

LOS RÉGIMENES ADUANEROS

La introducción de mercancías en el territorio aduanero puede responder a muy diferentes motivaciones y tener, en consecuencia, finalidades diversas. Esta es la razón por la cual el Derecho aduanero contempla una variada gama de posibilidades que se ofrecen al importador para que éste elija, en función de sus necesidades, el régimen jurídico al que desea que queden sometidas sus mercancías.

La introducción de mercancías no siempre tiene por objeto, al menos de forma inmediata, la plena incorporación de las mismas al tráfico económico de la Unión Europea.

El tráfico aduanero no se resuelve únicamente en operaciones de importación a libre práctica y operaciones de exportación, sino que, al margen de ellas, existe además una amplia gama de operaciones de diverso contenido.

Los regímenes aduaneros son la carta de posibilidades que se abren a los operadores para ofrecerles distintas combinaciones de estatuto jurídico de las mercancías, tributos a satisfacer, medidas de política comercial que cumplir y formalidades que observar. Es decir, una carta de distintas combinaciones de derechos y obligaciones a fin de facilitar distintas opciones en función de las necesidades a las que se van a afectar las mercancías.

Con carácter general, las mercancías incluidas en los regímenes especiales no se sujetan al pago de derechos (salvo por lo que señalaremos al analizar el régimen de importación temporal), en tanto no se incurra en irregularidades y, en contrapartida, no gozan, en tanto permanezcan en ellos, de libre acceso al mercado de la UE.

Precisamente, la exoneración del pago de derechos y, en su caso, del cumplimiento de medidas de política comercial, justifica la forma condicionada y limitada en que las mercancías entran en el circuito económico de la UE, lo que obliga a establecer mecanismos de control y vigilancia que aseguren que las aludidas limitaciones serán respetadas, colocando a este fin al importador en una posición de sumisión respecto de la actividad fiscalizadora de las autoridades aduaneras.

Otra nota característica de estos regímenes estriba en su naturaleza coyuntural. La vocación de los mismos no es de permanencia, sino que su duración viene limitada en tanto que las mercancías completan un ciclo o una fase en su camino hacia su destinatario final, que puede estar situado en el TAU (con lo que finalmente desencadenarán una importación a libre práctica de las mercancías) o bien puede estar situado fuera de él (con lo que pueden desencadenar una exportación o bien una reexportación).

A partir de las clasificaciones que realiza el CAU, podemos ofrecer el esquema de regímenes aduaneros que sigue.

1. Despacho a libre práctica

2. Regímenes especiales

A) Tránsito (Interno y Externo)

B) Depósito

i) Depósito aduanero

ii) Zona Franca

C) Destino especial

i) Importación temporal

ii) Destino Final

D) Perfeccionamiento

i) **Perfeccionamiento activo**

ii) **Perfeccionamiento pasivo**

3.Exportación, reexportación

En cada régimen aduanero podemos diferenciar tres momentos que delimitan otras tantas fases:

- **Inclusión:** Es el conjunto de actos a través de los cuales las mercancías quedan sujetas a las normas que regulan un régimen, es decir, se acogen a él. Con carácter general la inclusión se realiza mediante la declaración en aduana. Las autoridades aduaneras conceden la inclusión de las mercancías en un régimen mediante un acto que se denomina “levante”
- **Funcionamiento:** Son las reglas –es decir, el régimen jurídico- a que quedan sujetas las mercancías en tanto se encuentran incluidas en el régimen aduanero de que se trate. Son reglas que pueden limitar el uso o la utilización de las mercancías, o que pueden limitar las posibilidades de disponer de ellas, o que obligan a aportar garantías a las autoridades del pago de derechos que pudieran ser exigibles, o que someten a las mercancías a vigilancia aduanera, etc.
- **Ultimación:** Si las mercancías dejan de estar incluidas en un régimen aduanero debe “ultimarse” el régimen en el que estaban previamente incluidas, es decir, deben cumplirse las formalidades y obligaciones que permitan abandonar su situación anterior para poder así pasar a quedar sujetas a un conjunto de reglas diferente.

LA AUTORIZACIÓN

La utilización de determinados regímenes especiales requiere de la previa obtención de una autorización .

Los regímenes especiales sujetos al requisito de autorización son los siguientes:

- **Regímenes especiales sujetos a autorización**
- **Perfeccionamiento activo**
- **Perfeccionamiento pasivo**
- **Importación temporal**
- **Destino final**

Por tanto, ni el tránsito (interno o externo) ni el depósito (depósito aduanero o zona franca) requieren autorización.

Sí que exige asimismo la obtención de una autorización la explotación de una instalación de depósito aduanero en este caso se exige autorización, no para colocar mercancías en situación de depósito aduanero, sino para operar una instalación o almacén en el que se coloquen mercancías en situación de depósito aduanero.

Los requisitos a los que se sujeta la concesión de la autorización a que nos referimos son los siguientes:

- 1) El beneficiario debe estar establecido en el TAU.
- 2) El beneficiario debe asegurar la buena ejecución de las operaciones.
- 3) El beneficiario debe constituir una garantía respecto de mercancías incluidas en un régimen especial en caso de que pueda originarse una deuda (aduanera o por otros gravámenes).
- 4) La vigilancia aduanera requerida para un adecuado control de la actividad no debe obligar a las autoridades a poner en marcha un dispositivo administrativo desproporcionado en relación con las necesidades económicas de que se trate
- 5) Si los regímenes especiales para los que se pide autorización son el de importación temporal o de perfeccionamiento activo, el beneficiario debe ser quien utilice o mande utilizar las mercancías (importación

temporal) o quien efectúe o mande efectuar las operaciones de transformación de las mercancías (perfeccionamiento activo).

6) Si el régimen especial para el que se pide autorización es el de perfeccionamiento, este no debe perjudicar los intereses esenciales de los productores de la Unión (“condiciones económicas”).

La autorización para utilizar un régimen especial debe ser solicitada por el interesado.

La concesión de una autorización para incluir mercancías en el régimen especial de perfeccionamiento (activo o pasivo) se sujeta al requisito de que no perjudique los intereses esenciales de los productores de la Unión (“condiciones económicas”). La determinación acerca del cumplimiento de las condiciones económicas comporta la realización de un examen a nivel de la UE.

El plazo para adoptar una decisión relativa a una solicitud de autorización para utilizar un régimen especial es de treinta días, a contar desde la fecha de aceptación de la solicitud, en caso de que la autorización afecte a un solo Estado miembro.

La autorización para el régimen especial debe establecer el “período de ultimación”, que es el tiempo de que dispone el interesado para proceder a la ultimación.

Veamos en qué consiste cada uno de los regímenes aduaneros:

- La **libre práctica** permite a las mercancías importadas adquirir el mismo régimen jurídico –el mismo “estatuto”– que las mercancías domésticas. Tras la concesión del levante no se someterán a vigilancia aduanera.
- El **tránsito** permite el traslado de las mercancías importadas, sin que por ello deban pagarse los derechos pero sí deben quedar sometidas a vigilancia aduanera. También permite el traslado de mercancías de la UE entre dos Estados miembros atravesando el territorio de un país

tercero (p.e. de Alemania a Italia pasando por Suiza) o el traslado de mercancías de la UE dentro de la propia UE entre territorio IVA y territorio no IVA y a la inversa (p.e. de la península a Canarias).

- El **depósito aduanero** permite almacenar las mercancías sin pagar derechos, sometidas a vigilancia aduanera. También permite almacenar mercancías de la UE que van a ser exportadas.
- La **zona franca** permite la introducción de mercancías sin que por ello deban abonarse derechos ni someterse a medidas de política comercial. Si se dispone de autorización para ello, las mercancías podrán ser transformadas o elaboradas en la zona franca para ser incluidas posteriormente en otro régimen aduanero, que frecuentemente será la exportación o el despacho a libre práctica.
- La **importación temporal** permite la entrada temporal de mercancías, sometidas a vigilancia aduanera, que serán posteriormente exportadas en el mismo estado en que se introdujeron. Dependiendo de la clase de mercancías y del fin de la importación temporal, puede quedar totalmente exenta o sólo parcialmente exenta.
- El **destino final** permite la introducción de mercancías con una suspensión o reducción de derechos en atención al fin especial que se proyecta darles. A fin de garantizar que las mercancías se aplican efectivamente a este fin se sujetarán a vigilancia aduanera por un período extendido.
- El **perfeccionamiento activo** permite la importación de mercancías, sin pagar derechos, con objeto de ser transformadas y de exportar el producto que resulte de su transformación. Cabe también otra modalidad del régimen (“exportación anticipada”) en la que se altera el orden de la operación, de modo que primero se exportan mercancías del TAU y ello genera el derecho a importar posteriormente, libre de derechos, alguno de los insumos necesarios para producirlas (las mercancías importadas se denominan entonces “mercancías equivalentes”).
- El **perfeccionamiento pasivo** permite la exportación, sometida a vigilancia aduanera, de unas mercancías con vistas a importar el producto resultante de su transformación. La posterior importación quedará total o parcialmente exenta.

- La **exportación** permite la salida de mercancías que tienen el estatuto de mercancías de la UE, sometidas a vigilancia aduanera. La **reexportación** permite la salida de mercancías no pertenecientes a la UE.

Con carácter general, los regímenes especiales no comportan el pago de derechos (exención total) o bien el pago de un derecho reducido (exención parcial). De este modo se logra que cumplan el fin extrafiscal que los justifica.

Además de los regímenes aduaneros, las mercancías pueden ser abandonadas en beneficio del Estado o destruidas.

Con carácter general la inclusión de las mercancías en un “régimen aduanero” requiere la presentación de una declaración y que es “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*”.

La aduana competente para incluir las mercancías en un régimen aduanero será la aduana responsable del lugar en que las mercancías se presenten en aduana.

Las mercancías quedarán incluidas en un régimen aduanero a partir del momento en que las autoridades concedan el levante de las mercancías .Se 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” .

DESPACHO A LIBRE PRÁCTICA

El despacho a libre práctica es el régimen aduanero por excelencia. El despacho a libre práctica conferirá a las mercancías no pertenecientes a la Unión el estatuto aduanero de mercancías de la Unión".

El despacho a libre práctica es el régimen aduanero que debe utilizarse cuando las mercancías no pertenecientes a la Unión vayan a ser introducidas en el mercado de la Unión o vayan a destinarse a su utilización o consumo privados

El despacho a libre práctica implicará:

- a) el nacimiento de la *deuda aduanera* .
- b) el deber de cumplir los *trámites formales* previstos;
- c) la plena aplicabilidad de las *medidas de política comercial* que correspondan a las mercancías de que se trate
- d) la aplicabilidad, en su caso, de *prohibiciones y restricciones*.

Para la exigencia de derechos de importación y, en particular, a los tipos de gravamen aplicables, deben tenerse en cuenta las siguientes reglas:

- En principio se aplicará el tipo de los derechos de aduana vigente en el momento de la admisión de la declaración de despacho a libre práctica.
- Si un envío comprende mercancías con distinta clasificación arancelaria para las que se establecen tipos de gravamen también distintos, caso de que la aplicación de los tipos correspondientes a cada una de las clases de mercancía supusiese un trabajo y un coste desproporcionado, las autoridades podrán aplicar a todas las mercancías, a petición del declarante, el tipo de gravamen más elevado de entre los que tienen asignados las distintas clases de mercancías del envío .
- Si la introducción de las mercancías se beneficia de un tipo reducido o nulo en consideración a que van a ser destinadas a determinados fines especiales, las mercancías se considerarán en régimen de destino final y continuarán bajo control aduanero aún después del despacho a libre práctica (artículo 254 CAU). Las autoridades podrán exigir, además, que se constituya una garantía en estos casos para asegurar el pago de la

deuda aduanera que pudiera devengarse en caso de no respetar las limitaciones impuestas por la utilización para el fin declarado.

ESTATUTO ADUANERO DE LAS MERCANCÍAS

Mercancías de la Unión y mercancías no pertenecientes a la Unión

El despacho a libre práctica confiere el estatuto aduanero de mercancías de la Unión a las mercancías no pertenecientes a la Unión

El estatuto aduanero hace referencia a si las mercancías pueden circular, ser utilizadas, consumidas, transmitidas etc., en el mercado interior de la UE sin restricciones (en caso de tratarse de mercancías con estatuto aduanero de mercancías de la Unión) o no (si se trata de mercancías con estatuto aduanero de mercancías no pertenecientes a la Unión).

Son «mercancías de la Unión» las mercancías (artículo 5.23 CAU):

- Que se obtengan enteramente en el territorio aduanero de la Unión (TAU), y no incorporen ninguna mercancía importada de países o territorios situados fuera del TAU.
- Que se introduzcan en el TAU procedentes de países o territorios situados fuera de él y se despachen a libre práctica;
- Que se obtengan o produzcan en el TAU a partir de mercancías importadas y despachadas a libre práctica; o bien a partir de estas y de mercancías totalmente obtenidas en el TAU.

Por su parte, las «mercancías no pertenecientes a la Unión» se definen, por exclusión, como las mercancías no comprendidas en la definición de mercancías de la Unión o que hayan perdido su estatuto como mercancías de la Unión

Medios de prueba del estatuto aduanero de mercancías de la Unión

Los medios de prueba del estatuto aduanero de mercancías de la Unión son los siguientes:

- a) Mediante la declaración de tránsito de las mercancías incluidas en el régimen de tránsito interno.
- b) Mediante el documento T2L o T2LF.

El T2L y el T2LF son documentos (que pueden tramitarse en formato electrónico) que se utilizan para acreditar que las mercancías tienen el estatuto aduanero de mercancías de la Unión. El T2LF es una variante del T2L que se utiliza para acreditar el estatuto aduanero de las mercancías de la Unión con destino a, procedentes de, o entre territorios fiscales especiales (es decir, donde no se aplica el IVA o los IIEE armonizados)

El estatuto aduanero se prueba mediante la indicación del MRN (*Master Reference Number*) que las autoridades aduaneras suministran como respuesta a la presentación del documento T2L o T2LF

- c) Los cuadernos TIR, ATA o los impresos 302.

El “cuaderno TIR” es un documento utilizado en el transporte internacional por carretera que permite el tránsito de las mercancías a través de los países que estén adheridos a este régimen sin ser sometidas a controles aduaneros. El cuaderno ATA (acrónimo de *Admission Temporaire/Temporary Admission*) es un documento que permite agilizar la importación temporal.

El impreso 302 está previsto en el Acuerdo entre los Estados Partes en el Tratado del Atlántico Norte, relativo al estatuto de sus Fuerzas, firmado en Londres el 19 de junio de 1951.

Estas pruebas del estatuto aduanero de mercancías de la Unión podrán presentarse por medios distintos de los electrónicos (artículo 127 RDCAU).

EL DESPACHO A CONSUMO

La distinción entre "despacho a libre práctica" y "despacho a consumo" es de gran importancia. El segundo de los conceptos referidos comporta, además del contenido del primero, que se han satisfecho por las mercancías los tributos internos al consumo que correspondan a las mercancías de que se trate (fundamentalmente, IVA e Impuestos Especiales). Por tanto, el "estatuto de mercancías de la Unión" que confiere el despacho a libre práctica no exime, sino todo lo contrario, de satisfacer los tributos internos a los que se sujeta el tráfico de tales mercancías.

A este respecto es importante tomar en consideración algunas observaciones de gran trascendencia:

- El territorio aduanero de la UE no coincide con el ámbito de aplicación del IVA. En consecuencia, hay territorios en los que se exige el IVA pero no forman parte del TAU (es el caso de Ceuta y Melilla), y viceversa, hay territorios que sí forman parte del TAU pero en los que no se exige el IVA (Canarias, por ejemplo). Al margen de las diferencias conceptuales que pudieran apreciarse, la circunstancia apuntada nos conduce a observar que "importación" en el marco de los impuestos arancelarios no es un fenómeno coincidente con la "importación" como modalidad de hecho imponible del IVA. De esta forma, habrá "importaciones" que generarán una deuda aduanera pero que no supondrán la realización de una "importación" como modalidad del hecho imponible del IVA (por ejemplo, la introducción de mercancías en Canarias). Y al contrario, habrá "importaciones" a efectos del hecho imponible del IVA que no lo serán a efectos arancelarios (por ejemplo, la introducción de mercancías procedentes de Canarias en el territorio peninsular).
- El IVA y los Impuestos Especiales son tributos de normativa armonizada en la UE, pero no de normativa uniforme. Esto significa que la regulación específica de cada uno de ellos experimenta variaciones en función del Estado miembro de que se trate, entre las cuales debe destacarse, por su trascendencia y apariencia, la que afecta a los tipos de gravamen. Los elementos a que acabamos de hacer referencia obligan a arbitrar mecanismos que aseguren la plena eficacia de las normas tributarias propias de cada Estado o de cada territorio.