, 6226), 18 de octubre de 1989 (RJ 1989, 7196), 12 de enero de 1989 (RJ 1989. 136), 9 de marzo de 1989 (RJ 1989, 2213).

Y es que debido a la evolución que ha experimentado el Derecho aduanero, este, ha pasado de tener una finalidad eminentemente fiscal o recaudatoria, a tener, además, como objeto, el control de flujo de mercancías. A pesar de que en tiempos de la antigüedad se podían haber utilizado en situaciones concretas como instrumento para regular el flujo de mercancías, se trataba eminentemente de un medio de recaudación.

Hoy en día, a pesar de que los impuestos arancelarios son tributos que sirven para engrosar las arcas públicas, también es cierto, que su peso para las arcas de los Estados ha dejado de ser tan importante como antiguamente. La razón se encuentra en que, mediante la política comercial común, la Unión Europea puede ejercitar el conjunto de competencias que le permiten potenciar las relaciones comerciales entre los Estados miembros con terceros países.

Lo que se pretende básicamente es facilitar el comercio exterior con otros Estados, y para ello se deben poner menos trabas o barreras de importación, y consecuentemente rebajar impuestos arancelarios con la finalidad de incentivar flujos comerciales de mercancías. Ya lo abordábamos anteriormente, estas competencias se han entendido como la vertiente exterior del mercado común<sup>673</sup>.

---

<sup>672</sup> DELGADO GARCÍA, A. M.; OLIVER CUELLO, R., «Impuestos aduaneros», *Fundación para la Universitat Oberta de Catalunya*, 2019, p. 9; GARCÍA NOVOA, C., «Los Derechos de aduana y su naturaleza jurídica», cit., p. 86.

<sup>673</sup> A la vertiente interior se hace referencia por el apartado tercero del artículo 3 del TUE, dado que existe un mercado interior. Donde imperan las conocidas libertades comunitarias, es decir, la libertad de circulación de mercancías, personas y capitales. La vertiente interior, por tanto, sería aquella relativa en cuestiones aduaneras a la política interna de la UE. El mercado interior sería consecuencia de la libertad de circulación de mercaderías. Configurándose este como una expresión de la política interior de la UE. De hecho, el TFUE contiene una parte que se denomina "Política y acción interior de la Unión", tratando cuestiones como el mercado interior y la libre circulación de mercancías.

Esta política de facilitación del comercio internacional debe llevarse a cabo sin perder de vista que la seguridad y control del tráfico de mercancías son esenciales en el Derecho aduanero. No debemos perder de vista que, como mencionábamos anteriormente, hay un punto de inflexión en el que la seguridad pasa a ser una de las preocupaciones principales -si no la principal- de las autoridades aduaneras. Se trata de los atentados terroristas a las torres gemelas, o los atentados terroristas en París, Madrid o Londres.

Como consecuencia de esa vertiente exterior, se han firmado una multitud de acuerdos comerciales-preferenciales con países terceros. En un Acuerdo de Libre Comercio la calificación de un producto como originario determina su acceso en condiciones preferenciales. Por ello, las normas de origen preferenciales son más estrictas que las no preferenciales. Y cada acuerdo preferencial tiene sus propias normas de origen recogidas en un protocolo independiente<sup>674</sup>.

Todos los Acuerdos y Regímenes Preferenciales tienen un objetivo común conferir derechos arancelarios reducidos o nulos, a la importación de las mercancías que han cumplido determinados criterios para que se las pueda considerar originarias de la parte contratante o beneficiaria y se las pueda otorgar la preferencia solicitada.

Ahora bien, aunque los criterios para la determinación del origen de las mercancías se recogen en cada uno de los Acuerdos y regímenes preferenciales, las normas que contienen esos criterios presentan variaciones y diferencias de unos a otros Acuerdos.

El Sistema de Preferencias Generalizadas (SPG) también va a afectar al tratamiento que se le va a otorgar a las mercancías dependiendo de su origen. Desde el 1 de enero de 2014 es de aplicación el Reglamento 978/2012 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 25 de octubre de 2012 por el que se aplica

---

<sup>674</sup> 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, p. 25. Respecto a la vertiente interior y exterior, PÉREZ DE LAS HERAS, considera que la redacción del TFUE acerca de la política interior y exterior en materia aduanera, y las manifestaciones en el fenómeno aduanero entre los distintos Estados miembros, tanto *ad intra* como *ad extra, frente a terceros países*, implica la existencia misma de la unión aduanera de la Unión Europea.

un Sistema de Preferencias Generalizadas, siendo el presente sistema aplicable hasta el 31 de diciembre de 2023. El sistema SPG es un instrumento comercial vital de la política de la Unión para apoyar el desarrollo de otros Estados. Mediante el SPG, la UE otorga un acceso preferencial unilateral al mercado de la Unión a productos que son originarios en países en desarrollo, y que pertenecen al sistema. Se trata de un régimen comercial autónomo mediante el que se exoneran total o parcialmente los derechos arancelarios.

Los países beneficiarios del sistema SPG tienen que aplicar veintisiete convenios internacionales sobre derechos humanos, derechos laborales, medio ambiente, buena gobernanza. A cambio, la UE reduce sus derechos de importación a cero en más de dos tercios de las líneas arancelarias de sus exportaciones.

Por tanto, la finalidad del SPG es reducir la pobreza en los países en vías de desarrollo a través de la generación de riqueza consecuencia de incentivar las exportaciones.

Consecuentemente, al despachar de importación, con la finalidad de introducir mercancías en el circuito económico de la comunidad, dos mercancías iguales pueden recibir, diferente tratamiento, dependiendo del país del que sean originarias. Este extremo, denota a nuestro parecer, la finalidad extrafiscal de los impuestos aduaneros, ya que la cuestión del origen de la mercancía no es un elemento que podamos insertar en la estructura del tributo.

Por el contrario, los impuestos arancelarios también se han utilizado tradicionalmente, y más recientemente por el nuevo proteccionismo y las guerras comerciales en las que se han visto envueltos varios Estados, principalmente Estados Unidos y China. El objetivo principal reside en proteger la producción industrial nacional mediante la utilización de una fiscalidad más alta en la aplicación de los impuestos aduaneros de importación.

Igualmente, hay otras excepciones, a parte de las derivadas de los regímenes aduaneros especiales, que también van a permitir categorizar los impuestos aduaneros como extrafiscales, y que son expresión del carácter de mecanismo regulador de los flujos de mercancías. Nos referimos a los contingentes y

suspensiones arancelarias, franquicias, mercancías de retorno, y productos de la pesca marítima y otros productos extraídos del mar o destino final.

#### 8.4.1. CONTINGENTES O SUSPENSIONES ARANCELARIAS

Puede ocurrir que por determinadas razones económicas se considere que respecto a unas mercancías concretas los impuestos arancelarios tengan unas limitaciones temporales o cuantitativas<sup>675</sup>.

Dichos contingentes arancelarios vendrán determinados por un reglamento del Consejo, o rara vez, de la Comisión, implicando exenciones en la aplicación de los impuestos arancelarios hasta un límite que vendrá reglamentariamente establecido.

Una vez se hayan sobrepasado los límites cuantitativos o temporales establecidos reglamentariamente se volverá a la liquidación de aranceles «normal».

Son similares los llamados «techos», «*plafonds*» o «plafones», también establecidos por el Consejo o la Comisión mediante reglamentos. La diferencia entre los plafones y los contingentes arancelarios reside en que, mientras en los primeros, cuando se sobrepasa el límite máximo arancelario pueden proseguir las importaciones libres de impuestos arancelarios hasta que el Consejo resuelva restablecerlos. En los segundos, se deja de aplicar la exención o bonificación automáticamente una vez se hayan sobrepasado los límites establecidos.

#### 8.4.2. FRANQUICIAS

La norma básica relativa a franquicias es el Reglamento (CEE) núm. 1186/2009 del Consejo, de 16 de noviembre de 2009, sobre el establecimiento de un régimen de la Unión de franquicias aduaneras<sup>676</sup>.

---

<sup>675</sup> Según BONET, la diferencia entre un contingente cuantitativo y uno arancelario radica en que, en el cuantitativo se limita la cantidad de mercancía afectada, sin embargo, fuera del contingente arancelario se puede seguir importando gravándose la mercancía con los tipos normales. BONET MARCO, E., «Concepto y ámbito de la unión aduanera», *Documentación administrativa*, Presidencia del Gobierno, núm. 285, 1980, p. 364.

<sup>676</sup> Reglamento (CE) nº 1186/2009 del Consejo, de 16 de noviembre de 2009, relativo al establecimiento de un régimen comunitario de franquicias aduaneras. Publicado en «DOUE» núm. 324, de 10 de diciembre de 2009, páginas 23 a 57.

El motivo por el que estas operaciones están exentas, radica en que se considera que las mercancías no se destinan a operaciones de empresa, ya sea, bien atendiendo al tipo de mercancía, a las circunstancias del expedidor o del destinatario.

En cuanto a los tipos de franquicia encontramos las que afectan a bienes y efectos personales pertenecientes a personas físicas que trasladen su residencia desde un tercer país a la Unión Europea<sup>677</sup>, bienes importados con motivo de un matrimonio<sup>678</sup>, bienes personales heredados<sup>679</sup>, equipo, material de estudio y demás mobiliario de alumnos y estudiantes<sup>680</sup>, mercancías transportadas en el equipaje personal de los viajeros<sup>681</sup>, bienes de inversión y bienes de equipo importados con motivo del traslado de actividades desde un tercer país a la Unión Europea<sup>682</sup>, productos obtenidos por agricultores comunitarios en fincas situadas en un tercer país<sup>683</sup>, simientes, abonos y productos para el tratamiento del suelo y las plantas importados por productores agrícolas de terceros países para ser utilizados en sus propiedades limítrofes con estos países<sup>684</sup>, objetos de carácter educativo, científico o cultural, instrumentos y aparatos científicos<sup>685</sup>, animales de laboratorio y sustancias biológicas o químicas destinados a la investigación<sup>686</sup>, sustancias terapéuticas de origen humano y reactivos para la determinación de los grupos sanguíneos y el análisis de tejidos humanos<sup>687</sup>, instrumentos y aparatos destinados a la investigación médica, al establecimiento de diagnósticos médicos o a la realización de tratamientos médicos.

Como se podrá llegar a concluir, de la misma manera que con los contingentes, se trata de exenciones que difícilmente se pueden incardinar en los elementos del tributo, y que por lo tanto, nos revelan la finalidad extrafiscal que poseen los impuestos aduaneros. Las excepciones por franquicia se justifican porque no se

---

<sup>677</sup> Artículos 3 a 11.

<sup>678</sup> Artículos 12 a 16.

<sup>679</sup> Artículos 17 a 20.

<sup>680</sup> Artículos 21 y 22.

<sup>681</sup> Artículo 41.

<sup>682</sup> Artículos 28 a 34.

<sup>683</sup> Artículos 35 a 38.

<sup>684</sup> Artículos 39 y 40.

<sup>685</sup> Artículos 42 a 52.

<sup>686</sup> Artículo 53.

<sup>687</sup> Artículos 54 a 56.

trata de un tráfico de mercancías que se da en un marco de transacciones internacionales, sino que se atiende a las circunstancias del expedidor, destinatario, o de la misma mercancía.

#### 8.4.3. PRODUCTOS DE LA PESCA MARÍTIMA Y OTROS EXTRAÍDOS DEL MAR

De acuerdo al artículo 208 CAU estarán exentos del pago de derechos de importación cuando se despachen a libre práctica los productos de la pesca marítima y los demás productos extraídos de las aguas territoriales de un país o territorio que se encuentre fuera del TAU por buques que se hayan matriculado o registrados, únicamente en un Estado miembro portando pabellón de ese mismo Estado. También estarán exentos los productos obtenidos a partir de ellos a bordo de buques factoría y que cumplan las mismas condiciones.

#### 8.4.4. MERCANCÍAS DE RETORNO

De acuerdo al artículo 203 CAU, quedarán exentas de derechos de importación las mercancías que no tengan estatuto UE, cuando después de haber sido exportadas fuera del TAU, se reintroduzcan y declaren para su despacho a libre práctica en territorio aduanero en un plazo de tres años.

Ello será de aplicación incluso en los casos en que las mercancías de retorno representen únicamente una parte de las mercancías previamente exportadas desde el TAU.

Cuando, previamente a su exportación fuera del territorio aduanero de la Unión, las mercancías de retorno hayan sido despachadas a libre práctica con exención de derechos o con tipo reducido de derechos de importación en razón de su destino final particular, la exención de derechos solo se concederá si van a ser despachadas a libre práctica con el mismo destino final.

En caso de que el destino final para el que vayan a ser despachadas a libre práctica las mercancías ya no sea el mismo, los derechos de importación se reducirán en la cuantía de los derechos percibidos, en su caso, con ocasión del primer despacho a libre práctica. Si este último importe fuera superior al

resultante del despacho a libre práctica de las mercancías de retorno, no se concederá devolución alguna.

Según el artículo 204 CAU no estarán exentas de los derechos de importación según el artículo 203 las mercancías que ya hayan hecho valer las medidas determinadas por la política agrícola común que impliquen su exportación fuera del TAU, salvo que se disponga lo contrario en casos concretos.

Se trata de un precepto aplicable en casos en que se «devuelva» la mercancía, en caso que, por ejemplo, la calidad del producto no cumpla los requisitos que habían pactado importador y exportador inicialmente.

#### 8.4.5. SUSPENSIONES ARANCELARIAS

La Unión puede adoptar medidas autónomas de suspensión de los derechos en los casos en que, por ejemplo, una inexistente o insuficiente producción en la Unión de ciertos productos no hace necesaria la protección del arancel frente a importaciones de otros países terceros.

Las suspensiones tienen una duración limitada, existe la posibilidad de renovarlas, siempre y cuando se den las circunstancias que motivaron la suspensión, y deben ser solicitadas por el operador económico en el momento del despacho a libre práctica.

Las suspensiones aprobadas en virtud del artículo 31 del Tratado de Funcionamiento de la UE constituyen una excepción al pago de los derechos establecidos en el AAC respecto a todos los productos despachados a libre práctica.

Durante el período de validez de la medida y por una cantidad ilimitada, cualquiera que sea el origen, permiten la exención total-suspensión total- o parcial-suspensión parcial- de los derechos normalmente aplicables a las mercancías importadas<sup>688</sup>.

---

<sup>688</sup> Estas suspensiones no afectan a los derechos antidumping.



Existen suspensiones de productos agrícolas o Industriales<sup>689</sup>. Suspensiones sobre aeronavegabilidad, referida a mercancía acogida a suspensión temporal para las piezas importadas, siempre y cuando se posea un certificado de aptitud para el servicio (Reglamento UE 2018/581 del Consejo, de 16 de abril de 2018 por el que se suspenden temporalmente los derechos autónomos del arancel aduanero común sobre determinadas mercancías destinadas a ser incorporadas o utilizadas en aeronaves).

Igualmente existen Suspensiones aplicables a mercancías que constituyen equipos militares, acogida a suspensión con destino especial sobre determinadas armas y equipos militares previsto en el Reglamento n ° 150/2003.

Y suspensiones aplicables a Regiones Ultraperiféricas Canarias: contenidas en el Reglamento UE 2021/2048 del Consejo de 23 de noviembre de 2021 por el que se suspenden temporalmente los derechos autónomos del arancel aduanero común para las importaciones de determinados productos industriales a las Islas Canarias. O por tratarse de mercancía acogida al Régimen Especial de Abastecimiento REA en Canaria, o mercancía acogida al Régimen Especial de Abastecimiento y a destino especial (Anexo VII del Reglamento n ° 180/2014).

#### 8.4.6. INFRACCIONES ADUANERAS Y POTESTAD SANCIONADORA DE LOS ESTADOS

COTTER define las infracciones aduaneras como los hechos, actos, u omisiones que reprimen como consecuencia de transgredir las disposiciones de la legislación aduanera<sup>690</sup>. El Convenio CKR en el Anexo H.2., dice que son cualquier vulneración o tentativa de vulneración de la legislación aduanera. Y establece en el capítulo I, norma 23 del Anexo específico H, que la severidad dependerá de la gravedad o importancia de la infracción aduanera y de los antecedentes de los sujetos que cometen la infracción en cuestión.

---

<sup>689</sup> Reglamento (UE) 2021/2278 del Consejo de 20 de diciembre de 2021 por el que se suspenden los derechos del arancel aduanero común contemplados en el artículo 56, apartado 2, letra c), del Reglamento (UE) n°. 952/2013 sobre algunos productos agrícolas e industriales, y se deroga el Reglamento (UE) n°. 1387/2013.

Publicado en «DOUE» núm. 466, de 29 de diciembre de 2021, páginas 1 a 217.

<sup>690</sup> PATRICIO COTTER, J., «La responsabilidad en materia infraccional», Director: Pardo Carrero, G. en *Derecho Aduanero, Tomo II*, Tirant lo Blanch, Bogotá, 2019, p. 750.

Por su parte, el Acuerdo AFC en el artículo 6,3.3. establece que la sanción debe tener una relación directa con los hechos y circunstancias del caso y debe ser proporcional.

Dispone el artículo 42 en el apartado primero del CAU, que los Estados miembros establecerán las sanciones correspondientes por el incumplimiento de la legislación aduanera. Según el apartado 2º del artículo 42 CAU cuando se impongan sanciones administrativas, se podrá sancionar, *inter alia*, o bien, mediante sanción pecuniaria impuesta por la Aduana, asimismo, también podrá sancionar de manera adicional con un pago que corresponda a la sanción penal. O bien, la revocación, suspensión o modificación de cualquier autorización a la persona en cuestión de alguna autorización que tuviera concedida. Asimismo, en el considerando número 23, se establece que estas serán efectivas, disuasorias y proporcionadas. Sin embargo, y a nuestro entender, sería cuestionable el carácter disuasorio de las sanciones aduaneras cuando, hasta cuatro años con posterioridad al despacho de las mercancías, se pueden llevar procesos de revisión y sanción por parte de las autoridades aduaneras. Igualmente, respecto a la efectividad de las sanciones, y teniendo en cuenta que existen diferencias entre los regímenes sancionadores entre los distintos Estados miembros, las sanciones más severas, producen una litigiosidad que también hace dudar acerca de que estas sean efectivas, tal y como reclama la norma de la Unión.

De esta manera, existe una falta de armonización en el Derecho aduanero de la Unión, en cuanto al establecimiento de un marco común de sanciones e infracciones aduaneras, dejando la regulación de la materia en manos de los Estados miembros.

Por lo que respecta al estatuto aduanero de las mercancías, el artículo 153 del CAU, determina que se presumirá que las mercancías que se encuentren en territorio aduanero tienen estatuto de la Unión<sup>691</sup>. Esta presunción se estableció con la finalidad de poner las mercancías en cuestión en libre circulación, y para ello, se dejaron de lado las normas relativas al origen de las mercancías.

---

<sup>691</sup> Si bien, se trata esta de una presunción *iuris tantum*, admitiendo prueba en contrario.

En la Unión Europea, y precisamente con la finalidad expresada en el párrafo anterior, se implementó el despacho a libre práctica. Como bien sabemos, cuando las mercancías se despachen a libre práctica, se liquidarán los recursos de la Unión, *verbi gratia*, el arancel. Y si se despacharan a consumo, se liquidarían los recursos de los Estados miembros como el IVA, de manera que estos se gravan en el Estado en el que la mercancía va a ser consumida.

El despacho a libre práctica se ha implementado en la legislación de la Unión a pesar de que no se encuentra ni en la mayoría de legislaciones aduaneras de la comunidad internacional, ni en el mismo Convenio de Kyoto sobre simplificación y armonización de regímenes aduaneros. El Convenio de Kyoto, recoge en el anexo específico segundo, el despacho a consumo, pero no el despacho a libre práctica, y por otra parte, el fenómeno definido como «importación» sería definido como el acto de introducir la mercancía en el territorio de la Unión. Por tanto, se aprecia desde esta perspectiva, dos hechos claramente diferenciados, ya que el término «importación» correspondería al cruce de frontera, y el despacho a consumo, correspondería a una manifestación jurídica por parte del declarante, mediante la cual se asignaría el concreto régimen aduanero de despacho a consumo.

En la Unión Europea, con libertad de circulación de mercancías, parece que se debería llegar a una armonización en cuanto a unos estándares mínimos en materia de controles, infracciones y sanciones aduaneras entre los Estados miembros. Sin embargo, existen no pocas diferencias entre los sistemas de los distintos Estados, que hacen de esta, una ardua tarea.

Tales diferencias, han tenido como consecuencia la aparición de distorsiones en el tráfico internacional de mercancías, llegando a afectar al normal desenvolvimiento del mercado interno de la Unión.

Tanto es así, que los distintos operadores que actúan en el comercio internacional de mercancías, y para tomar decisiones que afectan a su logística internacional, no consideran únicamente variables relativas a los beneficios que van a obtener. Sino que también consideran como variables, las diferencias en las infracciones, controles y sanciones aduaneras establecidas entre los Estados miembros de la Unión.

Como consecuencia de tal dinámica, se produce un fenómeno conocido como el «*penalty shopping*», mediante el cual, el tráfico de mercancías se desvía hacia puertos en los que los Estados establecen sanciones más leves para la misma conducta. Ello, unido a la búsqueda de aduanas más ágiles, y en las que los operadores puedan reducir la probabilidad de ser descubiertos por infracciones aduaneras por las que podrían ser sancionados, genera competencia y distorsiones entre los distintos Estados.

Con la finalidad de reducir tales diferencias y armonizar la regulación de las sanciones e infracciones producidas en el ámbito del fenómeno aduanero, existe en la Unión, una propuesta de directiva del Parlamento europeo y del Consejo, se trata de la 2013/0432. La finalidad principal de esta es establecer una regulación común a todos los países europeos en cuanto al régimen de sanciones e infracciones aduaneras. La propuesta de directiva, recoge un régimen de responsabilidad mixto, es decir, caben sanciones tanto por acciones dolosas o negligentes, como por aquellas que no requieren ni dolo o culpa, sino que basta con la realización objetiva del tipo.

En concreto, el Derecho interno de nuestra legislación, está compuesto principalmente por la Ley General Tributaria, la ley del IVA, los Impuestos Especiales o la legislación de contrabando, y establece un sistema mixto de responsabilidad. Integrando tanto la responsabilidad subjetiva como objetiva, con disposiciones que recogen conductas que requieren dolo o negligencia, y otras que son penadas sin existencia de ningún elemento subjetivo, requiriéndose únicamente la realización de la conducta que recoge la norma.

Partiendo del reconocimiento por parte de la doctrina de dos teorías respecto a la responsabilidad en cuestión de infracciones aduaneras. Y siendo la primera la teoría objetiva, que concibe la aduana como un organismo de recaudación<sup>692</sup>, y, por otro lado, la subjetiva, que la concibe como un organismo que tiene como misión el control internacional de mercancías. Entendemos que la calificación apropiada del sistema español sería el mixto, implicando esta concepción, la

---

<sup>692</sup> Siendo el sujeto activo de los mismos, en el caso de España, la Agencia Estatal de Administración Tributaria, tal y como señala GARCÍA GUERRERO, D. en «El trámite de audiencia en los procedimientos tributarios aduaneros: normativa interna «versus» disciplina de la Unión Europea», en *Quincena Fiscal*, núm. 19, 2022.

existencia de la naturaleza extrafiscal en la concepción de los impuestos aduaneros.

Por su parte, la legislación interna recoge infracciones aduaneras con responsabilidad objetiva, tales como el incumplimiento por parte del declarante, de presentar declaraciones que contengan de forma completa y correcta los documentos necesarios<sup>693</sup>. O la infracción tributaria por incumplir obligaciones contables y registrales<sup>694</sup>.

Asimismo, también se reconoce la existencia de la responsabilidad subjetiva en el ordenamiento español, pudiéndose considerar como referencia el ilícito más representativo que se da en el tráfico internacional de mercancías, el contrabando. La responsabilidad penal o civil, exclusiva de tales ámbitos, requiere la existencia del elemento subjetivo. Y la responsabilidad sancionadora en el ámbito tributario, implica no únicamente el dolo, sino también la negligencia, culpa o imprudencia en diferentes grados.

La Ley orgánica 12/1995 reguladora del Contrabando<sup>695</sup>, ha sido revisada en numerosas ocasiones, contando con una exposición de motivos desfasada, ya que no toma en consideración el actual contexto normativo.

Para la comisión de este ilícito, según el profesor DEZA MARTÍNEZ, se requiere la lesión o puesta en peligro del bien jurídico protegido, siendo necesario el conocimiento de esta situación, por tanto, debiendo existir como elemento subjetivo dolo o imprudencia<sup>696</sup>. Precisamente en este punto, el profesor DEZA MARTINEZ, considera que actualmente tales ilícitos tienen menor incidencia en la recaudación de aranceles, debido a la política vigente de la Unión, consistente en reducción de los mismos. Lo que le lleva a reflexionar que, en este contexto, y considerando la menor incidencia en la recaudación fiscal de este tipo de impuestos, el bien jurídico protegido, sería el control de la administración, que

---

<sup>693</sup> Artículo 192 LGT.

<sup>694</sup> Artículo 200 LGT.

<sup>695</sup> Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de Represión del Contrabando. Publicado en «BOE» núm. 297, de 13 de diciembre de 1995.

<sup>696</sup> DEZA VILLASANZ, R., *Derecho aduanero*, Universidad Internacional de Andalucía, Sevilla, 2019, p. 150.

ejerce la aduana como función de control en el tráfico internacional de mercancías.

Partiendo de esta premisa, entendemos que, desde esta concepción del bien jurídico protegido en el ilícito de contrabando, podríamos igualmente sostener la naturaleza extrafiscal de los impuestos aduaneros. Argumento expresado por IBÁÑEZ MARSILLA, entre otros, para esgrimir que el hecho imponible de los impuestos aduaneros comienza mediante el paso de la línea aduanera, aunque de manera modalizada o restringida<sup>697</sup>.

En lo concerniente al hecho imponible «importación», a pesar de que, respecto a la manifestación del mismo, debemos acudir a la legislación de la Unión. La ley Orgánica 6/2011, de 30 de junio, por la que se modifica la ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de represión del contrabando, define importación, como la entrada de mercancías que no tienen estatuto de la Unión en el territorio español configurado como territorio aduanero de la Unión, así como Ceuta y Melilla. De la misma manera define la exportación como la salida de mercancías del territorio español.

Entendemos de esta manera que, de acuerdo a la ley de contrabando, el hecho imponible desplegaría sus efectos desde el cruce de la línea aduanera. Tal interpretación, a nuestro entender, no vulnera la contenida en el CAU, ya que, de la interpretación de este, se induce que el hecho imponible se materializa precisamente mediante el paso de la línea aduanera. Y si bien es cierto, que la regulación del Derecho aduanero es competencia de la Unión, el Derecho interno puede complementar, siempre y cuando no se vulneren los principios de primacía y de efecto directo que rigen en el ordenamiento de la Unión, lo que no ocurre en ese caso.

---

<sup>697</sup> IBÁÑEZ MARSILLA, S., «Impuestos arancelarios», en *Manual de Derecho tributario. Parte especial*, Cizur Menor, Thomson Reuters Aranzadi, Pamplona, 2017; IBÁÑEZ MARSILLA, S., *GPS Aduanas*, cit., p. 511.

## 8.5. VALOR EN ADUANA Y BASE IMPONIBLE

Según la OMC: «la valoración en aduana es el procedimiento aduanero aplicado para determinar el valor en aduana de las mercancías importadas. Si se aplica un derecho *ad valorem*, el valor en aduana es esencial para determinar el derecho pagadero por el producto importado». O como dice MASCÓ, la base imponible es el valor en aduana<sup>698</sup>, es decir, se trata de la valoración del hecho imponible importación. O como mencionan BOSCH INFANTE e IBÁÑEZ MARSILLA, cuando tiene lugar la realización del hecho imponible de un impuesto, se debe cuantificar el *quantum* a ingresar. Para ello se debe tener como referencia la base imponible, que en el caso de los derechos de aduana se determina a partir del valor en aduana de las mercancías<sup>699</sup>.

Según la OMC, los derechos de aduana pueden ser específicos, *ad valorem*, o una combinación de ambos. En el caso de los específicos, se percibe una suma concreta por unidad cuantitativa de la mercancía. Con lo cual, no es necesaria la valoración de la mercancía, ya que no se gravará por ese criterio, sino por otros. No regiría el Acuerdo sobre Valoración en Aduana. Sin embargo, en el derecho *ad valorem* sí existe correlación con el valor de la mercancía. De acuerdo a este tipo, el valor en aduana se multiplica por un tipo de derecho *ad valorem*, con el fin de calcular el derecho a liquidar por el producto importado<sup>700</sup>.

Según el profesor IBÁÑEZ MARSILLA, la tributación *ad valorem* ofrece ventajas contundentes respecto a la específica<sup>701</sup>, ya que la tributación *ad valorem* ofrece progresividad y la específica regresividad. El primero supone que, en las valoraciones más altas, se tributará más que en relación a las valoraciones inferiores y el segundo supone que los productos similares de precios inferiores se verán castigados en la tributación. También sostiene el mencionado autor, que los derechos *ad valorem* ofrecen una mejor adaptación al principio de

---

<sup>698</sup> MASCÓ, B., *Tratado de aduanas e Impuestos especiales*, cit., p. 71.

<sup>699</sup> BOSCH INFANTE, J.; IBÁÑEZ MARSILLA, S., «Elementos para la aplicación de los derechos y otras medidas comerciales», cit., p. 328.

<sup>700</sup> «Información técnica sobre la valoración en aduana», página web OMA [Recurso de internet. Acceso el 23 de septiembre de 2021, //https://www.wto.org/spanish/tratop\_s/cusval\_s/cusval\_info\_s.htm/]

<sup>701</sup> IBÁÑEZ MARSILLA, S., *El valor en Aduana- Análisis a la luz de su aplicación internacional*, Taric, Madrid, 2010, pp. 31-35.

capacidad contributiva al ofrecer una graduación más ajustada al nivel de imposición<sup>702</sup>.

Por lo que respecta al concepto de base imponible, no encontramos definición ni en CA, CAM ni CAU, acudiendo a la definición que se realiza en la LGT en el artículo 50 «La base imponible es la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible.» Estableciendo como métodos de valoración en el apartado segundo, la estimación directa, la objetiva y la indirecta.

En el apartado tercero fija un método de valoración general de la base imponible, que es el de estimación directa. Para posteriormente admitir la aplicación del método de estimación objetiva, con carácter voluntario para los obligados tributarios, cuando así se determine legalmente. Por último, la estimación indirecta se establece con carácter subsidiario respecto y sujeto al cumplimiento de las circunstancias recogidas en el artículo 53 de la LGT.

En cuanto a la evolución de la normativa del tema que nos ocupa, el concepto de «valor en aduana» utilizado en la Unión Europea fue el concepto del CCA en 1950, que se refería a éste como una valoración teórica del precio de transacción, prescindiendo del valor real y que efectivamente se había producido en la transacción. En el ámbito de la unión aduanera se adaptó tal concepto mediante el Reglamento 803/1968 de 27 de junio.

De esta manera se adaptaba el artículo VII del GATT, donde se establece que el «valor real» de aduana sería el de la transacción realizado entre comprador y vendedor, en condiciones de libre competencia y prescindiendo de criterios arbitrarios<sup>703</sup>. El GATT aceptaba dos métodos para llegar al «valor real» de aduana en la transacción, un método positivo, que comprendía el valor real de la

---

<sup>702</sup> *Ibid.*, p. 32.

<sup>703</sup> Sin embargo, y como plasma GOIZUETA, el acuerdo no se alcanzó sin que antes fueran necesarias intensas negociaciones, ya que el proyecto, con previo consenso de los países más industrializados colisionaba con la postura de los países en vías de desarrollo que no compartían una visión que consideraban demasiado liberal. Resultado de las negociaciones se llegó a un nuevo protocolo en noviembre de 1979, que se incorporaba al acuerdo y que plasman la postura de los países en vías de desarrollo. Por tanto, el resultado, y aplicación del artículo VII del GATT, fue el resultado de una verdadera transacción entre los bloques participantes, con la finalidad de dejar de lado la noción teórica en la valoración en aduana. GOIZUETA, J., «Actualidad y perspectivas de la valoración en aduanas», *Aduanas*, núm. 342, Madrid, 1983.



mercancía de la transacción, en un contexto de libre competencia. Y por otro lado un valor teórico o estimativo, que permitía a las autoridades aduaneras establecer el valor real en las condiciones expresadas por el GATT<sup>704</sup>.

Las distorsiones en el comercio exterior producidas, debido a que unos países utilizaban uno u otro método, provocaron que en la Ronda Tokio del Gatt<sup>705</sup> se tomara la noción positiva del valor de aduana. Desde 1979 el usualmente llamado «Código de Valoración» otorga seguridad jurídica a los operadores en el comercio exterior respecto a la valoración en aduana. Posteriormente en la UE se adapta tal acepción mediante el Reglamento 1224/1980 referente al valor en aduana de las mercancías, de 28 de mayo.

En la situación anterior al Código de valoración, algunos países adoptaron el método teórico también llamado «Definición de valor de Bruselas», otros países adoptaron, «el método positivo», haciéndose necesaria una homologación en la materia. El código de valoración establece el principio de uniformidad en la valoración, de manera que todos los países aplicarán la misma norma. La voluntad de establecimiento del código es erigirse contra el proteccionismo que podía surgir entre los distintos países o grupos de países y así se supera la concepción teórica del valor que o Definición de Valor de Bruselas, que dejaba un margen de apreciación mucho más elevado a las autoridades nacionales<sup>706</sup>.

LYONS destaca la uniformidad que se ha logrado en la UE en el proceso de determinación del valor en aduana, además, se trata de una necesidad reclamada por el Tribunal Europeo, ya que, si se requiere una protección uniforme por el AAC, va a ser necesaria la implantación de un proceso uniforme en la determinación del «Valor en aduana». Sin embargo, se debe tener también en cuenta, que aún en este contexto de trato uniforme en el «valor en aduana» por los Estados miembros, éstos son los que tienen que evaluar el valor concreto de los bienes en las distintas operaciones de comercio exterior. Es inevitable que

---

<sup>704</sup> Respecto a las diferencias en la –noción positiva- y –noción teórica- véase también, HERRERA, R., *Valor en aduana de las mercancías*, Santillana, Madrid, 1963 y ÁLVAREZ GÓMEZ-PALLETE, J.M., «La noción positiva del valor en aduana», *Aduanas*, núm. 172, Madrid, 1968.

<sup>705</sup> (1973-1979).

<sup>706</sup> BOSCH INFANTE, J.; IBÁÑEZ MARSILLA, S., «Elementos para la aplicación de los derechos y otras medidas comerciales», cit., pp. 331-332.

los Estados puedan encontrarse con situaciones concretas, en las que se den tratos dispares a los importadores por esta circunstancia, por ello la Comisión Europea tiene una importante tarea en establecer una guía y reglas comunes para determinar el valor en aduana, de manera que en los distintos Estados miembros se llegue al mismo tipo de resoluciones<sup>707</sup>.

A este respecto, el mismo TJUE en resolución de 22 de abril de 2021, asunto C-75/20, en el procedimiento entre «Lifosa» UAB y Muitinés departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos<sup>708</sup>, se alinea con el concepto de valoración en aduana real contenido en el CAU.

El importador se encuentra establecido en Lituania y se dedica a la fabricación de fertilizantes. Entre el 1 de enero de 2014 y el 31 de octubre de 2016, compró de un intermediario, «Transchema» UAB, importando al TAU ácido sulfúrico fabricado por una sociedad Bielorrusia, Naftan JSC, siendo esta última la empresa fabricante.

Por cada operación de compraventa se firmaba un contrato que estipulaba un precio concreto denominado «entregado en frontera» (DAF), según el incoterm DAF (Incoterms 2000)<sup>709</sup>. De acuerdo a este incoterm corren a cargo del fabricante los gastos de transporte de las mercancías importadas hasta el lugar de entrega acordado en la frontera.

El valor en aduana de las mercancías declarado por el importador indicaba los importes de cada transacción, en los mismos términos que se encontraban en las facturas emitidas por el intermediario.

Producto de una actuación de inspección llevada a cabo por las autoridades aduaneras lituanas, se determinó que el valor en aduana así declarado de las

---

<sup>707</sup> LYONS, T., *EU Customs Law*, cit., p. 317.

<sup>708</sup> STJUE de 22 de abril de 2021, ECLI:EU:C:2021:320 asunto C-75/20, en el procedimiento entre «Lifosa» UAB y Muitinés departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos.

<sup>709</sup> En incoterms DAF versión año 2000, la mercancía es «Entregada en Frontera». Implica que el vendedor entrega cuando la mercancía es puesta a disposición del comprador sobre los medios de transporte utilizados y no descargados, lugar concreto de la frontera acordado, pero antes de la aduana fronteriza del país colindante, despachada de exportación pero no de importación. El término «frontera» admite cualquier frontera, incluida la del país de exportación. Por lo tanto, es esencial que se defina exactamente la frontera en cuestión, designando siempre el punto y el lugar acordados a continuación del término DAF. En la actualidad el término DAF ha sido sustituido por el término DAP (referido a Point).

mercancías importadas era inferior a los gastos efectivamente soportados por el fabricante por el transporte por ferrocarril hasta la frontera. Y se estableció que esos gastos de transporte debían sumarse al valor de transacción de dichas mercancías. La autoridad aduanera lituana, corrigió el valor en aduana declarado por el importador sumándole los gastos de transporte de esas mercancías fuera del TAU.

A lo que el TJUE dictaminó en el apartado 24 que, de acuerdo a la actual normativa europea, la utilización de unos valores en aduana arbitrarios o ficticios debían rechazarse. El valor en aduana debe ser el valor económico real de la mercancía importada e incluir los elementos de dicha mercancía que tienen un valor económico. Además, recuerda que dicho precio debe eventualmente ser objeto de ajustes cuando sea necesaria para evitar determinar un valor en aduana arbitrario o ficticio (sentencia de 20 de junio de 2019, Oribalt Rīga, C-1/18, apartados 22 y 23)<sup>710</sup>.

Asimismo, en el apartado 35 indica que esa determinación del valor en aduana se basa en las condiciones en que se realiza la compraventa, aunque puedan ser no usuales para el tipo de contrato de que se trate<sup>711</sup>. Y recuerda que el TJUE para apreciar si el valor en aduana de las mercancías importadas refleja el valor económico real de estas, además, de que hay que tener en cuenta la situación jurídica concreta de las partes en la transacción comercial<sup>712</sup>. Finalmente concluye, que no considerar las condiciones de venta en la determinación del valor en aduana, iría en contra de lo dispuesto en el artículo 29, apartado 1, del CAU y en el artículo 70, apartado 1, del mismo, y no permitiría reflejar el valor económico real de dichas mercancías.

Y menciona el TJUE que no procede incrementar el valor en aduana de las mercancías cuando el precio de transacción ya incluye el de transporte hasta frontera, ya que de ser así se valoraría por partida doble. Así se expresa en el apartado 36 cuando dice que «no se han de sumar al valor de transacción de

---

<sup>710</sup> STJUE de 20 de junio de 2019, Oribalt Rīga, asunto C-1/18, EU:C:2019:519, apartados 22 y 23.

<sup>711</sup> En este sentido, la sentencia de 4 de febrero de 1986, Van Houten International, C-65/85, EU:C:1986:53, apartado 13.

<sup>712</sup> En este sentido, la sentencia de 15 de julio de 2010, Gaston Schul, C-354/09, EU:C:2010:439, apartado 38.

estas los gastos efectivamente soportados por el fabricante por el transporte de tales mercancías hasta el lugar por donde se introducen en el territorio aduanero de la Unión cuando la obligación de asumir esos gastos incumbe, con arreglo a las condiciones de entrega acordadas, al fabricante, aunque los citados gastos superen el precio efectivamente pagado por el importador, siempre que ese precio coincida con el valor real de dichas mercancías, extremo que corresponde verificar al tribunal remitente». Consiguientemente, en este tipo de resoluciones, el TJUE se alinea con aquellos autores que llegan a la conclusión que del CAU se induce que el paso de mercancía no UE de la línea aduanera despliega efectos jurídicos.

Por el contrario, en resolución del TJUE de 16 de junio de 2016 en el asunto C-291/15, procedimiento entre EURO 2004 Hungary Kft. Y Nemzeti Adó- és Vámhivatal Nyugat-dunántúli Regionális Vám- és Pénzügyőri Főigazgatósága<sup>713</sup>. El TJUE realiza una interpretación del concepto de valoración en aduana basado en el ya superado «valor teórico». Lo cual, nos resulta sorprendente en vista de la adopción del concepto de valor en aduana real que refleja el CAU tras la adopción de los compromisos internacionales mencionados<sup>714</sup>.

Respecto a esta cuestión CLAVIJO HERNÁNDEZ y MAZORRA MANRIQUE DE LARA, y en base a jurisprudencia del TJCE, ya defendían que al valor en aduana, únicamente se deben añadir los gastos de transporte hasta el lugar de introducción de las mercancías en el TAC. Y excluyen de la adición al valor en aduana los gastos posteriores al paso de la línea aduanera, relativos a transporte<sup>715</sup>.

En nuestra opinión, la adopción de este tipo de resoluciones constituye un paso atrás, ya que la adopción del superado «valor en aduana teórico», permite una

---

<sup>713</sup> STJUE de 16 de junio de 2016 en el asunto C-291/15, ECLI:EU:C:2016:455, procedimiento entre EURO 2004 Hungary Kft. Y Nemzeti Adó- és Vámhivatal Nyugat-dunántúli Regionális Vám- és Pénzügyőri Főigazgatósága.

<sup>714</sup> En el mismo sentido y más recientemente, la STJUE de 9 de junio de 2022, asunto C-187/21, caso FAWKES. El TJUE considera que las bases de datos de las autoridades aduaneras pueden ser utilizadas para rechazar el valor de transacción y de esta manera determinar un valor de transacción de mercancías idénticas o similares. Y en la misma línea la STJUE de 9 de junio de 2022 caso C-599/20, Baltic Master.

<sup>715</sup> CLAVIJO HERNÁNDEZ, F., Y MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S., «La Valoración de las mercancías en la renta de aduanas», *Valoración en Derecho Tributario*, Instituto de Estudios Fiscales, colección Estudios de Hacienda Pública, Madrid, 1991.

valoración más arbitraria que el método de real. El valor en aduana real, constituye un avance en la práctica aduanera, al dejar menos espacio a la discrecionalidad en la valoración aduanera, contribuyendo de esta manera a crear un sistema que otorgue una superior seguridad jurídica<sup>716</sup>.

La normativa relativa al valor en aduana en el CAU la encontramos en el Título III, de los artículos 69 a 76. Se mantiene lo que CA y CAM recogían, en el artículo 70.1 CAU, dice que la base para calcular el valor en aduana de las mercancías será el valor de transacción, configurándose este como el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías que tengan su destino en la exportación al TUE, debiendo ajustarse, cuando proceda.

Por tanto, el valor de transacción sigue siendo el principal, siempre que sea admisible por la aduana, entendiendo tal como el precio estipulado en el contrato de compraventa internacional que rijan la relación comercial<sup>717</sup>. Así, el artículo 70.3 CAU preceptúa que el valor de transacción se aplicará siempre que se cumplan una serie de requisitos. Tales como, que no existan más limitaciones para la disposición de las mercancías por parte del comprador que las prescritas por la legislación o las autoridades de la UE. O bien, restricciones relativas al área geográfica en la que las mercancías puedan ser revendidas. Y, en tercer lugar, limitaciones que afecten significativamente al valor en aduana de las mercancías.

Igualmente, ni la venta, ni el precio deben estar sujetos a condiciones que no permitan valorar las mercancías. O que los beneficios derivados de la reventa, cesión o utilización posterior de las mercancías por el comprador afecten directa o indirectamente en el vendedor, excepto que el valor pueda ajustarse adecuadamente.

Y en último lugar, que no haya relación o vinculación entre comprador y vendedor. Sin embargo, la existencia de relación no impide *per se* la valoración, ya que en el caso de que la hubiera, no impide la valoración, siempre que esta no afecte al precio. No obstante, el hecho de la existencia de una relación entre

---

<sup>716</sup> HERRERA YDÁÑEZ, R., Y SÁNCHEZ GOIZUETA, J., *Valor en Aduanas de las mercancías según el Código del GATT*, Madrid, Esic, 1985, p. 47.

<sup>717</sup> BERR, C. J., *Introduction au droit douanier*, cit., p. 42.

ambos sujetos, sí es *conditio sine qua non* para indagar si tal relación influyó en el precio.

Como métodos de valoración alternativos al valor de transacción, nos encontramos los siguientes; valor de transacción de mercancías idénticas, valor de transacción de mercancías similares, valor deductivo, valor calculado o reconstruido y procedimiento de último recurso.

En general, el CAU no ha aportado cambios relevantes respecto a sus antecesores CA y CAM. Sin embargo, sí es de destacar, el cambio producido respecto a las ventas sucesivas, en el artículo 128,1, en el que, las ventas sucesivas o en cadena tendrán que acogerse a la última transacción como base para el valor en aduana. Se cambia de esta manera, la anterior regulación, según la cual el valor en aduana podía ser la primera de las transacciones, siempre y cuando se demostrara que dichas transacciones comerciales eran tendentes a realizar la última venta y por tanto, en conjunto, todas las transacciones tenían como finalidad común la exportación de las mercancías en cuestión<sup>718</sup>. También se realizan ciertas modificaciones, por ejemplo, en el artículo 73 CAU cuando se establece la posibilidad de que la autoridad aduanera autorice que los importes de los ajustes se determinen sobre criterios concretos cuando no se puedan determinar en el momento del despacho<sup>719</sup>. O también se introducen normas relativas al valor de aduana respecto a los costes de almacenamiento y manipulación generados en la unión para mercancías en determinado régimen o depósito temporal<sup>720</sup>.

Según el artículo 71 del CAU y respecto a los elementos del valor de transacción, al precio realmente pagado o por pagar habrá que añadir una serie de elementos, como comisiones, corretaje, coste de envase y mano de obra, o embalajes. O gastos de transporte y seguro, razón por la cual se suele identificar en la práctica el valor en aduana como el valor CIF de las mercancías. Asimismo, menciona una serie de supuestos o *numerus clausus*, en los que se deberá ajustar el valor

---

<sup>718</sup> ORTEGA GIMÉNEZ, A., MANRESA RAMÓN A., SAMPER WAMBA, M., *El nuevo código aduanero de la Unión Europea*, cit., p. 59.

<sup>719</sup> IBORRA GÓMEZ, S., GARCÍA-LUJÁN LÓPEZ, J., HORTAL LÓPEZ, R., MUÑOZ BARÓN, J., *Guía para entender las principales novedades del Código aduanero de la Unión*, cit., p. 47.

<sup>720</sup> *Ibid.*, p. 48.

en aduana, no únicamente en atención a materiales o elementos tangibles utilizados, sino también, bienes intangibles, como es el caso de los cánones. Trataremos de nuevo este artículo, así como el 72 del CAU en el capítulo relativo al hecho imponible, porque consideramos que induce a ciertas conclusiones que consideramos relevantes.

Respecto al ajuste del valor en aduana por gastos de transporte, menciona el artículo 138 del Reglamento de ejecución 2015/2447<sup>721</sup>, que los gastos de transporte se incluirán en el valor en aduana, hasta el lugar de introducción en el TAU. Con lo cual, el hecho imponible importación, a tenor de esta cláusula de ajuste en el valor se materializa o comienza mediante el paso de la línea aduanera.

Como decíamos, en la práctica general en el despacho aduanero, entre importadores, representantes aduaneros y transitarios, se suele identificar como el Valor en aduana con el valor CIF<sup>722</sup>. De acuerdo a los Incoterms 2020 de la Cámara de Comercio Internacional, tal incoterm correspondería a los conceptos de coste, seguro y flete, entendiendo coste como el valor de transacción en factura comercial. Es cierto que tales conceptos son elementos a adicionar según los artículos 71 y 72 del CAU, sin embargo, al valor en aduana pueden adicionarse otros conceptos, en el supuesto que se den. Evidentemente una

---

<sup>721</sup> Según el artículo 71, apartado 1, letra e), del Código, si las mercancías se transportan en el mismo medio de transporte hasta un lugar que se encuentra ya sobrepasado el punto de introducción en el TAU, los gastos de transporte se podrán imputar de manera proporcional a la distancia recorrida hasta el punto de introducción de las mercancías en el TAU, con arreglo al artículo 137 del presente Reglamento, con la excepción que se provea a la aduana una tarifa general por el transporte de las mercancías hasta el lugar de introducción en el TAU justificando los gastos.

En el apartado segundo, y en lo concerniente a los gastos de transporte aéreo, (también la entrega por correo aéreo rápido), que deban incluirse en el valor en aduana de las mercancías, se preceptúa que se determinarán en virtud del anexo 23-01. El cual, contiene una tabla con los distintos países que determinará el ajuste a practicar sobre el valor en aduana para este medio de transporte concreto.

Por otra parte, el transporte gratuito o pagado por el comprador, no exime de su adición al valor en aduana, sino que se debe adicionar teniendo en cuenta la tarifa general que suela aplicarse a los mismos modos de transporte.

<sup>722</sup> Para ver las condiciones de la cláusula CIF véase, *INCOTERMS 2020 INTERNATIONAL CHAMBER OF COMMERCE*, Cámara de Comercio Internacional, Barcelona, 2019, p. 333. En términos generales, implica que el término CIF comprende los gastos de flete, seguro y valor de la mercancía comprendido en la factura comercial de la operación. Sin embargo, existe una multiplicidad de reglas que sirven para practicar ajustes en el valor en aduana y que determinarán que el valor inicial resultante de la suma de aquellos importes varíe dependiendo de si se dan ciertos supuestos expresados en el CAU. Para evitar repeticiones innecesarias nos remitimos a lo expuesto en esta tesis respecto a tales ajustes.

valoración CIF, sin considerar el resto de ajustes del CAU, daría lugar a un valor en aduana distinto e inferior al que correspondería en aplicación de estos preceptos del CAU, y, por tanto, al aplicarse tipos porcentuales también daría lugar a una liquidación distinta de los derechos de importación.

En cuanto a la Base imponible del IVA, el artículo 83 LIVA recoge que, en las importaciones de bienes, la base imponible será el producto de adicionar al valor de aduana determinados conceptos. Como son «los impuestos, derechos, exacciones y demás gravámenes que se devenguen fuera del territorio de aplicación del impuesto, así como los que se devenguen con motivo de la importación, con excepción del Impuesto sobre el Valor Añadido». O bien, como señala el mismo artículo en su apartado b): «los gastos accesorios, como las comisiones y los gastos de embalaje, transporte y seguro que se produzcan hasta el primer lugar de destino de los bienes en el interior de la Comunidad».

Por tanto, la Base Imponible del IVA se basaría en el Valor en aduana, pero, además, habría que adicionar a su base los derechos del AAC, derechos *antidumping*, derechos compensatorios, impuestos especiales<sup>723</sup>. También se incluirán en base imponible gastos accesorios como los portuarios que serían el THC (operaciones portuarias) y la tasa portuaria T3 así como otros gastos accesorios<sup>724</sup>.

En lo concerniente a las salidas de las áreas previstas en el artículo 24 de la ley IVA, 37/1992 de 28 de diciembre, entre las que se encuentran las zonas francas como régimen aduanero, y que se denominan operaciones asimiladas a las importaciones. Dado un supuesto de despacho a libre práctica, el valor a considerar será precisamente el valor en aduana.

Sin embargo, cuando se despachen a consumo, se deberán realizar ciertos ajustes ya que el valor habrá variado. Y, por tanto, no podrá cuantificarse únicamente el valor en aduana determinado por el hecho imponible importación,

---

<sup>723</sup> CABELLO PÉREZ, M.; CABELLO GONZÁLEZ, J. M., *Las aduanas y el comercio internacional*, cit., p. 116. Mencionan que los aranceles *Antidumping* y Derechos compensatorios deben adicionarse a la Base imponible del IVA

<sup>724</sup> GAYÁ MORENO, J.; FALOMIR FAUS, E., *El impuesto sobre el valor añadido en la importación: estudio general*, cit., p. 69.



sino que, se deberán añadir los importes correspondientes, de acuerdo con el art. 84. 2. 3º de la LIVA.

Respecto a la Base imponible en el caso de los Impuestos especiales a la importación, la base imponible se calculará sobre el valor en aduana por efecto de la doble remisión<sup>725</sup>. Critica PELECHÁ que, en el artículo 6 de la ley 38/1992 de impuestos especiales, si el hecho imponible se configura como importación, según dice la ley, cómo se puede considerar supuestos de no sujeción, las importación de esas mermas. Parece ser que el legislador no ha diferenciado entre base imponible y base liquidable, ya que no aparece mención a este último concepto en la ley. Según PELECHA, la base imponible debería corresponder a la cantidad de producto producido o importado y la base liquidable, correspondería a la resta entre la base imponible definida menos las mermas<sup>726</sup>.

De la misma manera que ocurre respecto al IVA, y al resto de derechos de importación, la liquidación mediante la base imponible propuesta por el declarante aparecerá en la casilla 47 del DUA. Donde se contendrá el tipo impositivo y las cuotas correspondientes a todos los impuestos que se van a devengar consecuencia de la operación de importación.

En cuanto a la Base imponible de los derechos *antidumping*, no será el valor en aduana, el criterio adoptado en los Reglamentos de derechos compensatorios. Puede sorprender el criterio adoptado, pero sería el precio neto franco frontera de la comunidad. Cuando se trate de tipos específicos, el reglamento suele establecer el tipo aplicable por unidades, peso u otras unidades de medida<sup>727</sup>.

Según BOSCH INFANTE e IBÁÑEZ MARSILLA en el caso de los derechos compensatorios, la base imponible se determina en función de la magnitud de los importes subvencionados y no el valor en aduana. Y respecto a los derechos *antidumping*, la base imponible se contiene en los propios reglamentos que lo regulan, y siendo el criterio la valoración de precio neto franco frontera y no el

---

<sup>725</sup> BOSCH INFANTE, J.; IBÁÑEZ MARSILLA, S., «Elementos para la aplicación de los derechos y otras medidas comerciales», cit., p. 331. La normativa de impuestos especiales se remite a la del IVA y la del IVA a la del valor en aduana.

<sup>726</sup> PELECHÁ ZOZAYA, F., *Fiscalidad sobre comercio exterior, el derecho aduanero tributario*, cit., p. 193.

<sup>727</sup> CABELLO PÉREZ, M.; CABELLO GONZÁLEZ, J. M., *Las aduanas y el comercio internacional*, cit., p. 116.

valor en aduana, según el TJUE se debe acudir a normas de valoración aduanera para cubrir posibles lagunas<sup>728</sup>.

## 8.6. INCOTERMS

Los INCOTERMS son un instrumento relevante para determinar el valor en aduana, son los principales costes, riesgos, obligaciones y derechos que negocian vendedor y comprador. Nos interesan a efectos de determinar el valor en aduana, aunque su principal función se da en el ámbito de las relaciones mercantiles internacionales, que como hemos adelantado determinan el reparto de riesgos y costes<sup>729</sup>.

La Cámara de comercio internacional es la creadora de los incoterms, siendo la edición vigente la de 2020. La versión anterior era INCOTERMS 2010, datando como primera recopilación y establecimiento las de 1936, tras la cual se han ido adaptando a las prácticas mercantiles observadas en las operaciones de comercio exterior.

En base a la guía mencionada de Incoterms 2020, y observando el reparto de costes que cada Incoterm implica, el valor en aduana podrá determinarse ajustando de acuerdo al reparto de gastos entre comprador y vendedor. Como hemos adelantado la regla básica en la práctica habitual para determinar el valor en aduana a la importación será el valor CIF, sin embargo, habrá que ajustar el valor de acuerdo a las reglas aplicables en el CAU. A modo de ejemplo, en una factura comercial en condiciones EXW, habrá que adicionar al valor de factura o valor de la mercancía, los costes FOB en origen, también flete marítimo y seguro, así como también los ajustes pertinentes de acuerdo a las reglas del CAU<sup>730</sup>. En

---

<sup>728</sup> Véase STJUE de 5 de julio de 1991 Nakajima all precisión asunto C-69/89, y STJUE de 29 de mayo de 1997 Industria e Comercio Textil asunto C-93/96.

<sup>729</sup> *INCOTERMS 2020 INTERNATIONAL CHAMBER OF COMMERCE*, p. 2.

<sup>730</sup> Para profundizar en la materia véase *INCOTERMS 2020 INTERNATIONAL CHAMBER OF COMMERCE*.

Las principales reglas en la edición 2020 son las siguientes: EXW «En fábrica», esencialmente implica que el vendedor realiza la entrega cuando pone la mercancía, convenientemente embalada, a disposición del comprador en el lugar convenido sin despachar de aduanas de exportación, ni cargarla en el vehículo receptor. Respecto al Incoterm FCA, en la modalidad FCA Fábrica el vendedor realiza la entrega cuando pone la mercancía disposición del comprador, convenientemente embalada, en el lugar convenido, despachada de exportación y cargada en el vehículo receptor (en sus instalaciones), y en FCA Instalaciones de un tercero, además de lo anterior, el vendedor contratará y pagará el transporte hasta el punto convenido, y entregará la mercancía allí sin descargar del vehículo de entrega.

cualquier caso, el valor en aduana, no va a coincidir siempre con el valor CIF de la mercancía, ya que existen una serie de ajustes, en los términos que hemos

---

Los términos que pertenecen al grupo C tienen una importante diferencia, en relación al resto de grupos. No coinciden en el mismo punto de la cadena logística el lugar de entrega (transmisión de la responsabilidad) y el momento en el que el vendedor transfiere los costes de la cadena logística. La transferencia de riesgos se produce en origen mientras que la transferencia de costes se produce en destino.

En Incoterms CPT y CIP dos ubicaciones son importantes: el lugar o punto donde se entrega la mercancía y el lugar o el punto acordado como destino de la mercancía donde el vendedor se compromete a contratar el transporte.

En el Incoterm CPT exportador entrega en caso de no haberlo acordado, en el momento en que la mercancía quede cargada el vehículo en las instalaciones de vendedor (punto FCA Fábrica). El vendedor además contrata y paga el transporte para llevar la mercancía hasta el lugar convenido, por cuenta del comprador (estos costes los tiene que haber contemplado anteriormente en su oferta). El riesgo de daño o pérdida se transmite del vendedor al comprador en el momento en que la mercancía queda cargada en el vehículo del primer transportista.

En incoterm CIF, el exportador entrega cuando la mercancía está a bordo del buque o así ya entregada en el puerto de embarque acordado. Ídem que respecto al incoterm FOB. El vendedor además contrata y paga el flete marítimo y el seguro correspondiente para llevar la mercancía al puerto de destino por cuenta del comprador (recogido en su oferta). El riesgo de daño o pérdida se transmite del vendedor al comprador en el momento en que la mercancía queda cargada a bordo del buque o así ya entregada

En CIP (lugar convenido) el exportador realiza la entrega en el lugar que haya acordado con el comprador dentro del país de origen o, en caso de no acordarlo, en el momento en que la mercancía quede cargada el vehículo en las instalaciones de vendedor (punto FCA fábrica). El vendedor además contrata y paga el transporte y el seguro correspondiente para llevar la mercancía hasta el lugar convenido, por cuenta del comprador (estos costes los tiene que haber contemplado anteriormente en su oferta). El riesgo de daño o pérdida se transmite del vendedor al comprador en el momento en que la mercancía queda cargada en el vehículo del transporte principal.

En lo concerniente a los incoterms de la clase «D»: En el tipo DAP el vendedor entrega cuando pone la mercancía a disposición del comprador en el lugar convenido (cualquier lugar nominado en el país de destino) sin descargar de los medios de transporte del vendedor. Se puede utilizar para cualquier medio de transporte, siempre que la entrega se vaya a realizar en un lugar del país de destino, incluido un puerto, aeropuerto o terminal terrestre, en cualquiera de los casos, sin descargar de los medios de transporte del vendedor. Y el riesgo de daño o pérdida se transmite del vendedor al comprador cuando la mercancía está en el lugar convenido, sin descargar del vehículo de entrega del vendedor DAP.

En incoterm DPU el vendedor realiza la entrega cuando pone a disposición del comprador la mercancía en el lugar convenido (en destino) descargada de los medios de transporte del vendedor (se trata del incoterm DAT de la versión 2010 renombrado y más polivalente) y puede utilizarse para cualquier medio de transporte. El riesgo de daño o pérdida se transmite del vendedor al comprador cuando la mercancía está en el lugar convenido (en destino), descargada del vehículo de entrega del vendedor. El vendedor deberá asegurarse de que tiene la capacidad para descargar la mercancía en el destino.

Y por último en DDP el exportador entrega la mercancía cuando pone la mercancía a disposición del comprador, en el punto de destino acordado, sobre el vehículo de entrega sin descargar, siendo el despacho de importación e impuestos por cuenta del vendedor. En este caso, el riesgo de daño o pérdida es por cuenta del exportador hasta la entrega en destino. No es un incoterm recomendable en la práctica, por la existencia de impuestos deducibles para el importador (como el IVA VAT), que deban ser liquidados por este. En algunas legislaciones de determinados países no se acepta que los liquide otro operador que no sea el importador. O puede ser necesario representante fiscal (si la legislación del país de importación lo permite).

recogido, cuando hemos abordado el valor en aduana y en los que profundizaremos, cuando tratemos el hecho imponible en el fenómeno aduanero.

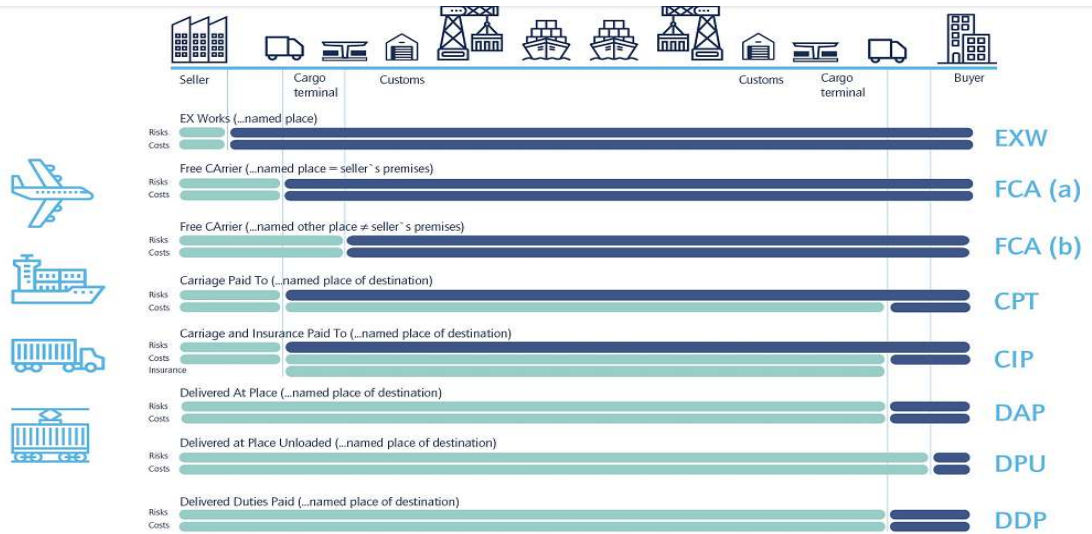
Existen una multitud de reglas y particularidades e implicaciones respecto a las reglas de entrega de la mercancía dependiendo del Incoterm seleccionado. No vemos oportuno profundizar en ello dado que lo que pretendemos exponer son las implicaciones de tales cláusulas respecto a la determinación del valor en aduana. Simplemente mencionar, que dichas reglas no constituyen por sí mismos un contrato de compraventa, ni suponen la transmisión de la propiedad de la mercancía<sup>731</sup>.

A modo de resumen y de una manera gráfica, es costumbre el uso de tablas que, de manera gráfica, permiten ver el reparto de gastos, aparte de tener una finalidad logística u operativa. También puede servir como vemos abajo en un gráfico del ICC para observar el reparto de costos a efectos de determinar el valor en aduana.

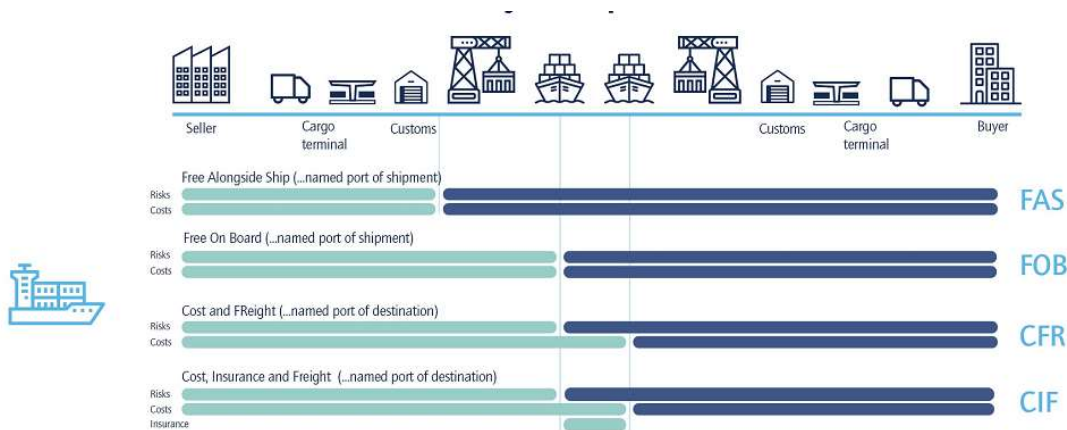
---

<sup>731</sup> MASCÓ, B., *Tratado de aduanas e Impuestos especiales*, cit., p. 131.

## Cláusulas para cualquier modo de transporte;



## Cláusulas aplicables al transporte terrestre y marítimo;



## 8.7. HECHO IMPONIBLE. DELIMITACIONES CONCEPTUALES INICIALES

La ley 58/2003 de 17 de diciembre, General tributaria, en adelante LGT en el art. 20 define el hecho imponible como «el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal».

La obligación tributaria se origina como consecuencia de un presupuesto de hecho establecido por la ley. La norma jurídica que configura el tributo se integra por un presupuesto de hecho al que se vinculan consecuencias jurídicas, siendo ese presupuesto de hecho elemento esencial del tributo.

En el pasado, se consideraba que el hecho imponible se podía identificar como el núcleo del Derecho tributario sustancial. Se entendía que del hecho imponible se desprendían todas las consecuencias del tributo, y que producto del hecho imponible se obtenían respecto a la deuda tributaria los supuestos de hecho, momento de nacimiento y sujetos.

Sin embargo, según MARTIN QUERALT, para la justicia tributaria, y a partir de los años sesenta, el hecho imponible adquiere más relevancia, por considerarse como presupuesto legitimador del tributo, y porque la selección por la ley de los hechos que quiere gravar se ve restringida a aquellos que evidencien capacidad económica<sup>732</sup>.

Los sistemas tributarios han evolucionado hacia modelos más complejos y algunas prestaciones no se derivan del hecho imponible, sino de otros presupuestos de hecho normativos. Puede ocurrir que el nacimiento de la deuda tributaria tenga lugar incluso con anterioridad al hecho imponible, precisamente por la existencia de esos otros presupuestos de hecho, y por tanto, que finalmente el hecho imponible no tenga lugar. En este marco, el hecho imponible adquiere una misión legitimadora del tributo, y en el caso de que finalmente no tenga lugar el hecho imponible, desaparece la obligación de realizar la prestación, pudiendo darse el supuesto, en el que ya se haya satisfecho<sup>733</sup>.

En este contexto, nos interesa el concepto de exención, puesto que, si las zonas francas son definidas como tal, y consecuentemente, el hecho imponible ha ocurrido (o comenzado) con anterioridad a la entrada en zona franca, la utilización de medios de control aduaneros, como la declaración que proponemos, se encuentran más legitimados. SAINZ DE BUJANDA lo define como «una técnica impositiva que puede afectar a los elementos estructurales de la relación impositiva –al presupuesto de hecho, a la base imponible, a los tipos de gravamen, a los sujetos o a las cuotas- y que, con relación a la carga que la aplicación normal del tributo traiga consigo, se dirige a provocar un efecto

---

<sup>732</sup> MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J.M., CASADO OLLERO, G., *Curso de derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 2019, p. 255.

<sup>733</sup> *Ibid.*

desgravatorio total o parcial en beneficio de ciertas personas o de determinados supuestos fácticos»<sup>734</sup>.

PONT CLEMENTE lo define como un instrumento técnico del tributo<sup>735</sup>, y precisa que para que haya una exención debe producirse un hecho imponible previamente<sup>736</sup>. Por otra parte, los supuestos de no sujeción, a diferencia de los supuestos de exención, implican una no realización del hecho imponible. QUERALT señala la diferencia entre exención y no sujeción cuando menciona «en el caso de la no sujeción la norma que la establece no contiene mandato jurídico alguno ni incorpora ninguna consecuencia a la realización del supuesto por ella contemplado. En cambio, la norma de exención sí encierra mandato consistente en enervar los efectos derivados de la realización del hecho imponible en los supuestos específicos que prevé»<sup>737</sup>.

Como hemos expuesto, las zonas francas, como los regímenes especiales en el CAU, funcionan aplicándose distintos tipos de exenciones, que serán eficaces en la medida en que el operador respete las condiciones legalmente prescritas.

Respecto a la estructura del hecho imponible, SAINZ DE BUJANDA distinguió entre un elemento objetivo que comprende a su vez un aspecto material, espacial y temporal, y un elemento subjetivo<sup>738</sup>.

En cuanto al aspecto material, se conforma por tres elementos, el presupuesto material o situación de hecho por el cual nace la obligación tributaria. El objeto del tributo, como realidad económica sujeta al mismo y riqueza imponible. El aspecto espacial, que se refiere al territorio en el que se aplicarán las normas tributarias. Y, por último, el aspecto temporal, o momento del nacimiento de la obligación.

---

<sup>734</sup> SAINZ DE BUJANDA, *Teoría jurídica de la exención tributaria. Informe para un coloquio*, cit. , p. 465.

<sup>735</sup> PONT CLEMENTE, J.F., *La exención tributaria: (análisis jurídico general con especial aplicación al impuesto sobre transmisiones patrimoniales y al IVA)*, Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas, 1986, 1986, p. 5.

<sup>736</sup> *Ibid.*, p. 21.

<sup>737</sup> MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, J.M. TEJERIZO LÓPEZ Y G. CASADO OLLERO *Curso de derecho Financiero y Tributario*, cit., p. 271.

<sup>738</sup> Respecto a la estructura del hecho imponible véase SAINZ DE BUJANDA, «Hacienda y Derecho», *Instituto de Estudios Políticos*, vol. IV, Madrid, 1966, pp. 347-348,; «Análisis jurídico del hecho imponible», *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 60, 1965, pp. 840 y ss.

## 8.8. ELEMENTO SUBJETIVO DEL HECHO IMPONIBLE EN EL CAU: SUJETOS

El derecho tributario sería, por tanto, el conjunto de normas que regulan los derechos y obligaciones entre el Estado, como acreedor de los tributos, y las personas a quienes la ley responsabiliza de su pago como sujeto pasivo, ya sea persona física, jurídica, pública o privada, por actuar en el tráfico internacional como importador o exportador o como representante de aquéllos. Al haber sido ya tratadas varias de esas cuestiones en esta tesis, a efectos de evitar repeticiones innecesarias nos remitimos a lo expuesto referente a los operadores de comercio exterior ya tratado inicialmente.

En el artículo 36 del CAU encontramos el concepto de sujeto pasivo como obligado al pago de la deuda aduanera cuando dice que, en el Derecho aduanero, se identificará como sujeto pasivo, el obligado al pago del *quantum* de la deuda aduanera, de acuerdo con lo que prescriba la legislación aduanera. El CAU mediante el nombramiento del «deudor» no diferencia entre sujeto pasivo y responsable del pago<sup>739740</sup>.

Los artículos 77 y siguientes del CAU lo definen en atención al motivo por el que se origina la deuda aduanera, observándose que una pluralidad de ocasiones hay varios responsables del pago. La presentación de declaración aduanera mediante representante indirecto implica que tanto declarante como

---

<sup>739</sup> De hecho, y como señalábamos anteriormente al tratar la cuestión relativa a los sujetos que operan en la relación aduanera, señalábamos, que el representante aduanero que actúa en modalidad de responsable indirecto, se sitúa como deudor solidario pudiendo ser entendido como el declarante junto con el importador a los efectos del artículo 5 del CAU. Mientras que el que actúa mediante la modalidad directa será responsable subsidiario, sin ser entendido como declarante a los efectos del mencionado artículo. Todo ello, con independencia de que en el DUA la casilla correspondiente al declarante, sea asignada a la consignación del representante aduanero que actúa en la presentación de la declaración aduanera correspondiente. Aunque también es cierto, que en la próxima configuración del H1 se pretende solventar esta confusión respecto a los sujetos que son concebidos como declarantes de la declaración aduanera.

<sup>740</sup> Asimismo, el artículo 5.19 del CAU define al deudor como –toda persona responsable de una deuda aduanera-, la concreción de las personas categorizadas como deudor aduanero se lleva a cabo de acuerdo a los artículos 77 y 79 del CAU. Respecto a esta cuestión, el TJUE apuntó en el apartado 32 de la STJUE *Spedition Ulustrans*, asunto C-414/02 de 23 de septiembre de 2004 que el legislador pretende definir quién es el deudor aduanero con la finalidad de lograr una mayor armonización, y que consecuentemente se recoge de forma clara quién tiene tal condición. De acuerdo a tal resolución IBÁÑEZ MARSILLA menciona que los Estados miembros no pueden crear nuevas categorías de deudores que no estén contenidos en preceptos de la legislación de la UE. IBÁÑEZ MARSILLA, S., Novedades en la regulación del derecho a efectuar declaraciones en aduana y la figura del representante aduanero, *Tribuna Fiscal*, núm. 237, 2010.



representante serán codeudores de los derechos aduaneros en los términos que expresábamos al comienzo de esta tesis.

Por tanto, sosteniendo que los derechos aduaneros se encuadran dentro de la categoría de impuestos, tal y como hemos expuesto anteriormente. Y que el hecho imponible no puede realizarse más que por el sujeto pasivo, siendo las zonas francas regímenes aduaneros y en nuestra opinión supuestos de exención, una DVZF se hace conveniente.

Respecto al IVA de importación, si la representación en la presentación de la declaración aduanera ha sido indirecta, el representante será responsable solidario<sup>741</sup>. Sin embargo, en casos de representación directa el representante lo será subsidiariamente<sup>742</sup>.

En cuanto a la importación de los impuestos especiales, el artículo 8 de la ley de impuestos especiales dice que son sujetos pasivos las personas obligadas al pago de la deuda aduanera. Y que responden solidariamente las mismas personas que resulten obligadas solidarias del pago de la deuda aduanera.

La discordancia expuesta en la responsabilidad por el tipo de representación aduanera aplicable para derechos aduaneros, IVA e IIEE puede ser objeto de crítica, porque se podría considerar que vulnera el principio de capacidad económica. Sin embargo, CASTRO BOSQUE, estima que no se da tal vulneración porque la jurisprudencia ha admitido la excepción al principio de capacidad económica. Asimismo, porque la legislación sitúa al representante aduanero en una situación de sustitución parcial, incluso puede percibir cantidades ingresadas mediante reembolso, evitando el enriquecimiento injusto del contribuyente<sup>743</sup>.

Nosotros, y respecto a esta cuestión seguimos a GARCÍA HEREDIA, que sostiene que la deuda tributaria, tanto de IVA como IIEE, se configura de manera objetiva y sin tener en cuenta la capacidad económica del representante, categorizado esta responsabilidad como –automática-. También menciona

---

<sup>741</sup> Artículo 87.2.3º. LIVA.

<sup>742</sup> Artículo 43.1.e) LGT.

<sup>743</sup> CASTRO BOSQUE, M., en *La responsabilidad tributaria del representante aduanero*, en «*Representación aduanera y comercio internacional en el siglo XXI*», Directores: Álvarez Rubio, J.J., Iriarte Ángel, J.L., Belintxon Martín, U., Thomson Reuters Aranzadi, Pamplona pp. 457-483.

GARCÍA HEREDIA que, en una importación la capacidad económica es del importador y no del representante aduanero y, por tanto, hacer a este responsable de un IVA imputable al importador sin tener en cuenta los elementos subjetivos parece incongruente con el régimen de responsabilidad regido por los principios de capacidad económica o buena fe. Por ello, estima el autor, y nosotros mantenemos la misma postura, que existe una situación apremiante, en la que se debería llevar a cabo la reforma de la responsabilidad en el ámbito aduanero<sup>744</sup>.

## 8.9. HECHO IMPONIBLE EN EL FENÓMENO ADUANERO

Mediante el estudio del hecho imponible en el fenómeno aduanero, pretendemos descartar la idea que la declaración de vinculación a Zona franca pueda suponer cualquier alteración en el hecho imponible y devengo de la deuda aduanera. Y exponer que los regímenes especiales en el CAU son auténticas exenciones del hecho imponible, lo cual, aparte de ser nuestra postura, es un pilar que apoya la implementación de una DVZF, dado que el hecho de la consideración de los regímenes especiales como exenciones o bonificaciones. va a justificar la existencia de instrumentos de control.

Como señalan varios autores, no hay una definición en el CAU del hecho imponible tal y como la podemos encontrar en la legislación nacional cuando se abordan cuestiones tributarias, ni en el Reglamento de aplicación, ni en el CAM ni CA<sup>745</sup>. Como expondremos, la doctrina en este asunto no es pacífica, y hay diferentes opiniones al respecto. Estableciendo como base que el hecho imponible es la importación, ésta puede entenderse producida de distintas maneras tal y como exponen varios autores. De hecho, CORTÉS DOMÍNGUEZ, y MARTÍN DELGADO, dicen que «en líneas generales puede decirse que el hecho imponible de este impuesto consiste en la importación de las mercancías»<sup>746</sup>.

---

<sup>744</sup> GARCÍA HEREDIA, A., «La responsabilidad en el derecho aduanero», cit. p.136.

<sup>745</sup> GARCIA VALERA, A., AROBES AGUILAR-GALINDO, J. C. y FLORES VILLAREJO, P. A., *Áreas exentas Beneficios fiscales y comerciales*, cit., p. 37.

<sup>746</sup> CORTÉS DOMÍNGUEZ, M., *Ordenamiento Tributario Español I*, Civitas, Madrid, 1977, p. 177.

Según HERRERA OROZCO, aunque no se utilizan conceptos como «hecho imponible», el CAU sí dice cuando se da comienzo a la deuda aduanera y establece los supuestos que dan lugar al nacimiento de la misma<sup>747</sup>.

Este mismo autor realiza la siguiente clasificación de distintos supuestos que dan lugar al nacimiento de la deuda aduanera en observancia del CAU<sup>748</sup>. En primer lugar, un nacimiento «regular» de la deuda aduanera que comprende el despacho a libre práctica y el régimen de importación temporal. En segundo lugar, un nacimiento «irregular» como introducción irregular en territorio aduanero de mercancía sujeta a derechos de importación, introducción irregular en territorio aduanero de mercancía sujeta a derechos de importación que se encuentre en zona franca y sustracción de la vigilancia aduanera de mercancía sujeta a derechos de importación. Y en último lugar, contempla los supuestos de nacimiento de la deuda aduanera «por Incumplimiento»; que serían; la inobservancia de las condiciones señaladas para la concesión de tal régimen o para un derecho de importación reducido y el consumo en zona franca en condiciones distintas a la normativa vigente.

### 8.9.1. HECHO IMPONIBLE E IMPORTACIÓN

Según RODRIGO SERRADILLA y DE LA OSSA, con el CAM y la consideración de zona franca como régimen especial y no destino aduanero, la inclusión de mercancía en régimen de zona franca se convierte en una declaración de inclusión en un régimen aduanero<sup>749</sup>. Por tanto, y con independencia de otorgar a éste tipo de declaración efecto constitutivo o no, siguiendo a los mencionados autores, aunque se implemente una DVZF no se alterará ni el nacimiento de la deuda aduanera ni el hecho imponible, porque, aunque no exista una declaración formal, esta, ya existe por el mero hecho de la inclusión de mercancías en una zona franca.

Como veremos, lo que hace el CAU sin definir el hecho imponible, por un lado, es establecer supuestos de hecho como presupuestos para el nacimiento de la

---

<sup>747</sup> HERRERA OROZCO, C.G., *Derecho aduanero tributario de la Unión Europea: (nacimiento de la deuda aduanera)*, cit., p. 73.

<sup>748</sup> *Ibid.*, p. 84.

<sup>749</sup> RODRIGO SERRADILLA, F.; DE LA OSSA MARTÍNEZ, A., *Comentarios al código aduanero Modernizado*, cit., p. 147.

deuda aduanera<sup>750</sup>. Por otro lado, el hecho imponible sería la importación, entendida como la entrada en el TAU de mercancía que no tiene estatuto de la Unión<sup>751</sup>.

Consideramos que la entrada de mercancía constituye el presupuesto material de la importación, y es que como dice ROHDE PONCE, el cruce de mercancía entre dos o más territorios aduaneros y que es objeto de control aduanero, es un hecho que despliega efectos jurídicos en lo que él denomina «el hecho aduanero»<sup>752</sup>. Asimismo, consideramos que así se induce a tenor del CAU, tal y como expondremos en los siguientes párrafos.

GIANNINI atribuye el nacimiento de la deuda aduanera por el traspaso de la línea aduanera<sup>753</sup>. Sin embargo, otros autores dicen que esta teoría ignora que hay mercancías que pasan la línea aduanera y que no tiene como destino el consumo interno, ya que puede tratarse de mercancía no comunitaria, en tránsito, por ejemplo<sup>754</sup>. Aunque, en respuesta a esta argumentación, y como argumenta IBÁÑEZ MARSILLA, no implica que en todo supuesto el paso de la línea aduanera vaya a producir el nacimiento de una obligación de pago, dado que, como suele ser habitual en una pluralidad de supuestos, las mercancías pueden estar exentas, la razón, se encuentra en la finalidad extrafiscal que tienen los impuestos arancelarios, regulando los flujos comerciales<sup>755</sup>. Por consiguiente, la naturaleza extrafiscal de los impuestos arancelarios sirve para fundamentar el paso de la línea aduanera como hecho imponible<sup>756</sup>.

GARCÍA NOVOA, igualmente, sostiene tanto la finalidad extrafiscal de los derechos aduaneros, como el hecho imponible importación, entendido como el mero traspaso de la línea aduanera, «cualquiera que sea la causa jurídica de

---

<sup>750</sup> El artículo 77 CAU reproduce el artículo 44.1 del CAM y a su vez el 201.1 del CA.

<sup>751</sup> PELECHÁ ZOZAYA, F., *Fiscalidad sobre comercio exterior, el derecho aduanero tributario*, cit., p. 31. Definición que coincide con la definición de importación que se realiza en el Glosario de Términos Aduaneros Internacionales del Consejo de Cooperación Aduanera.

<sup>752</sup> ROHDE PONCE, A., «Los elementos fundamentales del Derecho Aduanero», Director: Pardo Carrero, G. en *Derecho Aduanero Tomo I*, Tirant lo Blanch, Bogotá, 2019, p. 122.

<sup>753</sup> GIANNINI, A.D., *Instituciones de Derecho Tributario*, cit., pp. 523-524.

<sup>754</sup> IBARRA PARDO, M.G., *La obligación aduanera*, Universidad Pontificia Javeriana, Bogotá, 1976, p. 67.

<sup>755</sup> IBÁÑEZ MARSILLA, S., «Impuestos arancelarios», cit., p. 882.

<sup>756</sup> GIANNINI, A.D., *Instituciones de Derecho Tributario*, cit., p. 64.

dicha entrada»<sup>757</sup>. Otros autores que en la actualidad defienden los efectos del paso de la línea aduanera en el hecho imponible, serían el mencionado IBÁÑEZ MARSILLA, PELECHÁ, GARCÍA HEREDIA, HERNÁNDEZ MATEO, PORTAL PÉREZ-VIZCAÍNO<sup>758</sup> o CARRASCO GONZÁLEZ<sup>759</sup>.

En observancia de la normativa de CA, CAM y CAU, podemos decir que el auténtico hecho imponible sería la importación, definido por la Organización Mundial de Aduanas como «el acto de introducir o de actuar para que se introduzca en un territorio aduanero cualquier mercancía»<sup>760</sup>. Entendemos el concepto en el sentido expuesto, siendo el hecho imponible el paso por la línea aduanera<sup>761</sup> y configurándose los regímenes especiales como supuestos de sujeción exentos, en los que no nace la deuda aduanera, o lo hace por un importe reducido, por la entrada restringida en el circuito económico de la comunidad.

Es una realidad que la economía ha mutado a una economía globalizada, en la que las empresas entienden que la cadena de suministro ha cambiado, teniendo varios centros de producción o abastecimiento en todo el mundo. Un gran porcentaje de mercancías importadas tienen como destino la importación, después de ser transformadas o bien, porque son la materia prima que se ha utilizado para elaborar el producto final. Eso quiere decir que la aduana ya no tiene como función frenar las importaciones para favorecer una economía más orientada a las exportaciones, sino que los regímenes aduaneros se han adaptado a este nuevo modelo económico para así aportar más competitividad a la economía. Ha habido importantes avances en los transportes y en las tecnologías de comunicación, factores que entre otros favorecen la existencia

---

<sup>757</sup> GARCÍA NOVOA, C., «Los Derechos de aduana y su naturaleza jurídica», cit., pp. 93 y 86.

<sup>758</sup> GARCÍA HEREDIA, A., «Las deudas aduaneras nacidas por incumplimiento», cit., p. 33; HERNÁNDEZ MATEO, C.; PORTALS PÉREZ-VIZCAÍNO, M., *Procedimientos aduaneros II; Tramitación y Desarrollo*, cit., p. 114; IBÁÑEZ MARSILLA, S., «Impuestos arancelarios», cit., p. 882; PELECHÁ ZOZAYA, F., *Fiscalidad sobre comercio exterior, el derecho aduanero tributario*, cit., p. 31.

<sup>759</sup> CARRASCO GONZÁLEZ, F.M., «Los derechos de aduana», en *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial.*, Tecnos, 2017, pp. 1025 y 1026. Sin embargo CARRASCO GONZÁLEZ considera que hay un hecho imponible consistente en el cruce de la línea aduanera, compatibilizándolo con los supuestos que recogen los artículos 77 a 79 del CAU.

<sup>760</sup> World Customs Organization. Glossary of International Customs Terms. Bruselas, 2006, pág. 16

<sup>761</sup> GARCÍA NOVOA, C., «Los Derechos de aduana y su naturaleza jurídica», en *Derecho aduanero, Tomo II*, Tirant lo Blanch, Bogotá, 2019, p. 98 dice respecto ala exportación que el «hecho imponible se realiza en su modalidad no gravada o exenta».

del mundo globalizado, un mundo en el que la especialización del trabajo, ha superado las fronteras nacionales. En este nuevo contexto económico, se pretende que los operadores puedan valerse de productos que puedan importar, para así, con posterioridad a un proceso de transformación<sup>762</sup> puedan acabar exportándolos. El Derecho aduanero ha tenido que adaptarse a esta nueva realidad en sus distintos institutos aduaneros para cumplir con las finalidades extrafiscales que actualmente la norma posee<sup>763</sup>. En la actualidad según IBÁÑEZ MARSILLA su finalidad se encontraría en que se trata de mecanismos reguladores del flujo de mercancías, dirigiéndose fundamentalmente a lograr un funcionamiento óptimo del mercado interno.

Desde una perspectiva temporal del hecho imponible, el presupuesto material de entrada en territorio aduanero y devengo no coinciden. Entendemos que la entrada en territorio aduanero implica el comienzo del presupuesto material, sin embargo, si la mercancía en cuestión se acoge a regímenes especiales o suspensivos, el hecho imponible quedará en «pendencia». Ya que como IBÁÑEZ MARSILLA ha sostenido, se da una entrada modalizada y restringida<sup>764</sup> en el circuito económico de la comunidad, e interpretamos que en el momento que se da cualquiera de los supuestos que contiene el CAU que dan lugar al nacimiento de la deuda aduanera será cuando se perfecciona de manera definitiva el hecho imponible<sup>765</sup>.

---

<sup>762</sup> Incluso en supuestos en los que no hay transformación, por ejemplo, en reparaciones.

<sup>763</sup> IBÁÑEZ MARSILLA, S., «Impuestos arancelarios», cit., p. 878.

<sup>764</sup> *Ibid.*, p. 913.

<sup>765</sup> ARMELLA, S., *Diritto doganale*, Egea, Milán, 2015, p. 68 ARMELLA, S., *Diritto doganale*, Egea, Milán, 2015, p. 68 parece tomar esta postura o al menos similar cuando menciona «I tributi doganali sono applicati solo in relazione al trasporto della merce verso il territorio dell'Unione europea che rappresenta, anche e soprattutto a questi fini, un único territorio doganale. Tuttavia, è opportuno precisare che l'obbligazione doganale non sorge per eddetto della semplice movimentazione verso LUnione europea: il mero passaggio della línea di confine è condizione necessaria, ma non suficiente.

Il presupposto impositivo-per l'analisi del quale si rinvia al parágrafo successivo -è, infatti, rappresentato dalla fattispecie complessa dell'immissione in libera prátia, ossia della destinazione al circuito commerciale comunitario di beni proveniente da paesi terzi. E invero, l'art. 201 cdc espressamente dispone che «l'obbligazione doganale sorge in seguito all'immissione in libera prátia di una merce soggetta a dazi all'importazione». Los impuestos aduaneros se aplican únicamente en relación con el transporte de mercancías al territorio de la Unión Europea que representa, un territorio aduanero único. Sin embargo, cabe señalar que la deuda aduanera no surge como consecuencia del simple desplazamiento hacia la Unión Europea: el mero paso de la línea fronteriza es una condición necesaria, pero no suficiente.

El supuesto tributario -para cuyo análisis se hace referencia al apartado siguiente- está, en efecto, representado por el complejo supuesto del despacho a libre prática, es decir, cuando se introducen mercancías procedentes de terceros países en el circuito comercial comunitario. Y en

En lo concerniente a la entrada de mercancías de manera restringida en el circuito de la comunidad, entendemos que «circuito económico» se refiere a la actividad económica manifestada mediante transacciones de bienes y servicios que se realiza en un Estado o economía<sup>766</sup>, correspondiendo el espacio físico al mercado interno<sup>767</sup>. A nuestro entender, podremos llegar a la conclusión que se produce una entrada modalizada, puesto que, por ejemplo, en el régimen de perfeccionamiento tanto activo como pasivo, las operaciones a las que están afectadas las mercancías, con motivo, por ejemplo, de una reparación (perfeccionamiento pasivo), o con la finalidad de la exportación (perfeccionamiento activo), implican una entrada restringida de las mercancías en el circuito económico. Estas operaciones de transformación, implican actividades que en mayor o menor medida tienen efectos en el entorno económico de la Unión, requieren la utilización de recursos económicos pertenecientes a la Unión, y la realización de transacciones de bienes o servicios tendentes a cumplir las finalidades que tenga el régimen aduanero especial al que se han vinculado las mercancías en cuestión. Estas, implican, por ejemplo, la intervención de medios técnicos, mecánicos o humanos, y la de agentes económicos que operan en el circuito económico de la Unión. Igualmente ocurre, *mutatis mutandis*, mediante la transformación, incluida dentro del

---

efecto, el art. 201 cdc dispone expresamente que «la deuda aduanera surge con posterioridad al despacho a libre circulación de las mercancías sujetas a derechos de importación», la traducción es nuestra. La misma opinión encontramos en ARMELLA, S., ARMELLA, S., *Diritto Doganale dell'Unione Europea*, cit., p. 127; también CARCALHAIS PEREIRA, T., *Direito Aduaneiro Europeu; Vertente tributária*, Universidade Católica Editora, 2020, p. 57 «se pretende onerar o ato objetivo de transposição física de mercadorias na fronteira externa de Portugal, pela via marítima ou aérea, independentemente da qualidade ou capacidade económica do operador, do fim da operacao e do valor do bem em causa, sem prejuízo da eventual aplicacao de franquias». Y posteriormente, vincula la entrada definitiva en el circuito económico de la comunidad mediante el despacho a libre práctica «...à importação definitiva em território nacional ou, pelo menos, à intenção de intridução das mercadorias em causa no circuito comercial europeu com carácter de permanência»\_ «Si se pretende gravar el acto objetivo consistente en el cruce físico de mercancías de la frontera exterior de Portugal, por mar o por aire, independentemente de la calidad o capacidad económica del operador, la finalidad de la operación y el valor de la mercancía de que se trate, sin perjuicio de la posible aplicación de franquicias». Y posteriormente, vincula la entrada definitiva en el circuito económico de la comunidad mediante el despacho a libre práctica «la importación definitiva en territorio nacional o, al menos, la intención de introducir las mercancías de que se trate en el circuito comercial europeo con carácter permanente». La traducción es nuestra.

<sup>766</sup> ANDERSEN, A., *Diccionario de economía y negocios*, Madrid: Espasa Siglo XXI, Madrid, 1999, p. 91.

<sup>767</sup> Art. 26. 2 TFUE «El mercado interior implicará un espacio sin fronteras interiores, en el que la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales estará garantizada de acuerdo con las disposiciones de los Tratados».

perfeccionamiento activo en el CAU. O en el caso del «depósito», se podrán realizar manipulaciones usuales que también tienen implicaciones económicas, que existen, por mínimas que sean.

Por tanto, consideramos que mediante las distintas operaciones que se pueden realizar dependiendo del régimen aduanero al que estén afectos los bienes, se va a afectar en mayor o menor medida el entorno económico, y consecuencia de ello, podemos sostener que la mercancía ya se encuentra en el circuito económico de la comunidad, aunque de manera modalizada o restringida.

Para más abundamiento, el artículo 219 del CAU, respecto a la circulación de mercancías, menciona que las mercancías incluidas en un régimen especial, excluyendo tránsito o zona franca, podrán circular por el TAU<sup>768</sup>. Precisamente

---

<sup>768</sup> El Reglamento Delegado (UE) 2015/2446 de la Comisión de 28 de julio de 2015 en su artículo 179

Y con el título «Circulación de mercancías entre distintos lugares del territorio aduanero de la Unión» en desarrollo del artículo 219 del CAU, en su apartado primero dice que las mercancías vinculadas al régimen de perfeccionamiento activo, de importación temporal o de destino final podrán circular entre distintos lugares del TAU sin encontrarse las mercancías sujetas a formalidades aduaneras salvo las enunciadas en el artículo 178, apartado 1, letra e). Que preceptúa que los registros a que se refiere el artículo 214, apartado 1, del Código deberán contener la información relativa a la ubicación de las mercancías, y además toda aquella información que sea necesaria para su circulación.

El apartado segundo del artículo 179 menciona que las mercancías incluidas en el régimen de perfeccionamiento pasivo estarán habilitadas para circular dentro del TAU teniendo como punto de partida la aduana de inclusión y como destino la aduana de salida.

En el apartado tercero se recoge que las mercancías vinculadas al régimen de depósito aduanero podrán circular dentro del TAU sin estar sujetas a formalidades aduaneras salvo las que venimos de enunciar en el artículo 178, apartado 1, letra e), relativas a información e ubicación y circulación, en los trayectos entre distintos almacenes de depósito comprendidos en la misma autorización. También desde la aduana de inclusión hasta los almacenes de depósito. Y como último supuesto, desde los almacenes de depósito hasta la aduana de salida o hasta cualquier aduana indicada en la autorización de un régimen especial contemplado en el artículo 211, apartado 1, del Código, siempre y cuando se encuentre habilitada para emitir levante de las mercancías para un régimen posterior o para la declaración de reexportación con el objeto de ultimar el régimen especial.

Se conceden treinta días para la circulación de mercancía vinculada a régimen de depósito aduanero, aunque a petición del titular del régimen, la aduana puede ampliar el periodo inicial de treinta días.

Además, se deberá mantener información sobre la salida de las mercancías en los cien días siguientes a la fecha en que las mercancías hayan sido retiradas del depósito aduanero.

Por otra parte, el Reglamento de Ejecución (UE) 2015/2447 DE LA COMISIÓN de 24 de noviembre de 2015 en su artículo 267, con el título «Circulación de mercancías al amparo de un régimen especial», en ejecución del artículo 219 del Código, en su apartado primero se preceptúa que al amparo de la declaración de reexportación, se podrá permitir la circulación de mercancías hacia la aduana de salida con vistas a la ultimación de un régimen especial distinto del de destino final o de perfeccionamiento pasivo mediante el traslado de las mercancías fuera del TAU.

Cuando las mercancías vinculadas al régimen de perfeccionamiento pasivo circulen desde la aduana de inclusión hacia la aduana de salida, deberá realizarse de acuerdo a lo preceptuado



porque el despacho a libre práctica concede la libertad de circulación a las mercancías despachadas, entendemos que el mismo Código en el artículo 219 del CAU, reconoce la entrada modalizada en el circuito económico de la comunidad al permitir una «circulación restringida». Ya que, en determinadas circunstancias, mercancías que aún no tienen estatuto de la Unión, podrán circular por el TAU, lo cual implica el reconocimiento implícito de la entrada restringida de las mercancías. La exclusión de las zonas francas, interpretamos que se puede explicar porque las zonas francas gozan de prerrogativas que debilitan el control aduanero, y respecto al tránsito, no tendría mucho sentido autorizar la circulación de mercancías en tránsito, cuando precisamente la finalidad del tránsito es el transporte.

Respecto a la perspectiva temporal del hecho imponible, dice FALCON Y TELLA que el devengo no se identifica con el hecho imponible, sino el momento en que el hecho imponible se entiende jurídicamente realizado. El devengo es el que señala el momento en que la obligación debe reputarse nacida, y ese momento puede coincidir o no con la realización material del hecho imponible, la ley puede fijar el devengo en un momento anterior o posterior, aunque lo más frecuente es que el devengo coincida con la realización material del hecho imponible<sup>769</sup>.

Por consiguiente, el CAU expone una serie de supuestos de hecho que dan lugar al nacimiento de la deuda aduanera, el hecho que existan dichos supuestos no significa que se tengan que identificar con el hecho imponible.

Esta teoría es como dice IBÁÑEZ MARSILLA compatible con el circuito económico de la comunidad, y es que mientras las mercancías estén incluidas

---

por las disposiciones por las que se hubieran regido de estar incluidas en el régimen de exportación.

Cuando las mercancías circulen al amparo del régimen de destino final, hacia la aduana de salida, deberán estar sujetas a las disposiciones por las que se hubieran regido de estar incluidas en el régimen de exportación.

Toda circulación que no esté cubierta por los apartados 1 a 3 quedará exenta de toda formalidad aduanera, con la excepción de los registros a que se refiere el artículo 214 del Código.

Además, cuando la circulación se realice de acuerdo a los apartados 1 o 3, las mercancías deben permanecer bajo el régimen especial hasta que hayan salido del TAU.

Por consiguiente, mediante estas excepciones a la circulación de mercancía que aún no poseen estatuto de la Unión, consideramos que en el actual régimen normativo del CAU se contempla la entrada de mercancía que no tiene estatuto en la Unión de manera restringida en el circuito económico de la comunidad.

<sup>769</sup> FALCÓN Y TELLA, R., *Derecho financiero y tributario (Parte General)*, Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 2012, p. 169.

en alguno de los regímenes especiales, en mayor o menor medida no tienen acceso al mercado de la comunidad mientras se cumplan las funciones y finalidad del régimen especial específico en el que estén incluidas las mercancías. Y es que como adelantábamos, la vinculación de mercancías a dichos regímenes según el mencionado autor, supone que estas entran en el circuito económico de la comunidad de manera modalizada y restringida, es decir, no completa<sup>770</sup>. Y por tanto entendemos que el elemento objetivo del hecho imponible, habría tenido lugar (o comenzado) con el paso previo de la mercancía por la línea aduanera<sup>771</sup>. Precisamente la existencia de una pluralidad de mecanismos de control para el cumplimiento del funcionamiento de tales regímenes, entendemos que supone un argumento que apoya esta teoría, y que implica que los regímenes especiales son supuestos de exención. Y, por tanto, en este sentido, consideramos que una DVZF podría incardinarse perfectamente como uno de los mecanismos de vigilancia y control del régimen de zona franca.

Consideramos que, si el nuevo CAU recoge nuevas obligaciones o formalidades que son aplicables en zonas francas, como la vigilancia aduanera, o deber de presentación de mercancías, configura las zonas francas como régimen aduanero y elimina las zonas francas tipo II que eran aquellas abiertas o no cercadas, entendemos que el CAU lo que está haciendo es incrementar el control. Si en la voluntad del legislador de la Unión estuviera entender que las zonas francas son supuestos de no sujeción, no se incrementarían las medidas de control, dado que como supuesto de no sujeción se presupondría que no ha ocurrido el hecho imponible, y no habría necesidad de tales medidas.

El CAU en el artículo 71.1.e) respecto a los elementos del valor de transacción, preceptúa que al determinar el valor en aduana en aplicación del artículo 70, el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas se completará con determinados costes, hasta el lugar por donde se introducen las mercancías en el TAU.

---

<sup>770</sup> IBÁÑEZ MARSILLA, S., «Impuestos arancelarios», cit., p. 913.

<sup>771</sup> IBÁÑEZ MARSILLA, S., *GPS Aduanas*, cit., p. 98. Defiende que el concepto "importación", sobre el que se deben reconducir todos y cada uno de los supuestos en los que nace la deuda aduanera parten de un mismo punto, el "paso de la línea aduanera".

En la misma línea y como adelantábamos, el apartado primero del artículo 138 del Reglamento de ejecución 2015/2447 establece que los gastos de transporte deben ajustarse al valor en aduana hasta el lugar de introducción de las mercancías en el TAU. Pudiendo llegar a la conclusión, que, de acuerdo a esta valoración en aduana, el hecho imponible empieza a desplegar sus efectos jurídicos desde el paso de la línea aduanera.

El artículo 71 CAU se completa por el artículo 137 del Reglamento de Ejecución 2015/2446 que dice respecto al lugar de introducción de las mercancías en el territorio aduanero de la Unión, que a efectos del artículo 71, apartado 1, letra e), del Código, se entenderá por lugar de introducción en el territorio aduanero de la Unión para las mercancías transportadas por vía marítima, el puerto donde la mercancía llegue en primer lugar al TAU<sup>772</sup>.

El Artículo 72 CAU y como no podía ser de otra manera, menciona como elementos que no deben incluirse en el valor en aduana para determinar el valor en aduana en aplicación del artículo 70, los gastos de transporte de las mercancías importadas después de su entrada en el territorio aduanero de la Unión.

Posiblemente para ser congruente con la identificación del hecho imponible importación con el paso de la línea en frontera, el legislador de la Unión, tendría que haber considerado la línea del mar territorial y la del espacio aéreo, tal y como lo describe el CAU. Entendemos que no se ha hecho así debido a un razonamiento de índole operativa.

Por tanto, consideramos que en los artículos 71 y 72 CAU, se contiene una descripción de lo que encajaría en el CAU como el presupuesto material del hecho imponible. Delimitando el valor en aduana hasta los puntos de entrada

---

<sup>772</sup> El artículo 137 del Reglamento de ejecución preceptúa que en supuestos de mercancías transportadas por vía marítima a uno de los departamentos franceses de ultramar que tengan estatuto de la UE y transportadas directamente a otra parte del TAU, o viceversa, el lugar de introducción será el puerto donde la mercancía llegue en primer lugar al TAU, con la condición de que sean descargadas o transbordadas en el mismo puerto.

Si las mercancías transportadas lo son por vía marítima y posteriormente, por vías navegables interiores, sin que haya habido trasbordo, el punto de entrada será el primer puerto donde pueda llevarse a cabo una descarga. En casos de mercancías transportadas por ferrocarril, vías navegables interiores o por carretera, el lugar donde esté situada la primera aduana de entrada. Y finalmente, para las mercancías transportadas por otros modos de transporte, el lugar de cruce de la frontera del TAU.

que el legislador de la Unión lo ha considerado oportuno. En base a todo lo expuesto en el epígrafe en el que tratamos el valor en aduana y los párrafos inmediatamente anteriores, podemos decir que el valor en aduana es la valoración del hecho imponible importación, y como consecuencia de establecer un método de valoración del hecho imponible, obtenemos la definición del hecho imponible en sí mismo. Por tanto, lo que interpretamos de la redacción de los artículos 71 y 72 del CAU, así como de los artículos que los desarrollan en Reglamento de ejecución, es que a efectos de valoración en aduana se considera como inicio del hecho imponible el paso por la línea aduanera.

Según el artículo 137 del Reglamento de Ejecución 2015/2447, se entenderá por lugar de introducción en el territorio aduanero de la Unión para las mercancías transportadas, el primer puerto por donde la mercancía llegue al territorio aduanero de la Unión o el lugar de cruce de frontera, primera aduana de entrada o primer territorio aduanero.

Por otra parte, el CAU, en artículo 124 con título «extinción», dentro del Capítulo 4 «Extinción de la deuda aduanera», menciona una serie de supuestos en las cuales la deuda aduanera se puede extinguir, como la ya mencionada, y consistente en que, el deudor, ya no pueda ser notificado de la deuda aduanera contraída con arreglo al artículo 103, o mediante el pago del importe de los derechos de importación o de exportación, también por condonación del *quantum* de los derechos de importación o de exportación con arreglo a lo dispuesto en el apartado 5 del CAU. En concreto, en el apartado e) menciona el supuesto que afecta a unas mercancías sujetas a derechos de importación o de exportación, confiscadas o decomisadas y simultánea o posteriormente confiscadas. De la redacción del artículo entendemos que el hecho imponible se produce mediante el paso por la línea aduanera, ya que extingue la deuda a la que las mercancías están «sujetas», cuando la mercancía aún no ha entrado en el circuito económico de la comunidad.

De la interpretación de tales conceptos se induce que en línea con lo expuesto respecto a las teorías aplicables que el hecho imponible se produce mediante el cruce de frontera.

El Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales también ha publicado una nota informativa en interpretación del Reglamento de Ejecución (UE) 2015/2447 de la Comisión, de 24 de noviembre de 2015 en sus artículos 136 y 137 con ocasión de la entrada y salida de embarcaciones de recreo en el TAU, y que parece interpretar en este sentido el hecho imponible. Se menciona que, respecto a yates con Estatuto UE a la salida del TAU, por el mero hecho de atravesar la frontera, se considerarán declarados para su exportación. Cuando se reintroduzcan en el TAU, se considerará que, por el mero hecho de atravesar la frontera, han sido declarados para su despacho a libre práctica como mercancía de retorno, con exención de derechos.

Respecto a los que no tienen estatuto UE cuando se introduzcan en el TAU, se considerará que, por el mero hecho de atravesar la frontera, han sido declarados para el régimen de importación temporal. Cuando salgan del TAU, por el mero hecho de atravesar la frontera, se considerará declarada su reexportación a efectos de la ultimación del régimen de Importación temporal.

También sostiene la teoría del cruce de frontera el Tribunal Supremo en su sentencia de 8 de septiembre de 1988 (RJ 1988/10119). El TJUE por su parte, parece que entiende el concepto de «importación» como el fenómeno mediante el cual se gravan los derechos de aduana, y que supone la introducción de las mercancías en el TAU, sin que necesariamente nazca la obligación aduanera en ese preciso momento. En el apartado 44 de STJUE de 17 de diciembre de 2015 asunto C-402/14 en el procedimiento entre Viamar — Elliniki Aftokiniton kai Genikon Epicheiriseon AE y Elliniko Dimos, así lo recoge<sup>773</sup>.

También en STJUE de 22 de mayo de 2019 asunto C-226/18, procedimiento entre Krohn & Schröder GmbH y Hauptzollamt Hamburg-Hafen<sup>774</sup>. Dice el TJUE que el artículo 4, punto 10 del código aduanero, que incluye entre los derechos de importación los derechos de aduana y exacciones de efecto equivalente establecidos para la importación de las mercancías «apartado 36». Posteriormente define las exacciones de efecto equivalente como toda carga

---

<sup>773</sup> STJUE ECLI:EU:C:2015:830 de 17 de diciembre de 2015 asunto C-402/14 en el procedimiento entre Viamar — Elliniki Aftokiniton kai Genikon Epicheiriseon AE y Elliniko Dimos.

<sup>774</sup> STJUE ECLI:EU:C:2019:440 de 22 de mayo de 2019 asunto C-226/18, procedimiento entre Krohn & Schröder GmbH y Hauptzollamt Hamburg-Hafen.

pecuniaria que grave las mercancías por el hecho de atravesar la frontera, cuando se trate de un derecho de aduana propiamente dicho «apartado 37». Que los derechos *antidumping* y los derechos compensatorios son cargas pecuniarias impuestas unilateralmente, que gravan las mercancías por el hecho de que estas atraviesan la frontera de la Unión y entran en el TAU. Y que, por consiguiente, constituyen exacciones de efecto equivalente a los derechos de aduana, en el sentido del artículo 4, punto 10, del código aduanero «apartado 38».

Como alternativa a la teoría de la línea aduanera, CANO MARTÍNEZ, así como otros autores que van en esta línea<sup>775</sup>, desliga la correlación entre los términos utilizados en Código aduanero y en la LGT y se inclina por no establecer tal relación entre hecho imponible-origen de la deuda.

Considera que la deuda aduanera nacerá en aquellos supuestos en los que la normativa aduanera así lo establezca. Que la primera causa de origen de la deuda aduanera que menciona el CAU actualmente es el despacho a libre práctica e incluso el destino final, así como también los supuestos en los que se incumple alguna de las circunstancias que contiene la legislación aduanera en el art. 79 del CAU<sup>776</sup>.

Por su parte el TJUE recordemos que en STJUE de 1 de febrero de 2001 el asunto C-66/99, en el caso D. Wandel GmbH<sup>777</sup>, parece recoger también esta posición, en el apartado 41 cuando dice que el hecho generador de la deuda es el despacho a libre práctica regular. Negando el carácter de hecho constitutivo a la admisión de la declaración aduanera en los apartados 43 y 44.

Sin embargo, consideramos que esta teoría adolece de la consideración en los términos que hemos expuesto, de los efectos jurídicos que tiene en la teoría del hecho imponible el paso por la línea aduanera, que conjuntamente con la

---

<sup>775</sup> Por ejemplo FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I., en «La problemática específica de la deuda aduanera en las zonas francas», cit., p. 156. Hace coincidir el hecho imponible y devengo de los derechos de importación con la admisión de la declaración aduanera en los términos expresados en el artículo 77 apartado 2º del CAU «La deuda aduanera se originará en el momento de la admisión de la declaración en aduana».

<sup>776</sup> CANO MARTÍNEZ, M., *La deuda aduanera en el código aduanero de la unión*, cit., pp. 51 y 66.

<sup>777</sup> STJUE ECLI:EU:C:2001:69 de 1 de febrero de 2001 el asunto C-66/99, en el caso D. Wandel GmbH.

realización de los supuestos que contiene el CAU, dan lugar al nacimiento de la deuda aduanera. Así consideramos que se induce de la lectura del CAU y que por tanto es la voluntad del legislador de la Unión.

Para más abundamiento, y respecto a la posibilidad de aplicar conceptos de la legislación nacional, y contenidos en la LGT, en nuestra opinión, y como mencionaba SERRANO ANTÓN, el Derecho de la Unión es un ordenamiento autónomo, sin embargo, ambas legislaciones, la de la Unión y la nacional deben complementarse para alcanzar los fines que propone la Unión. Lo cual implica que, de acuerdo a la exposición de PELECHÁ, la convivencia de ambos ordenamientos, que al haber sido expuesto con anterioridad no repetiremos. Y consecuentemente, sí podemos utilizar conceptos de la ley nacional como la LGT con la finalidad de interpretar algunos conceptos del CAU.

Por su parte, CASANA MERINO, como CANO MARTÍNEZ también aprecia la falta de correlación entre los términos del CAU y el Derecho Tributario interno, y entiende que «la deuda aduanera de importación puede nacer como consecuencia de que las mercancías importadas se vinculen al régimen de despacho a libre práctica, al de importación temporal con exención parcial de los derechos de importación, o porque se haya producido algún incumplimiento»<sup>778</sup>. Por tanto, interpretamos que de manera similar a CANO MARTÍNEZ considera que el hecho imponible surge de acuerdo a una serie de supuestos contenidos en el CAU. Aunque, matiza que la declaración del hecho imponible importación o exportación, no se identifica con un único acto, sino que, por ejemplo, la declaración de importación se identifica con una pluralidad de actos, declaraciones o mensajes. Y que el despacho aduanero comienza con la compra de las mercancías, siguiéndole la obligación de presentación de la declaración sumaria, con lo cual, la declaración del hecho imponible importación empezaría mucho antes que con el momento singular del despacho a libre práctica<sup>779</sup>.

---

<sup>778</sup> CASANA MERINO, F., *La aplicación de los tributos en la importación y exportación de mercancías*, cit., p. 60.

<sup>779</sup> *Ibid.*, pp. 78-79.

Según la teoría de la nacionalización autores como su creador MAFESSONI, GUASP DELGADO, JARACH<sup>780</sup>, CORTÉS DOMÍNGUEZ<sup>781</sup>, FERLAZZO<sup>782</sup> el hecho imponible de los derechos aduaneros-arancelarios consiste en la introducción de la mercancía con el fin de destinarla a consumo en territorio comunitario o nacionalización. Según la teoría de la nacionalización, con el paso por la línea aduanera nace la relación aduanera, la obligación tributaria surge con la liquidación practicada por las autoridades aduaneras, y el hecho imponible en sí, sería el pago por hacer la mercancía comunitaria.

CORTÉS DOMÍNGUEZ para no confundir el significado del término «consumo» utiliza el término «comunitarización»<sup>783</sup>. Como señala este autor en el mismo artículo, cuando se retiran las mercancías después del control aduanero, es cuando se pueden consumir y utilizar las mercancías provenientes del exterior, y ello, después de haber nacionalizado la mercancía, es decir, después de proceder a la totalidad del pago de los impuestos aduaneros.

Sin embargo, se encuentra un desajuste conceptual en esta teoría desde la perspectiva del marco normativo actual, ya que, se equipara nacionalización con importación. Y la nacionalización es consecuencia del pago de derechos aduaneros, no encontrándose una identificación de ambos conceptos como la teoría en cuestión defiende.

El término «consumo» se refiere a la finalidad que se persigue para que la mercancía adquiera estatuto de la Unión, aunque no hayan sido liquidados los impuestos tributarios nacionales como el IVA. No debemos confundir el sentido

---

<sup>780</sup>Según JARACH, D., en *El Hecho Imponible*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, p. 59». En el impuesto aduanero y en el impuesto interno al consumo, el hecho jurídico que da nacimiento al tributo no es la existencia de una mercadería, sino un acto de la vida económica, el de la introducción de una mercadería dentro de la frontera aduanera para destinarla al mercado interno o de la introducción en el mercado libre de una mercadería de consumo. El contribuyente es la persona que materialmente cumple ese acto o aquel por cuenta o por interés del cual el acto se cumple, según el derecho positivo de los diferentes países.

<sup>781</sup> CORTÉS DOMÍNGUEZ, M., «Introducción al Derecho Aduanero», vol. 160, cit.

<sup>782</sup> Según FERLAZZO NATOLI, L., en «El hecho Imponible», en *Tratado de Derecho Tributario*, Temis, 2001, p. 62. El hecho imponible es el conjunto de los presupuestos abstractos, contenidos en las normas del derecho tributario material, de cuya existencia concreta derivan determinadas consecuencias jurídicas.

<sup>783</sup> CORTÉS DOMÍNGUEZ, M., «Introducción al Derecho Aduanero», *Aduanas: Revista de comercio internacional y estudios fiscales*, vol. 166, 1967, p. 3; citado por HERRERA OROZCO, C.G., *Derecho aduanero tributario de la Unión Europea: (nacimiento de la deuda aduanera)*, cit., en la p. 90.



del término consumo en la teoría de la nacionalización con el utilizado en la teoría de CUTRERA<sup>784</sup>, ALESSI<sup>785</sup> o DI LORENZO<sup>786</sup> de «declaración de destino a consumo». Esta teoría, viene siendo criticada porque declarar la voluntad de destinar a consumo interno una mercancía no supone constitución del hecho imponible, mientras no haya admisión de la declaración por parte de la autoridad aduanera<sup>787</sup>.

Por otra parte, según GARRE, el hecho imponible de los derechos aduaneros sería la importación de la mercancía, entendida como la incorporación de ésta plenamente a la economía nacional mediante el acto del despacho aduanero, entrada de la mercancía que sería sancionada por el Derecho<sup>788</sup>. Esgrime que el hecho imponible es según el artículo 28 LGT el presupuesto necesario que origina el nacimiento del tributo, estableciendo un orden cronológico entre ambos<sup>789</sup>. Sin embargo, sostener esta teoría comporta dificultades evidentes a la luz del derecho de la UE.

Otra posición que se ha adoptado recientemente, es la de HERRERA OROZCO, según este autor, importación y el concepto que abordaremos como «incorporación en el circuito de la comunidad» son conceptos distintos. Subraya HERRERA OROZCO que existe indeterminación en cuanto al concepto «circuito económico de la comunidad», tanto por la jurisprudencia, como por los textos legales. Planteándose el autor una cuestión fundamental, ¿cuándo entendemos que una mercancía entra en el circuito económico de la comunidad?, a la que responde, que se entenderá, introducida, cuando pueda ser objeto de comercialización o consumo en el mercado interno europeo<sup>790</sup>. Pero HERRERA OROZCO, plantea que los derechos arancelarios pueden definirse como tasas por la utilización de un bien de dominio público por la incorporación al circuito económico de la comunidad, o, dicho de otra manera, por el uso y

---

<sup>784</sup> CUTRERA, A., *Principii di diritto e Politica Doganale*, Casa Editrice Dot. Antonio Milani, Padova, 1941, p. 6.

<sup>785</sup> ALESSI, R., «Monopoli fiscali. Imposte di fabbricazione. Dazi doganali», cit., p. 16.

<sup>786</sup> DI LORENZO, M., *Instituzioni di diritto Doganale*, vol. 2, Guido Pastena Editore, Roma, 1958, p. 173.

<sup>787</sup> IBARRA PARDO, M.G., *La obligación aduanera*, cit., p. 67.

<sup>788</sup> GARRE, F., «Importación, mercancía, territorio», cit., p. 170.

<sup>789</sup> *Ibid.*, p. 167.

<sup>790</sup> HERRERA OROZCO, C.G., *Derecho aduanero tributario de la Unión Europea: (nacimiento de la deuda aduanera)*, cit., pp. 86-89.

aprovechamiento del mercado interior europeo. Bajo este planteamiento, su opinión es que el elemento objetivo del gravamen sería el uso o aprovechamiento del mercado interior, y que el hecho imponible de los derechos arancelarios lo constituye la entrada de la mercancía en el circuito económico de la Comunidad. Este autor, explica que el «circuito económico de la comunidad», se refiere al mercado interior como espacio geográfico, y en el que las mercancías son objeto de transacciones, siendo suficiente con la factibilidad de que la mercancía pueda ser sujeta a comercialización, uso o consumo en el mercado interior<sup>791</sup>.

Si bien es cierto que no se trata de tributos internos, el artículo 2. 2.a) de la LGT dice que tasas son los tributos, cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público. No consideramos que los derechos arancelarios se puedan considerar tasas, por la utilización de un bien de dominio público, por el uso y aprovechamiento del mercado interior europeo. Los consideramos como impuestos, ya que son coactivos, recaudados por un ente público y exigidos sin contraprestación, y como hemos expuesto, al tratarse de impuestos, obligan al deudor a contribuir a la financiación de los gastos públicos como recurso de la UE que son<sup>792</sup>.

Nosotros consideramos que el hecho imponible se realiza mediante la importación<sup>793</sup>, pudiéndose dar posteriormente el nacimiento de la deuda aduanera, ya sea mediante la admisión de una de las declaraciones aduaneras que dan lugar al nacimiento regular de la misma, o por una infracción o incumplimiento que también dé lugar al origen de la deuda, naciendo de esta manera la deuda con la entrada definitiva de la mercancía en el circuito de la comunidad de una manera irregular o bien regular.

La posibilidad de tal separación temporal de hecho imponible y devengo de la deuda aduanera, lo refleja la sentencia de 10 de julio de 2019, Sala Primera

---

<sup>791</sup> *Ibid.*, pp. 96 y 104.

<sup>792</sup> CORTÉS DOMÍNGUEZ, M., «Introducción al Derecho Aduanero», vol. 160, cit., p. 12. Dice que sea cual sea la concepción sobre el hecho imponible, se trata de una actividad del sujeto pasivo, sin que haya colaboración del Estado en la realización del mismo, GARCÍA GUERRERO, D., en «Bases del fenómeno aduanero», Director: López Espadafor, C.M., en *Bases de la fiscalidad internacional y de la Unión Europea*, Dykinson S.L., 2020, p. 113 también califica los derechos de aduana como tributo, concretamente como aquel que grava el comercio de mercancías en el plano internacional, y lo hace siguiendo a FERREIRO LAPATZA, J.J., en *Curso de Derecho Financiero español*, Marcial Pons, Madrid, 1994 pp. 358-360.

<sup>793</sup> Considerando la "importación" como el paso por la línea aduanera.

asunto C-26/18 en el apartado 41<sup>794</sup>, cuando dice que el IVA a la importación y los derechos de aduana poseen características fundamentales comparables, en tanto en cuanto, nacen por la importación en la UE y por la introducción subsecuente de las mercancías en el circuito económico de los Estados miembros.

El TJUE en este extracto viene a diferenciar cronológicamente el hecho imponible y el devengo tanto respecto a derechos de aduana como al IVA a la importación, ya que habla de la «subsiguiente» introducción de las mercancías en el circuito económico.

Según la sentencia TJUE 29 abril 2010 caso C230/08, la mercancía importada, para entrar en el circuito económico de la comunidad, debe estar sujeta a comercialización o consumo en el mercado interior europeo, y lo relevante es la existencia de esta posibilidad, independientemente de que se haga de manera lícita o ilícita<sup>795</sup>. De esta manera, y hasta tal punto, HERRERA OROZCO define el elemento objetivo del hecho imponible<sup>796</sup>. Y es que, según este autor, como acabamos de adelantar, importación y nacionalización, son cuestiones distintas; la primera es acción de introducir, la segunda es la finalidad que se persigue con la introducción y que supone el objeto real del tributo<sup>797</sup>.

Por nuestra parte, consideramos que el hecho imponible importación, consiste en una entrada modalizada en el circuito económico de la comunidad, no siendo,

---

<sup>794</sup> STJUE ECLI:EU:C:2019:579 de 10 de julio de 2019, Sala Primera asunto C-26/18 Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung.

<sup>795</sup> El apartado 65 de la sentencia de 2 de junio de 2016, Eurogate Distribution y DHL Hub Leipzig (C-226/14 y C-228/14, EU:C:2016:405), se refiere al concepto de «riesgo» de entrada en el circuito económico de la Unión Europea. Dicho órgano jurisdiccional señala que, si este concepto debe aplicarse en casos en que los bienes introducidos en el territorio de la Unión no están amparados por ningún régimen aduanero o lo han abandonado, tan solo habría que comprobar si existe riesgo de que entren en el circuito económico de la Unión en el territorio fiscal del Estado miembro en cuestión. Aunque como exponemos en esta tesis, dicho riesgo admite prueba en otro sentido si se demuestra, sentencia ECLI:EU:C:2019:579 de 10 de julio de 2019, Sala Primera asunto C-26/18

<sup>796</sup> HERRERA OROZCO, C.G., *Derecho aduanero tributario de la Unión Europea: (nacimiento de la deuda aduanera)*, cit., p. 89.

<sup>797</sup> *Ibid.*, p. 128.

los conceptos importación, ni la entrada en el circuito económico de la comunidad excluyentes, sino, más bien complementarios<sup>798</sup>.

Creemos conveniente recordar en este momento que el despacho a libre práctica como bien sabemos, implica la liquidación de los derechos de importación que constituyen recursos propios de la UE, como el AAC. Sin embargo, el despacho a consumo, implica la liquidación de todos los derechos de importación, incluyendo además del AAC y demás recursos UE, los impuestos nacionales como el IVA y IIEE. Mientras el primero nacionaliza la mercancía a nivel de la Unión retirándole el estatuto de mercancía no UE, el despacho a consumo supone la liquidación de todos los impuestos de importación, comprendiendo tanto recursos propios comunitarios como de los estados miembros.

Y es que el hecho del cruce de mercancía en frontera genera varios fenómenos que es pertinente considerar. Además de los extremos expuestos, conviene matizar que la relación aduanera y la tributaria no se identifica completamente, según IDELFONSO SÁNCHEZ, lo tributario acompaña a lo aduanero y no al revés<sup>799</sup>. Y consideramos que es acertada esa apreciación, ya que, en el actual contexto normativo, hay una pluralidad de remisiones a la legislación aduanera.

Como ya hemos comentado y parece aceptado por CASANA MERINO, ALEJANDRO GARCÍA o PELECHÁ, en la legislación de la Unión no se utiliza el término hecho imponible, por tal ambigüedad, hay varias interpretaciones al respecto. El CAU recoge una serie de supuestos, aunque, el hecho que hayan supuestos en el CAU que determinen el nacimiento de la deuda aduanera, no es incompatible con que el hecho imponible se produzca o comience, por el paso de la línea aduanera. En el artículo 77 del CAU, se está haciendo de esta manera referencia, precisamente al hecho imponible del AAC, cuando menciona la

---

<sup>798</sup> AGULLÓ AGÜERO, A. «*La responsabilidad civil derivada del delito*» *Comentarios a la legislación penal*, Tomo III, Edersa, Madrid, 1984, p. 404. Esta cuestión también ha sido abordada por AGULLÓ AGÜERO, quien sostiene que el hecho imponible en el fenómeno aduanero es complejo, y que comienza con la introducción física de las mercancías en territorio aduanero, culminando con la realización de todos y cada uno de las condiciones que las normas aduaneras recogen, siendo la última la presentación de la solicitud de importación. Entendemos que tal solicitud de importación, sería en la actualidad la declaración de despacho a libre práctica.

<sup>799</sup> MUÑOZ GARCÍA, F., «Los sujetos en el derecho aduanero», cit., p. 69; SÁNCHEZ GONZÁLEZ, I., «La singularidad del Derecho Aduanero», *Aduanas*, 328, p. 33.

introducción de mercancía en el TAU<sup>800</sup>, y de la misma manera, en el artículo 201 del CAU se recoge la introducción en la Unión de las mercancías<sup>801</sup>.

En cuanto al devengo, el artículo 21 LGT dice que el devengo es el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal. Como ya hemos expuesto, el devengo de los derechos aduaneros puede no coincidir con el hecho imponible, tal y como expresado por la sentencia ya mencionada del TJUE en asunto C-26/18<sup>802</sup>. Nosotros consideramos que los supuestos de hecho dan lugar al nacimiento de la deuda aduanera, suponen la manifestación definitiva del hecho imponible que se inició por el paso de la línea aduanera, y implican la incorporación de la mercancía al circuito económico de la comunidad.

La fecha del devengo determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa. La ley propia de cada tributo podrá establecer la exigibilidad de la cuota o cantidad a ingresar, o de parte de la misma, en un momento distinto al del devengo del tributo.

Por tanto, como la LGT indica de manera genérica, el momento del devengo coincide con el del hecho imponible, sin embargo, nos encontramos que, en la misma legislación de la Unión, en ocasiones, y como hemos expuesto se establece un devengo en otro momento distinto.

En cuanto al despacho a libre práctica y Importación temporal con exención parcial de derechos de importación, el artículo 77.2 CAU es claro y dice que: «

---

<sup>800</sup> El artículo 77 CAU preceptúa que una deuda aduanera de importación nacerá al incluirse las mercancías no pertenecientes a la Unión sujetas a derechos de importación en alguno de los regímenes aduaneros de despacho a libre práctica, incluso con arreglo a las disposiciones del destino final. Asimismo, la importación temporal con exención parcial de derechos de importación también determinará el nacimiento de la deuda aduanera.

<sup>801</sup> El artículo 201 CAU establece que, las mercancías no pertenecientes a la Unión que sean destinadas a ser introducidas en el mercado de la Unión o destinadas a utilización o consumo privados dentro de esta última se incluirán en el régimen de despacho a libre práctica. Es decir, entendemos que se refiere a que las mercancías que no tengan estatuto de la Unión que se pretendan introducir de manera definitiva en el circuito económico de la comunidad, deberán ser despachadas a libre práctica. Seguidamente dice en artículo 201 que el despacho a libre práctica implicará la percepción de los derechos de importación debidos.

<sup>802</sup> ECLI:EU:C:2019:579.

la deuda aduanera se originará en el momento de la admisión de la declaración en aduana». De la misma manera que el CAU no menciona el término «hecho imponible», tampoco menciona la palabra «devengo», sin embargo, se hace referencia al devengo mediante la expresión del artículo 77.2: «la deuda aduanera se originará en el momento...». Con lo cual, creemos que podemos decir que, aunque no se haga referencia expresa a tales términos en el CAU, sí que se pueden interpretar e identificar.

El artículo 172 CAU respecto a la admisión de una declaración en aduana dice que las declaraciones en aduana que cumplan los requerimientos del CAU, serán admitidas inmediatamente por la aduana, siempre que las mercancías en cuestión, hayan sido presentadas en aduana.

Por tanto, para que tales declaraciones sean admitidas por las autoridades, se requiere que cumplan unas condiciones, y que las mercancías se presenten a la aduana. Lo cual constituye una novedad en el CAU.

También recordemos, que, aunque en la actualidad en el régimen jurídico aplicable no existen derechos de exportación, no está de más mencionar la normativa relativa al mismo en el CAU, ya que, aunque no existan, se podrían contemplar en el futuro. Y es que el artículo 81 CAU establece que una deuda aduanera de exportación se originará al incluirse las mercancías sujetas a derechos de exportación en el régimen de exportación o en el de perfeccionamiento pasivo.

Para que la deuda aduanera nazca en el momento de la admisión de la declaración, se ha de tener en cuenta que sólo puede nacer cuando se realice plenamente el despacho a libre práctica. Tal y como subraya CANO MARTÍNEZ, deben haberse cumplido todas las formalidades aduaneras que permitan llevar al cambio del estatuto legal de las mercancías<sup>803</sup>.

Concretamente, en la sentencia de TJUE de 1 de febrero de 2001 asunto C-66/99 WANDEL, se trata un caso en el que la aduana admite una declaración de despacho a libre práctica de mercancía no comunitaria situada en depósito temporal. Sin embargo, la autoridad aduanera decidió proceder a inspeccionar

---

<sup>803</sup> CANO MARTÍNEZ, M., *La deuda aduanera en el código aduanero de la unión*, cit., p. 58.

físicamente la mercancía despachada, resultando que cuando el funcionario correspondiente se personó para llevar a cabo la inspección, las mercancías no se encontraban en el depósito temporal que había sido declarado, y consideró que se habían sustraído de la vigilancia aduanera procediendo a la liquidación de derechos conforme al artículo 79.1 a) del CAU. WANDEL argumentó en contra, que la declaración aduanera ya se había admitido y era de aplicación el artículo 201 CA y no la 203 CA.

El TJUE determinó que la mercancía comunitaria no cambia su estatuto hasta que se hayan cumplido todas las medidas de política comercial, procedimientos contenidos en el régimen aduanero, en este caso despacho a libre práctica, y los derechos se hayan devengado o garantizado. El no haber cumplido con todos los controles aduaneros y procedido al levante de la mercancía impide proceder al cambio de estatuto de la mercancía, y por tanto el TJUE interpreta que no se ha procedido a cumplir todas las formalidades aduaneras establecidas legalmente, y por tanto no se ha producido el Despacho a libre práctica.

Por tanto, el TJUE expresa que es necesario que se cumplan todas las formalidades aduaneras, entre otras, los controles aduaneros, o para-aduaneros tanto de la documentación de la transacción, como de la mercancía y eventualmente debe producirse el levante de las mercancías. Para así, entender realizado el despacho a libre práctica, y que la admisión de declaración produzca el nacimiento de la deuda aduanera. En el caso concreto de Wandel, el levante es una formalidad necesaria para entender realizado el despacho a libre práctica y que así se desplieguen plenos efectos jurídicos, y así se deduce así del artículo 5.26 del CAU<sup>804</sup>.

### 8.9.2. HECHO IMPONIBLE EN REGÍMENES SUSPENSIVOS

Después de lo expuesto consideramos que podemos decir que el paso de la línea aduanera considerado como hecho imponible, implica que los regímenes aduaneros deben considerarse como supuestos de exención<sup>805</sup>. Como en otras

---

<sup>804</sup> *Ibid.*, pp. 59-60.

<sup>805</sup> IBÁÑEZ MARSILLA, S., «Análisis crítico de cuestiones actuales del Derecho aduanero a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 2011», *Crónica tributaria*, 145, 2012, p. 108.

ocasiones procedemos a exponer la posición que tienen al respecto diversos autores expertos en la materia.

En primer lugar, seguimos principalmente a IBÁÑEZ MARSILLA, que como no podía ser de otra manera, al identificar el hecho imponible con el paso de la línea aduanera, califica los regímenes especiales como supuestos de exención. El motivo como expresado con anterioridad, radica en que las mercancías no han entrado completamente en el circuito económico de la comunidad, sino de manera restrictiva aplicándose las restricciones recogidas en la regulación de los regímenes aduaneros especiales<sup>806</sup>.

IBÁÑEZ MARSILLA, sitúa que, con el CAM y la consideración de las zonas francas como régimen aduanero especial, se realiza un cambio en cuanto a estas áreas, y pasan de considerarse como supuestos de no sujeción a supuestos de exención<sup>807</sup>. SIOTA en el mismo sentido, y con quien también coincidimos dice que las zonas francas son supuestos de exención y que las zonas francas no son territorio extraaduanero, y que, por lo tanto, en sus propias palabras «es posible sostener que el hecho imponible de los derechos arancelarios de importación se concreta en la introducción de mercancías en el territorio aduanero de la Unión; y que, en consecuencia, las zonas francas constituirían supuestos de exención. En este sentido, y como ha subrayado IBÁÑEZ MARSILLA, el hecho de que las mercancías que entren en zona franca se sometan al deber de declararlas y a controles, reforzaría la tesis de que el hecho imponible de los derechos de aduana es el mero paso de la línea aduanera<sup>808</sup>».

PELECHÁ respecto a los regímenes aduaneros suspensivos sostiene que se da una «exención»<sup>809</sup>. Específicamente, respecto al régimen de perfeccionamiento activo, interpreta que se realiza una presunción *iuris et de iure*, consistente en que antes de la presentación de la declaración de importación, las mercancías

---

<sup>806</sup> IBÁÑEZ MARSILLA, S., «El 'Código Aduanero Modernizado' Principales novedades», cit., pp. 226-227.; IBÁÑEZ MARSILLA, S., «Impuestos arancelarios» cit., p. 913.

<sup>807</sup> IBÁÑEZ MARSILLA, S., «El 'Código Aduanero Modernizado' Principales novedades», cit., p. 12.; IBÁÑEZ MARSILLA, S., «Impuestos arancelarios», cit., p. 886.

<sup>808</sup> SIOTA ÁLVAREZ, M., «Las Zonas francas en la Unión Europea; de las zonas francas aduaneras a las zonas francas urbanas», cit., p. 202.

<sup>809</sup> PELECHÁ ZOZAYA, F., *Fiscalidad sobre comercio exterior, el derecho aduanero tributario*, cit., pp. 73-81.



habían sido introducidas en el territorio aduanero de la comunidad<sup>810</sup>. Ya hemos expuesto la visión de PELECHÁ sobre el carácter extraaduanero de las zonas y depósitos francos, considerando la entrada en tales enclaves como supuestos de no sujeción, nos remitimos a ello. Y consecuentemente, sostiene el profesor respecto al hecho imponible, que lo que sí constituye el hecho imponible de los derechos del AAC es la entrada de las mercancías ubicadas en las zonas y depósitos francos en el resto del territorio comunitario<sup>811</sup>.

Sin embargo, como también hemos mencionado anteriormente, consideramos un extremo a resaltar que cuando PELECHÁ expresa su posición al respecto, estaba vigente el CA y las zonas francas eran destino aduanero, es decir, un más simple enclave territorial. No obstante, en la actualidad son un régimen aduanero especial, que se incluye dentro del régimen genérico de «depósito» en la clasificación de regímenes suspensivos del CAU. Por ende, se pueden calificar como excepciones, bonificaciones o exenciones de los regímenes «definitivos», que serían el despacho a libre práctica o exportación, que son los que realmente pueden conceder o retirar el estatuto UE a las mercancías en cuestión<sup>812</sup>. Aunque también es cierto que no tiene por qué significar que los hubiera considerado como supuestos de exención en el actual contexto normativo en el que son un régimen aduanero, dado que bajo la vigencia del CA también calificaba los depósitos aduanero como supuestos de no sujeción<sup>813</sup>. Asimismo, otros autores, más actualmente, han sostenido que en la actualidad se trata de supuestos de no sujeción estando bajo la vigencia del CAU, es decir, en un contexto en el que las zonas francas están sometidas en los términos expuestos anteriormente, a más controles aduaneros, vigilancia aduanera y a la obligación de presentación de las mercancías.

En este sentido, respecto al tránsito aduanero como régimen de suspensión y como régimen análogo al de zona franca en la aplicación de la ficción de extraterritorialidad, COLLADO MUÑOZ, GARCÍA VARELA y FALCETO GARCÍA

---

<sup>810</sup> *Ibid.*, p. 35.

<sup>811</sup> *Ibid.*, p. 43.

<sup>812</sup> ORTEGA GIMÉNEZ, A., MANRESA RAMÓN A., SAMPER WAMBA, M., *El nuevo código aduanero de la Unión Europea*, cit., p. 100.

<sup>813</sup> PELECHÁ ZOZAYA, F., *Fiscalidad sobre comercio exterior, el derecho aduanero tributario*, cit., p. 42.

dicen que, en el régimen de tránsito, se suspenden derechos arancelarios y los hechos imponibles a la importación mientras las mercancías no lleguen a destino<sup>814</sup>. Los mismos autores y describiendo la justificación de las figuras de depósito aduanero y de zona franca dentro del régimen de «depósito», dicen que puede ocurrir que por las circunstancias que sean, el operador en cuestión pueda no querer importar porque por ejemplo no pueda o no quiera cumplir con las medidas de política comercial aplicables, y para ello introduzca la mercancía en tales enclaves poniendo en suspenso la importación de la mercancía<sup>815</sup>. A nuestro entender, los principios que justifican las bonificaciones de tal régimen pueden considerarse análogos al de zona franca, siendo la función de aquél el transporte de las mercancías y la del régimen de zona franca y en atención al CAU el de «depósito». Partiendo de tal premisa y tratándose ambos de regímenes aduaneros especiales o suspensivos, el hecho imponible queda en suspensión en ambos, tratándose por tanto de supuestos de exención, y debiendo ser utilizados distintos medios, elementos u declaraciones, para el control en el transporte o depósito de las mercancías.

Asimismo, recordemos que el régimen de perfeccionamiento, tiene una serie de funcionalidades en el comercio exterior, así como una serie de mecanismos de control, declaraciones aduaneras, autorizaciones, o plazos que se deben cumplir, de lo contrario las mercancías no podrán acogerse a las bonificaciones que el régimen implica. El profesor DEZA VILLASANZ argumenta que, en caso de incumplimiento en uno de los regímenes suspensivos como es el de perfeccionamiento activo, para aplicar los intereses de demora, se considerará el momento en el que entró la mercancía que no es de la Unión en el TAU, y más concretamente cuando tuvo lugar la admisión de la declaración aduanera mediante la cual el declarante se acogía a este régimen suspensivo, como supuesto de exención. De esta manera, argumenta que el momento de la realización del hecho imponible es precisamente el de admisión de la

---

<sup>814</sup> COLLADO MUÑOZ, J., GARCÍA VALERA, A., FALCETO GARCÍA, F., «Regímenes Especiales», cit., p. 677.

<sup>815</sup> COLLADO MUÑOZ, J., GARCÍA VALERA, A., FALCETO GARCÍA, F., «Regímenes Especiales», cit., p. 699.

declaración aduanera que da entrada a la mercancía en el TAU, tratándose de una operación sujeta pero exenta<sup>816</sup>.

Otros autores que han considerado que en la vinculación de mercancía no-UE a zonas francas se produce un supuesto de no sujeción han sido, por ejemplo FERNÁNDEZ LÓPEZ<sup>817</sup>, CÁMARA BARROSO<sup>818</sup>, DEZA VILLASANZ<sup>819</sup> o GARCÍA FREIRÍA<sup>820</sup>. FERNÁNDEZ LÓPEZ<sup>821</sup> señala que una declaración aduanera no es necesaria para vincular la mercancía a zona franca, ya que sostiene que la vinculación de mercancía al régimen de zona franca es un supuesto de no sujeción. Y apunta, que es otra cuestión distinta que se requiera llevar una contabilidad de existencias a los operadores para que de esta manera las autoridades aduaneras puedan mantener un control del estatuto aduanero de las mercancías y su circulación<sup>822</sup>. No coincidimos plenamente con esta postura, ya que, por un lado, partimos de la base que las zonas francas son supuestos de exención. Además, en el mencionado artículo 214 del CAU cuando se refiere a tal contabilidad de existencias se establece que tales registros permitirán a las autoridades aduaneras la «vigilancia del régimen». Consideramos que la palabra vigilancia tiene unas implicaciones que permiten más bien decir que las operaciones de contabilidad del régimen de zona franca, están sujetas al control pertinente por parte de la autoridad aduanera<sup>823</sup> y que dicho precepto se está refiriendo a funciones fiscalizadoras y de control por parte de las autoridades aduaneras respecto a la contabilidad de existencias, lo cual en nuestra opinión enfoca más bien hacia una exención que hacia una situación de no sujeción. En tal contexto, utilizar como base para la contabilidad de existencias documentos de transporte cuando se trate de entrada directa, o incluso albaranes de

---

<sup>816</sup> DEZA VILLASANZ, R., *Derecho aduanero*, cit., p. 17.

<sup>817</sup> FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I., «La problemática específica de la deuda aduanera en las zonas francas», cit., pp. 170 y 156.

<sup>818</sup> CÁMARA BARROSO, M. C., «La modernización del derecho aduanero tras el reglamento (UE) Núm. 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», cit., p. 7.

<sup>819</sup> DEZA VILLASANZ, R., *Derecho aduanero*, cit., p. 14.

<sup>820</sup> GARCÍA FREIRÍA, M., «Problemas de interpretación y calificación entre el código aduanero de la Unión y algunos preceptos de la ley del IVA y la de los impuestos especiales en las operaciones de comercio internacional», Coordinadores; Pita Grandal, A.M., Ruiz Hidalgo, C., en *Zonas francas y comercio internacional*, Marcial Pons, Madrid, 2020, pp. 209-235.

<sup>821</sup> FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I., «La problemática específica de la deuda aduanera en las zonas francas», cit., p. 156.

<sup>822</sup> *Ibid.*

<sup>823</sup> Recordemos que el régimen está sujeto a vigilancia aduanera.

transporte, tránsitos, o declaraciones sumarias que no son declaraciones aduaneras *stricto sensu*, o que tengan la finalidad de vincular mercancía al régimen aduanero de zona franca, en nuestra opinión, nunca será tan garantista como una declaración aduanera específica de vinculación al régimen. Además, la contabilidad de existencias del operador en la actualidad no cuenta con una conexión telemática con las autoridades aduaneras, lo cual no encaja en la actual concepción de la Aduana moderna, y lo que proponemos precisamente con la DVZF es una declaración que ampare además del transporte y su control, la vinculación al régimen utilizando medios telemáticos.

Si atendemos a la redacción del artículo 237 CAU, se utiliza el término «sin estar sujetas» en relación a las operaciones en zonas francas. Sin embargo, se trata de un error de traducción, ya que si atendemos a la versión oficial inglesa del CAU utiliza la expresión «without being subject» y no «non-taxable», siendo esta última la expresión inglesa para la no sujeción. En la versión francesa se utiliza la expresión «ne soient soumises» que tampoco se refiere a la no sujeción, que en francés sería «non assujettis».

Por tanto, como ya hemos adelantado cuando hemos tratado la materia relativa al despacho y la declaración aduanera, parece claro que no todas las admisiones de declaraciones aduaneras van a implicar el nacimiento de la deuda aduanera, y en cualquier caso una DVZF no va a suponer que nazca una deuda aduanera. Y, por otro lado, si las zonas francas son supuestos de exención, una DVZF, estará más legitimada, dado que se trata también, de un instrumento de control.

El hecho imponible comienza con el paso por la línea aduanera, mientras las mercancías permanezcan en regímenes especiales o suspensivos no habrán entrado de manera definitiva al circuito económico. El hecho imponible se perfeccionará definitivamente cuando se dé alguno de los supuestos establecidos en el CAU, por tanto, el momento de inicio del hecho imponible no coincide con el nacimiento de la deuda aduanera.

Como hemos visto, cada régimen aduanero especial tiene una serie de procedimientos aduaneros y controles adaptados a su específica funcionalidad. Y una DVZF podría entrar dentro del conjunto de acciones, declaraciones, o manifestaciones de control que se dan en el procedimiento aduanero aplicable a

zonas francas, entendidas éstas como régimen aduanero suspensivo y por supuesto como supuesto de exención.

### 8.9.3. NACIMIENTO DE LA DEUDA ADUANERA POR IRREGULARIDADES O INCUMPLIMIENTO

También constituyen supuestos mediante los que nace la deuda aduanera, están contemplados en el artículo art. 79 CAU<sup>824</sup>, entendemos que en el momento en el que ocurren, el hecho imponible consistente en el paso de línea aduanera ya ha acontecido o comenzado con anterioridad.

Las infracciones a las que se refiere el artículo 79 CAU, se producen, por tanto, por entrada de mercancías de forma irregular, sustracción de mercancía sujeta a derechos de importación a la vigilancia aduanera, la presentación de las declaraciones correspondientes ante las autoridades aduaneras, y la incorporación de mercancías de zonas francas a territorio de la comunidad.

Respecto a la deuda aduanera por incumplimiento, según el profesor PELECHÁ, el hecho imponible en el caso de régimen de perfeccionamiento activo se produce con anterioridad al momento del incumplimiento de la condición, por presunción *iuris et de iure*. El incumplimiento de tales condiciones dará origen a la deuda aduanera de importación<sup>825</sup>.

HERRERA OROZCO, se poya en la sentencia del Tribunal de Justicia de 6 de diciembre de 2012, asunto C262/10 que sostiene que existe una vulneración del

---

<sup>824</sup> El artículo 79 CAU con título «Deuda aduanera nacida por incumplimiento e Importación Irregular» establece en el apartado primero que respecto a las mercancías sujetas a derechos de importación, nace una deuda aduanera de importación por incumplimiento en los supuestos en los que haya incumplimiento de una de las obligaciones establecidas en la legislación aduanera relativa a la introducción de mercancías no pertenecientes a la Unión en su territorio aduanero, a la retirada de estas de la vigilancia aduanera o a la circulación, transformación, depósito, depósito temporal, importación temporal o disposición de tales mercancías en ese territorio.

O bien, por el incumplimiento de un de las obligaciones establecidas en la legislación aduanera relativa al destino final de las mercancías dentro del TAU. Y finalmente, por incumplimiento de una condición que regule la inclusión de mercancías no pertenecientes a la Unión en un régimen aduanero o la concesión, en virtud del destino final de las mercancías, de una exención de derechos o de una reducción del tipo de los derechos de importación.

<sup>825</sup> PELECHÁ ZOZAYA, F., *Fiscalidad sobre comercio exterior, el derecho aduanero tributario*, cit., p. 35.

régimen aduanero, que implica la incorporación de la mercancía al circuito económico de la comunidad<sup>826</sup>. Pues bien, ese incumplimiento, según el autor, sería el elemento objetivo de la tributación, al incorporar la mercancía al circuito económico de la comunidad<sup>827</sup>.

De esta manera HERRERA OROZCO mantiene que el momento del nacimiento de la deuda aduanera y hecho imponible, sería el momento del incumplimiento coincidiendo con la incorporación de la mercancía al circuito económico de la comunidad<sup>828</sup>.

Por su parte, GARCÍA HEREDIA, en línea con lo que nosotros venimos sosteniendo, dice que el momento del hecho imponible es previo al de nacimiento de la deuda aduanera por irregularidades o incumplimiento, ya que previamente la mercancía ha pasado la frontera aduanera teniendo lugar el hecho imponible<sup>829</sup>. Nuestra posición, como hemos expuesto consiste en considerar que el comienzo del hecho imponible se da con el cruce de la línea aduanera, sin embargo, la confirmación definitiva del hecho imponible queda en pendencia, su entrada definitiva se daría por la realización del supuesto de hecho que contiene el CAU. Que en este caso sería el nacimiento de la deuda aduanera por irregularidades o incumplimiento.

En cuanto a la deuda aduanera por consumo en zona franca, se trata de una obligación nacida por incumplimiento, mientras la mercancía se encuentra en depósito aduanero o zona franca. Según HERRERA OROZCO, el hecho imponible se produciría por la introducción de la mercancía en el circuito económico mediante el consumo<sup>830</sup>. En línea con lo expuesto, GARCÍA HEREDIA, PELECHÁ e IBÁÑEZ MARSILLA entre otros, considerarían sin embargo, que el hecho imponible se habría producido con anterioridad al incumplimiento, la entrada de la mercancía en territorio aduanero constituye la

---

<sup>826</sup> Añadiéndose al concepto de «riesgo» de incorporación al circuito económico las notas ya expuestas por la más reciente sentencia ECLI:EU:C:2019:579 de 10 de julio de 2019, Sala Primera asunto C-26/18.

<sup>827</sup> HERRERA OROZCO, C.G., *Derecho aduanero tributario de la Unión Europea: (nacimiento de la deuda aduanera)*, cit., pp. 164-165.

<sup>828</sup> *Ibid.* pp. 162-164.

<sup>829</sup> GARCÍA HEREDIA, A., «Las deudas aduaneras nacidas por incumplimiento», cit., p. 33.

<sup>830</sup> HERRERA OROZCO, C.G., *Derecho aduanero tributario de la Unión Europea: (nacimiento de la deuda aduanera)*, cit., p. 166.

premisa, con la diferencia que PELECHÁ considera las zonas francas como supuestos de no sujeción. Asimismo, IBÁÑEZ MARSILLA, sostiene tal postura respecto al hecho imponible, aunque no niega los efectos jurídicos de la introducción de la mercancía en el circuito económico de la comunidad y considera las zonas francas como supuestos de exención.

En cuanto a la deuda aduanera nacida por importación irregular, PELECHÁ en análisis del artículo 202.1 del anterior CA, sostiene que nace obligación aduanera. Sin embargo, el hecho imponible ya ha tenido lugar, porque cuenta con la premisa que la mercancía había entrado en territorio aduanero de la comunidad. A lo que HERRERA OROZCO, señala, de nuevo, que la introducción de una mercancía por paso no autorizado no supone un hecho generador de deuda aduanera<sup>831832</sup>.

Al tratar de manera genérica el hecho imponible en el fenómeno aduanero, hemos expuesto respecto a este asunto concreto, que el artículo 124 CAU, habla de una extinción de deuda aduanera, por tanto, ya existente. Y en el apartado 1 letra e) menciona expresamente que los derechos de importación están «sujetos», con lo cual entendemos en congruencia con lo expuesto que el hecho imponible de la misma manera tiene lugar con el paso de la línea aduanera.

La obligación de traslado de la mercancía a lugar apropiado, supone el traslado de las mercancías no-UE a la aduana o zona franca correspondiente. El deber

---

<sup>831</sup> *Ibid.*, pp. 149-150.

<sup>832</sup> DEZA VILLASANZ, R., *Derecho aduanero*, cit., p. 124. En palabras de DEZA VILLASANZ «El profesor Carlos Gerardo alude a que el nacimiento de la deuda aduanera en los supuestos en que tiene lugar una introducción de mercancías a través de un punto fronterizo no vigilado, se debe de considerar como momento del incumplimiento de la obligación de una introducción conforme a las exigencias del CAU a aquél en el que se manifiesta la intención de no llevar las mercancías a presencia de la administración aduanera, elemento subjetivo, lo que unido a la intención de incorporar dicha mercancía al circuito económico de la unión europea, como elemento objetivo, da lugar a la sanción susceptible de imponer por parte del Estado miembro donde tenga lugar el hecho, ya que la UE carece de facultades sancionadoras al respecto. Sigue apuntando que aunque el riesgo sea factor importante a la hora de determinar el nacimiento de la deuda aduanera, el legislador de la unión ha considerado que el simple paso de la línea fronteriza no entraña riesgo en cuanto a la incorporación de la mercancía a dicho circuito económico de la UE, aun cuando se lleve a cabo la misma por un lugar no autorizado y de que dicha mercancía se encuentre de hecho en territorio de la UE, a diferencia de que ya hayan sobrepasado dicha frontera de la UE pues en ese caso ya si habría nacido dicha deuda aduanera por incumplimiento de las obligaciones ligadas a la introducción; en el caso de ser localizadas en la misma línea fronteriza nos encontraríamos ante situaciones de aprehensión y decomiso lo que en virtud del actual CAU conllevaría la extinción de la deuda aduanera tal como dispone el art. 124.1.e) CAU 125. Así pues cabe afirmar que la introducción de la mercancía por un paso no autorizado no constituye *per se* un hecho generador de nacimiento de deuda aduanera»

de esta función es de quien realiza la introducción, que suele estar asociado al transporte, y que debe hacer llegar tanto información acerca de las mercancías en cuestión, como hacer llegar la mercancía a los recintos aduaneros correspondientes. Según HERRERA OROZCO, el hecho imponible en caso de incumplimiento de esta obligación sería la «internación irregular de la mercancía» y que supone la posibilidad de internamiento de la mercancía en territorio aduanero, así como una probable incorporación a circuito económico de la comunidad dando lugar al hecho imponible <sup>833</sup>.

Dentro de los supuestos del artículo 79.1 a) CAU, menciona el traslado o la retirada de «depósito». El nuevo CAU, al mencionar «depósito» engloba tanto el depósito aduanero como zona franca, el anterior artículo 202.1 letra b) CAU únicamente mencionaba la zona franca o depósito franco.

PELECHÁ respecto a la sustracción de la vigilancia aduanera, igualmente, considera que hay una presunción *iuris et de iure*, consistente en que las mercancías no declaradas entraron en el territorio aduanero con anterioridad, y por tanto, ya se había producido el hecho imponible<sup>834</sup>. HERRERA OROZCO, de nuevo en contraposición, considera que mediante esta acción que supone inhabilitar la inspección aduanera, el hecho imponible sería el ingreso ilícito en territorio aduanero y posiblemente incorporación al circuito económico de la comunidad<sup>835</sup>.

A este respecto, el profesor GARCÍA HEREDIA considera, como ya hemos expuesto, que el presupuesto para las deudas aduaneras, tanto lícitas como ilícitas, es la introducción de mercancía en territorio aduanero de la Unión. De esta manera, sólo existiría posibilidad de la existencia de un hecho imponible de derechos de importación, por introducción de mercancía en el TAU.

También es cierto, que todas estas interpretaciones de supuestos concretos en los que nace la deuda aduanera, no son más, que la forma en la que se

---

<sup>833</sup> HERRERA OROZCO, C.G., *Derecho aduanero tributario de la Unión Europea: (nacimiento de la deuda aduanera)*, cit., p. 151.

<sup>834</sup> PELECHÁ ZOZAYA, F., *Fiscalidad sobre comercio exterior, el derecho aduanero tributario*, cit., pp. 34-35.

<sup>835</sup> HERRERA OROZCO, C.G., *Derecho aduanero tributario de la Unión Europea: (nacimiento de la deuda aduanera)*, cit., p. 161.



materializa la postura que adopta cada autor respecto al hecho imponible. En el caso de HERRERA OROZCO, denegando a mercancías no UE, los efectos jurídicos derivados del traspaso de la línea aduanera en los términos que señalábamos anteriormente. Que por otra parte y desde nuestra postura, no se corresponde a lo que se induce tras la interpretación del CAU.

Respecto al devengo, el profesor CASANA MERINO, para atender al momento y nacimiento y devengo de la deuda aduanera por incumplimiento, de manera consecuente con su postura expuesta, transcribe el artículo 79 en su apartado segundo<sup>836</sup>.

Los supuestos a los que se refiere este precepto serían; exenciones o bonificaciones de perfeccionamiento, importación temporal, o incumplimiento de obligaciones de estancia en depósito temporal.

Respecto a la determinación del momento del devengo dice el profesor GARCÍA HEREDIA que cuando no se pueda establecer con concreción, el devengo de la deuda aduanera, se considerará que esta se origina en el momento en que las autoridades determinen que las mercancías están en la situación que dio lugar al nacimiento de la deuda aduanera. Sin embargo, cuando las autoridades aduaneras puedan determinar y concretar o comprobar que la deuda se originó antes, se deberá establecer esta última fecha<sup>837838</sup>. « Entendemos que dicha

---

<sup>836</sup> El artículo 79 CAU en el apartado segundo recoge una serie de supuestos mediante los que se determina el momento en que nace la deuda aduanera. Por ejemplo, cuando no se cumpla o deje de cumplirse la obligación cuyo incumplimiento dé origen a la deuda aduanera. El apartado a) se refiere a casos de consumo dentro de depósitos, sustracción de la vigilancia aduanera, casos de introducción irregular en territorio aduanero a través de zona franca, o introducción irregular en territorio aduanero de la comunidad.

En el apartado b) establece como momento de nacimiento de una deuda aduanera, el momento en que se admita una declaración en aduana para que las mercancías se incluyan en un régimen aduanero, cuando con posterioridad se determine que no se había cumplido una de las condiciones que permitían la inclusión de las mercancías en ese régimen o la concesión de una exención de derechos o una reducción del tipo de los derechos de importación en virtud del destino final de las mercancías.

<sup>837</sup> Artículo 85 CAU y 214 CAC.

<sup>838</sup> GARCÍA HEREDIA, A., «Las deudas aduaneras nacidas por incumplimiento», cit., p. 8.

cláusula del artículo 85 vincula el nacimiento de la deuda aduanera a zona franca al momento de vinculación al régimen, siendo por tanto una DVZF un instrumento óptimo a estos efectos como declaración indubitada y manifestación de voluntad formal del declarante u operador.

Por un razonamiento similar, una DVZF podría ser de la misma manera un instrumento válido en el caso de lo que algunos autores han descrito como la problemática de las deudas aduaneras por incumplimiento en zona franca<sup>839</sup>. Ya que también podría servir en el caso de que las autoridades aduaneras decidieran vincular el nacimiento de la deuda al momento de vinculación al régimen. Y es que, en tales supuestos, la deuda aduanera surge en el momento de la infracción, tal y como venimos de explicar. Por ejemplo, como puede ocurrir en un supuesto de introducción de mercancías no-UE en territorio no aduanero de la Unión, procedentes de zona franca y sin declararse en la forma apropiada, incumpliendo condiciones del régimen, o sustrayéndose a vigilancia aduanera. En tales casos, la deuda aduanera e intereses de demora surgirán en el preciso momento de la infracción, pero si consideramos que el plazo de estancia de las mercancías vinculadas a zona franca y el beneficio o ventajas que ofrece el régimen es por tiempo ilimitado, podremos sostener, que el sujeto se beneficia de manera ilegítima de las ventajas que ofrece el régimen, y desde las que se ha aprovechado, desde el momento de vinculación al régimen, hasta el momento de la infracción. El régimen jurídico actual, permite que a pesar de que el sujeto mediante su actuar, ha vulnerado la relación de confianza, se beneficie y aproveche del mismo, llegando a desnaturalizar de esta manera la relación jurídica de este régimen aduanero.

El declarante habría roto, lo que en el apartado 64 de las conclusiones del Abogado General SR. F.G. JACOBS presentadas el 26 de mayo de 2005 en el asunto C-371/99 *Liberexim BV Contra Staatssecretaris van Financiën*<sup>840</sup>. denomina como «contrato de confianza», en el ámbito de un régimen suspensivo como es el de tránsito comunitario externo, en el cual consideramos que se da una ficción de extraterritorialidad análoga a la producida en zonas francas.

---

<sup>839</sup> FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I., «La problemática específica de la deuda aduanera en las zonas francas», cit., pp. 158-176.

<sup>840</sup> ECLI:EU:C:2001:641.

Consideramos, por tanto, que el beneficiario no debería beneficiarse de su infracción, por el tiempo que haya transcurrido desde que las mercancías en cuestión fueron vinculadas al régimen de zona franca. Y es que según el Sr. JACOBS, las mercancías se encuentran en un régimen suspensivo beneficiándose de la ficción jurídica de extraterritorialidad mientras se cumplan estrictamente las obligaciones establecidas por la normativa que lo regula<sup>841</sup>. De este modo, los operadores se benefician de una especie de «contrato de confianza», a cambio de respetar las condiciones establecidas para ese régimen, existiendo una ficción de extraterritorialidad en los términos que recoge la Sentencia de 6 de abril de 2000, Polo/Lauren (C-383/98, Rec. p. I-2519), apartado 34, y de la que se habría aprovechado ilegítimamente el beneficiario.

Respecto a la posición del TJUE en lo concerniente al hecho imponible, conviene recordar que el TJUE define como hecho generador de la deuda aduanera la realización de los supuestos contenidos en el CAU. Por ejemplo, en caso de sustracción de vigilancia aduanera, contemplada en el artículo 203 del CA en apartado 44 de STJUE de 2 de abril de 2009 en el asunto C-459/07, en el procedimiento entre Veli Elshani y Hauptzollamt Linz.

Por otra parte, y de manera compatible con nuestra postura defendida en esta tesis, también es cierto que, el mismo TJUE, ha concedido crédito a la teoría que hemos expuesto, mediante la que se concede efectos jurídicos al paso de la línea aduanera.

#### 8.9.4. HECHO IMPONIBLE DERECHOS ANTIDUMPING COMPENSATORIOS O ANTISUBVENCIÓN

Respecto al hecho imponible de los derechos *antidumping*, compensatorios o antisubvención, los Reglamentos disponen de una fórmula habitual; «salvo disposición en contrario, serán aplicables las disposiciones vigentes en materia de derechos de aduana», y de esta manera, se refiere evidentemente, al CAU. Pero además, la base imponible sería el precio neto franco frontera, con lo cual podemos deducir que aunque la base imponible no sea exactamente el valor en

---

<sup>841</sup> En el caso del asunto C-371/99 se trata de tránsito comunitario externo.

aduanas al que se refiere el CAU, el hecho imponible sí se podría inducir que es el mismo<sup>842</sup>.

La STJUE de 22 de mayo de 2019 asunto C-226/18, procedimiento entre Krohn & Schröder GmbH y Hauptzollamt Hamburg-Hafen<sup>843</sup>. Asimismo, dice que los derechos *antidumping* y los derechos compensatorios son cargas pecuniarias impuestas unilateralmente, que gravan las mercancías por el hecho de que estas atraviesan la frontera de la Unión y entran en el territorio aduanero de la Unión. Y que, por consiguiente, constituyen exacciones de efecto equivalente a los derechos de aduana, en el sentido del artículo 4, punto 10, del código aduanero (apartado 38).

#### 8.9.5. NACIMIENTO DE DEUDA ADUANERA POR INFRACCIONES DE LA LEGISLACIÓN ADUANERA

Respecto a las deudas aduaneras nacidas en este contexto, según el apartado 3º del artículo 83 CAU, en el caso de sanciones aplicables a las infracciones aduaneras, se considerará que se origina una deuda aduanera cuando, de acuerdo a la legislación de un Estado miembro, los «derechos de importación o de exportación o la existencia de una deuda aduanera constituyan la base para determinar las sanciones».

Consecuentemente, a nuestro entender, el CAU contiene en el artículo 83 otro de los supuestos que pueden dar lugar al nacimiento de la deuda aduanera, realizando una remisión a la normativa de los Estados miembros cuando menciona; «con arreglo a la normativa de un Estado miembro».

#### 8.10. HECHO IMPONIBLE DE LOS RECURSOS PROPIOS DE LOS ESTADOS MIEMBROS

Dada la estrecha vinculación que existe en entre el nacimiento de la deuda aduanera y la de recursos propios de los Estados miembros, consideramos

---

<sup>842</sup> Respecto a la vinculación a la legislación aduanera de la base imponible de los derechos *antidumping* véase, IBÁÑEZ MARSILLA, S., «En los derechos *antidumping*, ¿qué es el «precio neto franco frontera de la Comunidad?» Localización: Quincena fiscal, N° 10, 2008, págs. 71-85, *Quincena fiscal*, 10, 2008.

<sup>843</sup> STJUE ECLI:EU:C:2019:440 de 22 de mayo de 2019 asunto C-226/18, procedimiento entre Krohn & Schröder GmbH y Hauptzollamt Hamburg-Hafen.

imprescindible abordar la manifestación del hecho imponible en recursos como el IVA e Impuestos especiales, en relación con la normativa aduanera comunitaria y la legislación tributaria nacional.

### 8.10.1. HECHO IMPONIBLE EN EL IVA

El artículo 1 de la Ley del IVA 37/1992 establece que el IVA es un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo y que se impone, en la forma prescrita en la LIVA, para gravar las importaciones de bienes. Y el artículo 113 TFEU dice que el Consejo, y de acuerdo a un procedimiento legislativo especial, previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, armonizará la legislación, adoptará las disposiciones referentes a la armonización de las legislaciones relativas a volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos, con la finalidad de proteger el mercado interior y la competencia. En aplicación de tal precepto legal, encontramos la Directiva IVA 2006/112/CE.

En la misma Directiva se define en el artículo 30 la importación de bienes como la introducción en la Comunidad de mercancías que no esté en libre práctica a efectos de lo dispuesto en el artículo 24 del Tratado.

También añade, que se considerará importación de bienes, la introducción en la Comunidad de un bien en libre práctica procedente de un territorio tercero que forme parte del territorio aduanero.

Respecto al hecho imponible, el artículo 17 LIVA dice que estarán sujetas al impuesto, las importaciones de bienes, con independencia de la finalidad a la que se destinen y la condición del importador. Y el artículo 18 por su parte, define la importación de bienes como «La entrada en el interior del país de un bien», y para ello establece una serie de circunstancias<sup>844</sup>. Consideramos que, respecto

---

<sup>844</sup> El artículo 18 LIVA define la importación de bienes, cuando hace referencia a la entrada en el interior del país de un bien que no cumpla las condiciones previstas en los artículos 9 y 10 del TCCE o, si se trata de un bien comprendido en el ámbito de aplicación del TCCECA, que no esté en libre práctica. O la entrada en el interior del país de un bien procedente de un territorio tercero, diferente de los bienes a que se refiere el supuesto expuesto.

al hecho imponible, y en interpretación de los artículos 18.1 y 17 de la LIVA, este, sería la existencia de una entrada física, entendida como entrada de determinadas mercancías de ciertos bienes en territorio de aplicación del IVA. Precisamente en ese sentido, BAS SORIA, destaca que el concepto de importación se liga a la mera introducción en el TAI de bienes procedentes de territorios terceros. Y aunque considera que los supuestos recogidos en el apartado 2 del artículo 18 LIVA constituyen supuestos de no sujeción, también es cierto que esgrime como argumento la ficción de extraterritorialidad recibida de la normativa aduanera. Nos remitimos a lo expuesto respecto a la extraterritorialidad, entendiendo esta, como un fenómeno a efectos de aplicación de los impuestos de importación, y no como una ficción que implique que tales enclaves sean extraaduaneros. De tal manera, que podemos defender que se trata de verdaderos supuestos de exención y no, de no sujeción<sup>845</sup>. También FLORES VILLAREJO y MOLINA MARTÍNEZ sostienen que la vinculación de mercancía de terceros países a zona franca constituye una exención, siendo supuestos de no sujeción en los supuestos en que se vincule mercancía de la UE <sup>846</sup>. Y PÉREZ-BUSTAMANTE, considera que se trata de exenciones

---

Sin perjuicio de lo expuesto en el apartado uno, cuando un bien de aquellos a los que hace referencia se ponga desde su entrada en el interior del territorio de aplicación del impuesto, en las áreas a que se refiere el artículo 23. O se vincule a los regímenes comprendidos en el artículo 24, entre los que se encuentran las zonas francas, y que se refiere a exenciones relativas a regímenes aduaneros y fiscales. El devengo de la importación de dicho bien se producirá cuando el bien salga de las mencionadas áreas o abandone los regímenes indicados en el territorio de aplicación del impuesto.

El artículo 18 LIVA también dispone que lo expuesto sólo será de aplicación cuando los bienes se coloquen en esas áreas, o se vinculen a los regímenes señalados, con cumplimiento de la legislación que sea aplicable. Por tanto, y es coherente con lo expuesto, el incumplimiento de dicha legislación determinará el hecho imponible importación de bienes.

<sup>845</sup> BAS SORIA, J., *El IVA en las operaciones internacionales: mercancías y servicios*, cit., pp. 299 y 300.

<sup>846</sup> FLORES VILLAREJO, P.A; MOLINA MARTÍNEZ, R.R., *El IVA en el comercio internacional. Una perspectiva aduanera*, Taric, Madrid, 2017, p. 136

condicionadas, ya que el incumplimiento de las exigencias normativas determinará que no se apliquen los beneficios fiscales<sup>847</sup>.

GARCÍA HEREDIA sostiene respecto al hecho imponible en el IVA que, se produce por la entrada en el TAU, es decir, por el paso de la línea aduanera, de la misma manera que ocurre con los impuestos aduaneros<sup>848</sup>.

Por su parte, GASCÓN ORIVE y CALVO VÉRGEZ, opinan que a tenor de la Ley la entrada de bienes en el TAI no da lugar al hecho imponible importación, en los supuestos consistentes en vincular mercancía no UE en áreas exentas, produciéndose la importación cuando los bienes salen de ellas o abandonan tales regímenes<sup>849</sup>.

CASANA MERINO, considera que la salida de áreas exentas constituye una operación asimilada a la importación en el IVA, siendo este hecho independiente de si se realiza el hecho imponible de la deuda aduanera de importación, que puede nacer respecto a los supuestos que el CAU contiene<sup>850</sup>. Nosotros, por nuestra parte, y como hemos mencionado al respecto, consideramos que el paso de la línea aduanera en el fenómeno aduanero tiene efectos en el ámbito aduanero y, por ende, en la aplicación de los tributos IVA e IIEE. A tal argumentación, adicionamos que consideramos tal y como comentábamos más arriba, que no se trata de áreas extraaduaneras. O al menos que se trata de zonas extraaduaneras a efectos de la aplicación de los impuestos, pero no del hecho imponible importación.

Únicamente existe hecho imponible respecto a las operaciones en las que las mercancías proceden de terceros países, en envíos intracomunitarios, lo que existirá es otro hecho imponible relativo al IVA, y que son adquisiciones intracomunitarias. En cuanto a las mercancías, deben ser aquellas que no sean

---

<sup>847</sup> PÉREZ-BUSTAMANTE, D., «El hecho imponible en las importaciones de bienes», Editores: Chico de Cámara, P., y Galán Ruiz, J., *Comentarios a la Ley y Reglamento del IVA*, Cizur Menor, Thomson Reuters Civitas, 2012, p. 328.

<sup>848</sup> GARCÍA HEREDIA, A., «La responsabilidad en el derecho aduanero», cit. p. 109.

<sup>849</sup> GASCÓN ORIVE, A., *El IVA y el comercio internacional*, Dijusa, Madrid, 2006, p. 161. CALVO VÉRGEZ, J., *La tributación de las Operaciones de Importación y Exportación en el IVA a la Luz de la Doctrina Administrativa*, Thomson Reuters Aranzadi, Pamplona, p. 25.

<sup>850</sup> CASANA MERINO, F., *La aplicación de los tributos en la importación y exportación de mercancías*, cit., p. 154.

productos originarios de los Estados miembros, ni procedentes de terceros países que se encuentren en libre práctica.

Asimismo, debe dar lugar al nacimiento de la deuda aduanera. A excepción de aquellas vinculaciones de mercancía a regímenes aduaneros especiales, produciéndose una exención en el nacimiento de la deuda aduanera, también, en el de zona franca, donde se produce una suspensión en la aplicación del IVA, y todo ello con independencia de quién sea el importador.

Según GARCIA VARELA, AROGES AGUILAR y FLORES VILLAREJO, del análisis de los artículos 17 y 18, LIVA se desprenden 2 conclusiones, que se menciona la importación como hecho imponible, y no se hace referencia a ningún tipo de condición del importador. Además, no es requisito indispensable que el importador resida en territorio de imposición del impuesto IVA. La segunda, que la entrada de las mercaderías provenientes de territorio extracomunitario en territorio aduanero es un evento imprescindible para el nacimiento de la obligación tributaria, comprendiendo incluso una transacción no onerosa<sup>851</sup>.

También el TIIRA<sup>852</sup>, en su art. 2, menciona que constituye hecho imponible de los derechos de importación y exportación la entrada o salida de territorio aduanero. Se da una definición clara de cuál sería el hecho imponible de los derechos a la importación en materia de IVA y de IIEE, que sería la entrada en territorio aduanero, siendo el de los derechos de exportación la salida del territorio aduanero.

Las zonas francas serían un supuesto de exención en los términos expresados por el artículo 22 de la LGT, ya que, define los supuestos de exención como aquellos en que, a pesar de realizarse el hecho imponible, la ley exime del cumplimiento de la obligación tributaria principal. Tal redacción, entendemos que apunta en la dirección que defendemos en esta tesis, al considerar las zonas francas como supuestos de exención.

---

<sup>851</sup> GARCIA VALERA, A., AROBES AGUILAR-GALINDO, J. C. y FLORES VILLAREJO, P. A., *Áreas exentas Beneficios fiscales y comerciales*, cit., p. 40.

<sup>852</sup> Real Decreto Legislativo 1299/1986, de 28 de junio, por el que se modifica el texto refundido de los impuestos integrantes de la Renta de Aduanas. Publicado en: «BOE» núm. 155, de 30 de junio de 1986, páginas 23729 a 23731.



La deuda tributaria por el IVA de importación, se origina por la entrada en Península y Baleares de mercancía no-UE, de mercancía de la Unión que no se encuentra a libre práctica, y de la proveniente de Canarias, Ceuta o Melilla<sup>853</sup>.

Conviene en este punto recordar la sentencia del TJUE expuesta en el capítulo relativo a la deuda aduanero-tributaria, asunto C-248/09: STJUE de 29 de julio de 2010<sup>854</sup> en la cual, se vinculaba al mismo hecho imponible, IVA y derechos aduaneros. En este sentido y partiendo de la vinculación que existe a la normativa aduanera, es posible sostener que la importación determina el nacimiento de una deuda de derechos arancelarios y de IVA, y por tanto, ambas deudas comparten «hecho imponible» siendo éste la importación. El profesor CASANA, en interpretación de la LIVA dice que se produce con la entrada en la Península o Islas Baleares de «mercancía no perteneciente a la Unión», de «mercancía de la unión» siempre que no se encuentre en libre práctica, o por la entrada de mercancía procedente de Canarias, Ceuta o Melilla, vinculando el procedimiento al aduanero por el artículo 167 LIVA, cuando dice que «el impuesto se liquidará en la forma prevista en la legislación aduanera para los derechos arancelarios»<sup>855</sup>.

Lo cual, como ya mencionamos en línea con lo expuesto anteriormente, es compatible con la postura consistente en considerar que el hecho imponible se da con el paso por la línea aduanera, entendiendo que hay una entrada restringida de las mercancías en el circuito económico al vincular mercancías a regímenes especiales. Según sentencia del TJUE de 17 de julio de 2014 asunto C-272/13 en el procedimiento entre Equoland Soc. coop. Arl Y Agenzia delle

---

<sup>853</sup> Recordemos que, respecto a los territorios de Ceuta y Melilla, éstos no constituyen territorio aduanero de la Unión, ya que adoptaron el régimen de territorio franco por la ley de 22 de diciembre de 1955 sobre el régimen económico y financiero de Ceuta y Melilla. Respecto a Canarias, sí forma parte del TAU, pero no de la unión fiscal. La no armonización de Canarias en cuanto al IVA ha tenido como consecuencia la implementación del Impuesto General Indirecto Canario (IGIC).

<sup>854</sup> Petición de decisión prejudicial planteada por el Augstākās tiesas Senāts — República de Letonia.

<sup>855</sup> CASANA MERINO, F., *La aplicación de los tributos en la importación y exportación de mercancías*, cit., p. 137.

Dogane — Ufficio delle Dogane di Livorno<sup>856</sup>, en el apartado 17 menciona que «el IVA por importación es un impuesto vinculado al cruce de la frontera, debe ser calculado y recaudado por la Administración aduanera».

A modo de ejemplo, dado un supuesto de una entrada de mercancía no-UE a través de otro Estado miembro distinto al que tiene como destino final. El despacho a libre práctica se producirá en el punto de entrada del país de la Unión por donde entra la mercancía a territorio aduanero, liquidándose de esta manera el AAC y nacionalizando la mercancía adquiriendo la condición de mercancía UE. Sin embargo, puede ocurrir que con posterioridad al despacho a libre práctica se liquidara el impuesto IVA mediante el despacho a consumo. En tal supuesto, el momento del devengo conforme a la vinculación a la legislación aduanera comentada se producirá en el momento de la importación, que sería el despacho a libre práctica, que se realizó liquidando los derechos aduaneros. En concreto, es la admisión de la declaración en aduana determina el devengo del IVA a la importación de acuerdo a los artículos 81.2 y 77 LIVA.

Respecto al devengo, en la resolución a consulta vinculante DGT 0630-04 de 15 de marzo, y como no podría ser de otra manera, menciona que el devengo de los derechos del IVA a la importación se produce conforme al artículo 77 de la Ley 37/1992, en el momento en que hubiera tenido lugar el devengo de los derechos de importación, esto es cuando se presente a las autoridades aduaneras el despacho de importación de las mercancías. Lo relevante para el devengo, es la posibilidad de ingreso en el circuito económico de la comunidad, tal y como hemos mencionado anteriormente respecto a los derechos aduaneros.

Por todo lo expuesto, consideramos que es el régimen de exención, el aplicable a bienes en zonas francas también en cuestión de IVA. Así lo establece la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido. Las exenciones relativas al artículo 24 LIVA se contienen y recogen<sup>857</sup>, en desarrollo del artículo 156 de la

---

<sup>856</sup> TJUE ECLI:EU:C:2014:2091 de 17 de julio de 2014 asunto C-272/13 en el procedimiento entre Equoland Soc. coop. Arl Y Agenzia delle Dogane — Ufficio delle Dogane di Livorno.

<sup>857</sup> Con anterioridad a la ley Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023, se contenía en el artículo 23 LIVA.

Directiva IVA, que dice que los Estados miembros podrán eximir las operaciones consistentes en entregas de bienes destinados a ser colocados en una zona franca o en un depósito franco. De esta manera se permite armonizar el IVA con la deuda de los derechos aduaneros de importación, porque de hecho el apartado 2º del artículo 156 dice que los lugares referidos en el apartado 1 son los definidos como tales por las disposiciones aduaneras comunitarias en vigor. Y el mismo artículo 24 apartado 1º, a) LIVA preceptúa que las zonas francas, se establecen como régimen aduanero. En anterior redacción de la LIVA se menciona que las mercancías en estas zonas, se ajustarán a las normas y requisitos establecidos por el CAU<sup>858</sup>. En desarrollo de dicho precepto el artículo 11 del Reglamento del Impuesto <sup>859</sup>, aprobado por el artículo 1 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, viene a confirmar que se trata de una exención.

---

<sup>858</sup> SIOTA ÁLVAREZ, M., «Las zonas francas aduaneras y el IVA», Coordinadores: Pita Grandal, A.M.; Ruiz Hidalgo, C., en *Zonas Francas y comercio internacional*, Marcial Pons, Madrid, 2020, p. 191. Tal y como apunta SIOTA ÁLVAREZ, la Directiva IVA contempla las zonas francas tanto como supuestos de sujeción como de exención, y matiza que de acuerdo a su artículo 156.2. será la normativa aduanera la que defina las zonas francas. Por nuestra parte, nos remitimos a lo expuesto respecto a la normativa aduanera para sostener que se trata de verdaderas exenciones. Seguimos de esta manera la forma en la que PELECHÁ argumenta en *Fiscalidad...* ob. cit., p. 181, que los supuestos de no sujeción en el IVA de importación se dan en los mismos supuestos que respecto al AAC. Ello, con independencia de que, por nuestra parte, también estimamos la conveniencia de adaptar la Directiva IVA a los cambios que han sufrido los regímenes aduaneros en el CAU.

<sup>859</sup> El Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, o reglamento IVA, en el artículo 11 con título «Exenciones relativas a las zonas francas, depósitos francos y depósitos aduaneros», en el apartado primero establece que la exención de las entregas de bienes destinados a las zonas francas, depósitos francos y depósitos aduaneros y de depósito temporal estará condicionada a que los bienes se introduzcan o coloquen efectivamente en tales áreas.

Estas circunstancias se probarán en la manera que se determine por la normativa aduanera. El transporte de los bienes a las áreas indicadas podrá hacerse por el proveedor o el adquirente o por cuenta de cualquiera de ellos.

«Las entregas de los bienes que se encuentren en las áreas o situación indicadas, así como los servicios relativos a dichos bienes sólo estarán exentos mientras los bienes, de conformidad con las previsiones de la legislación aduanera, se mantengan en dichas áreas o situación de depósito temporal. Se considerará cumplido el requisito previsto en el párrafo anterior cuando los bienes salgan de los lugares indicados para introducirse en otros de la misma naturaleza.

Los sujetos pasivos sólo podrán aplicar las exenciones de las operaciones relacionadas con las zonas y depósitos francos, depósitos aduaneros, depósitos temporales y plataformas de perforación o de explotación si el adquirente de los bienes o destinatario de los servicios les entregan una declaración suscrita por ellos en la que quede justificada la recepción de los bienes y se ponga de manifiesto el destino o situación de los mismos que justifique la correspondiente exención».

Se trata en consecuencia de un régimen suspensivo, siempre y cuando se cumplan los requisitos del mismo artículo 11 del Reglamento del Impuesto.

Según BAS SORIA la intención de las exenciones contenidas en los artículos 23 y 24 LIVA en virtud del artículo 154 y siguientes de la Directiva IVA, reside en vincular el IVA a la deuda aduanera de importación<sup>860</sup>. En su opinión, la tributación se retrasa en el tiempo, concretamente a la salida del régimen, tal diferimiento entendemos que se debe a que se produce una exención<sup>861</sup>. FLORES VILLAREJO y MOLINA MARTÍNEZ matizan que la exención o suspensión en la aplicación de tributos sólo se referiría a la vinculación de mercancía no-UE, siendo los supuestos de vinculación de mercancía con estatuto de la Unión supuestos de no sujeción<sup>862</sup>.

La vinculación o armonización con la normativa aduanera que se lleva a cabo por la LIVA y su artículo 24, aplicable respecto a los bienes que entran a zona franca implica una exención en el IVA<sup>863</sup>, cuya salida estará sujeta como operación asimilada a la importación<sup>864</sup>. Se evidencia, por tanto, la vinculación existente entre IVA y los impuestos arancelarios.

Como sabemos, el artículo 167 de la ley del IVA, vincula la liquidación de este recurso propio de los Estados miembros en la manera que hemos indicado anteriormente cuando dice que «el impuesto se liquidará en la forma prevista en la legislación aduanera para los derechos arancelarios», el apartado 2 del

---

<sup>860</sup> BLAS SORIA, J., *EL IVA en las operaciones internacionales; mercancías y servicios*, cit., p. 323.

<sup>861</sup> *Ibid.*, p. 183.

<sup>862</sup> FLORES VILLAREJO, P.A.; MOLINA MARTÍNEZ, R.R., *El IVA en el comercio internacional. Una perspectiva aduanera*, cit., p. 136. Otros autores, como ANTEIROS PEREIRA, consideran que la entrada de mercancía no comunitaria en los supuestos de los anteriores artículos 23 y 24 LIVA constituyen supuestos de no sujeción; ANTEIROS PEREIRA, J., en «Las Zonas Francas y la internacionalización de las actividades económicas», Coordinadores; Pita Grandal, A.M., Ruiz Hidalgo, C., en *Zonas francas y comercio internacional*, Marcial Pons, Madrid, 2020, p. 64.

<sup>863</sup> LONGÁS LAFUENTE, A., *Impuesto sobre el valor añadido. Comentarios y casos prácticos*, Tomos I y II, Centro de estudios Financieros, Madrid, 2018 p. 1323. LONGÁS LAFUENTE, menciona que los regímenes aduaneros están beneficiados por las exenciones del artículo 24 LIVA. Según el autor, la LIVA los incorpora con la finalidad de conseguir igualar la repercusión tributaria sobre el consumo a la aduanera, por no devengarse el impuesto mediante la vinculación de la mercancía en cuestión a los regímenes especiales que implican una exención.

<sup>864</sup> GARCÍA VALERA, A., AROBES AGUILAR-GALINDO, J. C. y FLORES VILLAREJO, P. A., *Áreas exentas Beneficios fiscales y comerciales*, cit., p. 82. Consideran que la entrada de mercancía en zona franca implica la no sujeción al impuesto. Así lo dicen cuando comentan que las mercancías que se acojan a régimen de zona franca implicará que el hecho imponible no se ha realizado, este se producirá mediante la salida de las mercancías de la zona franca, despacho a libre práctica y entrada en el TAU.

artículo 73 del Real decreto 1624/1992 del Reglamento IVA igualmente vincula el procedimiento para la declaración del IVA de importación a la legislación aduanera.

Entendemos que la ficción por la cual no se aplican los derechos de importación se aplica de la misma manera al IVA que a la normativa aduanera tal y como hemos expuesto, tal suspensión debería entenderse como supuestos de exención. Para más abundamiento, el artículo 156.2 de la Directiva IVA dice que será la normativa aduanera la que defina a las zonas francas.

La Jurisprudencia del TJUE también ha ligado los conceptos de importación y hecho imponible de los impuestos arancelarios y el IVA, como hemos comentado anteriormente, así lo encontramos en el apartado 41, cuando trata lo relativo al hecho imponible en el fenómeno aduanero, en sentencia de 10 de julio de 2019, Sala Primera asunto C-26/18<sup>865</sup>. En el mismo sentido la sentencia 3 de marzo de 2021 asunto C-7/20 en el apartado 26<sup>866</sup>, menciona que el IVA a la importación y los derechos de aduana presentan características esenciales comparables, en la medida en que se originan por la importación en la Unión y por la introducción subsiguiente de las mercancías en el circuito económico de los Estados miembros. Interpretamos que tal concepción del hecho imponible y devengo sería compatible con la teoría que hemos expuesto respecto a los derechos arancelarios. El hecho imponible importación, comenzaría mediante el paso de la línea aduanera, y se manifestaría de forma definitiva mediante el cumplimiento de los supuestos contenidos en el CAU y que producirían la entrada en el circuito económico de la comunidad. Este paralelismo se recogería en el artículo 71, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva del IVA, que autoriza a los Estados miembros a vincular el devengo y la exigibilidad del IVA a la importación, con el devengo y la exigibilidad de los derechos de aduana.

Aunque si bien es cierto que la sentencia de asunto C-26/18 vincula impuestos arancelarios y IVA de importación, a nuestro entender, también matiza que la suficiencia de riesgo (potencial) como requisito para que las mercancías entren en el circuito económico, se entiende como una presunción *iuris tantum*. Como

---

<sup>865</sup> ECLI:EU:C:2019:579

<sup>866</sup> STJUE de 3 de marzo de 2021, asunto C-7/20, ECLI:EU:C:2021:161 VS y Hauptzollamt Münster.

interpreta la sentencia del TJUE ECLI:EU:C:2021:161 de 3 de marzo de 2021 asunto C-7/20 en el apartado 36<sup>867</sup>, tal presunción puede desvirtuarse si se acredita que, pese a haberse infringido la normativa aduanera —con la consiguiente generación de una deuda aduanera de importación en el Estado miembro en el que se cometió la infracción—, el bien se ha introducido en el circuito económico de la Unión en el territorio de otro Estado miembro en el que estaba destinado al consumo. En tal caso, el devengo del IVA a la importación se produce en ese otro Estado miembro. También precisa la sentencia ECLI:EU:C:2021:161 de 3 de marzo de 2021 asunto C-7/20 en el apartado 36 que el artículo 71, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que el IVA a la importación relativo a unos bienes sujetos a derechos de aduana nace en el Estado miembro en el que se ha constatado el incumplimiento de una obligación impuesta por la normativa aduanera de la Unión, cuando los bienes en cuestión, hayan entrado en el circuito económico de la Unión en ese Estado miembro, aunque hayan sido introducidos físicamente en el territorio aduanero de la Unión en otro Estado miembro.

La vinculación en el hecho imponible entre los derechos aduaneros y el IVA también se ha recogido por la Sentencia del TJUE asunto C-571/15<sup>868</sup> en el apartado 37 dice: «...si bien los derechos de aduana y el IVA a la importación constituyen dos tipos de gravamen distintos, la deuda aduanera y la relativa al IVA a la importación no pueden nacer en dos momentos distintos. Del mismo modo, el IVA a la importación no puede originarse en virtud de un hecho imponible distinto del hecho imponible de la deuda aduanera.» Y la misma sentencia en el apartado 43 respecto al devengo del IVA dice que «el devengo y la exigibilidad del IVA se producen en el momento en que esos bienes abandonan estos regímenes o situaciones».

Por tanto, incluso existiendo ciertas diferencias entre los impuestos arancelarios y el IVA, como los expuestos respecto a las finalidades de cada uno de ellos. O la diferencia entre el ámbito espacial de aplicación de uno y otro, dado que el arancel de la Unión se aplica en el territorio aduanero de la Unión (TAU) y el IVA

---

<sup>867</sup> ECLI:EU:C:2021:161

<sup>868</sup> ECLI:EU:C:2017:417.

en el territorio de aplicación del impuesto (TAI). Existe vinculación entre IVA e impuestos arancelarios, en lo referente al hecho imponible materializado en zonas francas, considerándose que estas, son supuestos de exención. Ya que tal y como expresa la sentencia del TJUE en asunto C-571/15 «el IVA a la importación no puede originarse en virtud de un hecho imponible distinto del hecho imponible de la deuda aduanera».

Se ha venido demandando, que los artículos 23 y 24 LIVA requerirían una actualización para que la LIVA se adaptara a los actuales cambios en el CAU. Puesto que, como hemos expuesto con anterioridad, parece claro que con el CAU las zonas francas han superado la anterior concepción de éstas como enclaves territoriales, configurándose como un régimen aduanero especial que no se estaba viendo reflejado en los artículos 23 y 24 LIVA<sup>869</sup>. El artículo 24 LIVA con exenciones relativas a regímenes aduaneros, no hacía referencia a las zonas francas como régimen aduanero de «depósito». Sin embargo, el artículo 23 LIVA sí recogía la referencia a las exenciones en zonas francas, pero no como régimen aduanero, asimismo se refería el mismo artículo a los depósitos francos cuando éstos han desaparecido de acuerdo al último CAU<sup>870</sup>. En la actual redacción del artículo 24 LIVA se menciona que estarán exentas del impuesto, en las condiciones y con los requisitos que se establezcan reglamentariamente, las entregas de bienes destinados a ser vinculados al régimen de zona franca y los que estén vinculados a dicho régimen. Posteriormente, y en la letra e), se menciona separadamente el régimen de depósito aduanero. Sin embargo, y a tenor de la actual configuración del CAU, consideramos que las zonas francas en el CAU no son un régimen aduanero especial independiente, sino que, forman parte del régimen de depósito.

---

<sup>869</sup> DE LUIS, A., en «Exenciones relativas a las zonas francas, depósitos francos, otros depósitos y regímenes aduaneros. Exenciones en las entregas de bienes destinados a otro Estado miembro (arts. 23, 24 y 25 de la Ley del IVA)», Directores: Chico de Cámara, P., y Galán Ruiz, J., Cizur Menor, Thomson Reuters Civitas, Pamplona, p. 636 recuerda que en el 2012 y ante la probable promulgación del CAM, las exenciones previstas en los artículos 23 y 24 LIVA se verían afectadas por la nueva normativa aduanera.

<sup>870</sup> La Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado del año 2023, publicado en «BOE» núm. 308, de 24 de diciembre de 2022, modificó el artículo 23 de la LIVA con efectos desde el 1 de enero de 2023, con la finalidad de armonizar y adaptar la legislación del IVA a la legislación de la Unión. En el artículo 23 LIVA se elimina la referencia a las zonas francas, traspasándose la exención al artículo 24 de la LIVA.

Asimismo, el artículo 74 de la ley 31/2022, y como no podía ser de otra manera, elimina la mención a la salida de áreas exentas como un espacio físico determinado. Ya que en la actualidad y como hemos mencionado en repetidas ocasiones, las zonas francas han superado la anterior configuración como destino aduanero constituyéndose como régimen aduanero<sup>871</sup>.

No podemos dejar de hacer referencia a que en la actual redacción del artículo 24 LIVA se señala que las exenciones de los apartados primero y segundo, aplican mientras los bienes permanezcan vinculados al régimen. De esta manera se abre la puerta al gravamen de mercancía comunitaria que entraba en zona franca de manera exenta, en contraposición a la fiscalidad aplicable a tales mercancías con anterioridad a la ley 31/2022.

#### 8.10.2. HECHO IMPONIBLE EN IMPUESTOS ESPECIALES

El mencionado artículo 1 de la ley de IIEE menciona que los IIEE gravan la importación. El artículo 4.19 define la importación como «la entrada en el territorio de la Comunidad de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, a menos que los productos, en el momento de su entrada en dicho territorio, sean incluidos en un procedimiento o régimen aduanero suspensivo, así como su despacho a consumo partiendo de un procedimiento o régimen aduanero suspensivo»<sup>872</sup>. Y el Artículo 5 establece específicamente sobre el hecho imponible en el apartado primero; «Están sujetas a los impuestos especiales de fabricación, la fabricación e importación de los productos objeto de dichos impuestos dentro del territorio de la Comunidad».

Respecto a la consideración de zonas francas, como supuestos de exención, desde la perspectiva de los Impuestos Especiales en sede de Impuestos Especiales la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, por la que se deroga la

---

<sup>871</sup> Preceptos modificados de la Ley del IVA (los artículos 18.Dos y Tres, 19.5º, 21.3º y 7º, 22.Siete y dieciséis, 23, 24, 83.Dos, 167 y el anexo sexto).

<sup>872</sup> CASANA MERINO, F., *La aplicación de los tributos en la importación y exportación de mercancías*, cit., p. 168. CASANA MERINO, relacionando el hecho imponible respecto a los IIEE, sostiene que el fenómeno importación en los IIEE coincide con el de los IIAA. Sin embargo, recuerda que Canarias, Ceuta y Melilla, no son territorios armonizados a efectos de los IIEE, por lo que entradas en Península y Baleares de mercancías procedentes de Canarias, Ceuta y Melilla, también se consideran importaciones a efectos de su sujeción a IIEE.



Directiva 92/12/CEE, parece que no deja lugar a duda. En su artículo 4 menciona el concepto -«régimen aduanero suspensivo»-, indicando que se trata de cualquiera de los regímenes previstos en el Reglamento (CEE) no 2913/92 en relación con el control aduanero del que su objeto las mercancías no comunitarias en el momento de su introducción en el territorio aduanero de la Comunidad, en depósitos temporales, o en zonas francas o depósitos francos, así como cualquiera de los regímenes a que se refiere el artículo 84, apartado 1, letra a), del citado Reglamento.

En el mismo sentido, como no podría ser de otra manera, el artículo 4 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, que deroga el anterior cuando señala: ««Régimen aduanero suspensivo»: Cualquiera de los regímenes previstos en el Reglamento (CEE) n.º 2913/92 en relación con el control aduanero del que son objeto las mercancías no comunitarias en el momento de su introducción en el territorio aduanero de la Comunidad, en depósitos temporales o en zonas francas o depósitos francos, así como cualquiera de los regímenes a que se refiere el artículo 84, apartado 1. letra a), del citado Reglamento».

Respecto a los impuestos especiales rige el principio de tributación en destino, lo cual implica que donde se produce el consumo se tributará. Si se produce en otro Estado miembro pero finalmente la mercancía llega a territorio nacional, que es donde finalmente se consume, tributará en territorio nacional. Precisamente por este principio, es muy importante que se controle la circulación entre los estados miembros de la mercancía, o que se tributa en el territorio aplicable de acuerdo a tal principio<sup>873</sup>.

El apartado 19 del art. 4 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales define la importación y especifica el mismo artículo que las zonas francas, a estos efectos, son regímenes aduaneros suspensivos.

Por su parte, FALCÓN Y TELLA sostiene que la suspensión de los Impuestos Especiales supone que no nace la obligación tributaria principal, pese a la realización del hecho imponible y por tanto serían supuestos de exención en la

---

<sup>873</sup> MASCÓ, B., *Tratado de aduanas e Impuestos especiales*, cit., pp. 133-134.

vinculación al régimen de zonas francas<sup>874</sup>. Otros autores, como FERREIRO LAPATZA y respecto al hecho imponible tiene lugar mediante la introducción de mercancías en el ámbito nacional comunitario, considerando que hay un diferimiento en ciertos supuestos<sup>875</sup>. Y GARCÍA HEREDIA sostiene que el hecho imponible respecto a los impuestos especiales se produce por el paso de la línea aduanera<sup>876</sup>.

Existen, por tanto, una serie de vinculaciones esenciales entre los IIEE y los IIAA, en concreto, y en lo relativo al elemento subjetivo, puede que exista una vinculación superior entre los IIEE y los IIAA que, respecto al IVA, en los términos que hemos expresado en esta tesis. Sin embargo y a pesar de las diferencias o falta de armonización en algunas cuestiones, tal y como hemos tratado de sostener en esta tesis doctoral, hay cuestiones esenciales coincidentes, como es la relativa al hecho imponible en el fenómeno importación. Los regímenes especiales y concretamente la entrada en zona franca, serían un supuesto de exención respecto al hecho imponible.

### 8.10.3. HECHO IMPONIBLE EXACCIONES DE EFECTO EQUIVALENTE

Una nota característica para que pueda tratarse de exacciones de efecto equivalente, y se puedan distinguir de tributos internos, es que las mercancías se graven precisamente por su paso por la frontera. Así lo menciona la Jurisprudencia del TJUE, entre otras la sentencia de 21 de septiembre de 2000, asuntos acumulados C-441/98 y C-442/98, Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Quinta) de 21 de septiembre de 2000, Kapniki Michaïlidis AE contra Idryma Koinonikon Asfaliseon (IKA)<sup>877</sup>.

---

<sup>874</sup> FALCÓN Y TELLA, R., *Derecho financiero y tributario (Parte General)*, cit., p. 170. En el mismo sentido, FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, A., en *Fiscalidad de los productos sujetos a Impuestos especiales*, Thomson Reuters Aranzadi, Pamplona, 2016, p. 484.

<sup>875</sup> FERREIRO LAPATZA, J.J.; MARTÍN FERNÁNDEZ, J.; RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., *Curso de Derecho Tributario (Sistema Tributario Español)*, Marcial Pons, 2012, p. 290. El diferimiento, se refiere como no puede ser de otra manera respecto a regímenes especiales como puede ser la vinculación de mercancía a zona franca. Respecto al mencionado diferimiento, entendemos que implica que el hecho imponible ha tenido lugar, sin embargo, se da la figura de la exención.

<sup>876</sup> GARCÍA HEREDIA, A., «La responsabilidad en el derecho aduanero», cit. p. 109.

<sup>877</sup> STJUE de 21 de septiembre de 2000, ECLI:EU:C:2000:479, asuntos acumulados C-441/98 y C-442/98, Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Quinta) de 21 de septiembre de 2000, Kapniki Michaïlidis AE contra Idryma Koinonikon Asfaliseon (IKA).

Menciona el TJUE en los apartados 23 y 24 que, para que un gravamen sobre el tabaco exportado se integre en tributos internos, debe imponerse sobre el producto interior y sobre el producto equivalente exportado un mismo tributo en igual fase de comercialización, y que el hecho imponible del tributo debe también ser idéntico para ambos productos. Asimismo, recuerda que un tributo que nace por el paso de mercancías en la frontera no se define como exacción de efecto equivalente, cuando aquél no grava el producto nacional similar o lo grava en fases de comercialización distintas. La razón estriba en que dicho tributo tiene como finalidad compensar un gravamen interior que afecta al mismo producto, y privaría a la prohibición de las exacciones de efecto equivalente a derechos de aduana de su contenido y de su alcance.

Posteriormente, en el apartado 24 vuelve a afirmar que se trata de un tributo que nace cuando las mercancías cruzan la frontera, dejado claro, cuál es el hecho imponible.

## CONCLUSIONES

Primera. En la nueva codificación del CAU se incluyen dentro del mismo régimen aduanero de «Depósito», tanto depósitos aduaneros como zonas francas. De esta manera aproxima la naturaleza de ambos, y en nuestra opinión, sirve de fundamentación en nuestra tesis legitimando la implementación del documento de vinculación a zonas francas, como declaración aduanera formal, de vinculación. Este, tendría una forma análoga al DVD implementado en el depósito aduanero. La finalidad de tal unión no puede ser otra que racionalizar los mismos procedimientos aduaneros, en el entorno telemático que constituye la aduana actual.

Mediante esta nueva configuración de los regímenes aduaneros, se supera la anterior concepción de las zonas francas como destino aduanero, tal cambio, implica que haya una implementación de nuevos mecanismos de control.

Si consideramos que la diferencia que existía entre destino aduanero y régimen aduanero en el anterior CA, radicaba en una fundamentación procedimental, en nuestra opinión, y al compartir régimen aduanero tanto zonas francas como depósito aduanero, deberían compartir por congruencia, dentro de sus procedimientos aduaneros, el requerimiento de presentar una declaración aduanera de vinculación al régimen.

Segunda. Aunque haya diferencias entre depósitos aduaneros y zonas francas, tal y como hemos mencionado en esta tesis, es un hecho que respecto a su naturaleza comparten la funcionalidad primaria de «Depósito», ya que así es como precisamente el mismo CAU los define a ambos, al incluirlos dentro de tal régimen aduanero especial, compartiendo unas Disposiciones comunes.

Tercera. Si algo caracteriza a los regímenes aduaneros es la existencia de una declaración aduanera. Sin embargo, se vincula mercancía a zona franca mediante tránsitos, o declaraciones sumarias, sin tratarse estas de declaraciones aduaneras *stricto sensu*. Además, no son declaraciones concretas que tengan como finalidad la vinculación de la mercancía al régimen de zona franca. Tampoco el tránsito es una declaración que tenga la finalidad de vinculación de mercancías al régimen de zona franca.

La vinculación de mercancías a zona franca, mediante la utilización de documentos de transporte en supuestos de entradas directas, ofrece a nuestro entender incluso menos garantías que los instrumentos del párrafo anterior.

Además, la contabilidad de existencias realizada en la inclusión de mercancías, no se encuentra en la actualidad conectada de manera directa a la aduana, existiendo una falta de estandarización entre las distintas zonas francas.

Cuarta. La configuración de zona franca como régimen aduanero supone que la inclusión de mercancía en el régimen, ya implica *per se*, una declaración de inclusión, con lo cual, una DVZF lo único que haría sería dar formalidad al régimen normativo actual en la entrada de mercancía a zona franca.

Quinta. El documento de vinculación a zona franca propuesto, sería una «declaración aduanera», que es precisamente como define la autoridad tributaria a la declaración de vinculación a depósito (DVD), en los depósitos aduaneros. Siguiendo la interpretación del CAU, en su artículo 5, entendemos que un DVZF se trata de una declaración aduanera, ya que se trata de una manifestación de voluntad, con la finalidad de vincular una mercancía a un régimen aduanero, en este caso zona franca. Y se haría efectiva según los procesos telemáticos aduaneros que se dan en la actualidad y las exigencias del CAU.

Sexta. Dicha declaración se presentaría mediante formato DUA, con las casillas pertinentes de información acerca del expedidor, destinatario, representante aduanero, liquidación, y demás información que se consigna en un DUA. Una declaración aduanera ofrecería una serie de garantías, respecto a la posibilidad de ejecutar un control aduanero directo, mediante la utilización de los actuales sistemas telemáticos, que los actuales procedimientos no ofrecen. Puesto que una DVZF permitiría el control aduanero directo por parte de las autoridades aduaneras.

Séptima. En las declaraciones aduaneras, habitualmente se debe adjuntar los principales documentos relativos a la operación comercial, lo cual, sin duda alguna ofrece más garantías de control y transparencia en el procedimiento aduanero.

Los documentos de transporte no permiten justificar el origen de las mercancías. Hay supuestos en los que la Unión europea aplica beneficios en cuanto a derechos de importación, por ejemplo, países beneficiarios pertenecientes al Sistema de preferencias generalizadas, o países con los que la Unión Europea ha firmado un acuerdo comercial. En tales casos, hay unas formalidades específicas para probar el origen de las mercancías, como puede ser el documento FormA, o su sustitución por el registro REX, o el certificado de origen EUR1, que emiten las autoridades aduaneras del país de origen de las mercancías, o la declaración en factura de exportadores autorizados.

Octava. Una DVZF otorgaría homogeneidad a los procedimientos de entrada de mercancía en zona franca. El informe OMA «*Enhancement of Customs involvement in free zones*» ha denunciado, que los procedimientos de entrada de mercancía en zonas francas son simplificados, sin declaración aduanera y poco homogéneos, en contraste con los procedimientos aplicados a depósitos aduaneros.

Una DVZF estandarizada a nivel nacional serviría para dotar de una homologación a los procedimientos aduaneros entre las distintas zonas francas en el territorio nacional.

Novena. Asimismo, una DVZF puede contribuir a lograr unos procesos más eficientes, ya que, por ejemplo, ya no sería necesario emitir un tránsito aduanero previo. Sino que la misma DVZF podría amparar el transporte previo a zona franca, y en el caso concreto de la zona franca de Vigo, se evitaría duplicar circuitos de control. Dado que, actualmente y mediante el tránsito previo se aplica un circuito de control, y posteriormente, con la DEZF actual, se aplica otro.

Décima. Si el CAU decide categorizar a las zonas francas como régimen aduanero especial de «Depósito», y, en consecuencia, que estas queden sometidas a vigilancia aduanera, consideramos que sería congruente evolucionar e implementar una DVZF en pro de una mejora en el control. De lo contrario, se mantienen excepciones y prerrogativas muy similares a las que existían con anterioridad cuando las zonas francas se consideraban un más simple de «destino aduanero». Además, siendo cierto que la vigilancia aduanera

en regímenes aduaneros empieza mediante una declaración aduanera, esta, puede ser una medida conveniente.

Undécima. El documento de vinculación a zona franca se trataría de una declaración aduanera que formaría parte del procedimiento aduanero del régimen de zona franca como área exenta. No generaría deuda aduanera, aunque sí una liquidación provisional, así como prestación de una posible garantía, asignación de unos circuitos de control, y una serie de garantías y formalidades inexistentes en la actualidad.

Aunque considerando la existencia de unas entidades como son los Consorcios administradores de zona franca, somos partidarios de mantener la inexistencia de aval. Asimismo, la naturaleza fabril de las zonas francas existe, diferenciando a estas últimas de los depósitos aduaneros, pese a que la finalidad de «depósito» se configura como la primaria del régimen. Por tanto, y considerando la tradición e historia particular que tales enclaves poseen, aun existiendo similitudes considerables con los depósitos aduaneros, poseen unas particularidades esenciales que justifican la no prestación de avales en la vinculación de mercancía a zonas francas.

Duodécima. El legislador de la Unión ha definido dos regímenes aduaneros definitivos como son el despacho de exportación y el de libre práctica, configurando los regímenes especiales como exenciones, o bonificaciones de aquellos. Una DVZF sería una declaración que formaría parte del conjunto de declaraciones, notificaciones, actos, o manifestaciones, que se engloban dentro del «despacho aduanero» y que encuentran su manifestación definitiva precisamente en la declaración de exportación o el de libre práctica. Y que suponen la culminación del despacho aduanero, con la admisión de la declaración aduanera generadora de la deuda tributaria.

Decimotercera. La DVZF propuesta, incluso subsumiéndose en el Despacho aduanero en la manera expuesta, no tendría carácter constitutivo, sino más bien una dimensión declarativa. No se trata de una de las declaraciones aduaneras a las que el CAU otorga parte del carácter constitutivo *per se* en el hecho imponible. La declaración aduanera con mayor carácter constitutivo sería, en el contexto de la teoría sobre el hecho imponible que sostenemos en esta tesis, el

despacho a libre práctica, que determina de manera definitiva la entrada en el circuito económico de la comunidad de las mercancías que no tienen estatuto de la Unión. Todo ello, sin perjuicio de que a la DVZF se le pueda conceder cierto valor constitutivo como parte de ese conglomerado de manifestaciones que forman parte del despacho aduanero, y que tienen lugar, con posterioridad al comienzo del hecho imponible por el cruce de la línea aduanera.

Decimocuarta. Una DVZF implica que la presentación de la declaración, se realizará por el propio declarante, o un representante aduanero, tratándose éstos de profesionales especialistas en materia aduanera, que deben pasar pruebas de capacitación profesionales por la AEAT. Por tanto, una declaración aduanera generalizada ofrece seguridad añadida, por la intervención, en los casos que se produzca, de este tipo de profesionales en aquellos casos en los que actualmente no intervenga un representante aduanero. Es cierto que en la actualidad, el declarante puede ser representado en la vinculación de mercancía no UE a zona franca, sin embargo, las complejidades técnicas añadidas que conlleva la implementación de una DVZF puede servir para favorecer la intervención de este tipo de profesionales

Decimoquinta. Mediante una DVZF existiría también la posibilidad de favorecer de manera generalizada la utilización de la figura OEA en los procedimientos aduaneros de vinculación, para de esta manera implementar esta figura que también se encuentra en uso en las operaciones de tráfico internacional de mercancías.

Decimosexta. El medio principal del que disponen las autoridades aduaneras, para comprobar las partidas arancelarias, es precisamente la declaración aduanera que se presenta con la finalidad de vincular las mercancías a un determinado régimen. En una DVZF los operadores deberían clasificar arancelariamente las mercancías, y de esta manera, la aduana dispondría de información directa de las mercancías vinculadas.

De acuerdo a tal concepción del hecho imponible importación que recogemos en esta tesis, y según 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, que menciona la necesidad de declarar las partidas



arancelarias en la importación de mercancías, se haría necesaria la declaración de las partidas arancelarias. Especialmente, si se tiene en cuenta que no existe la obligación de declarar las partidas arancelarias en la declaración sumaria, consecuentemente, sería necesaria una DVZF.

Decimoséptima. No consideramos que sea cierto que, mediante una DVZF, y por deber realizar una declaración, entendiendo esta como un trámite burocrático, se pierda al menos en parte lo que se ha entendido tradicionalmente como una de las ventajas propias de las zonas francas en materia de simplificación administrativa aduanera. Ya que, la alta competitividad en los mercados actuales requieren aduanas ágiles, que utilicen instrumentos telemáticos específicos actuando en coordinación, de una manera más eficiente, en cuanto a la gestión de riesgos, contabilidad de existencias y en definitiva seguridad.

Decimoctava. Consecuentemente, la implementación de una DVZF implicaría el uso de tecnologías de la información, que pueden facilitar el tratamiento informatizado y telemático de datos. Prueba de ello es la DEZF en la zona franca de Vigo, que sin tratarse de una declaración aduanera *stricto sensu*, se implementa con la finalidad de facilitar las operaciones de vinculación y la transmisión de información.

Decimonovena. Siendo una DVZF una declaración aduanera de las definidas como «normales», descartamos la posibilidad de declaración aduanera en zona franca mediante inscripción en registros del declarante. Ya que el antiguo procedimiento de domiciliación, ya derogado, y análogo a la actual inscripción en registros del declarante, se practicaba en el anterior depósito aduanero tipo D (de tipo privado). Y, siendo las zonas francas de naturaleza pública, no encontramos una homologación que permita trasponer el despacho mediante modalidad en registros del declarante a zonas francas.

Para más abundamiento, la dispensa en la presentación de declaración de vinculación del artículo 158 CAU, no impide que las autoridades aduaneras puedan considerar que sí es conveniente una DVZF, y ésta sea implementada con carácter general. La excepción del artículo 158 del CAU es desde la perspectiva de esta tesis, una reminiscencia que se mantiene a pesar de configurarse las zonas francas como régimen aduanero.

Vigésima. Si tal y como hemos expuesto, durante la estancia de mercancías en zona franca, hay una restricción en cuanto a las transformaciones que pueden ser aplicadas sobre las mercancías vinculadas, una DVZF podría ser apropiada para que las autoridades aduaneras puedan controlar precisamente esa actividad.

Vigesimoprimera. También es cierto que actualmente en las zonas francas, y dada esta limitación de actividades de transformación, hay poca flexibilidad para las actividades de transformación y producción. Una DVZF que permita a las autoridades aduaneras el control directo de la actividad de transformación en zona franca, sería un instrumento que permitiría incrementar el control, y flexibilizar las actividades de transformación permitiendo ampliar el rango de actividades de transformación.

Vigesimosegunda. Es indudable la importancia del ámbito espacial en el ámbito del Derecho aduanero. En nuestra opinión, desde la perspectiva de poder territorial del Estado, y desde un contexto de la pertenencia del Estado a la Unión Europea, se desprende la relevancia del paso de la línea aduanera como hecho imponible, y por tanto el Estado está obligado a mantener la seguridad en su territorio desde el cruce de la línea aduanera.

Vigesimotercera. Entendemos las zonas francas como territorio del Estado en las que puede haber una ficción de extraterritorialidad, pero principalmente a efectos tributarios. Como indicativo de que la voluntad del legislador en el CAU es precisamente esa, podemos recordar que las zonas francas están sujetas a vigilancia aduanera y que las personas u operadores que realicen actividades en zonas francas deben presentar a las autoridades aduaneras las mercancías que pretenden vincular al régimen.

Vigesimocuarta. Según el informe OMA, tal y como hemos mencionado, se propone una mayor implicación de las autoridades aduaneras en las zonas francas. Basándose en la interpretación del Convenio de Kyoto revisado, se expone que algunos países han realizado una mala interpretación de la definición, y naturaleza jurídica de las zonas francas, en pro de conseguir un área extraaduanera no sólo a efectos tributarios. El convenio dice expresamente que se considerará que las mercancías que entran en zona franca se

considerarán como si se encontraran en un área que se encuentra fuera de territorio aduanero de los países contratantes, pero sólo a efectos de impuestos.

Por tanto, y desde la premisa del párrafo anterior, y bajo la definición que ofrece el Convenio CKR acerca de la extraterritorialidad en zonas francas, se puede justificar la necesidad o conveniencia de un elemento de control como puede ser la DVZF.

Vigesimoquinta. Según el informe OMA y en el informe de la OECD y EUIPO expuestos en esta tesis, el tipo de delitos que en ocasiones se pueden cometer dentro de una zona franca, son capaces de comprometer la seguridad. Se trata de ilícitos tales como blanqueo de capitales, evasión de impuestos, contrabando, o falsificación, entre otros. Considerando la importancia del bien jurídico protegido en el tipo de delitos mencionados, y siendo el control que ejerce la aduana uno de los pilares del derecho aduanero, se puede apoyar la implementación de tal DVZF con la finalidad de protección del interés público.

Vigesimosexta. Siendo las zonas francas áreas exentas, en las que puede nacer una deuda aduanera por incumplimiento o infracción, consideramos que incorporar esta declaración de vinculación constituye un instrumento óptimo y legítimo para que los poderes públicos puedan tener información directa del declarante acerca de la mercancía que se encuentra vinculada al régimen de zona franca.

Somos conocedores de que el artículo 158 apartado primero del CAU exime de la exigencia de presentación de declaración aduanera a la entrada de mercancías en zona franca. Sin embargo, cuando la obligación aduanera surja por sustracción de la vigilancia aduanera, una declaración previa a la infracción, permite a la autoridad tributaria correspondiente, disponer de un mensaje directo y previo, tanto de información como de documentación del declarante, cosa que no ocurre en la actualidad.

Vigesimoséptima. Como hemos expuesto, el Estado tiene responsabilidad de protección respecto a las mercancías que entran en el territorio. Los derechos arancelarios tienen naturaleza extrafiscal, ya que persiguen además de la fiscal, otras finalidades. Asimismo, se induce en interpretación del CAU y en concreto,

en cómo valora el hecho imponible, que el hecho imponible empieza con el paso de la línea aduanera.

El fenómeno importación como hecho imponible comienza con el paso de la línea aduanera. Sin embargo, no cualquier entrada de mercancía debe ser considerada, ya que una entrada errática y sin finalidad específica, consideramos que queda fuera de los supuestos que dan lugar al hecho imponible. La entrada en el circuito económico de la comunidad se realizaría con el cruce de la línea aduanera coincidente con el territorio aduanero de la Unión, pero se materializa de una forma modalizada o restringida, que culminaría mediante la realización de los supuestos que el CAU contiene como hechos generadores de la deuda aduanera.

El mismo CAU, en el artículo 219 reconoce la entrada modalizada o restringida de las mercancías incluidas en un régimen especial. Ya que permite respecto a tales mercancías el movimiento por territorio aduanero, siempre y cuando este haya sido autorizado, lo cual implica una entrada modalizada en el circuito económico de la comunidad. La exclusión de las zonas francas en el artículo 219, interpretamos que se debe a que las zonas francas gozan de prerrogativas, como la ausencia de declaraciones aduaneras controladas directamente por las autoridades aduaneras.

Vigesimoctava. De acuerdo a la fundamentación expuesta en esta tesis, los derechos aduaneros en la actualidad tienen además de una finalidad fiscal, una naturaleza extrafiscal. Aparte de finalidades recaudatorias, dichos tributos cumplen otras funciones esenciales como son las de control o protección del mercado interno. Asimismo, son utilizados por la política comercial de la UE, por ejemplo, en el contexto del sistema de preferencias generalizadas o establecimiento de acuerdos comerciales, mermando de esta manera los ingresos por este tipo de tributos. O incrementándose, en casos de su instrumentalización como medios de protección del mercado interno.

Mediante los regímenes especiales, queda patente que el declarante o importador puede dar distintos regímenes aduaneros a las mercancías dependiendo de las finalidades que vayan a cumplir cuando entren en territorio

aduanero de la unión. De esta manera, serán efectivas distintas exenciones o bonificaciones, dependiendo del régimen aduanero declarado. Lo cual, en nuestra opinión también revela la finalidad extrafiscal de los derechos aduaneros.

De la misma manera, los contingentes y suspensiones, franquicias y productos de pesca marítima, y productos de retorno se configuran como exenciones que difícilmente se pueden incardinar en los elementos del tributo, y que, por lo tanto, evidencian la finalidad extrafiscal que poseen los impuestos aduaneros.

Igualmente, y en lo concerniente a las infracciones aduaneras y la potestad sancionadora de los Estados, al contener el sistema español y la propuesta de directiva europea 2013/0433, un sistema mixto de responsabilidad, implicando además de la postura objetiva, la subjetiva, que concibe la aduana como un organismo que tiene como misión el control internacional de mercancías. Permite sostener que los derechos arancelarios cumplen tanto funciones fiscales como extrafiscales.

Vigesimonovena. En la jerarquía de fuentes del Derecho de la UE, el CAU ocupa una posición superior jerárquica respecto a la normativa nacional. Sin embargo, las normas nacionales en el actual sistema de fuentes son aplicables, Y consecuentemente, la LGT puede ser utilizada para interpretar distintos aspectos del Derecho aduanero siempre y cuando se respete el sistema de fuentes y de competencias establecido. El Derecho de la Unión es autónomo, y ocupa una posición superior a la legislación nacional, lo cual es compatible con que el Derecho aduanero pueda ser complementado por la legislación nacional. Motivo por el cual, y respecto a la interpretación del hecho imponible, queda patente que el CAU puede ser complementado por la legislación de los Estados miembros.

Trigésima. Por lo que respecta al concepto importación como hecho imponible, la legislación europea no es ajena a la concepción de la OMA reflejada en su Glosario, donde esta se identifica con el paso de la línea aduanera. Ya que, el artículo 33.2 a) del CAU establece la nomenclatura combinada como parte del AAC, además, aquella se configura bajo el sistema armonizado en interpretación del considerando tercero del Reglamento 2658/87. Lo cual hace del Reglamento 2658/87 un acto de adopción del Convenio de 14 de junio de 1983, por el que se

adopta el sistema armonizado de Codificación y designación de mercancías. Debiendo interpretarse el texto del convenio de acuerdo a la intención de los creadores (CCA, actual OMA), parecería que de esta manera y por lo que respecta al concepto de importación, se produce una influencia del concepto de importación de la OMA, en el Derecho de la Unión, mediante el Reglamento 2658/87.

Trigésimo primera. Teniendo en cuenta que el hecho imponible comienza con el paso por la línea aduanera, y que el devengo o nacimiento de la deuda aduanera en los supuestos de áreas exentas queda en pendencia, y no va a producirse hasta que la mercancía salga de zona franca mediante la realización de los supuestos que el CAU contiene. Podemos concluir que los regímenes aduaneros definitivos, despacho a libre práctica y exportación, son los principales institutos aduaneros, en el sentido que son los que suponen la manifestación definitiva del hecho imponible. Y que una DVZF estaría por tanto incluida dentro del conjunto de actos, que componen el procedimiento de vinculación a régimen de zona franca como régimen aduanero especial.

Trigésimo segunda. En lo concerniente a la entrada de mercancías en el circuito de la comunidad, consideramos que la entrada se produce de manera restringida en caso de regímenes aduaneros especiales. Interpretamos que la concepción «circuito económico» se refiere a la actividad económica manifestada mediante transacciones de bienes y servicios que se realiza en un estado o economía. Ya que, las operaciones realizadas en regímenes especiales, implican actividades que en mayor o menor medida tienen efectos económicos en la actividad económica, requieren la utilización de recursos económicos pertenecientes a la unión, y la realización de transacciones de bienes o servicios, ya sea, por ejemplo, mediante la intervención de medios técnicos, mecánicos o humanos, y la de los agentes económicos que operan en el circuito económico.

Para más abundamiento, y tal y como hemos expuesto, las autorizaciones, notificaciones, o registros, son en definitiva, mecanismos de control tanto en las disposiciones generales de los regímenes especiales, como en su regulación particular, y nos llevan a poder concluir que la entrada es modalizada en el circuito económico de la comunidad, ya que se somete al importador a la

fiscalización por parte de las autoridades aduaneras. Más concretamente, el artículo 219 del CAU, reconoce la entrada modalizada en el circuito económico de la comunidad. Ya que, en determinadas circunstancias, mercancías que aún no tienen estatuto de la Unión, podrán circular por el TAU, lo cual implica el reconocimiento implícito de la entrada restringida de las mercancías.

Trigésimo tercera. Como consecuencia de la entrada restringida de las mercancías en el circuito de la comunidad, la vinculación de mercancía al régimen de zona franca y la implementación de una DVZF tampoco afectará al estatuto de las mismas.

Trigésimo cuarta. Esta concepción del hecho imponible es compatible con el de «valor real» de aduana que ha sido integrado en la legislación de la Unión, siendo este valor determinado por el de la transacción realizada entre comprador y vendedor, prescindiendo de criterios arbitrarios, y superando el anterior concepto de «teórico» de valor en aduana.

Trigésimo quinta. Los artículos 71 y 72 CAU contienen una descripción de lo que podríamos definir como el presupuesto material del hecho imponible. Delimitando el valor en aduana, que no es otra cosa que la valoración del hecho imponible, concretamente, hasta los puntos que el legislador ha considerado la entrada en el TAU. Asimismo, el Reglamento de Ejecución (UE) 2015/2447 en los artículos 136 y 137 delimita los puntos de entrada en el TAU.

Trigésimo sexta. Por tanto, y desde esta construcción, las zonas francas constituirían un supuesto de exención, que como bien sabemos implica que el hecho imponible ha ocurrido con anterioridad a la entrada de mercancía, no configurándose las zonas francas como áreas extraaduaneras, y no como supuesto de no sujeción. La vinculación al régimen mediante una DVZF aunque se realice una liquidación previa y una eventual garantía de la deuda aduanera, en ningún caso afectará al devengo de los derechos.

Trigésimo séptima. *A potiori*, con la transformación de las zonas francas en régimen aduanero, el CAU ha incrementado las medidas de control sobre zonas francas, lo cual, implica que el legislador de la Unión más bien interpreta que las zonas francas son un supuesto de exención. Nuevas obligaciones, como el deber

de presentación de mercancías, así como configurar las zonas francas como régimen aduanero y eliminar las zonas francas tipo II que eran aquellas abiertas o no cercadas, implican que el CAU lo que está haciendo es incrementar el control.

Además, con el nuevo CAU, las mercancías no pertenecientes a la Unión vinculadas a zona franca estarán bajo vigilancia aduanera hasta que cambie su estatuto aduanero, salgan del TAU o sean destruidas. Consecuentemente, consideramos que cuando la mercancía esté sujeta a vigilancia aduanera, será porque previamente se ha producido el hecho imponible, razón por la cual se despliegan los efectos jurídicos como el control que implica la vigilancia aduanera. De esta manera, entendemos que, en este contexto normativo, sería coherente la implementación de una DVZF como instrumento de control.

Trigésimo octava. De acuerdo al considerando 48 del CAU, que establece que se deben facilitar autorizaciones que cubran varios regímenes, y conlleven una garantía y una sola aduana de vigilancia. Que acaba mencionando que cuando haya motivos que lo justifiquen también debe ser posible valorar las mercancías que se vinculen a régimen aduanero especial. Con razón del sometimiento de las zonas francas a vigilancia aduanera, y pudiendo producirse situaciones en las que las autoridades aduaneras deben disponer de instrumentos para valorar las mercancías vinculadas, de acuerdo al actual código aduanero, es conveniente la utilización de instrumentos de valoración que otorguen seguridad jurídica, como la medida propuesta en esta tesis.

Trigésimo novena. La deuda aduanera también puede nacer en supuestos de incumplimiento, tal y como recoge el CAU. Como posible ventaja, también podemos argumentar que en casos de incumplimiento del artículo 79.2.a) del CAU, que se refiere a casos de consumo dentro de depósitos, sustracción de la vigilancia aduanera, casos de introducción irregular en territorio aduanero a través de zona franca, o introducción irregular en territorio aduanero de la Unión. Una DVZF otorgaría una declaración formal e indubitada de la vinculación de mercancía al régimen, y podría ser un instrumento que permitiera a las autoridades competentes adaptar el nacimiento de deudas e intereses de demoras al momento de vinculación a zona franca. De esta forma el infractor no



se beneficiaría durante el período que comprende la vinculación a zona franca, hasta el incumplimiento que origina la deuda aduanera, de las condiciones ventajosas por vincular mercancía al régimen, en un contexto en el que ha roto el contrato de «confianza».

Cuadragésima. Respecto a las deudas nacidas por incumplimiento, contenidas en el supuesto del artículo 79.2 b), consideramos que en ninguno de los supuestos que contiene la norma, una DVZF, va a desvirtuar la teoría que se aplique, respecto al hecho imponible ni devengo de los derechos. Ya que en caso de considerar la letra b) del artículo 79.2, la norma se refiere a condiciones como las exenciones o bonificaciones de perfeccionamiento, importación temporal, o incumplimiento de obligaciones de estancia en depósito temporal.

Cuadragésimo primera. De igual modo, el artículo 85 CAU retrotrae el momento del devengo, cuando no sea posible determinar el momento del incumplimiento de la condición, al «momento en que las autoridades aduaneras determinen que las mercancías se encuentran en una situación que ha originado una deuda aduanera». Es decir, al momento de vinculación de la mercancía al régimen de zona franca. Como hemos expuesto, no existe en la actualidad en las zonas francas de España una declaración como tal, y evidentemente una DVZF proporcionaría una declaración indubitada y formal, de declaración de vinculación al régimen de zona franca de mercancías que pueden estar afectadas por tal precepto.

Cuadragésimo segunda. Respecto a los recursos propios de los Estados miembros (IVA e Impuestos especiales), el hecho imponible se iniciaría con el cruce de frontera, o entrada en el territorio aduanero de la Unión. Al igual que respecto a los derechos arancelarios, tendría lugar una entrada restringida en el circuito económico de la comunidad, quedando el hecho imponible en pendencia, manifestándose definitivamente y produciéndose la entrada en el circuito económico de la comunidad de manera permanente, mediante la realización de los supuestos legalmente establecidos que dan origen al nacimiento de la deuda.

De manera que las zonas francas quedarían configuradas como un supuesto de exención respecto al hecho imponible, sirviendo esta concepción al igual que

respecto a los derechos aduaneros, como fundamento para la implementación de una DVZF.

ANEXOS

ANEXO 1



**EVERGREEN LINE**  
A Joint Service Agreement

**BILL OF LADING**  
NOT NEGOTIABLE UNLESS CONSIGNED TO ORDER  
**ORIGINAL**

(2) Shipper/Exporter (complete name and address) <b>ITAL LAGUNA Ø87S</b>		(5) Document No. <b>1429011</b>
(3) Consignee (complete name and address) (unless provided otherwise, a consignment 'To Order' means To Order of Shipper) <b>ITAL LAGUNA Ø87S</b>		(6) Export References
(4) Notify Party (complete name and address) <b>SAME AS CONSIGNEE</b>		(7) Forwarding Agent
(12) Pre-carriage by		(8) Point and Country of Origin (for the Merchant's reference only)
(14) Ocean Vessel/Voy No. <b>I L LAGUNA Ø87S</b>	(13) Place of Receipt/Date <b>SHANGHAI, CHINA</b>	(9) Also Notify Party (complete name and address)
(16) Port of Discharge <b>BRISBANE, AUSTRALIA</b>	(15) Port of Loading <b>SHANGHAI, CHINA</b>	In Witness Whereof, the undersigned, on behalf of the carrier and Vessel Provider, Italia Marittima S.p.A., has signed the number of Bill(s) of Lading stated below, all of this tenor and date, one of which being accomplished, the others to stand void. (10) Onward Inland Routing/Export Instructions (which are contracted separately by Merchants entirely for their own account and risk)
(17) Place of Delivery <b>BRISBANE, AUSTRALIA</b>	(18) Place of Receipt/Date <b>SHANGHAI, CHINA</b>	

Particulars furnished by the Merchant			
(18) Container No. And Seal No. Marks & Nos.	(19) Quantity And Kind of Packages	(20) Description of Goods	(21) Measurement (M <sup>3</sup> ) Gross Weight (KGS)
CONTAINER NO./SEAL NO. <b>EMCDKV6419/4</b>	<b>1 X 20'</b>	<b>PACKAGES CARBON STEEL FLANGE</b>	<b>6.0400 CBM 23,384.000 KGS</b>
CO., LIMITED CARBON STEEL FLANGE LFKC1909			(23) Declared Value \$ If Merchant enters actual value of Goods and pays the applicable and valorem tariff rate, Carrier's package limitation shall not apply. <b>317746</b>
(22) TOTAL NUMBER OF CONTAINERS OR PACKAGES (IN WORDS) <b>ONE (1) CONTAINER ONLY</b>			
(24) FREIGHT & CHARGES	Revenue Tons	Rate	Per Prepaid
		<b>AS ARRANGED</b>	<b>ON BOARD</b>
			<b>SHANGHAI(19)</b>
(25) B/L NO. <b>EGLV 1429011</b>	(27) Number of Original B(s)/L <b>THREE (3)</b>	(29) Prepaid at <b>SHANGHAI</b>	(30) Collect at
(26) Service Type/Mode <b>FCL/FCL O/O</b>	(28) Place of B(s)/L Issue/Date <b>SHANGHAI AUG. 22, 2019</b>	(31) Exchange Rate	(32) Exchange Rate <b>AS AGENT(19)</b>
(33) Laden on Board <b>AUG. 22, 2019 ITAL LAGUNA Ø87S SHANGHAI</b>			

0118006686

FORM NO. DOC1004-07

As agent for the Carrier and the Vessel Provider Italia Marittima S.p.A.  
cap. 500.000.000 I.V. C.F. e n. Iscr. 00047620329 Reg.  
going business as "Evergreen Line"  
(TERMS OF BILL OF LADING: [www.evergreen-line.com](http://www.evergreen-line.com))  
ENLARGED VERSION OF BACK CLAUSE IS AVAILABLE ON [www.evergreen-line.com](http://www.evergreen-line.com))

(1)

ANEXO 2



043

Shipper's Name and Address <b>International Operations GmbH</b> Mannheimer Str. 73 68125 Mannheim / Germany		Shipper's Account Number		<b>Not Negotiable</b> <b>Air Waybill</b> Issued by <b>ETIHAD AIRWAYS</b> NEW AIRPORT ROAD ABU DHABI, 35566, UNITED ARAB EMIRATES		
Consignee's Name and Address <b>INTERNATIONAL CARGO EXPRESS PTY LIMITED</b> c/o Air Menzies International Qantas Drive Brisbane QLD 4009 AU TE +61738681777		Consignee's Account Number		Copies 1, 2 and 3 of this Air Waybill are originals and have the same validity. It is agreed that the goods described herein are accepted in apparent good order and condition (except as noted) for carriage SUBJECT TO THE CONDITIONS OF CONTRACT ON THE REVERSE HEREOF. ALL GOODS MAY BE CARRIED BY ANY OTHER MEANS INCLUDING ROAD OR ANY OTHER CARRIER UNLESS SPECIFIC CONTRARY INSTRUCTIONS ARE GIVEN HEREON BY THE SHIPPER, AND SHIPPER AGREES THAT THE SHIPMENT MAY BE CARRIED VIA INTERMEDIATE STOPPING PLACES WHICH THE CARRIER DEEMS APPROPRIATE. THE SHIPPER'S ATTENTION IS DRAWN TO THE NOTICE CONCERNING CARRIER'S LIMITATION OF LIABILITY. Shipper may increase such limitation of liability by declaring a higher value for carriage and paying a supplemental charge if required.		
Issuing Carrier's Agent Name and City <b>INTERNATIONAL OPERATIONS SPEED GMBH</b> D-68229 MANNHEIM / GERMANY		Accounting Information <b>++ SBY ++</b>				
Agent's IATA Code <b>23-47</b>		Account No.				
Airport of Departure (Addr. of First Carrier) and Requested Routing <b>FRANKFURT AM MAIN</b>		Reference Number		Optional Shipping Information		
To <b>AUH</b>		By First Carrier <b>EY</b>		Declared Value for Carriage <b>NVD</b>		
Routing and Destination <b>BNE EY</b>		to by to by <b>EY</b>		Declared Value for Customs <b>NCV</b>		
Requested Flight/Date <b>EY002/08 EY484/09</b>		Currency <b>EUR</b>		Amount of Insurance <b>XXX</b>		
Airport of Destination <b>BRISBANE</b>		INSURANCE - If Carrier offers insurance, and such insurance is requested in accordance with the conditions thereof, indicate amount to be insured in figures in box marked "amount of insurance".				
Handling Information		MRN: 19DE3201		SCI <b>X</b>		
No. Of Pieces RCP	Gross Weight	Rate Class	Chargeable Weight	Rate	Total	Nature and Quantity of Goods (incl. Dimensions or Volume)
1	460.0 K	Q	460.0	2.75	1265.00	Consolidation as per attached list DIMS 315x135x26 CM x 1 VOL 1.11 M3
1	460.0				1265.00	
Prepaid		Weight Charge		Collect		Other Charges
		1265.00				
Valuation Charge		Tax		Total Other Charges Due Agent		Shipper certifies that the particulars on the face hereof are correct and that insofar as any part of the consignment contains dangerous goods, such part is properly described by name and is in proper condition for carriage by air according to the applicable Dangerous Goods Regulations.
Total Other Charges Due Agent		Total Other Charges Due Carrier		Total Prepaid		Signature of Shipper or his Agent <b>INTERNATIONAL OPERATIONS SPEED GMBH</b>
				1265.00		
Currency Conversion Rates		CC. Charges in Dest. Currency		Executed on (date)		Signature of Issuing Carrier or Its Agent <b>INTERNATIONAL OPERATIONS SPEED GMBH</b> ANNETTE UTTER
				06-Sep-19		
For Carrier's use only at Destination		Charges at Destination		Total Collect Charges		

Resolution 6009/ Effective 1 Jul 10/ compliant Laser Air Waybill - CargoWise - www.cargowise.com

Email Copy

# ANEXO 3

1 Exempleaire de l'expéditeur / Copy for sender		LETRE DE VOITURE INTERNATIONALE		CMR		INTERNATIONAL CONSIGNMENT NOTE		Pays/Country		No 24382	
1 Expéditeur (nom, adresse, pays) / Sender (name, address, country)				6 Transporteur (nom, adresse, pays, autres r. f. rencois) / Carrier (name, address, country, other references)							
2 Destinataire (nom, adresse, pays) / Consignee (name, address, country)				7 Transporteurs successifs / Successive carriers							
3 Prise en charge de la marchandise / Taking over the goods				8 Réserves et observations du transporteur lors de la prise en charge de la marchandise / Carrier's reservations and observations on taking over the goods							
4 Livraison de la marchandise / Delivery of the goods				9 Documents remis au transporteur par l'expéditeur / Documents handed to the carrier by the sender							
5 Instructions de l'expéditeur / Sender's instructions				10 Marques et numéros / Marks and Nos				11 Nombre de colis / Number of packages			
				12 Mode d'emballage / Method of packing				13 Nature de la marchandise / Nature of the goods			
								14 Poids brut, kg / Gross weight in kg			
								15 Cubage m3 / Volume in m3			
16 Conventions particulières entre l'expéditeur et le transporteur / Special agreements between the sender and the carrier				17 A payer par / To be paid by:				18 Autres indications utiles / Other useful particulars			
				Expéditeur / Sender				Destinataire / Consignee			
				Prix de transport / Carriage charges							
				Frais accessoires / Supplementary charges							
				Droits de douane / Customs duties							
				Autres frais / Other charges							
				19 Remboursement / Cash on delivery							
20 Ce transport est soumis, nonobstant toute clause contraire, à la Convention relative au contrat de transport international de marchandises par route (CMR) / This carriage is subject, notwithstanding any clause to the contrary, to the Convention on the Contract for the International Carriage of Goods by Road (CMR)											
21 Etabli / Established in				le / on				20...			
22				23				24 Marchandises reçues / Goods received			
								Heure d'arrivée / Time of arrival			
								Heure de départ / Time of departure			
Lieu / Place				le / on				20...			
Signature ou timbre de l'expéditeur / Signature or stamp of the sender				Signature ou timbre du transporteur / Signature or stamp of the carrier				Signature et timbre du destinataire / Signature and stamp of the consignee			
Partie non contractuelle réservée au transporteur / Non-contractual part reserved for the carrier											

Les parties encadrées en rouge sont à remplir par le transporteur.  
 The parts framed in red have to be filled in by the carrier.

(ADR) - In case of damaged goods mention on the last line of the address: UN number, Goods form data 1 and 7, see special authorization demands in ADR, Part 5; The label number and Packing Group.

ANEXO 4

COMUNIDAD EUROPEA						A ADUANAS DE DESTINO						
Ejemplar para el país de destino	6. Expediente / Expediente N°					1. DECLARACION						
	8. Destinación N°					3. Formulario		4. Lit. de carga				
	14. Declaración / Representación N°					6. Partida	8. Valor aduanado	7. Número de referencia				
	18. Identidad y nacionalidad medio transporte a N. legajo					9. Regimen de tránsito N°						
	21. Identidad y nacionalidad medio transporte aduanado en frontera					10. País de origen	11. País destino / país	12. Emisor de valor	13. P.A.C.			
	25. Modo transporte en frontera					26. Modo transporte interior	27. Lugar de descarga	15. País de expedición / expedición	16. País de destino	17. País de destino		
	28. Adquisición de tránsito					20. Condiciones de entrega						
	31. Autos y dispositivos de las mercancías					32. Tipo	33. Código de las mercancías		34. Cód. país de origen	35. Modo transp. exp.	36. Proveniencia	
	34. Información adicional: Documento gubernamental, Certificado y demás datos					37. E. F. E. / U. E. E.	38. Modo transp. exp.	39. Contenedor	40. Documento de carga / Documento precedente	41. Proceder operacional	42. Precio de tránsito	43. Cód. P.A.C.
	47. Cálculo de los aranceles					44. Aprobación de pago	45. Identificación de pago		46. Valor arancelado	47. Valor arancelado	48. Valor arancelado	
50. Seguro de tránsito					51. Lugar y fecha	52. Lugar y fecha	53. Lugar y fecha	54. Lugar y fecha	55. Lugar y fecha	56. Lugar y fecha		
57. Control por la Aduana de destino					58. Lugar y fecha	59. Lugar y fecha	60. Lugar y fecha	61. Lugar y fecha	62. Lugar y fecha	63. Lugar y fecha		

I 0681074 F

DSF

### DECLARACION DE SITUACION FISCAL

1. Titular (nombre, dirección, y NIF):  Por cuenta de: el mismo	Declaración sobre situación fiscal de mercancías comunitarias en la Zona Franca de Vigo.  Nº                      Fecha:
2. Aduana Expedidora:  <b>ADUANA DE VIGO</b>	4. Las mercancías descritas en la casilla nº 5 se encuentran:  <input type="checkbox"/> Sin exención, devolución o deducción de impuestos interiores.  <input type="checkbox"/> Con exención, devolución o deducción de impuestos interiores:  <input type="checkbox"/> IVA <input type="checkbox"/> IE <input type="checkbox"/> OTROS
3. Estatuto aduanero originario de la mercancía:  <input type="checkbox"/> Comunitario <input type="checkbox"/> No Comunitario	
5. Numero de orden; número, naturaleza, marcas y numeración de los bultos; cantidad y designación de las mercancías:	
6. Lugar y fecha      Vigo,  Fdo. DNI.	



## **NORMAS DE FUNCIONAMIENTO DE LOS OPERADORES ECONOMICOS INSTALADOS EN LA ZONA FRANCA DE GRAN CANARIA**

La Orden de 24 de abril de 1998, autorizó a la Autoridad Portuaria de Las Palmas la constitución de una zona franca en las Palmas de Gran Canaria.

La Resolución de 30 de noviembre de 1998, del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, autorizó la entrada en funcionamiento de la Zona Franca de Gran Canaria, aprobándose, al mismo tiempo, los Estatutos del Consorcio y el Reglamento de Régimen Interior para la gestión y explotación de la Zona Franca.

La Resolución de 13 de octubre de 2004, del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, autorizó la modificación de los Estatutos del Consorcio de la Zona Franca de Gran Canaria.

Teniendo en cuenta lo dispuesto en las citadas Ordenes, y asimismo, los cambios normativos que se han producido en los últimos años con la entrada en vigor del Reglamento 952/2013, por el que se aprueba el Código Aduanero de la Unión (de ahora en adelante CAU), es por lo que los operadores económicos instalados en la Zona Franca de Gran Canaria, una vez que se les haya autorizado los registros de conformidad con el artículo 214 CAU y con el contenido del artículo 178 del Reglamento Delegado aprobado por el Reglamento 2446/2015, deberán observar, sin perjuicio de las modificaciones normativas posteriores, las siguientes NORMAS DE FUNCIONAMIENTO:

**PRIMERO.** - Cada operador de zona franca una vez tenga autorizado los registros, tendrá su código de ubicación propio.

**SEGUNDO.** - **MERCANCÍA NO COMUNITARIA**

### **2.1 Introducción en zona franca de mercancía no comunitaria**

Según el CAU, todas las mercancías que vayan a incluirse en el régimen aduanero de zona franca, no deberán ser objeto de una declaración en aduana.

No obstante, lo anterior y sin perjuicio de lo establecido en el artículo 245 del CAU, la introducción en Zona Franca de mercancía no comunitaria se realizará de la siguiente manera:

#### **A) Mercancía no comunitaria procedente de la Aduana Marítima**

- El traslado de la mercancía desde la Aduana Marítima hasta la Zona Franca (en adelante ZF) se realizará con un tránsito externo(T1), (salvo para aquellos casos en los que el destinatario sea un OPERADOR ECONÓMICO AUTORIZADO (en adelante OEA), que se realizará con un cambio de ubicación (nuevo mensaje G5)), que se receptorará y ultrará por el mismo operador si es DESTINATARIO AUTORIZADO DE TRANSITO (en





adelante DATR). En caso contrario, se presentará a la Aduana para su RECEPCIÓN y ULTIMACION, comunicando dicho tránsito, mediante escrito presentado a través de la SEDE ELECTRONICA.

- Una vez comunicada, por parte del operador económico, a la dirección de correo electrónico [zonafrancago@correo.aeat.es](mailto:zonafrancago@correo.aeat.es), la D.S.D.T., generada en la ULTIMACION del tránsito, la Aduana procederá a datar dicha D.S.D.T., con una entrada en zona franca (EZF) y a comunicar la misma al operador económico a través del correo electrónico facilitado por el mismo.
- Inmediatamente después de la introducción de las mercancías en los locales o instalaciones donde ejerza la actividad en la ZF, deberá registrarse su entrada en la contabilidad de existencias prevista en la autorización de operador económico de ZF y en sus libros auxiliares, indicando Declaración Sumaria de Depósito Temporal (en adelante D.S.D.T), partida, bultos y peso, así como la fecha de introducción.
- El documento de cargo de la contabilidad de existencias será la EZF comunicada por la Aduana.
- No se podrá disponer de esta mercancía no comunitaria hasta que el documento EZF sea comunicado por parte de la Aduana al operador y esté dada de alta en su contabilidad de existencias.
- No obstante lo anterior, cuando la entrada de esta mercancía en Zona Franca se produzca fuera del horario de oficina de la Aduana y se deba disponer de ellas por causas justificadas antes de que la Aduana haya comunicado al operador el número de la EZF, el operador podrá disponer de las mismas utilizando el documento aduanero que proceda según lo previsto en el apartado siguiente, debiendo comunicar en el inmediato día hábil siguiente a la Aduana esta circunstancia mediante correo electrónico con la documentación necesaria, todo ello sin perjuicio de las anotaciones contables que procedan.

**B) Mercancía no comunitaria procedente del Aeropuerto**

Se aplicará lo establecido en la letra A) anterior.

**2.2.- Salida de mercancía no comunitaria**

La salida de mercancía no comunitaria de la ZF, se realizará con los siguientes documentos, dependiendo del destino final de la misma:

**Destino UE:**

- Salida por el Puerto: la salida se documentará con una notificación de reexportación o una EXS según proceda.



- Salida por el Aeropuerto: T1 seguido de una notificación de reexportación o un T1 con datos de seguridad.

**Mercancía a consumir en plaza:** Se documentará en un DUA de Importación, mediante el despacho a consumo con despacho simultáneo a libre práctica.

En la casilla 37 de la declaración aduanera deberá ponerse como régimen precedente el código 78 correspondiente a la zona franca, en la casilla 30 el código de ubicación de zona franca y en la casilla 40 el EZF correspondiente.

**Suministro a buques o aeronaves:** se estará a lo establecido en el APÉNDICE IV de la Resolución de 11 de julio de 2014, del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en la que se recoge las instrucciones para la formalización del documento único administrativo (DUA), relativo a la mercancía para buques y aeronaves.

**Salida a terceros países:**

- Salida por el Puerto: se documentará con una EXS o Notificación de reexportación según proceda.
- Salida por el Aeropuerto: T1 con datos de seguridad o, un T1 seguido de una EXS.

**Destino Depósito aduanero:** el operador de Zona Franca dará de baja la mercancía en su contabilidad de existencias, haciendo referencia al número de documento que justifique su salida, en este caso, la declaración aduanera de vinculación a Depósito (en adelante DVD). El destinatario de la mercancía deberá presentar un DVD con régimen 71.78.

**Régimen de perfeccionamiento activo, Importación temporal o destino final:** se estará a lo establecido en el CAU para cada régimen aduanero especial.

**TERCERO. - MERCANCÍA COMUNITARIA**

**3.1.- Introducción en Zona franca de mercancía comunitaria.**

La introducción en Zona Franca de mercancía comunitaria se realizará de la siguiente manera:

**A) Mercancía comunitaria procedente de la Aduana Marítima**

- Presentación de solicitud de cambio de ubicación por medios telemáticos, en cuya tramitación se observará lo establecido en el Apéndice XIII de la Resolución de 11 de julio de 2014, del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en la que se recoge las instrucciones para la formalización del documento único administrativo (DUA).

- Inmediatamente después de la introducción de las mercancías en los locales o instalaciones donde ejerza la actividad, deberá registrarse su entrada en

## BIBLIOGRAFÍA

### LIBROS

### REVISTAS

ABAJO ANTÓN, L. M., *El Despacho Aduanero*, Fundación Confemetal, Madrid, 2000.

AGULLÓ AGÜERO, A., *La renta de Aduanas: configuración técnico jurídica y aspectos penales*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1978.

AGULLÓ AGÜERO, A. «La responsabilidad civil derivada del delito» Comentarios a la legislación penal, Tomo III, Edersa, Madrid, 1984

AIZEGA ZUBILLAGA, J.M., *La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*, Universidad del País Vasco, Servicio Editorial, Vizcaya, 2001.

ALBERT, J. L., *Le Droit Douanier de L'Union européenne*, Éditions Bruylant, Bruselas, 2019.

ALBI, F., *Tratado de los modos de gestión de las Corporaciones Locales*, Aguilar, Madrid, 1960.

ÁLVAREZ GÓMEZ-PALLETE, J.M., «La noción positiva del valor en aduana», *Aduanas*, núm. 172, Madrid, 1968.

AMENOLARA, M., «Las zonas francas en la UE y Mercosur: una perspectiva comparada sobre su rol en los procesos de integración», *Revista del Instituto AFIP*, 2009, pp. 8-33.

ANCHORDOQUI, E., *Las zonas francas industriales y el comercio exterior*, vol. 12, Integración Latinoamericana, 1977, [Recurso de internet. Acceso el 23 de septiembre de 2021, [http://www10.iadb.org/intal/intalcdi/integracion\\_latinoamericana/documentos/017-Estudios\\_1.pdf](http://www10.iadb.org/intal/intalcdi/integracion_latinoamericana/documentos/017-Estudios_1.pdf).]

ALESSI, R., «Monopoli fiscali. Imposte di fabbricazione. Dazi doganali», Director: Giannini, A.D., *Collana Trattato di Diritto Tributario*, VOL XI, Utet, Turín, 1956.

## BIBLIOGRAFÍA

### LIBROS

### REVISTAS

ALGOUD, A., *Histoire des droits de douane (de leurs origines romaines á 1939) et de la politique commerciale de la France*, S.E.D.E.P., Paris, 1978.

ALVAREZ GÓMEZ-PALLETE, J. M., *La aduana en el Mercado común*, Servicio de Estudios Económicos Banco de España, Madrid, 1985.

AMENDOLARA, M., *Estudio comparativo de las zonas francas en España y Argentina*, Cuadernos del Instituto AFIP, Buenos Aires, 2009.

ANDERSEN, A., *Diccionario de economía y negocios*, Madrid: Espasa Siglo XXI, Madrid, 1999.

ANTEIROS PEREIRA, J., en «Las Zonas Francas y la internacionalización de las actividades económicas», Coordinadores; Pita Grandal, A.M., Ruiz Hidalgo, C., en *Zonas francas y comercio internacional*, Marcial Pons, Madrid, 2020, pp.49-69.

ARAÚJO SEGOVIA, R., «Comentarios sobre el Convenio de Kyoto para la armonización y simplificación de procedimientos aduaneros», *Revista Colombiana De Derecho Internacional*, 2005, pp. 143-174.

ARISTÓTELES, *Económicas*, vol. Libro II, Cap. Primero, Gredos, Madrid, 1984.

ARMELLA, S., *Diritto doganale*, Egea, Milán, 2015.

ARMELLA, S., *Diritto Doganale dell'Unione Europea*, Egea, Milan, 2017.

ARMELLA, S., *EU Customs Code*, Egea, Milán, 2017.

AROBES AGUILAR GALINDO, J.C.; BONILLA PENVELA, N.; BONILLA SÁNCHEZ, N.; CAMPILLO ALBALADEJO, J.; CANO MARTÍNEZ, M.; CASTAÑEDA CASADO, E.; Y OTROS, *Aduanas*, Francis Lafavbre, Madrid, 2021.

ARTEAGA ORTIZ, J.; CONESA FONTES, A., «Las Zonas Francas en España», *Boletín económico de ICE, Información Comercial Española*, n.º 2649, 2000, pp. 9-15.

## BIBLIOGRAFÍA

### LIBROS

### REVISTAS

ARTEAGA ORTIZ, J.; FERRER DELGADO, P.; RIVERAS, J.; MIRANDA MARTEL, M.J., «Estudio y análisis de Zonas Económicas Especiales. Propuestas de mejora para las Zonas Francas españolas actuales», *Revista de Empresa y Humanismo*, vol. VOL XIX / Nº 2 / 2016 / 7-50.

ARTEAGA ORTIZ, J.; MARTÍNEZ COBAS, F. J., «Las Zonas Francas en España y su utilidad: delimitación del concepto y perspectivas de futuro», *Boletín económico de ICE, Información Comercial Española*, 2758, 2003.

ARTOLA, M., *La hacienda del antiguo régimen*, Alianza, Madrid, 1982.

ASTARLOA SÁENZ, J. R., *Las prácticas aduaneras en las zonas y depósitos francos*, Asociación Española de Concesionarios de Zonas y Depósitos Francos, Santander, 2003.

AUBREE, M., «Establecimiento de reglas comunitarias relativas al despacho de mercancías», *Aduanas*, núms. 334-335, Madrid, 1979.

BAS SORIA, J., *El IVA en las operaciones internacionales: mercancías y servicios*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2021.

BASALDÚA, R., «Autonomía del Derecho Aduanero», Director: Pardo Carrero, G., en *Derecho Aduanero*, vol. Tomo I, Tirant lo Blanch, Bogotá.

BASALDÚA, R., *Derecho aduanero: parte general; sujetos*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1992.

BASALDÚA, R., *Introducción al Derecho aduanero*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1988.

BASALDÚA, R., «La territorialidad en los impuestos aduaneros», Coordinadores; Uckmar, V., Altamirano, A., Taveira Torres, H. en *Impuestos sobre el Comercio Internacional*, Ábaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, 2003.

BASALDÚA, R., «Origen o conformación del Derecho Aduanero», Director: Pardo Carrero, G., en *Derecho Aduanero*, vol. Tomo I, Tirant lo Blanch, Bogotá, 2019, pp. 49-99.

## BIBLIOGRAFÍA

### LIBROS

### REVISTAS

BASALDÚA, R., «Principios generales del Derecho Aduanero», en *Derecho Aduanero*, Director Pardo Carrero, G., vol. Tomo I, Tirant lo Blanch, Bogotá, 2019, pp. 100-117.

BASALDÚA, R., *Tributos al comercio exterior*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2011.

BASALDÚA, R., «La Aduana: Concepto y Funciones Esenciales y Contingentes», *Revista de Estudios Aduaneros*, Sección Doctrina, Barcelona, 2007, pp. 37-54.

BERLIRI, A. «La obligación tributaria aduanera», en *Aduanas*, 272 -273, p. 6.

BERNALDO DE VICENTE, «Exportación» en *Estudios aduaneros*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974, pp. 205-245.

BERNALDO PÁEZ, E., *Clasificación arancelaria de mercancías*, Taric, Madrid, 2014.

BERR, C. J., *Introduction au droit douanier*, Économica, París, 2008.

BERR, C. J.; TRÉMEAU, H., *Le Droit Duanier Communtaire et national*, Économica, París, 2006.

BERR, CLAUDE J., Y TRÉMEAU, H., *Introduction au droit douanier*, Dalloz, Paris, 1997.

BLÁZQUEZ MARTINEZ, J.M., «El sistema impositivo en la Hispania Romana», trabajo incluido en la obra *Historia de la Hacienda Española (épocas antigua y medieval)*, Instituto de estudios fiscales, Madrid, 1982.

BOECKH, A., «Las diferentes ramas del ingreso público en Atenas y en otras repúblicas griegas», en *Historia de la economía por los grandes maestros*, Aguilar, Madrid, 1965.

## BIBLIOGRAFÍA

### LIBROS

### REVISTAS

BONET MARCO, E., «Concepto y ámbito de la unión aduanera», *Documentación administrativa*, Presidencia del Gobierno, núm. 285, 1980, p. 364.

BOSCH INFANTE, J.; IBÁÑEZ MARSILLA, S., «Elementos para la aplicación de los derechos y otras medidas comerciales», Coordinador: Solé Estalella, J.A., en *El Código Aduanero de la Unión y su Normativa de Desarrollo*, Thomson Reuters Aranzadi, Pamplona, 2017.

BUHLER, O., *Principios de derecho internacional tributario*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1968.

CABELLO PÉREZ, M.; CABELLO GONZÁLEZ, J. M., *Las aduanas y el comercio internacional*, ESIC, Madrid, 2014.

CABELLO PÉREZ, M.; CABELLO GONZÁLEZ, J. M., *Procedimientos Aduaneros I*, Taric, Madrid, 2013.

CABRERA CÁNOVAS, A., *Transporte aéreo internacional de mercancías*, ICEX, Madrid, 2016.

CAGNAT, R., *Etude historique sur les itnpôts indirects chez les romains jusqu'aux invasions des barbares, d'après les docwnents literaires et epigraphiques*, Imprimerie Nationale, París, 1882.

CALDERÓN PATIER, C., GONZÁLEZ LARENTE, Á., «Las ayudas de Estado en la legislación de la Unión Europea como restricción a la política fiscal de los Estados miembros», *CT*, núm. 115.

CALVO VÉRGEZ, J., *La tributación de las Operaciones de Importación y Exportación en el IVA a la Luz de la Doctrina Administrativa*, Thomson Reuters Aranzadi, Pamplona, p. 25.

CÁMARA BARROSO, M. C., «La modernización del derecho aduanero tras el reglamento (UE) Núm. 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», *Quincena fiscal*, 22, 2014, pp. 103-118.

## BIBLIOGRAFÍA

### LIBROS

### REVISTAS

CANO MARTÍNEZ, M., *La deuda aduanera en el código aduanero de la unión*, Arola Editors, Tarragona, 2017.

CARCALHAIS PEREIRA, T., *Direito Aduaneiro Europeu; Vertente tributária*, Universidade Católica Editora, 2020.

CARLOS DE SECONDAT, BARÓN DE MONTESQUIEU, *El Espíritu de las leyes*, vol. Libro XX, Capítulo XIII, Porrúa, Méjico, 1977.

CARRASCO GONZÁLEZ, F.M., «Los derechos de aduana», en *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial.*, Tecnos, 2017.

CASANA MERINO, F., *La aplicación de los tributos en la importación y exportación de mercancías*, Dykinson, Madrid, 2019.

CASANA MERINO, F., «Liquidación de los impuestos aduaneros y caducidad del derecho a recaudar», *Quincena Fiscal*, núm. 8, 2013, [BIB 2013, 747].

CASANA MERINO, F., en «La gestión e inspección en los impuestos aduaneros», Coordinador: García-Herrero Blanco, C., en *Desafíos de la Hacienda pública española; Encuentro de Derecho Financiero y Tributario*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2012.

CEPEDA CARO, M.A.; GARRE ALCARAZ, F.; INGELMO PINILLA, J., «Código Aduanero: Zonas y Depósitos Francos», *Castro*, vol. TOMO IV, CAP. VII, Madrid, 1996.

CHICHARRO LÁZARO, A., en «La cooperación internacional de la Unión Europea en materia aduanera: acuerdos con países no miembros y convenios internacionales», en «*Representación aduanera y comercio internacional en el siglo XXI*», Directores: Álvarez Rubio, J.J., Iriarte Ángel, J.L., Belintxon Martín, U., Thomson Reuters Aranzadi, Pamplona, pp. 99-121.

CLAVIJO HERNÁNDEZ, F., Y MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S., «La Valoración de las mercancías en la renta de aduanas», *Valoración en Derecho Tributario*, Instituto de Estudios Fiscales, colección Estudios de Hacienda Pública, Madrid, 1991.



## BIBLIOGRAFÍA

### LIBROS

### REVISTAS

CLAVIJO HERNÁNDEZ, F., *Curso de Derecho Tributario, parte especial*, Marcial Pons, Madrid, 2002.

COLL, P., *Gestión aduanera de la Unión europea*, Margé, Barcelona, 2013.

COLL, P., *Manual de gestión aduanera*, Margé, Barcelona, 2020.

COLLADO MUÑOZ, J.; GARCÍA VALERA, A.; FALCETO GARCÍA, F., «Regímenes Especiales», Coordinador: Solé Estalella, J. A., en *El Código Aduanero de la Unión y su Normativa de Desarrollo*, Thomson Reuters, Aranzadi, Pamplona, 2017, pp. 669-789.

CORTÉS DOMÍNGUEZ, M., «Aspectos de la relación aduaneras», *Revista de Derecho Financiero*, vol. XIII N° 51, 1963.

CORTÉS DOMÍNGUEZ, M., «Introducción al Derecho Aduanero», *Aduanas: Revista de comercio internacional y estudios fiscales*, vol. 160, 1967, pp. 9-11.

CORTÉS DOMÍNGUEZ, M., «Introducción al Derecho Aduanero», *Aduanas: Revista de comercio internacional y estudios fiscales*, vol. 161, 1967, pp. 3-12.

CORTÉS DOMÍNGUEZ, M., «Introducción al Derecho Aduanero», *Aduanas: Revista de comercio internacional y estudios fiscales*, vol. 166, 1967, pp. 3-9.

CORTÉS DOMÍNGUEZ, M., *Ordenamiento Tributario Español I*, Civitas, Madrid, 1977.

COSIO JARA, F., «Regímenes aduaneros económicos en el siglo XXI», Director: Pardo Carrero, G., en *Derecho Aduanero*, Tirant lo Blanch, Bogotá, 2019, pp. 677-705.

CUTRERA, A., *Principii di diritto e Politica Doganale*, Casa Editrice Dot. Antonio Milani, Padova, 1941.

DACAL RIVAS, M.E.; FERNANDEZ ÁLVAREZ, N.E.; GONZÁLEZ ANDREU, M.L.; GONZÁLEZ PÉREZ, M.; PEDRUELO SÁNCHEZ, E.M.; RODRÍGUEZ ENTREMONTZAGA, N., *El entorno electrónico de la aduana, el código aduanero de la Unión*, Asociación Española de Concesionarios de Zonas y Depósitos Francos, Cádiz, 2013.

## BIBLIOGRAFÍA

### LIBROS

### REVISTAS

DE LA OSSA MARTÍNEZ, A.; ESCOBEDO CANALDA, A.; GIMENO REGIDOR, C.; LOUREIRO FERNÁNDEZ, X.; TUTUSAUS RAMÍREZ, J.; LÓPEZ ANDREO, M., *Los regímenes aduaneros en el código aduanero modernizado*, Asociación Española de Concesionarios de Zonas y Depósitos Francos, Santander, 2009.

DE LUIS, A., en «Exenciones relativas a las zonas francas, depósitos francos, otros depósitos y regímenes aduaneros. Exenciones en las entregas de bienes destinados a otro Estado miembro (arts. 23, 24 y 25 de la Ley del IVA)», Directores: Chico de Cámara, P., y Galán Ruiz, J., Cizur Menor, Thomson Reuters Civitas, Pamplona.

DE PAZ PÁEZ, C., *Las zonas y los Depósitos francos en la Unión Europea*», Asociación Española de Concesionarios de Zonas y Depósitos Francos, Santander, 2002.

DEL OLMO AZCONA, J.; MIRAVET FUSTER, B.; ZAZO ESTEBAN, J., *Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea relativa al Derecho aduanero y de Impuestos especiales*, Asociación Española de Concesionarios de Zonas y Depósitos Francos, Santander, 2016.

DELGADO GARCÍA, A. M.; OLIVER CUELLO, R., «Impuestos aduaneros», *Fundación para la Universitat Oberta de Catalunya*, 2019.

DEZA VILLASANZ, R., *Derecho aduanero*, Universidad Internacional de Andalucía, Sevilla, 2019.

DI LORENZO, M., *Instituzioni di diritto Doganale*, vol. 2, Guido Pastena Editore, Roma, 1958.

DÍEZ DE VELASCO VALLEJO, M., *Instituciones de Derecho Internacional Público*, vol. TOMO I, Tecnos, Madrid, 1988.

DURÁN BARRIGA, J.; GONZÁLEZ ANDREU, M.L., «La Deuda Aduanera», Coordinador: Solé Estalella, J. A., en *El Código aduanero de la Unión y su normativa de desarrollo*, Thomson Reuters Aranzadi, Pamplona, 2017, pp. 395-510.

## BIBLIOGRAFÍA

### LIBROS

### REVISTAS

FABIO, M., *Manuale di diritto e pratica doganale*, Wolters Kluwer, Milán.

FALCÓN Y TELLA, R., *Derecho financiero y tributario (Parte General)*, Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 2012.

FALCÓN Y TELLA, R., *Introducción al derecho financiero y tributario de las Comunidades europeas*, Civitas, Madrid, 1988.

FERLAZZO NATOLI, L., «El hecho Imponible», en *Tratado de Derecho Tributario*, Temis, 2001.

FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I., «La problemática específica de la deuda aduanera en las zonas francas», Coordinadores; Pita Grandal, A.M., Ruiz Hidalgo, C., en *Zonas francas y comercio internacional*, Marcial Pons, Madrid, 2020, pp. 149-177.

FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, A., en *Fiscalidad de los productos sujetos a Impuestos especiales*, Thomson Reuters Aranzadi, Pamplona, 2016.

FERNÁNDEZ SUÁREZ, A., *Código Aduanero Europeo*, Madrid, 1979.

FERNÁNDEZ ROZAS, J., C., «Instrumentos de defensa comercial y nueva metodología antidumping en la Unión Europea», *La ley unión europea N° 52 octubre 2017 editorial wolters kluwer*.

FERREIRO LAPATZA, J.J., en *Curso de Derecho Financiero español*, Marcial Pons, Madrid, 1994.

FERREIRO LAPATZA, J.J.; MARTÍN FERNÁNDEZ, J.; RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., *Curso de Derecho Tributario (Sistema Tributario Español)*, 7ª ed., Marcial Pons, 2012.

FLORES VILLAREJO, P.A; MOLINA MARTÍNEZ, R.R., *El IVA en el comercio internacional. Una perspectiva aduanera*, Taric, Madrid, 2017.

GALERA RODRIGO, S., *Derecho aduanero español y comunitario La intervención pública sobre el comercio exterior de bienes*, Civitas, Madrid, 1995.

## BIBLIOGRAFÍA

### LIBROS

### REVISTAS

GALLEGO SÁNCHEZ, E., *Derecho Mercantil Parte Segunda*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2012.

GARCÍA, A.; CHAVAL, P., *Géographie des échanges internationaux*, vol. Tomo XVI, Librairies techniques, París, 1982.

GARCÍA CONCEJERO, M., «De las zonas y depósitos francos a los depósitos aduaneros», *Boletín económico de ICE, Información Comercial Española*, núm. 2831, 2005, pp. 1001-1008.

GARCÍA DE VALDEAVELLANO, *Curso de historia de las instituciones españolas*, Alianza Universidad, Madrid, 1984.

GARCÍA FREIRÍA, M., «Problemas de interpretación y calificación entre el código aduanero de la Unión y algunos preceptos de la ley del IVA y la de los impuestos especiales en las operaciones de comercio internacional», Coordinadores; Pita Grandal, A.M., Ruiz Hidalgo, C., en *Zonas francas y comercio internacional*, Marcial Pons, Madrid, 2020, pp. 209-235.

GARCÍA GUERRERO, D., en «Bases del fenómeno aduanero», Director: López Espadafor, C.M., en *Bases de la fiscalidad internacional y de la Unión Europea*, Dykinson S.L., 2020.

GARCÍA GUERRERO, D., «Las mercancías y su problemática tributaria ante el derecho comunitario originario», en *Tributación, economía, gestión y regulación de patrimonios*, Dykinson, Madrid, 2022

GARCÍA GUERRERO, D., *Régimen fiscal y cooperación en materia aduanera en la Unión Europea*, Thomson Reuters Aranzadi, 2022.

GARCÍA GUERRERO, D. en «El trámite de audiencia en los procedimientos tributarios aduaneros: normativa interna «versus» disciplina de la Unión Europea», en *Revista Quincena Fiscal*, núm. 19, 2022.

GARCÍA HEREDIA, A., «La liquidación de los impuestos aduaneros y la protección de la confianza legítima de los importadores», *Revista Quincena Fiscal*, vol. BIB 2014\3375 núm.17/2014.

## BIBLIOGRAFÍA

### LIBROS

### REVISTAS

GARCÍA HEREDIA, A., «Las deudas aduaneras nacidas por incumplimiento», *Revista española de Derecho Financiero* núm. 162/2014 parte Estudios. Editorial Civitas, SA, Pamplona.

GARCÍA HEREDIA, A., «La responsabilidad en el derecho aduanero», *Responsables Tributarios*, en Nueva Fiscalidad, Madrid, 2021, pp.127 y 136.

GARCÍA-LUJÁN LÓPEZ, J.; HORTAL LÓPEZ, R.; IBORRA GÓMEZ, S.; MUÑOZ BARÓN, J., *Tratados de libre Comercio*, Colegio Oficial de Agentes y Comisionistas de aduanas y Representantes Aduaneros de Valencia, Valencia, 2015.

GARCÍA NOVOA, C., «Los Derechos de aduana y su naturaleza jurídica», Director: Pardo Carrero, G., en *Derecho aduanero, Tomo II*, Tirant lo Blanch, Bogotá, 2019, pp. 85-116.

GARCIA VALERA, A.; AROBES AGUILAR GALINDO, J.C., *Aduanas 2017 Manual práctico para el operador de comercio exterior*, Asociación Española de Concesionarios de Zonas y Depósitos Francos, Santander, 2016.

GARCIA VALERA, A.; AROBES AGUILAR GALINDO, J.C.; FLORES VILLAREJO, P.A., *Áreas exentas Beneficios fiscales y comerciales*, Taric, Madrid, 2013.

GARRE, F., «Importación, mercancía, territorio», en *Estudios aduaneros*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974.

GASCÓN ORIVE, A., *El IVA y el comercio internacional*, Dijusa, Madrid, 2006.

GARZÓN PAREJA, M., *Historia de la Hacienda de España*, vol. Tomo II, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1984.

GAYÁ MORENO, J.; FALOMIR FAUS, E., *El impuesto sobre el valor añadido en la importación: estudio general*, Asociación Española de Concesionarios de Zonas y Depósitos Francos, Santander, 2012.

## BIBLIOGRAFÍA

### LIBROS

### REVISTAS

GIANNINI, A.D., *Instituciones de Derecho Tributario*, Derecho Tributario, Madrid, 1957.

GOIZUETA, J., «Actualidad y perspectivas de la valoración en aduanas», *Aduanas*, núm. 342, Madrid, 1983.

GONZÁLEZ GRAJERA, F., «Novedades en el procedimiento de gestión aduanera». *Aduanas*. Núm. 354, 1986.

GONZÁLEZ-JARABA, M., *El sistema de impuestos especiales en España*, Marcial Pons Madrid, 2007.

HERNÁNDEZ MATEO, C.; PORTALS PÉREZ-VIZCAÍNO, M., *Procedimientos aduaneros II; Tramitación y Desarrollo*, Taric, Madrid, 2014.

HERODOTO, *Los nueve libros de la historia*, Libro Primero, LIV, Ed. Porrúa, México, 1974

HERRERA OROZCO, C.G., *Derecho aduanero tributario de la Unión Europea: (nacimiento de la deuda aduanera)*, J.M. Bosch Editor, Barcelona, 2016.

HERRERA, R., *Valor en aduana de las mercancías*, Santillana, Madrid, 1963.

HERRERA YDÁÑEZ, R., Y SÁNCHEZ GOIZUETA, J., *Valor en Aduanas de las mercancías según el Código del GATT*, Madrid, Esic, 1985.

HUARTE MELGAR, LI., M., «Las zonas francas como elemento dinamizador de la pesca: ventajas competitivas del régimen de zona franca para los operadores portuarios» Coordinadores; Pita Grandal, A.M., Ruiz Hidalgo, C., en *Zonas francas y comercio internacional*, Marcial Pons, Madrid, 2020, pp. 269-308

IBÁÑEZ MARSILLA, S., *El valor en Aduana- Análisis a la luz de su aplicación internacional*, Taric, Madrid, 2010.

IBÁÑEZ MARSILLA, S., «Impuestos arancelarios», en *Manual de Derecho tributario. Parte especial*, Cizur Menor, Thomson Reuters Aranzadi, Pamplona, 2017.

## BIBLIOGRAFÍA

### LIBROS

### REVISTAS

IBAÑEZ MARSILLA, S., *GPS Aduanas*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2022.

IBAÑEZ MARSILLA, S. «*Tributos Aduaneros*», directores: CAYON GALIARDO, A., MARTÍN QUERALT, J., y TEJERIZO LOPEZ, J.M., en *Manual de Derecho Tributario parte especial*, Thomson Aranzadi, 2004.

IBAÑEZ MARSILLA, S., «Análisis crítico de cuestiones actuales del Derecho aduanero a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 2011», *Crónica tributaria*, núm. 145, 2012, pp. 107-148.

IBAÑEZ MARSILLA, S., «El 'Código Aduanero Modernizado' Principales novedades», *Tribuna Fiscal: revista financiera y tributaria*, vol. Nº 226-227, 2009, pp. 10-19.

IBAÑEZ MARSILLA, S., «En los derechos antidumping, ¿qué es el «precio neto franco frontera de la Comunidad»?», *Quincena fiscal*, núm. 10, 2008, pp. 71-85.

IBAÑEZ MARSILLA, S., Novedades en la regulación del derecho a efectuar declaraciones en aduana y la figura del representante aduanero, *Tribuna Fiscal*, núm. 237, 2010.

IBARRA PARDO, M.G., «Las Zonas Francas y el Derecho Aduanero», Director: Pardo Carrero, G., en *Derecho Aduanero*, vol. I, Tirant lo Blanch, Bogotá, 2019.

IBARRA PARDO, M.G., *La obligación aduanera*, Universidad Pontificia Javeriana, Bogotá, 1976.

IBORRA GÓMEZ, S.; GARCÍA-LUJÁN LÓPEZ, J.; HORTAL LÓPEZ, R.; MUÑOZ BARÓN, J., *Guía para entender las principales novedades del Código aduanero de la Unión*, Ateia Oltra, Valencia, 2016.

*INCOTERMS 2020 International chamber of commerce*, Cámara de Comercio Internacional, Barcelona, 2019.

INGELMO PINILLA, J., «Depósitos aduaneros y régimen de depósito aduanero», *Aduanas: Revista de comercio internacional y estudios fiscales*, núm. 355, 1987, pp. 49-57.

## BIBLIOGRAFÍA

### LIBROS

### REVISTAS

JARACH, D., *El Hecho Imponible*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1971.

JENOFONTE, Historia griega, Ed. Iberia S. A., Barcelona, 1965

JUÁREZ ALLENDE, H.H., *Organización Mundial de Aduanas; presenta, pasado y futuro*, Tirant lo Blanch, Ciudad de México, 2021.

JURADO BORREGO, M.P.; LEAL FERNÁNDEZ, M.A.; BONILLA PENVELA, N.; ALARCÓN CAÑONES, A., *Elementos esenciales de la deuda aduanera*, Asociación Española de Concesionarios de Zonas y Depósitos Francos, Cádiz, 2014.

JURADO BORREGO, P., «La Aduana del siglo XXI», Director: Solé Estalella, J., en *El Código Aduanero de la Unión y su Normativa de Desarrollo*, Thomson Reuters Aranzadi, Pamplona, 2017.

LABAND, P. *Le droit public de L'empire Allemand*, Tome VI, Et Dernier Les Finances de l'Empire allemand. Traducido por Bouyssy, Paris, V. Giard & E. Briere Libraires, 1904, p. 180.

LACOSTE, J. J., «La importación y los diferentes regímenes de importación», Director Pardo Carrero, G., en *Derecho Aduanero*, Tirant lo Blanch, 2019, pp. 603-647.

LAPUENTE MORENO, F., «El régimen fiscal de las áreas exentas», *Aduanas: Revista de comercio internacional y estudios fiscales*, 192, 1970, pp. 5-12.

LEGOHEREL, H.; IMBERT, J., *Histoire économique des origines a 1789*, Presses Universitaires de France, París, 1979.

LONGÁS LAFUENTE, A., *Impuesto sobre el valor añadido. Comentarios y casos prácticos*, Tomos I y II, Centro de estudios Financieros, Madrid, 2018.

LÓPEZ ESPADAFOR, C. M., *Principios básicos de fiscalidad internacional*, Marcial Pons, Madrid, 2010.

LÓPEZ ESPADAFOR, C.M., «La inclusión de los impuestos especiales en la base imponible del IVA como situación de sobreimposición», *Quincena Fiscal*.



## BIBLIOGRAFÍA

### LIBROS

### REVISTAS

LUX, M., «Zollrecht und Volkerrecht in der UE». En ZfZ, 8/2005, pp. 254-260.

LYONS, T., *EU Customs Law*, Oxford European Union Law Library, Oxford, 2018.

MÁRQUEZ Y MÁRQUEZ, A., “El Derecho aduanero español: su aproximación e integración en el Derecho aduanero europeo” en la *Revista española de Derecho Financiero*. Núm. 10, 1976, Civitas, Madrid.

MARTÍN MANGAS, A., LIÑÁN NOGUERAS, D.J., *Instituciones y Derecho de la Unión Europea*, Tecnos, Madrid.

MARQUARDT, J., *De l'organisation financière chez les romains, tomo X del manuel des antiquités Romaines*, Ernest Tho-rin, París, 1888.

MARTÍN MATEO, R., *Derecho Público de la Economía*, Centro de estudios Ramón Areces, Madrid, 1985.

MARTÍN MATEO, R., *Los consorcios locales*, IEAL, Madrid, 1975.

MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; TEJERIZO LÓPEZ, J.M.; CASADO OLLERO, G., *Curso de derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 2019.

MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J.M., CASADO OLLERO, G., ORÓN MORTATAL, G., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 2021.

MARTÍNEZ, E., «La figura del O.E.A. y las obligaciones derivadas del estatuto como forma de autosuficiencia frente a las autoridades aduaneras», en «*Representación aduanera y comercio internacional en el siglo XXI*», Directores: Álvarez Rubio, J.J., Iriarte Ángel, J.L., Belintxon Martín, U., Thomson Reuters Aranzadi, Pamplona pp. 221-237.

MARTÍNEZ LÓPEZ-MUÑIZ, J.L., *Los Consorcios en el Derecho español*, IEAL, Madrid, 1974.

## BIBLIOGRAFÍA

### LIBROS

### REVISTAS

MASCÓ, B., *Tratado de aduanas e Impuestos especiales*, J.M. Bosch Editor, Barcelona, 2013.

MIRAS MARÍN, N., «El régimen tributario de las pérdidas de gases fluorados en el impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero», *Revista Bioderecho.es*, Núm. 2, 2015.

MIRAS MARÍN, N., «Posibles consecuencias del "Brexit" en el sistema tributario de Gibraltar en Estudio jurídico del fenómeno "Brexit"», en *Estudio jurídico del fenómeno "Brexit"*, Directora: Selma Penalva, V., ISBN 978-84-9148-497-4, 2017, pp. 161-173.

MIRAS MARÍN, N., *Cuestiones sobre armonización en la imposición indirecta*, Dykinson, Madrid, 2018.

MIRAS MARÍN, N., «Los mecanismos de «armonización negativa» para la protección de los obligados tributarios frente a un eventual incumplimiento del derecho de la Unión Europea» *Diario La Ley*, ISSN 1989-6913, Nº 9501, 2019.

MIRAS MARÍN, N., en «La renta básica universal y los impuestos sobre la automatización robótica», *Gaceta fiscal*, ISSN 0212-6591, Nº. 402, 2019, pp. 117-142.

MIRAS MARÍN, N., «La controvertida delimitación del concepto de armonización impositiva externa», *Nueva fiscalidad*, ISSN 1696-0173, Nº. 2, 2020, pp. 205-220

MIRAS MARÍN, N., «La potencial creación de una versión virtual del «Euro» y sus consecuencias en los Sistemas tributarios de los Estados miembros de la Unión Europea», *Quincena fiscal*, ISSN 1132-8576, Nº 8, 2020.

MULEIRO PARADA, L.M., *Ayudas de Estado de carácter fiscal compatibles y zonas francas*, Coordinadores: Pita Grandal, A.M.; Ruiz Hidalgo, C., en *Zonas Francas y comercio internacional*, Marcial Pons, Madrid, 2020.

## BIBLIOGRAFÍA

### LIBROS

### REVISTAS

MUÑOZ BARÓN, J., *El código aduanero de la Unión; gestión aduanera, áreas exentas y OEA*, Ateia Oltra, Impresión Grupo Diario Imprenta SL, Valencia, 2020.

MUÑOZ BARÓN, J., *El operador económico autorizado las áreas exentas*, Ateia Oltra, Valencia, 2015.

MUÑOZ BETEMPS, C., «La aduana española ante la integración en las Comunidades Europeas», en *La Aduana Española ante la Empresas*, Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, 1987, Madrid.

MUÑOZ GARCÍA, F., «Introducción al Derecho Aduanero», *Aduanas, Promotora de Publicaciones*, vol. Núm. 252-253, n.º Cap. II, 1975.

MUÑOZ GARCÍA, F., «Los sujetos en el derecho aduanero», Director Sánchez González, I., en *Concepto y naturaleza jurídica de las instituciones aduaneras*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974.

MUÑOZ ROYÁN, J.A., *El nuevo C.A.U. y la nueva normativa aduanera de la unión*, CTO Editorial, Madrid, 2016.

NAVARRO PASDORF, M., CUENCA GARCÍA, E., «La Unión Europea y la lucha contra el fraude», *Cuadernos económicos*, núm. 91, 2016.

NEURISSE, A., *Histoire de l'impôt*, Presses Universitaires de France, Presses Universitaires de France, Vendôme, 1978.

OMI, K., «Extraterritoriality' of Free Zones: The Necessity for Enhanced Customs Involvement», fecha de consulta en [http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/research/research-paper-series/47\\_free\\_zones\\_customs\\_involvement\\_omi\\_en.pdf?la=en](http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/research/research-paper-series/47_free_zones_customs_involvement_omi_en.pdf?la=en).

ORTEGA GIMÉNEZ, A.; MANRESA RAMÓN, A.; SAMPER WAMBA, M., *El nuevo código aduanero de la Unión Europea*, ICEX, Madrid, 2017.

## BIBLIOGRAFÍA

### LIBROS

### REVISTAS

PATRICIO COTTER, J., «La responsabilidad en materia infraccional», Director: Pardo Carrero, G. en *Derecho Aduanero, Tomo II*, Tirant lo Blanch, Bogotá, 2019, pp. 750-776.

PEDRUELO SÁNCHEZ, E.M.; GONZÁLEZ PÉREZ, M., *Los Regímenes especiales. Tratamiento en el Código aduanero de la Unión y sus disposiciones de desarrollo*, Asociación Española de Concesionarios de Zonas y Depósitos Francos, Santander, 2015.

PELECHÁ ZOZAYA, F., *El código aduanero comunitario y su aplicación en España*, Marcial Pons, Madrid, 1995.

PELECHÁ ZOZAYA, F., *El origen de las mercancías en el régimen aduanero de la Unión Europea*, Marcial Pons, Madrid, 1999.

PELECHÁ ZOZAYA, F., *Fiscalidad sobre comercio exterior, el derecho aduanero tributario*, Marcial Pons, Madrid, 2009.

PÉREZ-BUSTAMANTE, D., «El hecho imponible en las importaciones de bienes», Editores: Chico de Cámara, P., y Galán Ruiz, J., *Comentarios a la Ley y Reglamento del m Cizur Menor*, Thomson Reuters Civitas, 2012.

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.

PIRENNE, H., *Mahotna y Carlomagno*, Alianza Editorial, Madrid, 1979.

PITA GRANDAL, A. M., «Evolución de la zona franca como instrumento fiscal de política económica», Coordinadores: Pita Grandal, A.M.; Ruiz Hidalgo, C., en *Zonas Francas y comercio internacional*, Marcial Pons, Madrid, 2020.

PONT CLEMENTE, J.F., *La exención tributaria: (análisis jurídico general con especial aplicación al impuesto sobre transmisiones patrimoniales y al IVA)*, Madrid : Editoriales de Derecho Reunidas, 1986.

## BIBLIOGRAFÍA

### LIBROS

### REVISTAS

RIJO, R.; PALOMAR, J., *Derecho aduanero de la Unión Europea*, Arola Editors, Tarragona, 2019.

ROCCATAGLIATA, F., *Le 'zone franche' e il diritto dell'Unione Europea» Intrecci tra mare e fisco*, Cedam, Milan, 2015.

RODRIGO SERRADILLA, F.; DE LA OSSA MARTÍNEZ, A., *Comentarios al código aduanero Modernizado*, Taric, Madrid, 2009.

ROHDE PONDE, A., «Los elementos fundamentales del Derecho Aduanero», Director: Pardo Carrero, G. en *Derecho Aduanero Tomo I*, Tirant lo Blanch, Bogotá, 2019.

RONZANO BARROSO, E., «Los almojarifazgos y el arancel de 1492», *Revista Aduanas*, vol. Núm. 28, 1956.

SAINZ DE BUJANDA, «Análisis jurídico del hecho imponible», *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 60, 1965.

SAINZ DE BUJANDA, «El desarrollo actual del Derecho Financiero en España», *Crónica Tributaria*, núm. 78, pp. 181-186, 1996.

SAINZ DE BUJANDA, «Hacienda y Derecho», *Instituto de Estudios Políticos*, vol. IV, Madrid, 1966, pp. 193-211.

SAINZ DE BUJANDA, *El sistema financiero de las Comunidades Europeas*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974.

SAINZ DE BUJANDA, *Teoría jurídica de la exención tributaria. Informe para un coloquio*, Hacienda y Derecho vol III, Instituto de estudios políticos, Madrid, 1963.

SÁNCHEZ GONZÁLEZ, I., «La problemática aduanera en la CEE», en *Hacienda Pública española*, núm. 49, Madrid, 1977.

SÁNCHEZ GONZÁLEZ, I., «La singularidad del Derecho Aduanero», *Aduanas*, núm. 328, 1982.

## BIBLIOGRAFÍA

### LIBROS

### REVISTAS

SÁNCHEZ GONZÁLEZ, I., «Lo Aduanero y lo arancelario su delimitación conceptual» en *La Aduana española ante la empresa III Jornadas de Estudios Aduaneros 1984*, publicación del Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987.

SÁNCHEZ GONZÁLEZ, I., *Historia general aduanera de España; Edad Moderna*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

SÁNCHEZ GONZÁLEZ, I., *Historia general aduanera de España; edades antigua y media*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2014.

SÁNCHEZ GONZÁLEZ, I., «La Aduana, pasado, presente y futuro», en *Estudios aduaneros*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974.

SÁNCHEZ GONZÁLEZ, I., *Mercado común y Aduana Española*, Planeta S.A. Calvet, Barcelona, 1976.

SALGADO PEÑARREDONDA, C., *Los impuestos especiales en la Comunidad Económica Europea*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1978.

SANZ CASTAÑO, J.F., «Propuestas para la mejora del Convenio de Kioto Revisado (CKR) sobre simplificación y armonización de regímenes aduaneros», *Gaceta Fiscal*, núm.424, 2021.

SANZ GÓMEZ, R., «Gestionar la frontera; el procedimiento aduanero y la interacción entre el código aduanero de la unión y el derecho estatal», en *Fiscalidad Internacional y Comunitaria*, Dykinson, 2019.

SERRADILLA, R.; AGUILAR GALINDO, A., «Los Regímenes aduaneros», Coordinador: Solé Estalella, J., en *El Código Aduanero de la Unión y su Normativa de Desarrollo*, Thomson Reuters Aranzadi, Pamplona, 2017, pp. 559-789.

SERRANO ANTÓN, F., *Manual de Derecho Tributario de la Unión Europea*, Universidad Complutense de Madrid, Madrid.

## BIBLIOGRAFÍA

### LIBROS

### REVISTAS

SIOTA ÁLVAREZ, M., «Las zonas francas aduaneras y el IVA», Coordinadores: Pita Grandal, A.M.; Ruiz Hidalgo, C., en *Zonas Francas y comercio internacional*, Marcial Pons, Madrid, 2020, pp.181-205.

SIOTA ÁLVAREZ, M., «Las Zonas francas en la Unión Europea; de las zonas francas aduaneras a las zonas francas urbanas», *Crónica Tributaria* Nº 163/2017 (169-203).

TAMAMES, R., *Guía del Mercado Común Europeo: España en la Europa de los Doce*, Alianza Editorial, Madrid, 1985.

TRUEL, C.; MAGANARIS, E., «Breaking the code; the impact of the Union Customs Code on the international transactions», *International Network of Customs Universities*, vol. 9, Nº 2, 2015.

TRUYOL Y SERRA, A., *La Integración Europea. Idea y realidad*, Tecnos, Madrid, 1972.

STOFFEL VALLOTTON, N., «La libre circulación de mercancías en la Comunidad Económica Europea», *Estudios de Derecho Comunitario Europeo*, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1989.

VALLESPINOS, M., «Las zonas francas en el actual orden tributario internacional», Coordinadores; Pita Grandal, A.M., Ruiz Hidalgo, C., en *Zonas francas y comercio internacional*, Marcial Pons, Madrid, 2020, pp.29-69.

VÁZQUEZ PORTOMEÑE, J.J., *Los consorcios administradores de zonas francas; El consorcio de Zona franca de Vigo*, Atelier, Barcelona, 2004.

VISMARA, F., *Corso di Diritto doganale. Diritto dell'Unione europea e diritto interno*, Giappichelli Editore, 2018, p. 237.

VILLCA POZO, M., «Las zonas y depósitos francos en España», Director: Urquizu Cavallé, A., en *Análisis jurídico financiero de la inversión empresarial española en Asia y América latina. Ed Bosch*, J.M. Bosch Editor, Barcelona, 2012, pp. 285-306.

## BIBLIOGRAFÍA

### LIBROS

### REVISTAS

WITKER, J., *Derecho Tributario Aduanero*, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 1999.

WOLFGANG, H. M.; NATZEL, J., «The Authorized Economic Operator in the European Union», *Global Trade and Customs Journal*, vol. 2, ISSUE 11/12, 2007.

ZAMORA MANZANO, J.L., *El régimen fiscal aduanero del Derecho romano*, Dykinson S.L., Madrid, 2009.



## CIBEROGRAFIA

«Acuerdo AFC», página web OMC [Recurso de internet. Acceso el 07 de agosto de 2022, [https://www.wto.org/spanish/thewto\\_s/minist s/mc9 s/balipackage s.htm#trade\\_facilitation](https://www.wto.org/spanish/thewto_s/minist s/mc9 s/balipackage s.htm#trade_facilitation)]

«Acuerdo de retirada de Reino Unido» página web Comisión [Recurso de internet, acceso el 8 de agosto de 2022 [https://ec.europa.eu/info/strategy/relations-non-eu-countries/relations-united-kingdom/eu-uk-withdrawal-agreement\\_es](https://ec.europa.eu/info/strategy/relations-non-eu-countries/relations-united-kingdom/eu-uk-withdrawal-agreement_es)]

Conclusiones de la Presidencia, página web Parlamento Europeo, Consejo Europeo de Lisboa a 23 y 24 de marzo 2000 [Recurso de internet. Acceso el 23 de septiembre de 2021, [https://www.europarl.europa.eu/summits/lis1\\_es.htm#:~:text=El%20Consejo%20Europeo%20ha%20celebrado,econom%C3%ADa%20basada%20en%20el%20conocimiento](https://www.europarl.europa.eu/summits/lis1_es.htm#:~:text=El%20Consejo%20Europeo%20ha%20celebrado,econom%C3%ADa%20basada%20en%20el%20conocimiento)]

«*Connecting to Compete 2018 : Trade Logistics in the Global Economy - The Logistics Performance Index and its Indicators : Connecting to compete 2018 : trade logistics in the global economy - the logistics performance index and its indicators*», The World Bank Group; [Recurso de internet. Acceso el 23 de septiembre de 2021», Página web Banco Mundial [<https://documentos.bancomundial.org/es/publication/documents-reports/documentdetail/576061531492034646/connecting-to-compet-2018-trade-logistics-in-the-global-economy-the-logistics-performance-index-and-its-indicators>]

Consorcio zona franca de Vigo, web; [Recurso de internet, consultado el 22 de agosto de 2022 <https://www.zfv.es/portal/index.html>]

«Contrato de transporte internacional de mercancías por carretera (CMR)», Wolters Kluwer; [<https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sl>]

[AAAAAAAEAMtMSbF1jTAAAUMjQ0NLtbLUouLM\\_DxblwMDCwNzAwuQQGZa\\_pUt-ckhlQaptWmJOcSoA0wnU0DUAAAA=WKE](http://AAAAAAAEAMtMSbF1jTAAAUMjQ0NLtbLUouLM_DxblwMDCwNzAwuQQGZa_pUt-ckhlQaptWmJOcSoA0wnU0DUAAAA=WKE) consultado en febrero de 2020]

«Convenio de Kyoto Revisado (CKR)», página web ONU [Recurso de internet. Acceso el 23 de septiembre de 2021, <http://ftig.unece.org/SP/contents/revised-kyoto-convention.htm#:~:text=El%20Convenio%20de%20Kyoto%20Revisado,3%20de%20febrero%20de%202006.&text=El%20CKR%20busca%20facilitar%20el,procedimientos%20y%20las%20pr%C3%A1cticas%20aduaneras>

«Convenio Internacional para la Simplificación y Armonización de los Regímenes Aduaneros», página web Lex Europa [Recurso de internet. Acceso el 23 de septiembre de 2021, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=LEGISSUM%3AI06025>]

«*Customs fostering sustainability for people, prosperity and the planet*» OMA, [Recurso de internet, acceso 8 de agosto de 2022 [https://cites.org/sites/default/files/EN\\_%20SDG%20Heritage%20publication\\_V6\\_signed.pdf](https://cites.org/sites/default/files/EN_%20SDG%20Heritage%20publication_V6_signed.pdf)]

«*Customs Risk Management Compendium*», OMA [Recurso de internet, acceso 8 de agosto de 2022, <http://www.wcoomd.org/en/Topics/Facilitation/Instrument%20and%20Tools/Tools/Risk%20Management%20Compendium>]

«Día internacional de la aduana 2020» página web de la OMA [Recurso de internet, acceso el 8 de agosto de 2022, <http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/about-us/international-customs-day/2020/message-from-the-wco-secretary-general-es.pdf?db=web>]

Documento de reflexión sobre el futuro de las finanzas de la UE, página web Lex Europa [Recurso de internet. Acceso el 23 de septiembre de 2021, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=COM%3A2017%3A358%3AFIN>]

«Exacciones de efecto equivalente», página web Taric [Recurso de internet. Acceso el 23 de septiembre de 2021, <https://www.taric.es/glosario/exacciones-de-efecto-equivalente/>]

«*Extraterritoriality' of Free Zones: The Necessity for Enhanced Customs Involvement*», World Customs Organization, [Recurso de internet. Acceso el 23 de septiembre de 2021, [http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/research/research-paper-series/47\\_free\\_zones\\_customs\\_involvement\\_omi\\_en.pdf?la=en](http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/research/research-paper-series/47_free_zones_customs_involvement_omi_en.pdf?la=en)]

«Fuentes del Derecho de la Unión Europea», Página oficial European Justice [Recurso de internet. Acceso el 23 de septiembre de 2021, [https://e-justice.europa.eu/content\\_eu\\_law-3--maximize-es.do](https://e-justice.europa.eu/content_eu_law-3--maximize-es.do)]

«Glosario OMA », página web OMA, [Recurso de internet. Acceso el 07 de agosto de 2022, <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>]

*Illicit trade*, OECD Library [Recurso de internet. Acceso el 23 de septiembre de 2021, [https://www.oecd-ilibrary.org/trade/trade-in-counterfeit-goods-and-free-trade-zones\\_9789264289550-en](https://www.oecd-ilibrary.org/trade/trade-in-counterfeit-goods-and-free-trade-zones_9789264289550-en)]

IMB investigates false bills of lading, ICC International chamber of commerce; [Recurso de internet. Acceso el 23 de septiembre de 2021, <https://iccwbo.org/media-wall/news-speeches/imb-investigates-false-bills-of-lading/>  
<https://www.icc-ccs.org/index.php/1260-imb-launches-initiative-to-curb-bills-of-lading-fraud>]

«Incorporar el comercio para lograr los Objetivos de Desarrollo Sostenible», OMC [Recurso de internet, acceso 8 de agosto de 2022, [https://www.wto.org/spanish/res\\_s/booksp\\_s/sdg\\_s.pdf](https://www.wto.org/spanish/res_s/booksp_s/sdg_s.pdf)]

«Información técnica sobre la valoración en aduana», página web OMA [Recurso de internet. Acceso el 23 de septiembre de 2021, [https://www.wto.org/spanish/tratop\\_s/cusval\\_s/cusval\\_info\\_s.htm](https://www.wto.org/spanish/tratop_s/cusval_s/cusval_info_s.htm)]

«Información técnica sobre las medidas antidumping», página web OMC [Recurso de internet. Acceso el 23 de septiembre de 2021, [https://www.wto.org/spanish/tratop\\_s/adp\\_s/adp\\_info\\_s.htm#ur](https://www.wto.org/spanish/tratop_s/adp_s/adp_info_s.htm#ur)]

«Infórmate para qué sirve la Ventanilla Única Aduanera y por qué se implanta», AEAT; [Recurso de internet, consultado el 19 de agosto de 2022, <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/aduanas/ventanilla-unica-aduanera/introduccion.html>]

«Informe Especial Controles aduaneros: la armonización insuficiente es un obstáculo para los intereses financieros de la UE», Tribunal de Cuentas Europeo; [Recurso de internet. Acceso el 23 de septiembre de 2021, [https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR21\\_04/SR\\_Customs\\_controls\\_ES.pdf](https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR21_04/SR_Customs_controls_ES.pdf)]

«*Japan supports WCO projects on sustainability and border security*», OMA [Recurso de internet, acceso 8 de agosto de 2022, <http://www.wcoomd.org/en/media/newsroom/2020/february/japan-supports-wco-projects-on-sustainability-and-border-security.aspx?p=1>]

«La OMC y los Objetivos de desarrollo sostenible» OMC, [Recurso de internet, acceso 8 de agosto de 2022, [https://www.wto.org/spanish/thewto\\_s/coher\\_s/sdgs\\_s/sdgs\\_s.htm](https://www.wto.org/spanish/thewto_s/coher_s/sdgs_s/sdgs_s.htm)]

«La Ronda de Doha», OMC [Recurso de internet, acceso 8 de agosto de 2022, [https://www.wto.org/spanish/tratop\\_s/dda\\_s/dda\\_s.htm](https://www.wto.org/spanish/tratop_s/dda_s/dda_s.htm)]

«Manual de tránsito aduanero», página web Europa [Recurso de internet. Acceso el 23 de septiembre de 2021, [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/transit\\_manual\\_es.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/transit_manual_es.pdf) ]

«Objetivos de desarrollo sostenible», ONU [Recurso de internet, acceso 8 de agosto de 2022 <https://www.un.org/sustainabledevelopment/es/objetivos-de-desarrollo-sostenible/>]

«*Practical Guidance on Free Zones*», página web WCO. [Recurso de internet. Acceso el 23 de septiembre de 2021, [http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/es/pdf/topics/facilitation/activities-and-programmes/free-zone/wco-fz-guidance\\_es.pdf?la=en](http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/es/pdf/topics/facilitation/activities-and-programmes/free-zone/wco-fz-guidance_es.pdf?la=en)]

*Report by the Wise Persons Group on the Reform of the EU Customs Union – Brussels March 2022*, Web oficial de la Unión Europea, [Recurso de internet. Acceso el 2 de abril de 2022, [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/customs-4/wise-persons-group-challenges-facing-customs-union-wpg\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/customs-4/wise-persons-group-challenges-facing-customs-union-wpg_en)]

«Ventajas de la zona franca de Tenerife», página web de la zona franca [Recurso de internet. Acceso el 23 de septiembre de 2021, <https://zonafrancatenerife.es/ventajas-zft/>]

*WCO Free zone conference*, página web OMA [Recurso de internet. Acceso el 23 de septiembre de 2021, <https://na.eventscloud.com/ehome/freezone2020/998482/?&language=eng>]

«World Investment Report 2019, Special Economic Zones», Naciones Unidas, [Recurso de internet. Acceso el 23 de septiembre de 2021, [https://unctad.org/system/files/official-document/wir2019\\_en.pdf](https://unctad.org/system/files/official-document/wir2019_en.pdf).]

## JURISPRUDENCIA

### SENTENCIAS TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN

ASUNTO	FECHA SENTENCIA	PARTES
C-571/15	1 de junio de 2017	Wallenborn transports SA Y Hauptzollamt gieben
C-90/63 y 91/63	13 de noviembre de 1964	
C-6/64	15 de julio de 1964	Costa Y ENEL
C-106/77	9 de marzo de 1978	
C-550/08	17 de junio de 2010	British American Tobacco (Germany) GmbH Y Hauptzollamt Schweinfurt,
C-165/11	Sentencia de 8 de noviembre de 2012,	Profitube
C-138/10	15 de septiembre de 2011	DP grup EOOD Y Direktor na Agentsia Mitnitsi
C-248/09	29 de julio de 2010	Pakora Pluss SIA y Valsts ieņēmumu dienests
C-30/01	23 de septiembre de 2003	<p>Comisión de las Comunidades Europeas, representada por el Sr. R. B. Wainwright, en calidad de agente, que designa domicilio en Luxemburgo,</p> <p>parte demandante, apoyada por Reino de España, representado por la Sra. R. Silva de Lapuerta, en calidad de agente, que designa domicilio en Luxemburgo,</p> <p>parte coadyuvante, contra</p> <p>Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, representado por la Sra. R. Magrill, en calidad de agente, asistida por el Sr. D. Wyatt, QC, que designa domicilio en Luxemburgo</p>

C-69/89	7 de mayo de 1991	Nakajima All Precision Co. Ltd Y Consejo de las Comunidades Europeas
C-26/18	10 de julio de 2019	Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung Y Hauptzollamt Frankfurt am Main
C-371/99	11 de julio de 2002	Liberexim BV Contra Staatssecretaris
C-226/18	22 de mayo de 2019	Krohn & Schröder GmbH y Hauptzollamt Hamburg-Hafen
C-437/93	29 de junio de 1995	Hauptzollamt Heilbronn y Temic Telefunken microelectronic GmbH
C-383/98	6 de abril de 2000	The Polo/Lauren Company LP Y PT. Dwidua Langgeng Pratama International Freight Forwarders
C-459/07	2 de abril de 2009	Veli Elshani y Hauptzollamt Linz
C-441/98 y C-442/98	21 de septiembre de 2000	Michailidis
C-93/96	29 de mayo de 1997	Indústria e Comercio Textil SA (ICT) Y Fazenda Pública,
C-187/99	22 de febrero de 2001	Fazenda Pública Y Fábrica de Queijo Eru Portuguesa Lda, en el que participa: Ministério Público
C-75/13	12 de junio de 2014	SEK Zollagentur GmbH Y Hauptzollamt Gießen
C-154/16	18 de mayo de 2017	Latvijas Dzelzceļš» VAS Y Valsts ieņēmumu dienests
C-495/09 C-446/09	1 de diciembre de 2011	Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (Bélgica) (C-446/09) y por la Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Reino Unido) (C-495/09)
C-139/10	13 de octubre de 2011	Prism Investments BV y Jaap Anne van der Meer

C-402/14	17 de diciembre de 2015	Viamar — Elliniki Aftokiniton kai Genikon Epicheiriseon AE Y Elliniko Dimosio,
C-262/10	6 de septiembre de 2012	Döhler Neuenkirchen GmbH Y Hauptzollamt Oldenburg,
C-337/01	12 de febrero de 2004	Hamann International GmbH Spedition + Logistik Y Hauptzollamt Hamburg-Stadt
C-273/12	11 de julio de 2013	Directeur général des douanes et droits indirects,  Chef de l'agence de poursuites de la Direction nationale du renseignement et des enquêtes douanières Y Harry Winston SARL
C-230/08	29 de abril de 2010	Dansk Transport og Logistik Y Skatteministeriet
C-272/13	17 de julio de 2014	Equoland Soc. coop. Arl y Agenzia delle Dogane — Ufficio delle Dogane di Livorno
C-7/20	3 de marzo de 2021	VS y Hauptzollamt Münster
C-75/20	de 22 de abril de 2021	«Lifosa» UAB y Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos
C-1/18	20 de junio de 2019	Oribalt Rīga
C-65/85	4 de febrero de 1968	Hauptzollamt Hamburg-Ericus Y Van Houten International GmbH
C-354/09	15 de julio de 2010	Gaston Schul BV Y Staatssecretaris van Financiën
C-291/15	16 de junio de 2016	EURO 2004 Hungary Kft. Y Nemzeti Adó- és Vámhivatal Nyugat-dunántúli Regionális Vám- és Pénzügyőri
		FAWKES
		BALTIC MASTER



## CONCLUSIONES ABOGADO GENERAL

Asunto	Fecha	Partes	Abogado general
C-571/15	13 de diciembre de 2016	Wallenborn Transports SA Contra Hauptzollamt Gießen	CAMPOS SÁNCHEZ- BORDONA
C-371/99	26 de mayo de 2005	Liberexim BV Contra Staatssecretaris	F.G. JACOBS

## SENTENCIAS TRIBUNAL SUPREMO

ROJ	Fecha
RJ 1991/6226	16 de julio de 1990
RJ 1989/7196	8 de octubre de 1989
RJ 1989/136	2 de enero de 1989
RJ 1989/2213	9 de marzo de 1989
RJ 1988/10119	8 de septiembre de 1988
RJ 643/2019	26 de febrero de 2019
RJ 2018/2017	10 de mayo 2017

## SENTENCIAS AUDIENCIA PROVINCIAL

Sentencia 47/2019, Audiencia Provincial de Guadalajara, Sección 1, Rec 428/2018 de 28 de Febrero de 2019

## LEGISLACIÓN DE LA UNIÓN

Reglamento UE N° 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo de 9 de octubre de 2013

Reglamento de ejecución 2015/2447 de la Comisión de 24 de noviembre de 2015

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

Código aduanero Comunitario (reglamento CEE 2913/1992 del Consejo)

El Código Aduanero Modernizado, 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 de 2008

Reglamento (CE) nº 312/2009 de la Comisión, de 16 de abril de 2009

Reglamento NO 648/2005 del Parlamento Europeo y del Consejo de 13 de abril de 2005 (Enmienda de seguridad)

Tratado de la Unión Europea

Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea

Decisión de Ejecución 2016/578 de 11 de abril de 2016 que establece el programa de trabajo relativo al desarrollo y implementación de sistemas electrónicos

Tratado Constitutivo de la CEE 1957

Tratado de Lisboa de 2009

Reglamento (CE) n.o 1186/2009 relativo al establecimiento de un régimen de la Unión Europea de franquicias aduaneras

Reglamento 678/85 del Consejo de 18 de febrero de 1985 relativo a formalidades en los intercambios de mercancías en el interior de la comunidad.

Reglamento CEE 1900/85 del Consejo de 8 de julio de 1985

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

Reglamento 2026/97 del Consejo de 6 de octubre de 1997 sobre la defensa contra las importaciones subvencionadas originarias de países no miembros de la Comunidad Europea

Reglamento 1225/2009 del Consejo, de 30 de noviembre de 2009 , relativo a la defensa contra las importaciones que sean objeto de dumping por parte de países no miembros de la Comunidad Europea

Reglamento 384/1996 del Consejo relativo a la defensa contra las importaciones que sean objeto de dumping por parte de países no miembros de la Comunidad Europea

Directiva IVA 2006/112/CE

Reglamento (CEE) núm. 1186/2009 del Consejo, de 16 de noviembre de 2009, sobre el establecimiento de un régimen de la Unión de franquicias aduaneras

Reglamento 1224/1980 referente al valor en aduana de las mercancías, de 28 de mayo

## LEGISLACIÓN NACIONAL

Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016

Ley 15/2009, de 11 de noviembre, del contrato de transporte terrestre de mercancías

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

Resolución de 18 de junio de 2003, del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, por la que se dictan las instrucciones de funcionamiento de depósitos aduaneros y distintos de los aduaneros

Ley de 22 de diciembre de 1955 sobre el régimen económico y financiero de Ceuta y Melilla

Ley 11/2007 de 22 de junio de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos

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

Real decreto-ley de 11 de junio de 1929, relativo a puerto, depósitos y zonas francas

Ley 6/1997 de la Ley de la Organización y funcionamiento de la administración general del estado.

Ley IVA 37/1992 y su Reglamento 1624/1992

Orden Ministerial de Economía y Hacienda de 2 de septiembre de 1992 por la que se dictan las normas sobre Zonas y Depósitos francos

Ley 15/2009, de 11 de noviembre, del contrato de transporte terrestre de mercancías

Ley de impuestos especiales 38/1992

## CONVENIOS O TRATADOS INTERNACIONALES

Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y el Comercio o *General Agreement on tariffs and Trade*

Acuerdo de facilitación del comercio (AFC),

Convenio de Kyoto Revisado (CKR)

Convenio referente al contrato de transporte internacional de mercancías por carretera

Convenio de 14 de junio de 1983, por el que se adopta el sistema armonizado de Codificación y designación de mercancías