

Impuestos aduaneros

Ana María Delgado García
Rafael Oliver Cuello

PID_00222465



Los textos e imágenes publicados en esta obra están sujetos –excepto que se indique lo contrario– a una licencia de Reconocimiento-NoComercial-SinObraDerivada (BY-NC-ND) v.3.0 España de Creative Commons. Podéis copiarlos, distribuirlos y transmitirlos públicamente siempre que citéis el autor y la fuente (FUOC. Fundació para la Universitat Oberta de Catalunya), no hagáis de ellos un uso comercial y ni obra derivada. La licencia completa se puede consultar en <http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/es/legalcode.es>

Índice

Introducción	5
Objetivos	6
1. Naturaleza y clases	7
1.1. Naturaleza de los impuestos aduaneros	7
1.2. Clases de impuestos aduaneros	9
2. Hecho imponible	10
2.1. Derechos de importación	10
2.2. Derechos de exportación	11
2.3. Aspecto temporal	11
2.4. Aspecto espacial	13
3. Exenciones y regímenes especiales	14
3.1. Exenciones	14
3.2. Regímenes especiales	16
4. Sujetos pasivos	19
5. Cuantificación de la deuda aduanera	21
5.1. Base imponible	21
5.2. Los tipos de gravamen	24
5.3. El arancel aduanero común	24
6. Gestión aduanera	26
Actividades	29
Ejercicios de autoevaluación	29
Solucionario	31

Introducción

El cuarto y último módulo de la asignatura *Fiscalidad internacional y aduanera* se dedica a los impuestos aduaneros.

El módulo se divide en seis apartados. En el primero, se analiza la naturaleza de los impuestos aduaneros y las clases de impuestos aduaneros existentes en la actualidad. El segundo apartado aborda el hecho imponible de los impuestos aduaneros en relación con los derechos de importación y de exportación; también constituyen el objeto de este apartado los aspectos temporal y espacial del hecho imponible de los impuestos aduaneros. En el tercer apartado, se analizan las exenciones y los regímenes especiales de los impuestos aduaneros, y en el cuarto, los sujetos pasivos de estos tributos. Por su parte, el quinto apartado se dedica a la cuantificación de la deuda aduanera, examinando tanto su base imponible como los tipos de gravamen, y al estudio del arancel aduanero común. Y, finalmente, el sexto apartado tiene por objeto la gestión aduanera.

Objetivos

Los principales objetivos que se pretende que el estudiante alcance con el estudio de este módulo son los siguientes:

1. Identificar la naturaleza de los impuestos aduaneros y sus clases.
2. Reconocer las normas sobre el hecho imponible de los impuestos aduaneros, tanto de los derechos de importación como de los derechos de exportación.
3. Entender la regulación de las exenciones de los impuestos aduaneros, así como los regímenes especiales de estos tributos.
4. Comprender la regulación de los sujetos pasivos de los impuestos aduaneros.
5. Dominar la cuantificación de la deuda aduanera, tanto en relación con su base imponible como con los tipos de gravamen.
6. Asimilar la regulación vigente de la gestión aduanera.

1. Naturaleza y clases

1.1. Naturaleza de los impuestos aduaneros

De todos los tributos armonizados en el ámbito comunitario, los impuestos aduaneros son, sin duda, los que han alcanzado un grado de armonización más alto en todos los sentidos. De hecho, se trata de impuestos regulados directamente por la Unión Europea, y su recaudación enriquece las arcas comunitarias para financiar la ejecución de los presupuestos comunitarios, es decir, constituyen un **recurso comunitario propio**.

Después de que las Comunidades Europeas, a partir de 1993, consiguieran el establecimiento de un mercado interior único y la consiguiente **unión aduanera**, esta imposición tuvo por objeto regular el tráfico comercial de mercancías existente entre la Unión Europea y terceros países.

Territorio Aduanero Comunitario y Derecho aduanero comunitario

En la actualidad, no existen obstáculos para que las mercancías y las personas puedan ir libremente de un país a otro de la Unión Europea. Se han eliminado las fronteras comerciales existentes dentro de la UE y se ha creado un **Territorio Aduanero Comunitario** único, que coincide básicamente con el territorio de la Unión Europea, con determinadas excepciones. La entrada o salida de productos desde o hacia los países ajenos a la Unión Europea sigue siempre el mismo tratamiento, comercial y administrativo, cualquiera que sea el Estado de la Unión que reciba o envíe estos productos.

Se entiende por **Derecho aduanero comunitario** el conjunto de reglas de derecho público que se aplican en la circulación internacional de las mercancías.

Estos impuestos no sólo son regulados por la **normativa comunitaria**, sino que también forman parte del sistema de ingresos de la Unión Europea. Ahora bien, hay que tener presente que las tareas de gestión en sentido amplio se continúan realizando en cada uno de los Estados miembros de la Unión, ya que, de momento, no existe una Administración tributaria comunitaria.

Normativa reguladora

La regulación aduanera está encabezada por el Reglamento (UE) 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**. A partir del 30 de octubre de 2013, sólo entran en vigor determinadas normas de este reglamento (delegación de poderes, atribución de competencias de ejecución y lo que dispone en relación con cargas y costes); en el resto de los casos, la entrada en vigor será a partir del 1 de junio de 2016.

La aprobación de este reglamento responde a la necesidad, por un lado, de dotar de coherencia a esta normativa con el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), en particular con sus artículos 290 y 292; y, por otro, de adaptarla a la evolución registrada en el Derecho de la Unión. Al objeto de completar o modificar algunos elementos no esenciales de dicho Reglamento, se delegan en la Comisión los poderes para adoptar actos con arreglo al artículo 290 del TFUE. Por otra parte, en interés de los operadores

económicos y de las autoridades aduaneras de la Unión, es aconsejable reunir la legislación aduanera en un código.

Este código deroga al Código aduanero modernizado (CAM), aprobado por el Reglamento (CEE) 450/2008, de 23 de abril, del Parlamento Europeo y el Consejo, y modifica el Arancel aduanero integrado (en terminología aduanera, TARIC), regulado en el Reglamento 2658/1987, del Consejo, de 23 de julio, que contiene los tipos de gravamen de los impuestos aduaneros. Ambos reglamentos comunitarios han sido objeto de continuas modificaciones con el fin de adecuarlos a una realidad cambiante.

En relación con el CAM, su aprobación supuso contar con una legislación tributaria aduanera que pretendía ser más sencilla, racional y adaptada a la circunstancia de que la gestión aduanera se efectúa en la actualidad, con carácter general, por medios electrónicos. De esta forma, se mejoró la sistemática del Código, se simplificaron las normas relativas a la deuda aduanera mediante el agrupamiento de los hechos que generan su nacimiento por causa de algún incumplimiento, se reordenaron las disposiciones relativas a los regímenes aduaneros y se agilizó la gestión aduanera.

Dentro de la regulación española, hay que tener en cuenta lo que dispone el Real Decreto 335/2010, de 19 de marzo, por el que se regula el derecho a efectuar declaraciones en aduana y la figura del representante aduanero.

Finalmente, deben tenerse en cuenta en esta materia diversos tratados internacionales multilaterales, principalmente GATT-OMC y el Consejo de Cooperación Aduanera.

Los **impuestos aduaneros** son impuestos comunitarios, indirectos, objetivos, reales y con una doble finalidad: por un lado, recaudatoria, y por otro lado, proteccionista de las mercancías fabricadas o producidas en el territorio aduanero comunitario.

Por consiguiente, se puede afirmar que los impuestos aduaneros son aquellos tributos que gravan las mercancías por el hecho de atravesar una línea aduanera, ya sea para exportarlas o bien para importarlas.

La aduana

El control del movimiento de bienes, tanto de entrada en la Unión Europea (importaciones), como de salida (exportaciones), se lleva en las aduanas. Por consiguiente, las aduanas son los lugares donde se realizan los trámites y las operaciones para autorizar que las mercancías puedan intercambiarse entre un país de la Unión Europea y otro de fuera de ella. En este sentido, las funciones de las aduanas son de tipo fiscal, estadístico y de control (sanitario, político, militar, etc.).

Tras el pago de los impuestos que gravan la importación y una vez cumplidos los trámites administrativos correspondientes, los productos no comunitarios que han sido introducidos en el territorio de la UE adquieren el estatuto aduanero de productos comunitarios y pueden circular libremente por el territorio de los países miembros.

En cuanto a la **función** de los impuestos aduaneros, hay que tener en cuenta que, originariamente, estos tributos representaban una importante fuente de ingresos para los Estados, pero debido a la globalización económica y a la liberalización de los intercambios comerciales, la función recaudatoria de los impuestos aduaneros es actualmente poco relevante, por lo que se justifican fundamentalmente por su función extrafiscal. En este sentido, los derechos de importación representan una herramienta que permite proteger la producción nacional de determinadas mercancías frente a las que proceden del exterior,

mientras que los derechos de exportación (muy excepcionales en la actualidad) se emplean para asegurar que exista un nivel de abastecimiento de determinados productos esenciales en el mercado interno.

1.2. Clases de impuestos aduaneros

En cuanto a las diferentes clases de impuestos aduaneros, podemos enumerar las siguientes:

1) Los **derechos de importación**¹, que son los más importantes y que están constituidos por los derechos y las exacciones siguientes:

⁽¹⁾Arts. 77 a 80 CAU.

a) Los derechos de arancel aduanero común y las exacciones de efecto equivalente establecidos para la importación de las mercancías.

b) Las exacciones reguladoras agrícolas y otros gravámenes a la importación establecidos en el marco de la política agrícola común (PAC).

2) Los **derechos de exportación**², de muy escasa aplicación, formados por estos derechos y exacciones:

⁽²⁾Arts. 81 y 82 CAU.

a) Los derechos de aduana y las exacciones de efecto equivalente establecidos para la exportación de las mercancías.

b) Las exacciones reguladoras agrícolas y otros gravámenes a la exportación establecidos en el marco de la PAC.

2. Hecho imponible

Los impuestos aduaneros considerados globalmente tienen un **presupuesto de hecho múltiple**, en el sentido de que agrupan, dentro de su regulación normativa, una serie de supuestos en los que se trata de someter a gravamen la importación y la exportación de mercancías que son objeto del tráfico comercial.

2.1. Derechos de importación

Con carácter general, consisten en la introducción de una mercancía en el territorio sujeto a gravamen.

Supuestos de importación

Además, comprenden toda una serie de supuestos que van desde la entrada legal de una mercancía en el territorio aduanero comunitario para incorporarla al mercado interior, lo que se conoce también como *despacho a libre práctica y destino aduanero por excelencia* (art. 201 CAU), hasta la inclusión de una mercancía en régimen de importación temporal con exención parcial de los derechos de importación, pasando por supuestos de entradas irregulares de mercancías, evitación de la vigilancia aduanera e incumplimiento de una serie de formalidades y condiciones indicadas por la normativa aduanera para los casos en los que las mercancías tengan un régimen aduanero suspensivo, como pueden ser, entre otros, el depósito aduanero y el tránsito externo.

Supuesto de entrada irregular de mercancía

Por ejemplo, la entrada de una mercancía sin declararla.

Entre los supuestos de **no sujeción**, se puede citar, por ejemplo, la entrada de mercancías desde otro Estado miembro de la Unión Europea o la introducción de mercancías con destino a áreas no sujetas a gravamen, como los depósitos aduaneros y las zonas y depósitos francos, siempre que no se incorporen de manera definitiva al mercado interior.

Los artículos 77 a 79 CAU descomponen el presupuesto de hecho genérico de los derechos de importación en tres hechos imponibles: el despacho a libre práctica, el régimen de importación temporal y las introducciones irregulares de mercancías.

En relación con el **despacho a libre práctica**, se trata del destino aduanero general al que se someten las mercancías procedentes de terceros países, es decir, las denominadas *mercancías no comunitarias*³. Consiste en el cumplimiento de los trámites previstos para la importación y en la aplicación de los derechos legalmente devengados, de modo que las mercancías pasan a ser consideradas como mercancías comunitarias (art. 201 CAU). En definitiva, el hecho imponible se verifica por la introducción regular o legal de una mercancía en el territorio aduanero comunitario.

⁽³⁾Art. 77.1.a CAU.

Respecto a la inclusión de unas mercancías en el **régimen de importación temporal** con exención parcial de los derechos de importación⁴, debe señalarse que este régimen permite utilizar una mercancía no comunitaria en el territorio aduanero de la Comunidad, dentro de un plazo determinado, con exención total o parcial de los derechos de importación, siempre que las mercancías se reexporten sin haber sufrido más modificaciones que las causadas por la depreciación derivada de su uso (arts. 250 a 253 CAU).

⁽⁴⁾Art. 77.1.b CAU.

Y en relación con los supuestos en los que se produce **alguna irregularidad en la introducción de una mercancía** no comunitaria o en el régimen aduanero al que estas quedan sometidas, el CAU establece que nacerá una deuda aduanera a la importación⁵ por incumplimiento de alguna de las siguientes circunstancias:

⁽⁵⁾Art. 79.1 CAU.

1) Una de las obligaciones relativas a la introducción de mercancías no comunitarias, a la retirada de éstas de la vigilancia aduanera o a la circulación, la transformación, el depósito, la importación temporal o la disposición de tales mercancías en territorio aduanero comunitario.

2) Una de las obligaciones relativas al destino final de las mercancías dentro del territorio aduanero de la Comunidad.

3) Una condición que regule la inclusión de mercancías no comunitarias en un régimen aduanero o la concesión, en virtud de su destino final, de una exención total o parcial.

2.2. Derechos de exportación

Se configuran como la salida de una mercancía comunitaria, con declaración o no en la aduana, fuera del territorio aduanero comunitario, como también el incumplimiento de las condiciones que hayan permitido esta salida con una exención total o parcial de los derechos de exportación⁶.

⁽⁶⁾Arts. 81, 82 y 269 CAU.

El gravamen de la exportación es marginal y se aplica en muy pocas ocasiones. Con todo, puede tener una trascendencia especial, ya que determinadas medidas adoptadas, por ejemplo en el marco de la PAC (como las restituciones agrícolas a la exportación), se cumplen si efectivamente las mercancías se exportan.

2.3. Aspecto temporal

Los impuestos aduaneros poseen un hecho imponible complejo, que solamente se perfecciona con el devengo. Para conocer mejor este momento, hay que efectuar una breve referencia a las diversas etapas por las que pasan las mer-

cancias en el supuesto típico de su entrada legal en el territorio aduanero comunitario para incorporarlas al mercado interior (el denominado *despacho a libre práctica*).

Etapas por las que pasan las mercancías

⁽⁷⁾Arts. 153 a 198 CAU.

- 1) En primer lugar, es necesario que se verifique la entrada en la aduana designada.
- 2) En segundo lugar, se presenta una declaración sumaria de las mercancías⁷ introducidas cuya importación se solicita (solicitud de destino aduanero) y su reconocimiento por parte de la Administración de aduanas.
- 3) En tercer lugar, se procede a la liquidación y al pago de la deuda aduanera en la importación y, finalmente, se otorga a la mercancía el estatuto comunitario y se autoriza su levante. Ahora bien, para que se convierta en despacho a consumo hay que satisfacer el resto de impuestos indirectos de aplicación, como el IVA y, si procede, los impuestos especiales.

Pues bien, el devengo de los **derechos de importación**, con carácter general, en el despacho a libre práctica, se produce cuando se admite la declaración en la aduana⁸; o en el momento en el que se acepte una declaración de aduana que suponga la inclusión de mercancías en un régimen determinado, cuando posteriormente se compruebe que no se cumplían las condiciones para su inclusión en ese régimen o para la concesión de una exención total o parcial en función de su destino final (art. 79.2 CAU), y en los demás presupuestos de hecho (importación temporal, introducción irregular de mercancías, regímenes aduaneros suspensivos), cuando se producen las situaciones que los originan.

⁽⁸⁾Art. 77.2 CAU.

Cuando se trata de **derechos de exportación**, el devengo tiene lugar en el momento en el que se lleva a cabo la admisión de la declaración en la aduana de la mercancía sujeta a la exportación, o bien en el momento de la salida efectiva de la mercancía que no ha sido declarada⁹.

⁽⁹⁾Art. 81.2 CAU.

La deuda aduanera a la exportación surge como consecuencia de una salida de las mercancías del territorio aduanero de la Comunidad de forma regular, es decir, al amparo del régimen de exportación o de perfeccionamiento pasivo.

Además, al igual que sucede en la importación, los derechos de exportación se pueden originar también como consecuencia de alguna irregularidad. Concretamente, el CAU¹⁰ establece que tales derechos nacerán por el incumplimiento de alguna de las obligaciones establecidas para la salida de las mercancías, como por ejemplo, no presentar la declaración de salida, o por el incumplimiento de las condiciones con arreglo a las que se permitió la salida con exención total o parcial de los derechos de exportación.

⁽¹⁰⁾Art. 82 CAU.

2.4. Aspecto espacial

Los impuestos aduaneros gravan el tráfico de mercancías entre el **territorio aduanero comunitario** y terceros países, y en el caso de España este territorio excluye a Ceuta y Melilla, que no son considerados, como otros territorios europeos de características especiales, espacio aduanero común.

Ejemplo

Una parte de las mercancías de la Sra. Gómez despachadas a libre práctica es enviada por avión a Ceuta, y la otra, también por avión, a Palma de Mallorca.

Dado que Ceuta no forma parte del territorio aduanero de la Comunidad, aunque forme parte del territorio español, el envío allí de mercancías debe calificarse como una exportación y, por lo tanto, se deberán cumplir todos los trámites y los requisitos asociados con la exportación de mercancías.

En todo momento hay que tener en cuenta el **destino aduanero asignado a las mercancías**, ya que éstas pueden haberse incluido en uno de los regímenes económicos y de suspensión de derechos y, de esta manera, pueden circular por el espacio aduanero o almacenarse en un depósito aduanero sin que se considere que se han devengado derechos a la importación hasta que no se acabe el tránsito o salgan del depósito para el despacho libre, la exportación, etc.

Lo mismo sucede cuando las mercancías no comunitarias entran en un depósito o zona franca (partes del territorio aduanero bloqueadas respecto al resto). Ahora bien, la salida de mercancías comunitarias de estas instalaciones se equipara a la exportación, y se somete, si procede, al correspondiente gravamen.

El ámbito de aplicación territorial de los impuestos aduaneros resulta de la definición de **territorio aduanero de la Comunidad**¹¹ que se contiene en el CAU. En general, coincide con el territorio político de los Estados miembros de la UE, pero se establecen algunas excepciones, como por ejemplo, Gibraltar, las islas Feroe o Groenlandia. Por lo que se refiere a España, no forman parte de este territorio Ceuta y Melilla, mientras que las islas Canarias sí que se integran en dicho territorio aduanero, a diferencia de lo que sucede con el IVA, que se excluye del territorio de aplicación de este impuesto. También se da la circunstancia de que se incluyen en el territorio aduanero de la Comunidad países no comunitarios, como consecuencia de la firma de determinados tratados internacionales, como por ejemplo, Mónaco. Además, hay que tener en cuenta que la UE ha firmado acuerdos de unión aduanera con San Marino, Andorra y Turquía.

⁽¹¹⁾Art. 4 CAU.

3. Exenciones y regímenes especiales

3.1. Exenciones

Las **exenciones** hacen referencia a una serie de situaciones en las que se producen todos los elementos integrantes del hecho imponible (introducción de mercancías en el territorio aduanero), pero se exime de gravamen y no se liquidan los correspondientes impuestos aduaneros¹².

⁽¹²⁾Arts. 203 a 209 CAU.

Entre las **situaciones** que originan una exención, podemos distinguir las siguientes:

1) Franquicias a la importación y a la exportación

Las **franquicias** de los derechos de importación y exportación se dan cuando se cumplen determinadas condiciones. Pueden ser:

- **De carácter objetivo:** productos de naturaleza educativa, científica o cultural, bienes de valor escaso, material de estudio, etc.
- **De carácter subjetivo:** bienes personales cuando se traslade una persona física de un tercer país a la Unión Europea, los importados con motivo del matrimonio, los bienes destinados al uso de jefes de Estado, etc.

Se establecen franquicias aduaneras, a la importación y a la exportación, de determinadas mercancías. Las franquicias tienen como efecto que no nazca la deuda originaria cuando se cumplen las condiciones de su concesión. Se establecen por motivos diversos, como por ejemplo, por razones de orden personal (traslado de residencia, matrimonio, recepción de herencia, equipaje personal); para incentivar actividades económicas (traslados de bienes de inversión, productos agrícolas, mercancías con fines de prospección comercial); por fines educativos, científicos o culturales (materiales de estudio, instrumentos y aparatos científicos, material de laboratorio); por su escasa cuantía (bienes sin valor estimable); por razones de tipo técnico (documentos, carburantes en los depósitos de vehículos), etc.

2) Contingentes arancelarios

Los **contingentes arancelarios** es la cantidad máxima de importación de un producto no comunitario con exención total de derechos a la importación, para evitar un encarecimiento de los productos o el surgimiento de problemas

de suministro de éstos en el territorio aduanero comunitario, normalmente por un tiempo determinado. Superada la cantidad que constituye el contingente, el importador tendrá que abonar los derechos de importación que se devenguen.

Consisten en la posibilidad de importar una clase de productos pagando un tipo de gravamen reducido o nulo mientras no se supere una determinada cantidad y durante un plazo establecido. En ocasiones, se exige también que las mercancías sean originarias de ciertos países. Hay que tener presente que cuando se rebase cualquiera de los límites establecidos, se aplicará automáticamente el tipo de gravamen normal.

Por otra parte, es conveniente subrayar que los contingentes arancelarios son diferentes de los contingentes cuantitativos o comerciales, también llamados *cuotas* o *cupos*. Estos últimos consisten en la fijación de una cantidad máxima de productos que pueden ser importados pagando los correspondientes derechos al tipo normal, es decir, sin aplicar exención alguna. Superada esta cantidad, se prohíbe toda importación.

3) Mercancías de retorno

El CAU exceptúa de los derechos de importación las mercancías que hubieran sido exportadas y se reintroduzcan y se despachen a libre práctica en un plazo de tres años. Para la aplicación de esta exención, es necesario que el interesado lo solicite y que las mercancías permanezcan en el mismo Estado en el que fueron exportadas. No obstante, se permite la realización de tratamientos para su conservación, manipulaciones que afecten a su presentación u otro tipo de tratamientos si se comprueba que las mercancías eran defectuosas o no aptas para el uso previsto¹³.

⁽¹³⁾Arts. 203 a 205 CAU.

4) Productos de la pesca

Están exentos de los derechos de importación cuando se despachen a libre práctica los productos de la pesca marítima y otros extraídos de las aguas territoriales de un tercer país por buques registrados en un Estado miembro de la UE y que enarbolan pabellón de dicho Estado, así como los productos obtenidos a partir de los mismos a partir de buques factoría que cumplan las mismas condiciones¹⁴.

⁽¹⁴⁾Art. 208.1 CAU.

5) Exportación temporal

Las mercancías comunitarias pueden salir del territorio aduanero de la Comunidad con exención de los derechos de importación cuando esta exención se supedita a que las mercancías sean reimportadas. Sería otro supuesto de re-

⁽¹⁵⁾Art. 277 CAU.

torno de mercancías, pero a diferencia de ese régimen, en este caso la reintroducción ya se prevé en el momento de la exportación y la exención se produce en dicho momento¹⁵.

3.2. Regímenes especiales

A veces, según el destino que tengan las mercancías que entran en el espacio aduanero, se les concede una suspensión o reducción de los gravámenes devengados. Esta suspensión puede afectar a algunos productos industriales, agropecuarios, etc. La concesión de este tipo de exenciones está sometida a controles estrictos para evitar el fraude.

1) Tránsito externo y tránsito interno

El **régimen de tránsito externo**¹⁶ permite que las mercancías no comunitarias circulen de un punto a otro del territorio aduanero de la Comunidad sin que sea necesario abonar los derechos de aduana y demás gravámenes a la importación ni aplicar las medidas de política comercial.

(16) Art. 226 CAU.

En cambio, el **régimen de tránsito interno**¹⁷ se aplica a mercancías comunitarias, y la circulación se produce de un punto a otro de la Comunidad, pero pasando por el territorio de un país tercero, sin que ello implique un cambio en el estatuto aduanero (es decir, las mercancías conservan la condición de comunitarias durante todo el proyecto).

(17) Art. 227 CAU.

En ambos casos, la circulación está sometida a importantes medidas de control para evitar la elusión de los tributos aduaneros y de otros impuestos, como el IVA o los impuestos especiales. El titular del régimen de tránsito se configura como obligado principal y, como tal, deberá presentar las mercancías intactas, así como la información requerida en la aduana de destino, en el plazo señalado y habiendo respetado las medidas de identificación tomadas por las autoridades aduaneras.

Asimismo, el titular del régimen de tránsito debe prestar una garantía que asegure el pago de la deuda aduanera y demás gravámenes¹⁸.

(18) Arts. 89 a 100 CAU.

2) Depósito temporal y depósito aduanero

El régimen de depósito temporal está previsto para mercancías no comunitarias, procedentes de un país tercero o de una zona franca de la Comunidad, que se pretenda introducir en el territorio aduanero comunitario, pero que estén almacenadas a la espera de que se las incluya en el correspondiente régimen aduanero definitivo¹⁹. Las mercancías se presentan en aduana mediante una declaración sumaria de entrada, y las autoridades aduaneras pueden exigir al titular de las mismas la constitución de una garantía que asegure el

(19) Arts. 129 a 237 CAU.

pago de los derechos aduaneros y demás gravámenes que puedan originarse. Las mercancías sólo pueden ser objeto de las manipulaciones necesarias para garantizar su conservación.

El régimen de depósito aduanero²⁰ permite la introducción de mercancías no comunitarias y su almacenamiento en territorio de la Comunidad sin que se exijan derechos de importación y sin que se apliquen medidas de política comercial. Con ello, el importador consigue diferir el pago del tributo hasta que tenga claro el destino aduanero definitivo que se adecue a sus necesidades. Durante la vigencia de este régimen, las mercancías se pueden manipular para conservar su estado, para mejorar su presentación o calidad comercial o para preparar su distribución o reventa.

⁽²⁰⁾Art. 240 CAU.

3) Zonas francas

Las zonas francas son enclaves dentro del territorio aduanero de la Comunidad, separados físicamente, con puntos de entrada y salida, en los que se pueden introducir todo tipo de mercancías, por tiempo ilimitado, sin que se exija el abono de derechos de aduana y sin que se apliquen medidas de política comercial²¹. Las mercancías que salen de las zonas francas pueden ser exportadas o reexportadas fuera de la Comunidad, o bien introducidas en el resto del territorio aduanero conforme a cualquiera de los regímenes aduaneros.

⁽²¹⁾Art. 243 CAU.

4) Destinos especiales

Este régimen aduanero permite la importación de determinadas mercancías con exención total o parcial de derechos y sin aplicación de las medidas de política comercial, con la condición de que las mercancías sean reexportadas en un plazo máximo de veinticuatro meses, susceptible de ser ampliado durante un tiempo razonable. La utilización de este régimen se supedita a la obtención de una autorización administrativa²².

⁽²²⁾Arts. 250 a 252 CAU.

5) Perfeccionamiento pasivo y perfeccionamiento activo

El régimen de perfeccionamiento pasivo²³ permite exportar temporalmente mercancías comunitarias para someterlas a operaciones de perfeccionamiento y despachar a libre práctica, con exención total o parcial de derechos, los productos resultantes de esas operaciones. Constituyen operaciones de perfeccionamiento la elaboración, la transformación y la reparación de mercancías, incluido el montaje, el ensamblaje y la adaptación a otras mercancías, así como la restauración y la puesta a punto de las mismas. Para la aplicación de este régimen, se requiere autorización de las autoridades aduaneras.

⁽²³⁾Arts. 259 a 262 CAU.

Ejemplo

La empresa A envía material al Brasil para que allí sean objeto de montaje unos armarios que luego volverán a entrar a España para su venta.

A los efectos de los impuestos aduaneros, se produce una operación de perfeccionamiento pasivo, que habrá de ser autorizada por las autoridades aduaneras, pues las mercancías comunitarias se exportan temporalmente para ser objeto de montaje.

El régimen de perfeccionamiento activo²⁴ es simétrico al anterior, ya que consiste en permitir la entrada en territorio aduanero de la Comunidad, de forma temporal, de mercancías no comunitarias para que sean objeto de operaciones de perfeccionamiento, sin que tales mercancías estén sujetas a derechos de importación o a otros gravámenes ni tampoco a medidas de política comercial. Los productos transformados resultantes no tienen que reexportarse necesariamente, sino que pueden acogerse a cualquier régimen aduanero, es decir, se pueden despachar a libre práctica, pueden salir de la Comunidad e incluso pueden someterse a una nueva transformación de perfeccionamiento.

⁽²⁴⁾Arts. 256 a 258 CAU.

Ejemplo

La empresa A introduce en España automóviles procedentes del Japón con la finalidad de repararlos y de reexportarlos a Rusia.

Dado que los automóviles entran en el territorio aduanero comunitario con el objeto de ser reparados, a los efectos de los impuestos aduaneros, se realiza un perfeccionamiento activo. Por consiguiente, los automóviles no están sujetos a derechos de importación ni a ningún otro gravamen.

4. Sujetos pasivos

El legislador comunitario, en el supuesto general de despacho a libre práctica de una mercancía o de importación temporal, sitúa como sujeto pasivo a la persona que realiza la declaración en la aduana, es decir, al **declarante**²⁵.

⁽²⁵⁾Arts. 101 a 114 CAU.

Actuación mediante un representante

Cuando el importador actúa mediante un representante o agente de aduanas, tal como sucede en la mayor parte de los casos, hay que ver si éste tiene una representación directa o indirecta. Si la representación es directa, es decir, si el agente actúa en nombre y por cuenta de otro, el sujeto pasivo será la persona en cuyo nombre se haya realizado la declaración (el titular de la mercancía o poderdante). En cambio, cuando la representación es indirecta, es decir, cuando se presenta en nombre propio y por cuenta de otro, el agente de aduanas tiene la condición de sujeto pasivo, y el dueño de la mercancía es su responsable solidario.

Lectura recomendada

Sobre el derecho a efectuar declaraciones en la aduana en nombre propio o por medio de representante aduanero, podéis ver el Real Decreto 335/2010, de 19 de marzo.

Ejemplo

La Sra. Suárez es una agente de aduanas que presenta la declaración aduanera en nombre propio y por cuenta del Sr. Martínez (el dueño de la mercancía).

Dado que estamos en presencia de un supuesto de representación indirecta, la Sra. Suárez es sujeto pasivo de los impuestos aduaneros, mientras que el Sr. Martínez tiene la consideración de responsable solidario.

Junto con este supuesto general, hay que tener en cuenta otra serie de situaciones que originan la importación, como la introducción irregular de la mercancía, la evitación de la vigilancia o el incumplimiento de un régimen suspensivo. En términos generales, se puede decir que en estas situaciones será sujeto pasivo quien lleve a cabo tales actuaciones (el que haya introducido la mercancía de manera ilegal, el que haya incumplido un régimen suspensivo, etc.).

Ejemplo

Una mercancía procedente y originaria de Marruecos llega al aeropuerto de Barcelona el 1 de mayo de 2011 y es introducida en un depósito temporal. El 2 de mayo una parte de las mercancías desaparece, por lo que el 3 de mayo el Sr. Martínez, su propietario, decide despacharlas a libre práctica.

El artículo 79.1.a CAU establece que dará origen a una deuda aduanera de importación la sustracción a la vigilancia aduanera de una mercancía sujeta a derechos de importación, y que dicha deuda nace en el momento de la sustracción de la mercancía, en este caso el 2 de mayo, para las mercancías que han desaparecido.

Además, entre los responsables deudores de la deuda aduanera se encuentran las personas que deban cumplir las obligaciones que entrañe la permanencia de las mercancías en un depósito temporal, en este caso el titular del depósito aduanero. Por consiguiente, son responsables de la deuda aduanera el propietario, el Sr. Martínez, por la parte despachada a libre práctica, y el titular del depósito temporal, aunque se demuestre que no tuvo nada que ver con la desaparición de las mercancías.

En la exportación también es sujeto pasivo el declarante, y en el caso de que no haya existido ninguna declaración, la persona que haya participado en la salida irregular de la mercancía.

El CAU utiliza la expresión genérica de **deudor** para referirse a los obligados tributarios. Según el artículo 5.19 del CAU, un deudor es toda persona responsable de una deuda aduanera. Los artículos 77 a 82 CAU establecen quiénes tienen la condición de deudor en los respectivos hechos imponibles.

Según el CAU, **declarante**²⁶ es la persona que presenta una declaración sumaria o una notificación de reexportación o que efectúa una declaración en aduana en nombre propio, o bien la persona en cuyo nombre se realiza dicha declaración (representación directa). En cambio, en los supuestos de representación indirecta (cuando el representante actúa en nombre propio pero por cuenta ajena), tanto el representante como el representado tienen la condición de deudor. Asimismo, cuando se presente una declaración en aduana sobre la base de una información que implique no pagar la totalidad o parte de los derechos de aduana, y esta información haya sido suministrada por un tercero, éste también se considerará deudor si la información es falsa y el tercero conocía o debía razonablemente conocer esta circunstancia.

⁽²⁶⁾Art. 5.15 CAU.

Por consiguiente, es posible que concurren **diversos deudores** respecto de una misma deuda aduanera. Para estos casos, el CAU establece que todos ellos serán responsables, de manera conjunta y solidaria, de la cuantía total de la deuda aduanera²⁷.

⁽²⁷⁾Art. 84 CAU.

En materia aduanera, es frecuente que el deudor cumpla sus obligaciones mediante un **representante**. El CAU prevé este derecho a la representación, que puede ser directa o indirecta²⁸. Los representantes deben estar establecidos en el territorio aduanero de la Comunidad. Si el representante no declara que está actuando por representación o no acredita la misma, se entiende que actúa en nombre propio y por cuenta propia.

⁽²⁸⁾Arts. 18 y 21 CAU.

Finalmente, el CAU recoge la figura del **operador económico autorizado**, que confiere a su titular determinados beneficios en cuanto a la simplificación de los procedimientos aduaneros, a la vez que le concede facilidades en materia de seguridad y protección. La condición de operador económico autorizado²⁹ se otorga por solicitud del interesado y tras la verificación, por parte de las autoridades aduaneras, de que éste cumple con diversos requisitos que se refieren a su fiabilidad, profesionalidad y solvencia económica.

⁽²⁹⁾Arts. 22, 23, 32 y 38 a 40 CAU.

5. Cuantificación de la deuda aduanera

5.1. Base imponible

La **base imponible** de los derechos de importación puede ser de dos tipos: monetaria (que es la más utilizada y que está formada por los derechos *ad valorem* o valor en aduana de la mercancía), o bien no monetaria (formada por los derechos específicos, calculados por la cantidad de toneladas, peso, unidades, etc.).

Respecto a la base imponible, el problema principal que se plantea es el relativo a lo que se entiende por **valor en aduana**. El Código aduanero recoge las directrices fijadas por el GATT (Acuerdo general de aranceles y comercio).

Asimismo, el Código aduanero indica diversos criterios y **métodos** para determinar este valor, como los siguientes:

- El valor de transacción.
- El valor de transacción de mercancías idénticas.
- El valor de transacción de mercancías similares.
- El método sustractivo.
- El método basado en el coste de producción.

Cuando no se pueda determinar la base por ninguno de los métodos anteriores, se aplicarán criterios razonables de valoración compatibles con los principios y las disposiciones generales del GATT. Asimismo, en alguna ocasión, habrá que observar alguna limitación, como por ejemplo, que el precio de venta no sea idéntico al indicado en el mercado del país de exportación.

En el ámbito comunitario, los artículos 69 a 76 CAU regulan los métodos para determinar el valor en aduana de las mercancías en términos prácticamente coincidentes con el Código de valoración del GATT, de 12 de diciembre de 1979, que se aplica de forma generalizada en el comercio internacional.

1) Método principal: el valor de transacción

Aplicación de los métodos

La aplicación de los métodos no es aleatoria, sino que se debe seguir el orden indicado. Por ello, la valoración de las mercancías es el método más utilizado, y consiste en el pago total que el comprador tenga que hacer al vendedor por las mercancías, siempre que se cumplan una serie de condiciones y una vez que se hayan sumado los gastos correspondientes (envases y embalajes, transportes, manipulación, etc.) y que se hayan restado, cuando sea oportuno, los costes originados después de la importación o la exportación.

El método principal de valoración para determinar el valor en aduana es el método del valor de transacción, que es utilizado en la práctica totalidad de los casos. Consiste en aplicar al **precio** efectivamente pagado o por pagar una serie de ajustes positivos y negativos. Ese precio es el pago total, de modo que comprende los pagos realizados y los que se realicen con posterioridad, ya sea al vendedor o a una tercera persona, para satisfacer una obligación del vendedor.

Entre los **ajustes positivos** al precio total, se pueden citar los siguientes:

- Las comisiones y los gastos de corretaje, el coste de los envases que formen un todo con la mercancía y el coste del embalaje.
- El valor de determinados bienes que hayan sido suministrados por el comprador gratuitamente o a precios reducidos, o bien que hayan sido utilizados en la producción de las mercancías y no se incluyan en el precio.
- Los cánones y los derechos de licencia que deba pagar el comprador como condición de venta.
- El valor de cualquier parte del producto que revierta directa o indirectamente en el vendedor como consecuencia de una reventa.
- Los gastos de transporte, seguro, carga y manipulación que estén asociados a las mercancías y que sean anteriores a la entrada de las mismas.

En cuanto a los **ajustes negativos**, se pueden citar los siguientes:

- Los gastos de transporte posteriores a la llegada de las mercancías.
- Los gastos de construcción, instalación, montaje o asistencia técnica realizados después de la importación.
- Los intereses derivados de un acuerdo escrito de financiación.
- Los gastos relativos al derecho de reproducción de las mercancías importadas.
- Las comisiones de compra.
- Los derechos de importación y otros gravámenes que se apliquen en la Comunidad como consecuencia de la importación o la venta de las mercancías.

Ejemplo

El precio en factura de unas mercancías que, una vez despachadas a libre práctica, son enviadas a Palma de Mallorca, es de 100.000 euros, y se incluye un descuento de 10.000 euros (por lo que el importe que se ha de pagar en factura es de 90.000 euros). El vendedor, el Sr. Domínguez, cobra una comisión de compra de 5.000 euros. Como las mercancías se pagarán a noventa días, se carga sobre el precio en factura un interés que asciende a 1.500 euros.

De forma general, y de acuerdo con el artículo 70 CAU, el valor en aduana es el valor de transacción, es decir, el precio efectivamente pagado o por pagar por las mercancías. En este caso, el precio por pagar es de 90.000 euros (el precio en factura menos el descuento de 10.000 euros).

Respecto a la comisión de compra cargada por el vendedor, los artículos 71.1.a.i y 72.e CAU establecen que no forma parte del valor en aduana. Asimismo, tampoco forman parte del valor en aduana los intereses por el pago aplazado de la factura, según prevé el artículo 72.c CAU.

2) Métodos subsidiarios

Con carácter prioritario se aplica el **valor de transacción de mercancías idénticas**, entendiendo por tales las producidas en el mismo país y que tengan las mismas características físicas, calidad y prestigio comercial. Se procurará tomar el valor de mercancías producidas por la misma persona. Asimismo, en principio, se tendrán en cuenta las mercancías vendidas en el mismo ámbito comercial y sustancialmente en las mismas cantidades.

Si no existen mercancías idénticas, se acude al **valor de transacción de mercancías similares**, en el que se aplican las mismas reglas de cuantificación que en el método anterior. Se consideran mercancías similares las producidas en el mismo país y que, sin ser iguales en todos los aspectos, presentan unas características y una composición semejantes que les permiten cumplir las mismas funciones y ser comercialmente intercambiables.

El siguiente método, aplicable en defecto de los anteriores, se denomina **método sustractivo o deductivo**. Se parte del precio unitario al que se venda en el territorio aduanero de la Comunidad la mayor cantidad de mercancías importadas (o, en su defecto, idénticas o similares) en una fecha próxima a la importación. A ese precio se le restan una serie de conceptos que no forman parte del valor en aduana (comisiones, márgenes de beneficio, transporte, seguros e impuestos).

A continuación, el CAU prevé el **método del valor reconstruido o recalculado**, que se basa en los costes de producción de las mercancías importadas. Este valor equivale a la suma del coste o valor de los materiales y las operaciones de fabricación, de los beneficios y los gastos generales que se aplican normalmente a las mercancías de la misma naturaleza por los productores del país de origen, y de los gastos de transporte, seguro, carga y manipulación anteriores a la entrada en el territorio aduanero de la Comunidad. El declarante puede solicitar que se invierta el orden establecido en el CAU y que se aplique el valor reconstruido con preferencia sobre el método del valor deductivo.

Por último, como mecanismo de cierre del sistema, se prevé la eventualidad de que no haya sido posible determinar el valor en aduana conforme a ninguno de los métodos anteriores. En este caso, se utilizará el denominado **procedimiento del último recurso**, que consiste en aplicar un medio razonable de valoración basándose en los datos disponibles, siempre que no sea contrario a los principios generales contenidos en la normativa comunitaria y en los acuerdos internacionales de valoración.

5.2. Los tipos de gravamen

En cuanto al **tipo de gravamen** aplicable a la base imponible, en el supuesto de derechos de importación, está contenido en el arancel de aduanas comunitario, que recoge sistemáticamente los diferentes tipos impositivos que gravan en el comercio exterior las diversas mercancías que son objeto de importación o, si procede, de exportación.

Tipo de gravamen

En la medida en que hay dos modalidades de base imponible, el tipo de gravamen es diferente para cada una de ellas. Así, cuando la base es el valor en aduana (derechos *ad valorem*), el tipo es una parte alícuota o porcentaje, mientras que si se trata de una base no monetaria (derechos específicos, como unidades, toneladas, etc.), el tipo será una cantidad por unidad no monetaria. También existen tipos de gravamen que conjugan ambas modalidades.

En el supuesto de los productos agrícolas y en el marco de la PAC, se han establecido determinados gravámenes que recaen en las importaciones y las exportaciones, como los impuestos compensatorios y suplementarios, los derechos adicionales sobre el azúcar, etc.

En cuanto a las exportaciones, hay que decir que se aplican los tipos impositivos solamente en circunstancias muy concretas, para evitar situaciones de escasez de ciertos productos en el interior del espacio aduanero.

Los tipos de gravamen también se clasifican según si son convencionales y autónomos. Los **tipos de gravamen convencionales** son aquellos que se aplican a los Estados que forman parte del GATT (en la actualidad, la OMC) o a los Estados con los que la Comunidad haya concluido un acuerdo que incorpore la cláusula de nación más favorecida, que asegura a un determinado país que se le concederá el trato más beneficioso otorgado por la Comunidad. Por su parte, los **tipos de gravamen autónomos** son los aplicables a los países no cubiertos por el estatus de nación más favorecida.

5.3. El arancel aduanero común

Para acabar, es necesario tener en cuenta la importancia especial de la **clasificación arancelaria de las mercancías**, a efectos no sólo fiscales, sino también comerciales. Para facilitar esta tarea y otorgar información a los operadores

económicos ante la diversidad de acuerdos comerciales y políticas arancelarias que existen entre la Unión Europea y terceros países, los Estados miembros se remiten al arancel aduanero comunitario integrado (en terminología aduanera, TARIC). Se relacionan en él todas las medidas, fiscales o no, de carácter comunitario que inciden en el tráfico exterior de mercancías.

El **arancel aduanero común o tarifa integrada comunitaria (TARIC)** viene determinado en el Reglamento CEE 2658/1987. Según el artículo 56 CAU, este arancel comunitario comprende la nomenclatura combinada, que es una clasificación ordenada de todas las mercancías basada en el sistema armonizado establecido por el Convenio internacional de 14 de junio de 1983. En este sistema armonizado, cada mercancía tiene un código formado por seis cifras (las dos primeras corresponden al capítulo, las dos siguientes a la partida, y las dos últimas a la subpartida). Además, se han añadido dos dígitos más, denominados *subpartidas NC*, con la finalidad de establecer una clasificación más precisa.

Este código se emplea para especificar los derechos correspondientes del arancel comunitario, pero también para otros fines, como la elaboración de estadísticas del comercio exterior de la Comunidad y otras políticas comunitarias relativas a los intercambios comerciales.

El CAU prevé un procedimiento por medio del cual se puede obtener de las autoridades aduaneras una **información vinculante** relativa a la clasificación arancelaria de las mercancías. Asimismo, se puede solicitar información vinculante sobre el origen de las mercancías³⁰ a los efectos de determinar si les resultan aplicables medidas arancelarias preferenciales. Estas decisiones tendrán una validez de tres años a partir de la fecha en la que la decisión surta efecto.

Enlaces recomendados

Podéis consultar el TARIC en las siguientes webs:

<https://aeat.es/aduanet>

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

www.taric.es

⁽³⁰⁾Art. 22 a 25, 32 y 34 a 36 CAU.

6. Gestión aduanera

El procedimiento de **gestión de los impuestos** aduaneros se caracteriza por una legislación aplicable que es extensa y cambiante, así como por la existencia de numerosos trámites y exhaustivos controles a los que se han de someter las mercancías. Tampoco conviene olvidar la regulación nacional vigente, que adquiere un cierto protagonismo precisamente en este tema, lo que no impide que el Código aduanero también dedique una parte de su texto a esta materia.

Como ya se ha indicado al hablar del devengo, la introducción de una mercancía requiere, en primer lugar, la presentación ante las autoridades nacionales de una **declaración sumaria** de las mercancías y la solicitud a la Administración de la asignación de un destino aduanero. A partir de esta declaración y después de reconocer la mercancía, se practica la liquidación y la notificación correspondientes de la deuda aduanera, la cual, una vez pagada, o si es el caso, garantizada, determina la autorización para el levante o la salida de la mercancía.

Ejemplo

Unas mercancías procedentes de Tailandia llegan al puerto de Barcelona el 30 de mayo de 2012 y se presentan en aduana ese mismo día.

Tal como se establece en los artículos 71 a 76 CAU, las mercancías presentadas en aduana deberán ser objeto de declaración sumaria en cuanto se presenten o en un plazo que finalice como muy tarde el primer día laborable siguiente al de la presentación en aduana, y siempre que así lo concedan las autoridades aduaneras.

Admitida en aduana la declaración, ésta puede ser objeto de **comprobación** por las autoridades aduaneras, que pueden llevar a cabo diversos controles (documental, físico de las mercancías o *a posteriori*).

En el caso de que no se satisfaga la deuda en los plazos de pago indicados, la **recaudación** forzosa de la deuda se llevará a cabo de acuerdo con la regulación nacional de cada Estado miembro de la Unión Europea.

Por último, hay que decir que los ordenamientos nacionales de los diversos Estados miembros de la Unión Europea han de prever, en cumplimiento de lo que establece el Código aduanero, la posibilidad de que los sujetos pasivos puedan **impugnar** jurisdiccionalmente los actos de la Administración aduanera.

Lectura recomendada

Respecto a las normas de gestión relativas a la presentación de declaraciones, consultad el Real Decreto 335/2010, de 19 de marzo.

Por consiguiente, la introducción de mercancías en el territorio aduanero de la Comunidad se inicia mediante una **declaración sumaria de entrada**³¹ (es decir, resumida), en virtud de la cual se informa a las autoridades aduaneras de esta entrada antes de que se produzca.

⁽³¹⁾Arts. 127 y 131 CAU.

Con carácter general, la declaración se presenta utilizando una técnica de tratamiento electrónico de datos. Sólo en circunstancias excepcionales se admiten declaraciones sumarias en papel, siempre que se aplique el mismo nivel de gestión de riesgos que a las declaraciones electrónicas. Las autoridades aduaneras pueden aceptar la sustitución de esta declaración sumaria por una notificación y el acceso a los datos de la declaración en el sistema informático del operador económico.

Las mercancías que se introduzcan han de ser **trasladadas inmediatamente a la aduana** designada por las autoridades aduaneras o a cualquier otro lugar autorizado, o bien a una zona franca (art. 135 CAU). A partir de su introducción, las mercancías quedan sometidas a vigilancia y podrán ser sujetas a controles aduaneros³²: examen de las mercancías, toma de muestras, verificación de los datos contenidos en las declaraciones y de la existencia y autenticidad de los documentos, revisión de la contabilidad de los operadores económicos y de otros registros, inspección de los medios de transporte y de las mercancías y equipajes, etc.

⁽³²⁾Arts. 46, 50 y 134 CAU.

A continuación, se debe realizar una **declaración de aduana**, que el artículo 5.12 CAU define 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. En principio, el declarante puede elegir libremente el régimen en el que se incluirán las mercancías, siempre que cumpla las condiciones del mismo. Si se presenta la declaración de aduana en el plazo estipulado para presentar la declaración sumaria de entrada, se puede prescindir de esta última.

La declaración en aduana y los documentos justificativos se presentan, con carácter general, por medio de una técnica de **tratamiento electrónico de datos**³³, aunque las autoridades aduaneras pueden aceptar que se sustituya la declaración por una inscripción en los libros de contabilidad del declarante, siempre que dichas autoridades tengan acceso al sistema electrónico del declarante y se puedan intercambiar datos entre aduanas.

⁽³³⁾Arts. 6, 158, 160, 161 y 182 a 184 CAU.

Una vez admitida la declaración, las autoridades aduaneras pueden efectuar un control documental, así como examinar las mercancías y extraer muestras de las mismas (art. 188 CAU). También adoptarán las medidas necesarias para garantizar la identificación de las mercancías³⁴.

⁽³⁴⁾Art. 192 CAU.

Seguidamente, las autoridades aduaneras deben **liquidar** los derechos de aduana tan pronto como sea posible y notificar su importe al deudor. No se podrá notificar una deuda aduanera una vez que hayan transcurrido tres años desde su nacimiento. Este plazo se suspende³⁵ en caso de interposición de recursos contra la liquidación, y se amplía a diez años si la deuda se originó por un acto que dio lugar a un procedimiento penal.

⁽³⁵⁾Art. 103 CAU.

El **pago** ha de realizarse, con carácter general, en un plazo máximo de diez días desde la notificación al deudor del importe de los derechos. No obstante, se prevé la posibilidad de un aplazamiento de pago y de otras facilidades de pago, supeditadas a la constitución de una garantía y al pago de intereses (arts. 108 a 112 CAU). Cuando la deuda haya sido pagada o garantizada³⁶, las autoridades aduaneras procederán al **levante** de las mercancías, es decir, a su puesta a disposición a los fines previstos en el régimen aduanero al que estén sometidas.

⁽³⁶⁾Arts. 5.26 y 195 CAU.

Dentro de los catorce días siguientes al levante de las mercancías, debe producirse la contracción de la deuda³⁷, es decir, la anotación de los derechos en los registros contables a favor de la hacienda comunitaria (arts. 104 y 105 CAU). Tras la concesión del levante, las autoridades aduaneras pueden revisar la exactitud de la información contenida en la declaración sumaria y la declaración de aduana.

⁽³⁷⁾Art. 48 CAU.

Actividades

Casos prácticos

1. Una empresa española se dedica a la venta mayorista e importa los siguientes bienes que destina a su posterior comercialización en España:

- Compra harina de doradas de mar apta para la alimentación humana en el Perú por valor de 100.000 euros.
- Compra pianos de cola en Bielorrusia por valor de 50.000 euros.
- Compra esculturas originales de artistas en Australia por valor de 35.000 euros.

Mediante la información disponible en Internet, debéis dar a esta empresa la siguiente información en relación con las operaciones que se acaban de mencionar:

- Nomenclatura de estos productos en el arancel integrado de aplicación (TARIC).
- Arancel aplicable.

2. El Sr. Méndez crea una empresa de fabricación de sombrillas que tiene su centro de producción en Vietnam, pero que comercializará los productos desde Valencia. Para hacer más atractivo su producto, ha adquirido una licencia a una conocida marca de ropa deportiva con sede en Estados Unidos para que las sombrillas luzcan su logotipo.

En pocos meses consigue poner en marcha la fábrica en Vietnam, y como de momento no tiene pedidos, decide que la empresa matriz con sede en Valencia compre la primera remesa de sombrillas para que la fábrica en Vietnam empiece a producir.

Cuando la remesa de sombrillas ya está de camino a Valencia, consigue vender algunas a un chiringuito de Tarifa, que serán despachadas a libre práctica en Valencia junto con el resto de sombrillas, y transportadas a Tarifa en camión desde Valencia.

El precio que consta en la factura de venta emitida por la filial vietnamita es de 25 euros/sombrilla (son sombrillas de alta calidad). El precio en factura incluye todos los gastos hasta su puesta a disposición al comprador, y el precio de venta es el mismo a la empresa matriz o a un tercero (es decir, el precio también incluye los gastos de transporte y seguro de Valencia a Tarifa).

Para la realización de los trámites ante la aduana, básicamente la presentación de las declaraciones, el Sr. Méndez contrata a una empresa transitaria que le cobra una comisión, no por declaración presentada, sino por sombrilla importada, a razón de 0,01 euros/sombrilla.

La empresa matriz paga 1 euro/sombrilla de licencia a la marca de ropa deportiva.

Transporte Vietnam-Valencia: 0,5 euros/sombrilla.

Transporte Valencia-Tarifa: 0,1 euros/sombrilla.

Seguro de transporte Vietnam-Barcelona: 0,03 euros/sombrilla.

Seguro de transporte Barcelona-Tarifa: 0,02 euros/sombrilla.

En la factura se detallan los gastos de transporte y seguro de Vietnam a Valencia, pero no se detallan los de Barcelona a Tarifa. Las sombrillas llegan al puerto de Barcelona el 30 de mayo de 2012, y se presentan en aduana ese mismo día.

¿Cuál es el valor unitario en aduana de las sombrillas importadas?

Ejercicios de autoevaluación

1. El representante aduanero...

- es un agente de aduanas que debe indicar a las autoridades aduaneras si actúa en nombre propio o en nombre de la persona que lo ha designado.
- es una figura que no está permitida por el Código aduanero modernizado.
- no puede actuar en nombre propio, ya que, en tal caso, ya no sería un representante, sino un operador económico o un importador de la mercancía.

2. Son regímenes aduaneros especiales...

- a) el tránsito externo y el tránsito interno.
- b) las zonas francas.
- c) Ambas respuestas son correctas.

3. ¿En qué régimen aduanero se incluyen las mercancías no comunitarias destinadas a ser introducidas en el mercado comunitario o a su utilización o consumo privados dentro de la UE?

- a) Tránsito.
- b) Tránsit.
- c) Despacho a libre práctica.

4. Cuando se sustraiga de la vigilancia aduanera una mercancía sujeta a derechos de importación, se originará la deuda aduanera y los deudores serán, entre otros,...

- a) los que hayan participado en la sustracción de la vigilancia aduanera, únicamente si sabían que se trataba de una sustracción.
- b) los que hayan adquirido la mercancía, tanto si sabían que se trataba de una mercancía sustraída de la vigilancia aduanera como si debían saberlo razonablemente.
- c) Las dos respuestas anteriores son incorrectas.

5. Forma parte del territorio aduanero comunitario...

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

6. A efectos de los impuestos aduaneros, para que una mercancía se convierta en despacho a consumo...

- a) es suficiente con que se haya solicitado su destino aduanero.
- b) es suficiente con que se haya autorizado su levante.
- c) Todo lo anterior y, además, se deben haber liquidado el resto de impuestos indirectos.

7. La Sra. Sánchez ha importado unos muebles de Marruecos. Su introducción en España se ha realizado bajo el régimen de perfeccionamiento activo, y posteriormente los muebles serán exportados a Egipto. A los efectos de los impuestos aduaneros, la importación de estos muebles...

- a) está exenta.
- b) no está exenta.
- c) no está sujeta.

8. Una empresa realiza una importación de vehículos de Estados Unidos que se introducen en la Zona Franca de Barcelona. A los efectos de los impuestos aduaneros,...

- a) los vehículos están en un destino aduanero.
- b) los vehículos están en un régimen aduanero.
- c) los vehículos están en un régimen de tránsito interno.

9. Pueden ser objeto de exención, total o parcial,...

- a) las franquicias a la importación.
- b) los contingentes arancelarios.
- c) Ambas respuestas son correctas.

10. El devengo de los derechos de exportación tiene lugar...

- a) en el momento en el que se lleva a cabo la admisión de la declaración en la aduana de la mercancía sujeta a exportación.
- b) en el momento de la salida efectiva de la mercancía que no ha sido declarada.
- c) Las dos respuestas anteriores son correctas.

Solucionario

Casos prácticos

1. Se puede acceder a las nomenclaturas del TARIC y conocer el arancel aplicable en cada caso en diferentes webs. Una vez dentro de la web, en la página de inicio, se puede buscar por código y por área. En la pestaña “Código de las mercancías”, puede comenzarse la búsqueda mediante la indicación exacta del código de la mercancía o accediendo a las diversas secciones y capítulos haciendo clic en el enlace “Explorar”. Una vez introducida esta información, el arancel aplicable se obtiene indicando adicionalmente el “País de origen/destino”. A partir de estos datos, se pueden calcular los derechos de aduana.

Con todos estos instrumentos a nuestra disposición, ya es posible hallar la nomenclatura y el arancel aplicable a cada uno de los productos:

a) Zona geográfica: Perú.

Sección I: Animales vivos y productos del reino animal.

Capítulo 03: Pescados y crustáceos, moluscos y demás invertebrados acuáticos.

0305: Pescado seco, salado o en salmuera; pescado ahumado, incluso cocido antes o durante el ahumado; harina, polvo y “pellets” de pescado, aptos para la alimentación humana.

030510: Harina, polvo y “pellets” de pescado, aptos para la alimentación humana.

0305100030: Doradas de mar.

Código de las mercancías: 0305100030

- Arancel aduanero: derecho terceros países: 13%
- Arancel a pagar en el supuesto: $100.000 \times 13\% = 13.000$ euros

b) Zona geográfica: Bielorrusia.

Sección XVIII: Instrumentos y aparatos de óptica, fotografía o cinematografía, de medida, control o precisión; instrumentos y aparatos medicoquirúrgicos; relojería; instrumentos de música; partes y accesorios de estos instrumentos o aparatos.

Capítulo 92: Instrumentos musicales; sus partes y accesorios.

9201: Pianos, incluso automáticos; clavecines y demás instrumentos de cuerda con teclado.

920120: Pianos de cola.

Código de las mercancías: 9201200000

- Arancel aduanero: derecho terceros países: 4%
- Arancel a pagar en el supuesto: $50.000 \times 4\% = 2.000$ euros

c) Sección XXI: Objetos de arte, de colección o de antigüedad.

Capítulo 97: Objetos de arte o colección y antigüedades.

9703: Obras originales de estatuaria o escultura, de cualquier materia.

Código de las mercancías: 9703000000

- Arancel aduanero: derecho terceros países: 0%
- Arancel a pagar en el supuesto: $35.000 \times 0\% = 0$ euros

2. Para determinar el valor unitario en aduana de las sombrillas importadas, debe aplicarse lo dispuesto en los artículos 69 a 72 CAU.

El precio en factura de venta emitida por la filial es de 25 euros/sombrilla e incluye todos los gastos de transporte y seguro, es decir, también incluye los gastos de transporte y seguro de Valencia a Tarifa.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 72.a CAU, no forman parte del valor en aduana los gastos de transporte (y seguro) tras su llegada al lugar de entrada del territorio aduanero de la Comunidad; en cambio, sí que forman parte, de acuerdo con los términos del artículo

71.1.e.i del CAU, los gastos de transporte y seguro hasta el punto de entrada de las mercancías en el territorio aduanero de la Comunidad.

Así, en un principio podría parecer que se deben restar del precio para calcular el valor en aduana los gastos de transporte y seguro de Valencia a Tarifa. No obstante, el artículo 72.a del CAU preceptúa que los gastos de transporte (y seguro) tras su llegada al lugar de entrada del territorio aduanero de la Comunidad no forman parte del valor en aduana, siempre que sean diferentes del precio pagado o por pagar. En este caso, los gastos de transporte y seguro de Valencia a Tarifa forman parte del precio pagado o por pagar, ya que no están detallados en la factura (al incluirse dentro del precio unitario).

Así, los gastos de transporte no modifican el precio unitario de 25 euros/sombrilla. Es importante tener en cuenta que, independientemente de que en la factura vengan detallados los gastos de transporte (0,5 euros/sombrilla) y seguro (0,03 euros/sombrilla) de Vietnam a Valencia, éstos ya están incluidos en el precio unitario de 25 euros/sombrilla, por lo que ya no se han de sumar a éste para calcular el valor en aduana.

La comisión que se paga a la empresa transitaria por sombrilla importada forma parte del valor en aduana, por lo que se ha de sumar al precio unitario de las sombrillas, ya que el artículo 71.1.a.i del CAU establece que forman parte del valor en aduana las comisiones y los gastos de corretaje. En este sentido, esta comisión no es una comisión de compra, ya que en el apartado 4 del mismo precepto se definen las comisiones de compra como las pagadas por el comprador a su agente por el "servicio de representarlo en la compra de las mercancías"; pero debe tenerse presente que esta comisión de 0,01 euros/sombrilla es por la realización de los trámites aduaneros, no por la compra de las sombrillas.

La licencia por sombrilla de 1 euro/sombrilla que paga la empresa matriz se ha de sumar al valor en aduana, ya que el artículo 71.1.c del CAU establece que forman parte del valor en aduana "los cánones y derechos de licencia relativos a las mercancías objeto de valoración que el comprador esté obligado a pagar directa o indirectamente, en la medida en que [...] no estén incluidos en el precio pagado o por pagar". Es decir, aunque el euro por sombrilla no se ha de pagar a la filial, sino que se ha de pagar a una empresa norteamericana, como es un pago indirecto que el comprador está obligado a realizar, forma parte del valor en aduana. En este sentido, no se trata del "derecho de reproducción" al que hace referencia el artículo 72.d del CAU, ya que la empresa no paga una licencia por hacer las sombrillas, sino que la paga por poner una marca en las sombrillas.

En definitiva, el valor en aduana es de 26,1 euros/sombrilla.

Ejercicios de autoevaluación

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