



**Universidad Internacional de La Rioja**  
**Máster en Fiscalidad Internacional**

---

# REGÍMENES ESPECIALES EN EL CÓDIGO ADUANERO DE LA UNIÓN

---

Trabajo fin de máster presentado por: **RAMÓN MORENO CARRASCO**

Titulación: **MÁSTER EN FISCALIDAD INTERNACIONAL**

Área jurídica: **DERECHO TRIBUTARIO INTERNACIONAL**

Director/a: **DR. D. ALEJANDRO GARCÍA HEREDIA**

Tomelloso  
05 de julio de 2017  
Ramón Moreno Carrasco

## RESUMEN

Los tiempos actuales se caracterizan por la globalización, la ausencia de distancias y el tránsito de todo tipo de bienes y servicios a nivel global. A pesar de ello las distintas jurisdicciones mantienen controles sobre los movimientos de los bienes tangibles que exceden del perímetro de su territorio, que es lo que conocemos como aduanas, y ello en dos sentidos, los bienes que no perteneciendo a su territorio pretenden introducirse en él (importaciones), y los que si perteneciendo salen del mismo para ser comercializados en otros países (exportaciones). Dichas fronteras responden más a criterios políticos que a accidentes geográficos que separan un territorio de otro.

No obstante lo dicho la Unión Europea prevé supuestos donde la deuda aduanera queda en suspenso o condonada, siendo este el objeto del presente trabajo, dado que este coste inevitablemente condiciona las transacciones internacionales, pudiendo en ocasiones hacer inviables desde una perspectiva económica.

**PALABRAS CLAVES:** Aduana, mercancía, deuda, importación, derechos, exención y reducción

*Current times are characterized by globalization, the lack of distances and the traffic of all kind of goods and services globally. Despite that, the different jurisdictions keep the control about the traffic of tangible assets that exceed the territories' perimeters, what we know as customs, and that happens both sides: the goods that not belonging to the territory try to get into it (imports), and those belonging to the territory leave its origin to be traded in other countries (exports). Cited borders respond to political criteria more than to geographic features that split one territory from the other.*

*However, the European Union mention scenarios where the customs debt is omitted or cancelled, being that the intend of the present work, considering that this cost undoubtedly conditions the international trade, making unfeasible the commerce in some occasions from an economical perspective.*

**KEY WORDS:** *Customs, goods, debt, import, rights, exemption, reduction.*

## ÍNDICE DE CONTENIDOS

Página

	Página
<b>RESUMEN .....</b>	1
<b>ABREVIATURAS .....</b>	4
<b>1. INTRODUCCIÓN .....</b>	5
<b>2. EVOLUCIÓN HISTÓRICA.....</b>	6
<b>3. PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVO-ADUANERO.....</b>	7
<b>4. REGÍMENES ESPECIALES; CUESTIONES GENERALES .....</b>	8
4.1 RÉGIMEN DE TRANSITO.....	9
4.1.1 Requisitos y Sujetos Responsables.....	14
4.1.2 Aspectos Controvertidos en el Régimen de Transito.....	15
4.2 RÉGIMEN DE DEPÓSITO .....	16
4.2.1 Régimen de Depósito Temporal .....	18
4.2.2 Régimen de Zonas Francas.....	19
4.2.3 Aspectos Controvertidos del Régimen de Depósito.....	22
4.3 RÉGIMEN DE DESTINO.....	23
4.3.1 Régimen de Importación Temporal.....	23
4.3.2 Régimen de Destino Final.....	28
4.3.3 Aspectos Controvertidos del Régimen de Destino.....	31
4.4 RÉGIMEN DE PERFECCIONAMIENTO .....	31
4.4.1 Régimen de Perfeccionamiento del Activo .....	34
4.4.2 Régimen de Perfeccionamiento del Pasivo .....	37
4.4.3 Aspectos Controvertidos del Régimen de Perfeccionamiento.....	40
<b>5. CONCLUSIONES .....</b>	41
<b>REFERENCIAS NORMATIVAS UTILIZADAS:.....</b>	46
<b>REFERENCIAS JURISPRUDENCIALES UTILIZADAS: .....</b>	47
<b>REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS: .....</b>	47
OTRAS PÁGINAS WEB CITADAS .....	48
OTRAS FUENTES CONSULTADAS .....	49

---

<b>ANEXOS.....</b>	<b>50</b>
ANEXO I MAPA DEL TERRITORIO ADUANERO DE LA UNIÓN.....	50
ANEXO II MANIPULACIONES USUALES .....	51
ANEXOIII; MERCANCÍAS Y PRODUCTOS SENSIBLES .....	53
ANEXO IV; PAÍSES DEL CONVENIO TIR, CONVENIO ATA Y UNIÓN POSTAL UNIVERSAL.....	55

## ABREVIATURAS

€: Euro

ATA: (Combinación del francés y del inglés: Admission Temporaire/Temporary Admission) de Admisión Temporal de Mercancías o Convenio de Estambul.

BOE: Boletín Oficial del Estado

CAU: Código Aduanero de la Unión, aprobado por el Reglamento (UE) nº 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013.

CECA: Comunidad Europea del Carbón y el Acero.

CEE: Comunidad Económica Europea.

DUA: Documento Único Administrativo

ENS: Declaración Sumaria de Entrada

EURATOM: Comunidad Europea de la Energía Atómica.

Kg: Kilogramo

OTAN: Organización del Tratado Atlántico Norte

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.

RE 2015/1754: Reglamento de Ejecución (UE) 2015/1754 de la Comisión, de 6 de octubre de 2015, por el que se modifica el anexo I del Reglamento (CEE) nº 2658/87 del Consejo, relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y al arancel aduanero común

RECAU: Reglamento de Ejecución (UE) 2015/2447 de la Comisión de 24 de noviembre de 2015 por el que se establecen normas de desarrollo de determinadas disposiciones del Reglamento (UE) nº 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo por el que se establece el código aduanero de la Unión

STJUE: Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea

STSJA: Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía

TAU: Territorio aduanero de la Unión

TIR: (Del francés Transporte International Routier) Transportes Internacionales por Carretera.

TJUE: Tribunal de Justicia Europeo

TUE: Tratado de la Unión Europea, suscrito el 7 de febrero de 1992 en Maastricht.

UE: Unión Europea.

## 1. INTRODUCCIÓN

Dado que la Unión Europea, desde su creación, eliminó las fronteras interiores entre los estados miembros y se constituyó como una única jurisdicción a los efectos del derecho aduanero, se crea así lo que se denomina Territorio Aduanero de la Unión, en adelante TAU. Por ello, y a los efectos que aquí interesan, no cabe hablar de la jurisdicción española, sino de mercancías de la Unión y de las que NO lo son.

Así en una primera aproximación podemos decir que un régimen aduanero es el tratamiento jurídico y tributario que la autoridad competente dará a una determinada mercancía, en el puesto fronterizo, en función del destino que se le vaya a dar por parte del adquiriente, y que previamente debe manifestar mediante declaración ante la misma. De este modo es el importador y/o exportador el que determina dicho régimen y la autoridad la encargada de vigilar el cumplimiento de los requisitos exigidos por la norma para la aplicación del mismo.

La norma suprema en el tema que constituye el objeto del presente trabajo es el Código Aduanero de la Unión, aprobado por el Reglamento (UE) nº 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, en adelante CAU, que distingue tres tipos de regímenes; 1) Despacho a Libre Práctica, 2) Regímenes Especiales y 3) Exportación. No obstante dada la limitación de espacial que las normas de esta ilustre universidad establece para la elaboración del presente documento, éste solo versará sobre el régimen citado en segundo lugar.

El objetivo del presente documento consiste en hacer un análisis en profundidad de los regímenes especiales, los objetos que les dan razón de ser, y los requisitos que han de concurrir en la persona del solicitante para que le sea concedido por parte de la autoridades aduaneras, y los cuales han de observarse también durante su vigencia, las consecuencias que se pueden derivar del incumplimiento de los mismos, la finalización de dichos regímenes y los aspectos controvertidos más relevantes.

Para ello se partirá del citado CAU, y de las normas que lo desarrollan, para clarificar los conceptos que pueden resultar de mas difícil comprensión, para finalmente acudir a la jurisprudencia y criterios doctrinales y administrativos pertinentes, en caso de que ello sea necesario.

## 2. EVOLUCIÓN HISTÓRICA

Al contrario de lo que se puede pensar, la génesis de lo que actualmente conocemos como aduana y derechos arancelarios data de la clásica Grecia en la que se establecía una pago en especie, dado que en aquella época no existía aún moneda de curso legal, estimado en el 2% de las mercancías objeto de importación o de exportación. A ellos le sucedieron los Fenicios, los Cartagineses, el pueblo Roma con la aparición de la moneda como de sustitución del trueque, que instauraron gabelas de este tipo desde su primera monarquía, y en el cenit de su imperio fue el centro comercial por antonomasia, entre cuyos puertos cabe destacar el de Venecia por su magnitud y envergadura. Así en el inicio era un mero instrumento de recaudación que en el transcurrir del tiempo se ha transmutado en elemento de política de comercial<sup>1</sup>.

En España los primeros gravámenes que por su naturaleza podemos equiparar a lo que en la actualidad conocemos como aranceles son legado de la invasión musulmana acaecida en el siglo VIII que denominaban *almojarifazgo* debido a que la autoridad encargada de su recaudación era el *almojarife*, aunque matizando que aquí se les nombró *portazgo* y fue utilizado en el régimen feudal por la nobleza, en cuya virtud los vasallos que no residían en la propiedad del señor tenían que abonar una cantidad, de la que estaban exentos o era menor para aquellos que si habitaban sus tierras, si querían transitar o hacer transacciones económicas en su territorio.

Las primeras normas aduaneras en la forma y manera que se conocen en la actualidad aparecen con ocasión de la Revolución Francesa, dando ello lugar a los conceptos jurídicos de importación y exportación<sup>2</sup>.

Por último, no se puede dejar de referir el hecho más importante para España en su historia contemporánea, consistente en su incorporación a la entonces denominada Comunidad Económica Europea (CEE), el 1 de enero de 1986, que la obligó a la sustitución de una parte sustancial de su derecho arancelario interno por el promulgado por la misma hasta dicho momento. Así dicha institución internacional de integración evoluciona en el tiempo para fusionarse con la Comunidad Europea de la Energía Atómica

<sup>1</sup> IBARRA SILVA, ALBERTO A., *Breve historia del derecho aduanero*, disponible en <https://albertoibarratradingm.files.wordpress.com/2010/05/breve-historia-del-derecho-aduanero.pdf>.

<sup>2</sup> ARRATIA, ROSARIO, *Origen del Derecho Aduanero*, disponible en <https://jorgemachicado.blogspot.com.es/2012/10/oda.html>.

(EURATOM) y la Comunidad Europea del Carbón y el Acero (CECA), el 1 de enero de 1993, para dar lugar a lo que hoy denominamos Unión Europea, en adelante UE<sup>3</sup>, cuyos efectos más importantes en lo que respecta al presente estudio es la creación de un Mercado Único con supresión de Fronteras entre los estados miembros. Ésta es la razón de que la normativa que rige en la actualidad en lo relativo a las fronteras, emane de los órganos legislativos de la UE y sea común a todos los estados miembros de la misma.

### 3. PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVO-ADUANERO

El presente apartado pretende ser una breve reseña del procedimiento administrativo establecido en el CAU, para mejor comprensión de los que se expondrá seguidamente. De conformidad con dicho cuerpo legal el procedimiento se inicia con la presentación previa de una declaración sumaria, conocida como ENS, por parte del transportista, o en su defecto el importador o cualquier otra persona que actué por cuenta del primero, ante la aduana de primera entrada, cuyo contenido debe integrar todos los datos necesarios para el análisis de los riesgos a efectos de seguridad y protección. Igualmente en el caso de buques o aeronaves debe notificarse la llegada, salvo que las autoridades dispongan ya de dicha información.

Se establece la posibilidad de dispensar de esta obligación a las mercancías que se relacionan en el artículo 104.1 del Reglamento Delegado 2015/2446/UE, en adelante RDCAU. Igualmente dicho cuerpo legal establece los plazos de presentación de la ENS, dependiendo del medio de transporte por el que lleguen y de la naturaleza de la mercancía transportada, en sus artículos 105 a 111, ambos inclusive, y cuyo análisis excede del objeto de este documento.

Inmediatamente después se procede a la presentación de las mercancías ante la aduana -a excepción de que las mismas permanezcan en el interior el buque o aeronave para ser transportadas a otro punto, en cuyo caso se esperará hasta la llegada al sitio de descarga o transbordo-, y una declaración de depósito temporal, haciendo referencia ambas a la ENS presentada con anterioridad. No obstante, se ha de señalar que ambas pueden integrarse en un mismo documento junto con la notificación de llegada.

---

<sup>3</sup> MASCÓ BEMJAMÍ, *Tratado de aduanas e impuestos especiales*. J.M. Bosch Editor, enero 2013

Posteriormente y como último paso se presenta una declaración en aduana, que puede ser ordinaria o simplificada. Su presentación puede hacerla cualquier persona que posea la información suficiente y necesaria para la aplicación del régimen aduanero de que se trate, a excepción de que de la misma dimanen obligaciones concretas a una persona determinada, en cuyo caso dicha declaración habrá de ser presentada por ésta o su representante. A la citada declaración se debe acompañar los documentos justificativos necesarios para que al bien tangible importado se le aplique el régimen solicitado, si bien puede hacerse en la segunda de las modalidades aludidas cuando la legislación así lo permita. En dicho supuesto la simplificación consiste en la reducción de la información que se debe reseñar en la declaración, y de la documentación anexa de justificación.

Dicho lo que antecede, se debe matizar que la citada declaración se puede presentar con carácter previo a la llegada de la mercancía, siempre que entre la presentación y la efectiva llegada no transcurra más de 30 días, y si incluyen los datos necesarios puede sustituir a la declaración sumaria citada como el primer trámite burocrático.

Para la facilitar el cumplimiento de las citadas obligaciones, bien de forma escrita bien por medios telemáticos, la Agencia Tributaria Española, en cumplimiento de la normativa europea, y mediante Resolución de su Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales, en fecha de 11 de julio de 2014 (BOE de 21 de julio de 2014), modificada posteriormente por la Resolución de 14 de enero de 2016 (BOE de 25 de enero de 2016), aprueba el Documento Único Administrativo, en adelante DUA, por ser conocido por dichas siglas<sup>4</sup>.

#### 4. REGÍMENES ESPECIALES; CUESTIONES GENERALES

Estos regímenes se caracterizan, como norma general, en que NO devengan la cuota tributaria correspondiente a los aranceles y demás tributos que se ha de satisfacerse en el puesto aduanero pertinente (carácter suspensivo), por tener naturaleza de temporal y transitoria, siendo ello la causa de que la terminación de éstos (regímenes) tenga lugar con la inclusión de las mercancías en ellos incluidas de forma primigenia en otro régimen distinto<sup>5</sup>, con las excepciones y precisiones que se dirán a los largo de la exposición.

<sup>4</sup> Información obtenida en: [http://www.agenciatributaria.es/static\\_files/AEAT/Contenidos\\_Comunes/La\\_Agencia\\_Tributaria/Normativas/Legislacion\\_de\\_Aduanas\\_e\\_Impuestos\\_Especiales/Resolucion\\_del\\_DUA\\_\(Instrucciones\\_de\\_formalizacion\)/DUA\\_2016/DUA\\_2016.pdf](http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Normativas/Legislacion_de_Aduanas_e_Impuestos_Especiales/Resolucion_del_DUA_(Instrucciones_de_formalizacion)/DUA_2016/DUA_2016.pdf).

<sup>5</sup> Artículo 215.1 del CAU

Algunos de ellos, en concreto el de perfeccionamiento (tanto en la modalidad de activo como de pasivo) y el de la constitución de un depósito temporal por parte de una persona distinta a la autoridad aduanera, requieren previa autorización de ésta, cuya duración máxima es de 3 años para el último de los casos, la cual puede ser objeto de renovación. Aunque la normativa prevé que solo se pueden conceder a personas establecidas en el TAU, en determinados casos también se les puede conceder a las NO establecidas.

Otra de las características consiste en que, si bien con alguna excepción, se permite el traspaso de derechos y obligaciones del titular del régimen a otra persona, siempre que el adquirente cumpla los requisitos exigidos para ser titular de éste<sup>6</sup>.

Especial mención merece el concepto de MERCANCÍA EQUIVALENTE, entendiendo por tal aquellas mercancías de la Unión que se depositen, utilicen o transformen en lugar de aquellas otras incluidas en algún régimen especial<sup>7</sup>, de forma que las primeras sustituyen a las segundas, permutando también su estatuto aduanero, esto es, la mercancía que originariamente pertenecía a la Unión en virtud de este precepto no lo es y las que primigeniamente no eran de la Unión ahora sí lo son<sup>8</sup>, de manera que NO se devenga derechos de importación. Dicha permuta tiene lugar en el momento de ultimación del régimen del que se trate.

Las autoridades aduaneras, previa solicitud, autorizarán la utilización de mercancías equivalentes para los regímenes de depósito aduanero, zona franca, destino final, perfeccionamiento y en casos específicos de la importación temporal. No procederá autorización cuando ello de lugar a una ventaja injustificada en materia de derechos de importación o así lo disponga la legislación de la Unión<sup>9</sup>.

#### 4.1 RÉGIMEN DE TRANSITO

En virtud de este régimen se permite el tránsito de una mercancía entre dos puntos distintos del TAU, sin que se devenga cuota tributaria alguna. El objetivo que persigue con esta medida no es otro que el de la tributación en destino, esto es, la deuda aduanera se devenga en el país destinatario de la mercancía. Otro objetivo es el de la simplificación de

<sup>6</sup> Artículo 218 del CAU.

<sup>7</sup> Artículo 223 del CAU.

<sup>8</sup> Artículo 269 del RECAU.

los trámites en los puestos fronterizos por donde transcurra el transporte en cuestión, consistente en eximir, a las mercancías incluidas en el régimen, de descarga, examen y depósito temporal en la presentación que, de las mismas, haya de hacerse en dichas aduanas de transito, así como de la declaración a tal efecto<sup>10</sup>.

Dentro del mismo se distinguen a su vez lo que podríamos denominar dos subregímes:

a) RÉGIMEN DE TRANSITO EXTERNO<sup>11</sup>, en cuya virtud las mercancías NO pertenecientes a la Unión incluidas en él son objeto de traslado desde un punto a otro del TAU, no debiendo realizar ningún trámite en la aduana de primera llegada, a excepción de la acreditación de régimen, y siendo solo en la aduana de destino donde se inicia el procedimiento aduanero antes indicado (descarga, examen de dichas mercancías y depósito temporal, previa y preceptiva autorización de las autoridades aduaneras pertinentes, en tanto se da por finalizado el régimen de transito y se les concede otro distinto).

Se incluye en este subrégimen la exportación de mercancías de la Unión con destino a un tercer país con el que se tenga suscrito un Convenio de Régimen Común de Tránsito, sea por parte de la UE o por parte de una o varias de las jurisdicciones por las que atraviesa el transito, cuando éstas cumplan alguna de las siguientes condiciones; 1) se realice para el cumplimiento de la formalidades que dan derecho a obtener concesiones a la exportación de la política agraria común; 2) que hayan sido objeto de formalidades a la exportación dentro del marco de la política agraria común, procedan de existencias de intervención y estén bajo medidas de control respecto a su utilización o destino; y 3) mercancías que por ser defectuosas o incumplir los términos del contrato pueden optar a la devolución o condonación de los derechos de importación, y por solicitud del interesado han sido incluidas en este régimen de transito externo<sup>12</sup>.

b) RÉGIMEN DE TRANSITO INTERNO<sup>13</sup>, consistente en el traslado de mercancías de la Unión de un punto a otro del TAU a través de jurisdicciones terceras, *sin la pérdida de su estatuto aduanero (mercancía de la Unión)*<sup>14</sup>. Se incluye, de manera expresa, los transportes iniciados desde un territorio fiscal especial (verbigracia en España las Islas Canarias, Ceuta y Melilla) a otro estado miembro que no lo es, estableciéndose la

<sup>10</sup> Artículo 141 del CAU.

<sup>11</sup> Artículo 226 del CAU.

<sup>12</sup> Artículo 189 del RDCAU.

<sup>13</sup> Artículo 227 del CAU.

<sup>14</sup> MASCÓ BEMJAMÍ, enero 2013. Tratado de aduanas e impuestos especiales. J.M. Bosch Editor.

posibilidad de acogimiento para otros casos (verbigracia transporte iniciado en un territorio fiscal especial y terminado en otro territorio fiscal especial de otra jurisdicción)<sup>15</sup>.

Para que ello sea posible, dada la implicación de jurisdicciones ajenas a la UE es preciso la existencia de un convenio internacional que permitan el tránsito por su territorio sin gravarlo o que el paso a través de dicha/s jurisdicción/es sea en virtud de un único título de transporte emitido en el TAU, si bien en el último caso el régimen queda en suspenso mientras la mercancía se encuentre allende de dicho TAU<sup>16</sup>.

En este sentido en CAU cita cinco Acuerdos Internacionales, de manera que si se circula por un país al que ninguno de los mismos le sea vinculante, no será posible la aplicación del régimen:

- El primero de los acuerdos que se cita es el TIR (del francés Transporte International Routier) se refiere a los Transportes Internacionales por Carretera, datado de 1949, revisado posteriormente en diversas ocasiones, que actualmente se aplica en 68 países<sup>17</sup>.

En virtud de este régimen el transportista porta lo que se denomina un cuaderno TIR, con un número de hojas equivalente al doble de las jurisdicciones por la que va a circular, con validez de 75 días desde su expedición, y para un solo viaje, cuyo uso debe ser previamente autorizado por las respectivas autoridades nacionales. Este sistema garantiza el cumplimiento de las obligaciones tributarias hasta un importe de 60.000 €, y a través del mismo se puede transportar todo tipo de mercancías, a excepción del tabaco y sus derivados (salvo el tabaco en rama), y el alcohol (salvo el vino y la cerveza)<sup>18</sup>.

Las autoridades aduaneras, previa solicitud del interesado, pueden autorizar al destinatario que reciba las mercancías por este sistema, al que denominan "*destinatario autorizado*", a recepcionar las mercancías en un lugar distinto al que suele ser habitual, previa autorización al efecto también, para dar por conclusa ahí la operación de transporte<sup>19</sup>.

---

<sup>15</sup> Artículo 188 del RDCAU.

<sup>16</sup> Artículo 234 del CAU.

<sup>17</sup> ASIR (Asociación del Transporte Internacional por Carretera) en página web <http://www.astic.net/page/astic-regimen-tir>.

<sup>18</sup> Ibídem.

<sup>19</sup> Artículo 230 del CAU.

Las ventajas que ofrece este sistema no solo están relacionadas con la ausencia del devengo de cuotas tributarias, sino que el mismo facilita y simplifica al máximo las gestiones burocráticas y de control en cada uno de los puestos aduaneros por los que el transporte atraviesa, evitando la necesidad de una inspección física en cada una de las jurisdicciones por las que se transite. Al ser un solo documento válido para todas las autoridades aduaneras implicadas se reduce el riesgo de cometer errores<sup>20</sup>, siendo estas circunstancias consustanciales al régimen en todas su modalidades como ya se ha dicho.

Empero, a pesar de sus innegables ventajas contiene también aspectos que pueden dificultar el acceso al mismo, destacando entre estos, que para poder acogerse al mismo la empresa o persona titular debe acreditar un mínimo de 2 años de antigüedad y experiencia en el transporte internacional de mercancías, una sólida posición financiera (sin que la asociación encargada de su expedición diga de forma clara e inequívoca que entiende por tal) y la inexistencia de infracciones graves en la legislación fiscal (sin que tampoco se establezca intervalo temporal alguno, cuando es conocido que las infracciones pasado determinado intersticio temporal no deben tenerse en cuenta, debido a su cancelación)<sup>21</sup>.

Para el caso de que por parte de un estado perteneciente a la UE se excluya a una persona del TIR, por la infracción grave de leyes o reglamentos aduaneros aplicables al transporte internacional de mercancías<sup>22</sup>, dicha resolución vincula al resto de estados miembros en el sentido de que ellos NO podrán aceptar los cuadernos presentados por la misma<sup>23</sup>.

Por último se ha de indicar que este sistema se ha incorporado a la tecnología más moderna, de manera tal que cumpliendo ciertos requisitos puede tramitarse de forma telemática.

•El convenio ATA (combinación del francés y del inglés: Admission Temporaire/Temporary Admission), de Admisión Temporal de Mercancías o Convenio de Estambul, permite la exportación de una mercancía de manera temporal con fines profesionales o comerciales (exhibición en ferias o material profesional para una reparación

<sup>20</sup> ASIR (Asociación del Transporte Internacional por Carretera) en página web <http://www.astic.net/page/astic-regimen-tir>.

<sup>21</sup> Ibídem.

<sup>22</sup> Artículo 38.1 del TIR consultado en [http://www.coraltransports.com/wp-content/uploads/Convenio\\_TIR.pdf](http://www.coraltransports.com/wp-content/uploads/Convenio_TIR.pdf)

<sup>23</sup> Artículo 230 del CAU.

o trabajo), si bien al retorno la misma no ha de sufrir transformación alguna<sup>24</sup>. Es obvio que este sistema solo tiene sentido cuando se realiza con una jurisdicción no perteneciente a la UE y que solo se puede realizar con países que hayan suscrito dicho convenio. Actualmente es reconocido en 80 jurisdicciones fuera del ámbito de la UE<sup>25</sup>. Son emitidos por las Cámaras de Comercio, se exige la constitución de una fianza para el caso de que se incumplieran las condiciones del régimen que provocase el devengo de los derechos de importación, y su dinámica es más flexible que la del TIR ya que se pueden expedir para un solo viaje o para varios, dentro del plazo de un año, pudiéndose adaptar a la múltiple casuística que se puede dar<sup>26</sup>.

En lo que respecta a España la expedición del mismo cuesta por norma general, y al día de la fecha, 155 €, y la fianza se puede hacer por aval bancario, en metálico o mediante la adhesión a una póliza de seguro, de funcionamiento similar al del aval bancario, que se suscribe directamente en la Cámara de Comercio, con un coste del 0,75% del valor de la mercancía, matizando que en caso de optar por este último el importe no es reintegrable<sup>27</sup>.

- El manifiesto Renano hace alusión al transporte de mercancías mediante la navegación fluvial de río Rin y sus afluentes renanos, de manera tal que las mercancías transportadas por dichos ríos gozaran de exenciones tributarias hasta la llegada a su destino<sup>28</sup>. Bajo en presente régimen no es necesaria la constitución de garantía alguna<sup>29</sup>.

- Impreso 302 establecido en el marco del Convenio entre los Estados Partes del Tratado del Atlántico Norte cubre las mercancías transportadas por la OTAN en el marco de sus competencias.

- Envíos de mercancías a amparo del sistema postal conforme la Unión Postal Universal, organización internacional creada en 09/10/1874, mediante el tratado de Berna, nombrándola originariamente Unión General de Correos, asignándole la denominación

<sup>24</sup> RINO ALBERTO, *¿Qué es un Cuaderno ATA?*, disponible en [http://www.comercio-exterior.es/es/action-articulos.articulos+art-66+cat-10/Articulos+de+comercio+exterior/Aduanas/\\_Que+es+un+Cuaderno+ATA\\_.htm](http://www.comercio-exterior.es/es/action-articulos.articulos+art-66+cat-10/Articulos+de+comercio+exterior/Aduanas/_Que+es+un+Cuaderno+ATA_.htm).

<sup>25</sup> <https://www.camara.es/blog/comercio-exterior/cuadernos-ata-que-son-y-que-ventajas-tienen>.

<sup>26</sup> Ibídem.

<sup>27</sup> Ibídem.

<sup>28</sup> <http://www.plancameral.org/web/portal-internacional/preguntas-comercio-exterior-/preguntas-comercio-exterior/5e972523-eeb2-4be9-a353-928577a69229>.

<sup>29</sup> Artículo 89.8.a del CAU.

actual en 1878, contando actualmente con 192 países miembros<sup>30</sup>. Empero para la aplicación del régimen de transito es condición *sine qua non* que dicho envío de mercancías sea efectuado por aquellos que ostenten la titularidad de los derechos y obligaciones que pudiesen dimanar del transporte, o para ellos<sup>31</sup>.

En el transporte realizado al amparo de cualquiera de las modalidades descritas el TAU será considerado con un único territorio<sup>32</sup>, y con independencia de que sea en la modalidad de Tránsito Externo o Interno.

Otra posibilidad es que el transporte se realice a través de buques o aeronaves, en este caso no se exige la constitución de garantía alguna siempre que la inclusión en el régimen se haga en virtud de un *documento de transporte electrónico* que contenga los datos necesarios y sea accesible a las autoridades aduaneras tanto en el momento de la salida como en el de la entrada, para permitirle a las mismas las tareas de vigilancia y ultimación del régimen que le son propias<sup>33</sup>.

Antes de pasar a otro punto es pertinente recordar que para el presente régimen no está prevista la posibilidad de transferir los derechos y obligaciones que de él se dimanen, y que el mismo finaliza cuando, llegada la mercancía a su destino, la correspondiente autoridad aduanera procede a la inclusión de la misma en otro régimen aduanero.

#### 4.1.1 Requisitos y Sujetos Responsables

La concesión del presente régimen está sujeta al cumplimiento de una serie de requisitos durante su vigencia, de manera tal que para el responsable de su observancia se constituyen en obligaciones cuyo incumplimiento conlleva la finalización del régimen, el devengo y liquidación de los correspondientes derechos arancelarios y demás impuestos exigibles<sup>34</sup>, así como posibles sanciones administrativas<sup>35</sup>.

<sup>30</sup> DOMÍNGUEZ AMADOR, *Una mirada al sector postal con especial fijación en Correos*, 26 de mayo de 2013, disponible <http://amador-dominguez.blogspot.com.es/2012/05/la-union-postal-universal.html>.

<sup>31</sup> Artículos 226.3.e y 227.2.f del CAU.

<sup>32</sup> Artículo 228 de CAU.

<sup>33</sup> Artículos 89.8.d y 233.4.e del CAU.

<sup>34</sup> Artículo 79 del CAU.

<sup>35</sup> Artículo 42 del CAU.

El titular del régimen deberá velar por presentar en la aduana de destino, en el plazo que se le ha señalado para ello, las mercancías intactas y la información que ésta le requiera. Respetar las medidas adoptadas por otras autoridades aduaneras para garantizar la identificación de las mismas, y el resto de disposiciones normativas aplicables al régimen. Por último está obligado a constituir un garantía cuando lo prevea la modalidad de transito escogida, y por importe suficiente para cubrir la posible deuda aduanera<sup>36</sup>.

El conductor comparte con el titular la obligación de presentación en plazo, y ante la autoridad aduanera de destino, las mercancías de forma intacta y habiendo respetado las medidas adoptadas por otras autoridades aduaneras tendentes a garantizar la identificación de éstas<sup>37</sup>.

#### **4.1.2 Aspectos Controvertidos en el Régimen de Transito.**

Un punto que puede ser llamativo es que según la jurisprudencia del TJUE, incumplir el deber de presentar las mercancías en la aduana de destino no es un incumplimiento de las obligaciones dimanantes del régimen, sino una sustracción de la mercancía a la vigilancia aduanera en tanto que dicha obligación tiene por objeto la comparación de datos entre ambos puestos aduaneros, el de entrada y el de origen, y permitir la declaración en cuya virtud se da por finalizado el régimen<sup>38</sup>.

Una presentación de la mercancía extemporánea puede constituir un incumplimiento suficiente para el nacimiento de la deuda tributaria, salvo que medien circunstancias justificadas, no imputables al transportista, para dicho retraso en la presentación. La valoración de dichas circunstancias corresponde a las autoridades aduaneras de destino, en cuyo caso, si se estima su pertinencia, se considera cumplido el requisito de presentación en plazo<sup>39</sup>.

Por último indicar que con relación a este régimen las cuestiones más controvertidas se centran en si un incumplimiento de los deberes implícitos de este régimen debe ser considerado una sustracción a la vigilancia aduanera o un incumplimiento como tal, en la forma y manera indicada en el primer párrafo del presente apartado, y en todo caso, si tal

<sup>36</sup> Artículo 233.1 del CAU.

<sup>37</sup> Artículo 233.3 del CAU.

<sup>38</sup> STJUE de 29 de octubre de 2015, B & S Global Transit Center BV contra Staatssecretaris van Financiën, C-319/14, EU:C:2015:734.

<sup>39</sup> STJUE de 25 de junio de 2015, *Skatteministeriet contra DSV Road A/S*, C-187/147, EU:C:2015:421

incumplimiento da o no lugar al nacimiento de la deuda tributaria. En este sentido el TJUE se pronuncia diciendo que la vigilancia aduanera prima sobre los requisitos específicos que se puedan establecer para cada régimen particular, y que solo para el caso de que un determinado incumplimiento no tenga cabida en la primera categoría operará la segunda.

En lo que respecta la nacimiento de la deuda, excede del objeto de este trabajo, si bien se puede apuntar que un incumplimiento *per se* NO es suficiente para el devengo de la deuda, sino que debe concurrir además la circunstancia de *que sea el realizador o responsable directo de éste o haber participado en el mismo teniendo conocimiento, o debiendo tenerlo, de que se trataba de un incumplimiento*<sup>40</sup>.

Cuando media una destrucción total o pérdida irreparable de una parte de la mercancía en el transito, y aun existiendo sustracción a la vigilancia aduanera, ya que esta figura jurídica no requiere la concurrencia de intencionalidad, NO se devengaría deuda tributaria<sup>41</sup>.

#### 4.2 RÉGIMEN DE DEPÓSITO

Este régimen hace referencia a espacios físicos, dentro del TAU, donde descargar y almacenar las mercancías NO pertenecientes a la unión sin que ello implique el devengo de cuota tributaria alguna<sup>42</sup>.

También se prevé la posibilidad de que mercancías previamente importadas, y que han adquirido el estatuto de mercancías de la Unión sean adheridas a este régimen, previo emplazamiento de las mismas en los lugares designados al efecto, a la espera de una decisión de las autoridades europeas en cuya virtud proceda la condonación o devolución de los derechos aduaneros<sup>43</sup>.

No existe limitación respecto a la duración del mismo, si bien se faculta a las respectivas autoridades aduaneras a fijar un plazo de finalización del régimen, cuando éste se alargue en el tiempo, y concurran circunstancias excepcionales, y en particular las debidas a la naturaleza y tipología de las mercancías o productos que puedan suponer un

<sup>40</sup> GARCÍA HEREDÍA , ALEJANDRO. *Las deudas nacidas por incumplimiento*. Revista española de Derecho Financiero núm. 162/2014 parte Estudios. Editorial Civitas, SA, 2014, Pamplona.

<sup>41</sup> STJUE de 18 de mayo de 2017, *Latvijas dzelzceļš* VAS contra *Valsts ieņēmumu dienests*, C-154/16, EU:C:2017:392

<sup>42</sup> Artículo 237.1 del CAU

<sup>43</sup> Artículo 237.2 del CAU

peligro para salud pública, la sanidad animal, la fitosanidad o un peligro para el medioambiente<sup>44</sup>.

Los depósitos aduaneros pueden ser públicos o privados<sup>45</sup>, distinguiéndose los siguientes tipos:

•**DEPÓSITOS PÚBLICOS TIPO I:** Recintos de titularidad y explotación privada, accesibles a todo tipo de personas, que requieren de previa autorización administrativa, donde las responsabilidades de las mercancías en él depositadas son compartidas entre el titular de dicha autorización y el titular del régimen aduanero.

•**DEPÓSITOS PÚBLICOS TIPO II:** Recintos de titularidad y explotación privada, accesibles a todo tipo de personas, que requieren de previa autorización administrativa, en donde las responsabilidades de las mercancías en el depositadas NO son compartidas, recayendo solamente en el titular del régimen aduanero.

•**DEPÓSITOS PÚBLICOS TIPO III<sup>46</sup>:** Recintos Gestionados por la autoridad aduanera

•**DEPÓSITOS PRIVADOS:** Son aquellos en que la titularidad del depósito y la del régimen aduanero coinciden en la misma persona, y su utilización está restringida a ella, requiriendo de previa autorización administrativa. Este tipo de depósitos también pueden ser utilizados para el Régimen de Perfeccionamiento.

El titular del régimen deberá llevar un registro adecuado que se ajuste a la forma aprobada por las autoridades aduaneras, y permita a ésta ejercer la labor de vigilancia que le es propia en virtud de la información contenida en él.

Se permite que las mercancías amparadas bajo este régimen circulen entre la aduana de entrada y el depósito, entre distintos depósitos amparados bajo la misma autorización administrativa, y entre el depósito y la aduana de salida o cualquier otra aduana que figure en la resolución de otorgamiento del régimen con competencias para decretar el levantamiento del régimen por la ulterior concesión de otro distinto o recibir la declaración de reexportación que de por finalizado el régimen. Dicho transito en territorio de la UE no puede superar los 30 días, salvo que la autoridad aduanera lo amplíe a petición del titular

---

<sup>44</sup> Artículo 238 del CAU.

<sup>45</sup> Artículo 203 del RDCAU.

<sup>46</sup><http://www.plancameral.org/web/portal-internacional/preguntas-comercio-exterior/-/preguntas-comercio-exterior/2c277e9c-862c-4ea5-b690-b2042e718345> y <http://www.arola.es/regimenes-especiales-c-u/>

del régimen<sup>47</sup>, sin más formalidades que la de reseñar en los correspondientes registros la ubicación de la mercancía y la información suficiente sobre su circulación. De ello se deduce que cualquier otro tipo de traslado debe ser objeto de autorización administrativa previa.

La mercancías amparadas bajo este régimen pueden ser objeto de las denominadas *manipulaciones usuales* que tengan el propósito de garantizar su conservación, mejorar su presentación o su calidad comercial o preparar su distribución o reventa<sup>48</sup>. Dada la ambigüedad e indeterminación del concepto, el RDCAU contiene un anexo, denominado 71-03, en el que se describe de forma taxativa hasta veintidós operaciones que lo integran.

#### 4.2.1 Régimen de Depósito Temporal

Este régimen es en el que se encuentran todas la mercancías NO pertenecientes a la unión en el intersticio temporal que transcurre entre la presentación de las mismas ante las autoridades aduaneras de la primera llegada y la concesión o denegación por parte de éstas del régimen solicitado por el interesado, si bien dicho plazo no puede exceder de 90 días<sup>49</sup>. De hecho la autoridad aduanera está obligada a dictar resolución por la cual se declare el régimen de depósito temporal, lo cual no deja de ser un acto administrativo dictado de oficio, y sin mediación de petición previa por parte del interesado. De todo ello se infiere que NO tiene naturaleza de potestativo, articulándose como un régimen transitorio y obligatorio.

No obstante lo dicho, en el caso de mercancías introducidas por mar o aire, cuyo buque o nave sea la encargada de transportarlas a su destino aduanero, o a otro punto distinto donde se producirá su transbordo, no tendrá lugar la presentación de las mismas hasta la llegada a dicho lugar, postergándose, por tanto, también este régimen que en vez de darse en la primera aduana de llegada se dará en dichos lugares indicados<sup>50</sup>.

Para el caso de mercancías NO pertenecientes a la Unión transportadas en régimen de transito tampoco existe obligación de presentación en la primera aduana, sino que deben hacerlo en destino. Pero ello NO las exime del presente régimen, dado que los datos de la

<sup>47</sup> Artículo 179.3 del RDCAU.

<sup>48</sup> Artículo 220 del CAU

<sup>49</sup> Artículo 149 del CAU

<sup>50</sup> Artículo 139.2 del CAU

operación de transito se equiparan a la declaración de depósito temporal (en el punto geográfico citado en segundo lugar)<sup>51</sup>, si bien, en este supuesto, y a la finalización del régimen de transito, se faculta a titular de las mercancías a presentar una declaración de depósito temporal.

Las mercancías amparadas por este régimen solo pueden almacenarse en depósitos temporales habilitados al efecto, que pueden ser de gestión pública o privada, siendo preceptivo para el último caso la previa autorización administrativa, y cabiendo la posibilidad de que en casos excepcionales las autoridades aduaneras pertinentes autoricen otros lugares distintos. Para los casos de que el citado depósito temporal se realice en emplazamientos distintos a los de la gestión pública, bien sea en un depósito temporal de propiedad y gestión privada, bien sea en otro lugar autorizado, y en tanto que la posesión de la mercancía se suspende de su legítimo propietario para pasar al titular de la autorización administrativa del depósito, éste deberá constituir una fianza para garantizar el pago de la deuda que pudiere devengarse<sup>52</sup>.

Durante el mismo no está permitida manipulación alguna sobre las mercancías importadas, a excepción de aquellas que tengan por objeto garantizar su inalterabilidad, sin variación de sus características técnicas o presentación<sup>53</sup>.

Por último hay que indicar que la modalidad de espacios físicos necesarios para el régimen que aquí se analiza no encuadra en ninguna de los tipos antes aludidos, ya que si bien es clara la utilización pública de los mismos, en este caso la responsabilidad recae de forma exclusiva en la persona del depositario, dando así cabida, de facto, a lo que la derogada regulación denominaba Depósito Tipo F.

#### 4.2.2 Régimen de Zonas Francas

Las zonas francas son emplazamientos neutrales sitos en el TAU, designadas por los estados miembros, de manera tal que las mercancías introducidas en las mismas se considera que no han cruzado la frontera, y por ende no se devenga ningún tipo de tributo. Como señala acertadamente Benjamí Moscó en su Tratado de Aduanas e Impuestos

<sup>51</sup> Artículo 145.11 del CAU

<sup>52</sup> Artículos 147 y 148.2.c del CAU, así como MASCÓ BEMJAMÍ, *Tratado de aduanas e impuestos especiales*. J.M. Bosch Editor, enero 2013

<sup>53</sup> Artículo 147.2 del CAU

Especiales, estamos en presencia de un ficción jurídica en cuya virtud se considera que los productos almacenados en ella no se encuentran en el TAU, siendo esta consustancial característica la que la diferencia del depósito, ya que en este último las mercancías si se tienen por introducidas en dicha jurisdicción.

En puridad podríamos afirmar que se trata de una variante del depósito gestionado por la autoridad aduanera, con las especialidad de que en ellas está permitido la realización de cualquier actividad de tipo industrial, comercial y de prestación de servicios, previa notificación a la autoridad aduanera pertinente, a excepción de la construcción de inmuebles que requerirá autorización previa de dicha autoridad administrativa.

Dicha autoridad aduanera tiene la potestad de prohibir la realización de las citadas actividades comerciales, industriales y de prestación de servicios a personas que no ofrezcan la seguridad necesaria en el cumplimiento de las disposiciones aduaneras, y para el supuesto de construcción de inmuebles, además, de imponer prohibiciones y/o restricciones por razón de la naturaleza de la mercancía en relación con las actividades que sobre ella se va a realizar, de necesidades de vigilancia aduanera, de seguridad y protección<sup>54</sup>.

Dichas zonas deben estar debidamente cercadas, con vigilancia aduanera en sus entradas, salidas y perímetro, pudiendo extenderse la misma a las personas y mercancías que transiten por dichos puntos<sup>55</sup>.

Al amparo de este régimen pueden estar tanto las mercancías pertenecientes a la Unión como las que NO lo son, empero su tratamiento es diferenciado en lo relativo a su entrada.

LAS MERCANCÍAS DE LA UNIÓN pueden ser introducidas, almacenadas, consumidas, y transformadas en una zona franca del TAU sin que pierdan tal condición, ni se consideren incluidas en este régimen especial<sup>56</sup>. Como puede entenderse, para la introducción de este tipo de mercancías en zonas francas sitas en territorios distintos a los de esta jurisdicción,

---

<sup>54</sup> Artículo 244 del CAU.

<sup>55</sup> Artículo 143, párrafos 2 y 3 del CAU

<sup>56</sup> Artículo 246 del CAU.

previamente será necesario que las mismas crucen la frontera y se las incluya en algún régimen que puede conllevar la pérdida del estatuto aduanero de la unión<sup>57</sup>.

Ahora bien, si conviniere a los legítimos intereses del interesado, éste puede solicitar a las autoridades aduaneras que las mismas se incluyan en el Estatuto Aduanero de mercancías de la Unión que entran en Zonas Francas, mercancías de la Unión Transformadas dentro de la Zona Franca, o mercancías de la Unión Despachadas a Libre Prácticas dentro de la Zona Franca<sup>58</sup>. Esta previsión normativa tiene como único objeto el de determinar la posible deuda tributaria que dichos productos puedan devengar cuando abandonen la zona franca, en función del destino que se le vaya a dar.

**LAS MERCANCÍAS NO PERTENECIENTES A LA UNIÓN** deben presentarse en aduana y ser objeto del cumplimiento de las formalidades pertinentes en los siguientes casos; que no provengan del TAU, que su inclusión en la zona franca determine la terminación de un régimen aduanero previo, que el objeto por el cual se almacenan allí es el de quedar a la espera de un decisión en cuya virtud se acuerde la exención o devolución de la deuda tributaria, o por imperativo normativo distinto al ámbito aduanero<sup>59</sup>. Fuera de dichos supuestos no se precisa de este trámite

Así se establece una presunción en cuya virtud la mercancías quedan amparadas bajo este régimen cuando tiene lugar su entrada en la zona franca y no han sido incluidas en otro régimen distinto, o si a la finalización del régimen de transito las mismas no han sido incluidas en otro régimen con carácter inmediato<sup>60</sup>.

Las mercancías en dicho régimen pueden ser objeto de despacho a libre práctica, de inclusión en el régimen de transito o en el de perfeccionamiento del activo en el momento que, por así convenirle a su derecho, lo solicitare el interesado. Además se permite la utilización y consumo de productos que de ser despachados a libre práctica o para su importación temporal no devengarían derechos de importación o deudas derivadas de la política agraria y comercial común, sin que ello implique tener que realizar declaración aduanera alguna<sup>61</sup>.

<sup>57</sup> Artículo 246 del CAU.

<sup>58</sup> Ibídem

<sup>59</sup> Artículo 245 del CAU.

<sup>60</sup> Ibídem.

<sup>61</sup> Artículo 247 del CAU.

Cuando las mercancías salen de la zona franca, e independientemente de que sean o no de la Unión, pueden tener dos posibles destinos, su exportación o reexportación, o su introducción en el TAU<sup>62</sup>.

En el caso de que su destino sea el primero de los antes mencionados, a efectos de los derechos y licencias de exportación, y de control de exportaciones en el ámbito de la política agraria o comercial común, se presume, salvo prueba en contrario, el estatuto de mercancía de la Unión<sup>63</sup> (presunción iuris tantum).

En el segundo supuesto pasan a estar en régimen de depósito temporal<sup>64</sup>, y la presunción iuris tantum opera en sentido contrario, esto es, se presume que su estatuto es el de mercancías NO pertenecientes a la unión. La prueba en contrario puede darse porque la mercancía en el momento de su introducción era comunitaria, o porque, aún no siéndolo, se produjo su despacho a libre práctica en cuya virtud se comutarizó.

Es lo que respecta a su circulación, manipulaciones usuales y registros me remito a lo dicho para el régimen de depósito.

#### **4.2.3 Aspectos Controvertidos del Régimen de Depósito.**

Uno de los aspectos que más polémica suscitan es el relativo al Régimen de Depósito Temporal debido a que son los titulares del espacio físico donde permanece la importación hasta su levantamiento (autoridad aduanera o persona titular de la preceptiva autorización administrativa) los responsables de que ésta no sufra alteración alguna. Así cabe plantearse sobre las consecuencias de un incumplimiento de dicha premisa, y más específicamente en el caso de la sustracción de una mercancía. En este supuesto se da lo que se denomina una *sustracción a la vigilancia aduanera de una mercancía* que implica el devengo de una deuda aduanera<sup>65</sup>, aún no mediando elemento intencional<sup>66</sup>, verbigracia robo, cuyo responsable del pago es la persona que ha procedido a tal sustracción<sup>67</sup>, con la problemática de identificación que puede darse, dado que solo podrá exigírseles al titular

<sup>62</sup> Artículo 248 del CAU.

<sup>63</sup> Artículo 249 del CAU.

<sup>64</sup> Artículo 248.2 del CAU.

<sup>65</sup> Artículo 79.1.a del CAU.

<sup>66</sup> STJUE de 1 de febrero de 2001, *D. Wandel GmbH contra Hauptzollamt Bremen*, C-66/99, EU:C:2001:69, en su párrafo 48

<sup>67</sup> Artículo 79.3.c del CAU y STJUE de 27 de junio de 2013, *Staatssecretaris van Financiën contra Codirex Expeditie BV*, C-542/11, EU:C:2013:429, en su párrafo 34

del régimen si éste supiera o debiera haber sabido *de modo razonable* de dicha sustracción, lo que de *prima facie* no parece factible en el ejemplo puesto.

Igualmente ocurre en el resto de supuestos que se pueden dar en la variada casuística del Régimen de Depósito, donde el titular de la autorización tiene una responsabilidad objetiva *de facto* que va mas allá de lo razonable, por lo que debe imperar el principio de buena fe, y si éste actuó sin mediación de falta o negligencia NO se le puede pedir responsabilidad por actos que efectuó persona distinta a él y sobre la cual la no tenía posibilidad alguna de influencia<sup>68</sup>.

También hay que tener en cuenta el supuesto de destrucción total de la mercancía o pérdidas irremediables, en las que a pesar de producirse una sustracción a la vigilancia aduanera, no se devenga deuda tributaria.

#### 4.3 RÉGIMEN DE DESTINO

Este régimen se subdivide en dos, el régimen especial de la importación temporal, prevista para aquellas importaciones destinadas a una ulterior reexportación bajo ciertas condiciones, y el de destino final. La legislación aplicable no establece reglas comunes para ambos, motivo este por el que se pasa directamente al análisis de cada uno de ellos.

##### 4.3.1 Régimen de Importación Temporal

El funcionamiento del este régimen consiste en la exención total o parcial de los derechos arancelarios y demás gravámenes que pudieren devengarse de aquellas importaciones destinadas a la reexportación<sup>69</sup>, bajo la premisa de cumplir los siguientes requisitos; a) que la mercancía no sufra más cambios que el debido a la depreciación normal derivada de su uso, b) que existan garantías que permitan identificar la mercancía tanto a la entrada como a la salida., exceptuando a aquellas que por su naturaleza o en virtud del destino que se les vaya a dar no sea factible un abuso del régimen, c) que el titular del régimen este establecido allende del TAU, salvo que se disponga lo contrario y d) que se cumplan las condiciones necesarias para la exención total o parcial de los derechos establecidos en la legislación aduanera.

<sup>68</sup> STJUE de fecha 21 de diciembre de 2011, *Vlaamse Oliemaatschappij NV contra FOD Financiën*, C-499/10, EU:C:2011:871

<sup>69</sup> Artículo 250 del CAU

De los requisitos mencionados se puede inferir que la importación temporal está prevista para aquellos bienes que no siendo de la Unión, van a ser utilizados en su territorio de forma temporal para después ser devueltos. Una de las condiciones *sine qua non* de este régimen la constituye el hecho de que el estado de las mercancías ha de ser el mismo en el momento de la importación y en el de la exportación o reexportación, tal y como se ha dicho en el apartado a) del párrafo precedente, empero se permiten realizar sobre las mismas operaciones de mantenimiento y puesta a punto, así como las efectuadas para garantizar su conservación o las necesarias para el cumplimiento de los requisitos técnicos que han de darse para su utilización<sup>70</sup>.

Las MERCANCÍAS QUE PUEDEN OBTENER UN EXENCIÓN TOTAL son las siguientes:

- 1) Piezas de recambio, accesorios y equipos para palés importados por separado o como parte de los palés<sup>71</sup>.
- 2) Contenedores que lleven inscrito en una parte adecuada y bien visible la siguiente información; a) Identificación del propietario u operador, bien con su nombre completo, bien mediante el sistema de identificación establecido, con exclusión de emblemas y banderas; b) Marcas y números de identificación proporcionados por el propietario u operador; y c) Tara del contenedor con todos los elementos permanentes del mismo. Dicha exención se extiende también a sus piezas de recambio, accesorios y equipos<sup>72</sup>, siendo indiferente que la reexportación se produzca por separado o junto con los contenedores a efecto del régimen.
- 3) Medios de transporte por carretera, ferrocarril, vía aérea y marítima, incluyendo vías navegables interiores que pertenezcan a personas establecidas fuera del TAU, y que, en caso de estar matriculados, también lo sea fuera de la Unión, que vayan a ser utilizados por personas que tampoco estén establecidas en el TAU<sup>73</sup>, aunque para determinados casos específicos se permite la extensión de la exención para personas sí establecidas en el citado territorio<sup>74</sup>. Al igual que ocurre con la mercancía citada en el punto precedente, y en sus mismas condiciones, esta exención se hace extensiva a sus posibles piezas de recambio, accesorios y equipos<sup>75</sup>.

<sup>70</sup> Artículo 204 del RDUE.

<sup>71</sup> Artículo 209 del RDUE.

<sup>72</sup> Artículo 210 y 211 del RDCAU.

<sup>73</sup> Artículo 212 del RDCAU.

<sup>74</sup> Artículos 214 a 216, ambos inclusive, del RDCAU.

<sup>75</sup> Artículo 213 del RDCAU.

4) Efectos personales *que sean razonablemente necesarios* y mercancías con fines deportivos portadas por viajeros con residencia fuera del TAU<sup>76</sup>. En este caso no se hace mención a la reexportación porque dichos artículos pueden quedar inutilizados por su uso.

5) Material de bienestar destinado a las gentes del mar utilizado a bordo de un buque de tráfico marítimo internacional y sea desembarcado de éste para ser usado de forma temporal en tierra por parte de la tripulación, o sea utilizado por parte de dichas gentes en cultos y establecimientos de carácter cultural o social organizados por entidades sin ánimo de lucro<sup>77</sup>.

6) Material destinado a combatir los efectos de la catástrofes que afecten al TAU<sup>78</sup>.

7) Material médico-quirúrgico y de laboratorio utilizados con fines de diagnóstico o terapéuticos, que sea prestado a petición previa por parte de un hospital o establecimiento sanitario cuando medie una situación de gran urgencia en cuya virtud sus equipos e instalaciones resulten insuficientes. Este supuesto se permite que el importador este establecido en el TAU<sup>79</sup>.

8) Animales que pertenezcan a una persona establecida fuera del TAU<sup>80</sup>.

9) Mercancías destinadas a ser usadas en zonas fronterizas<sup>81</sup>.

10) Soportes de sonido, imágenes o información y material publicitario, suministrados gratuitamente, e incluyendo medios de transporte especialmente equipados para dichos fines<sup>82</sup>.

11) Material profesional que pertenezca a una persona establecida fuera del TAU, sea importado por otra persona que cumpla también dicha condición o por un empleado del primero, y utilizado por el importador o bajo su supervisión, salvo que se trate de actividades de fabricación industrial de mercancías, embalaje industrial, explotación de recursos naturales, construcción, reparación o mantenimiento de edificios o trabajos de movimientos de tierras y similares.<sup>83</sup>.

12) Instrumentos de música portátiles, portados por personas que lo vayan a utilizar con fines profesionales, con independencia de su condición de establecidos en el TAU o fuera de él<sup>84</sup>.

<sup>76</sup> Artículo 219 del RDCAU.

<sup>77</sup> Artículo 220 del RDCAU.

<sup>78</sup> Artículo 221 del RDCAU.

<sup>79</sup> Artículo 222 del RDCAU.

<sup>80</sup> Artículo 223 del RDCAU.

<sup>81</sup> Artículo 224 del RDCAU.

<sup>82</sup> Artículo 225 del RDCAU.

<sup>83</sup> Artículo 226 del RDCAU.

<sup>84</sup> Ibídem.

13) Material pedagógico y científico importado en cantidad razonable, perteneciente a una persona establecida fuera del TAU, e importado por centros científicos, de enseñanza o formación profesional, sean éstos públicos o privados sin ánimo de lucro, en el marco del desarrollo de las actividades que le son propias, bajo su responsabilidad, y sin fines comerciales<sup>85</sup>.

14) Envases destinados a la reexportación<sup>86</sup>.

15) Moldes, matrices, clichés, dibujos, proyectos, instrumentos de medida, control y verificación y otros objetos similares pertenecientes a personas establecidas fuera del TAU, y utilizados por personas establecidas en el TAU cuya producción sea objeto de exportación fuera de dicho territorio en cuantía superior al 50%<sup>87</sup>.

16) Herramientas e instrumentos especiales en la mismas condiciones expuestas en el punto precedente<sup>88</sup>.

17) Mercancías para efectuar ensayos o someterse a ellos, en el marco de un ensayo previo a la formalización de un contrato de venta o de actividades no lucrativas<sup>89</sup>.

18) Muestras para ser presentadas u objeto de una demostración, siempre que se importen en cantidad adecuada a dicho fin<sup>90</sup>.

19) Medios de producción puestos a disposición del cliente por el proveedor o reparador, en tanto se suministra o repara la mercancía equivalente<sup>91</sup>.

20) Mercancías para su exposición con un objeto más amplio que el de su venta y las obtenidas a partir de éstas dentro de dicho ámbito. Mercancías suministradas a una persona establecida en la Unión para su inspección, y la cual ostente un derecho de compra sobre las mismas<sup>92</sup>.

21) Objetos de arte, colección y antigüedades comprendidos en el anexo IX de la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común de IVA, con el objeto de ser expuestos para su posible venta. Así como objetos de segunda mano importados para ser vendidos en subasta<sup>93</sup>.

22) Piezas de recambio, accesorios y equipos que se utilicen para la reparación y puesta a punto de las mercancías importadas en este régimen.<sup>94</sup>

---

<sup>85</sup> Artículo 227 del RDCAU.

<sup>86</sup> Artículo 228 del RDCAU.

<sup>87</sup> Artículo 229 del RDCAU.

<sup>88</sup> Artículo 230 del RDCAU.

<sup>89</sup> Artículo 231 del RDCAU.

<sup>90</sup> Artículo 232 del RDCAU.

<sup>91</sup> Artículo 233 del RDCAU.

<sup>92</sup> Artículo 234 del RDCAU.

<sup>93</sup> Ibídem

<sup>94</sup> Artículo 235 del RDCAU.

23) Todas las mercancías hasta aquí relacionadas que no cumplan los requisitos dichos, u otras de distinta naturaleza, excepto la fungibles, importadas durante un periodo de tiempo inferior a 3 meses de modo ocasional, o importadas en situaciones especiales que no tengan incidencia económica en la Unión<sup>95</sup>.

Las MERCANCÍAS CON DERECHO A EXENCIÓN PARCIAL son las referidas anteriormente que no cumplen todos los requisitos para gozar de la exención total, a excepción de aquellas que son intercambiables por otras idénticas cuya diferenciación a través de un examen visual no es posible (mercancías fungibles<sup>96</sup>). La EXENCIÓN CONSISTE EN EL PAGO DE UN 3% SOBRE LOS DERECHOS DE IMPORTACIÓN EXIGIBLES EN EL CASO DE QUE HUBIESEN SIDO DESPACHADAS A LIBRE PRÁCTICA, por cada mes o fracción de mes que permanezcan en dicho régimen, con el límite máximo de la cuantía que sirve de base para aplicar dicho 3%<sup>97</sup>.

Para la aplicación de este régimen se requiere autorización previa por parte de las autoridades aduaneras<sup>98</sup> donde las mercancías vayan a ser utilizadas, o, para el caso de mercancías introducidas en el TAU mediante declaración oral o al amparo de los cuadernos ATA o CPD, en el lugar de presentación de éstas<sup>99</sup>. Para la concesión del mismo es requisito *sine qua non* el pago de los correspondientes derechos en el supuesto de exención parcial<sup>100</sup>.

La autorización administrativa en cuya virtud se concede el régimen deberá indicar el plazo en que las mercancías deben ser reexportadas<sup>101</sup>. Dichos plazos varían notablemente dependiendo de la mercancía de que se trata, cabiendo destacar que para los medios de transporte ferroviario el plazo máximo es de doce meses, medios de transporte que incluyen animales de monta o tiro y sus aparejos seis meses, medios de transporte aéreos de uso privado también seis meses, medios de transporte marítimo y fluvial para uso privado dieciocho meses, para contenedores, sus equipos y accesorios doce meses<sup>102</sup>. Para mercancías utilizadas en ensayos, experimentos o demostraciones en

<sup>95</sup> Artículo 236 del RDCAU.

<sup>96</sup> Diccionario de términos de comercio en [http://www.sice.oas.org/Dictionary/OR\\_s.asp](http://www.sice.oas.org/Dictionary/OR_s.asp).

<sup>97</sup> Artículo 252 del CAU.

<sup>98</sup> Artículo 211.a del CAU.

<sup>99</sup> Artículo 205 del RDCAU.

<sup>100</sup> Artículo 206.3 del RDCAU.

<sup>101</sup> Artículo 251.1 del CAU.

<sup>102</sup> Artículo 217 del RDCAU.

el ámbito de una actividad no lucrativa, de medios de producción de sustitución o de las importadas para una inspección previa a su compra el plazo es de seis meses<sup>103</sup>.

Fuera de las especialidades descritas, y de otras que por tener menos importancia se han omitido, se establece un plazo general, que ha de ser suficiente para alcanzar el objetivo para el cual se han importado, que no excederá de veinticuatro meses para el mismo fin y bajo el mismo titular de la autorización, aun cuando hubiera mediado una primera ultimación del régimen por inclusión de las mercancías en otro régimen especial, y posteriormente se hubiese vuelto a este régimen<sup>104</sup>, de forma tal que dicha inclusión produce una suspensión respecto del plazo máximo, a similitud de lo que ocurre con los plazos de caducidad en el derecho interno español.

Recuérdese conforme lo expuesto anteriormente en este subrégimen se permite la transferencia de su titularidad de una que persona a otra, la circulación de las mercancías de entre distintos puntos de TAU, empero NO así la utilización de mercancías equivalentes, lo que resulta lógico dado que no se permite la alteración sustancial de la mercancía que ha de ser reexportada, y la normativa denomina a las operaciones necesarias para garantizar su correcta conservación *manipulaciones usuales*, siendo ésta figura sustancialmente diferente a la primera.

Las autoridades aduaneras tienen la potestad de ampliar dicho plazo, cuando, por la concurrencia de circunstancias excepcionales, los fines no se hayan podido alcanzar en el plazo concedido, por un tiempo razonable, previa solicitud del interesado, sin que en ningún caso se puedan exceder los diez años, salvo que se den circunstancias imprevisibles<sup>105</sup>.

El régimen se da por concluso con la reexportación de la mercancía, la inclusión de ésta en otro régimen aduanero, o para el supuesto de las expuestas en exposiciones para su venta cuando tiene lugar su consumo, distribución gratuita o destrucción.

#### 4.3.2 Régimen de Destino Final

En virtud de este régimen las mercancías amparadas por él se despachan a libre práctica con exención de derechos o aplicación de un tipo reducido debido al destino

<sup>103</sup> Artículo 237.1 del RDCAU.

<sup>104</sup> Artículo 251 del CAU.

<sup>105</sup> Ibídem.

especial que a las mismas se le va a dar. Para el caso de que la mercancía se encuentre en una fase de producción, las autoridades aduaneras establecerán, en la resolución en cuya virtud se conceda el régimen, qué condiciones han de concurrir para que se considere aplicadas a dicho destino especial<sup>106</sup>. El titular del mismo puede ser cualquier persona, este o no establecida en el TAU<sup>107</sup>, y requiriendo solicitud previa por parte del interesado.

Las mercancías comunitarias por este régimen están sometidas a vigilancia aduanera, dándose por concluida cuando: a) Las mercancías se hayan destinado al fin previsto; b) Las mercancías han salido del TAU, se han destruido o se han abandonado en beneficio del Estado; y c) Las mercancías se han destinado a un fin distinto del previsto y se han abonado la deuda tributaria correspondiente<sup>108</sup>.

Dicho esto, hay que matizar que tratándose de mercancías susceptibles de uso repetido, y si la autoridad aduanera pertinente lo considera oportuno al objeto de evitar abusos, comprobada la primera vez su aplicación al destino especial previsto, la vigilancia aduanera puede extenderse durante un periodo máximo de dos años adicionales desde la fecha de primera comprobación.

Los desperdicios y desechos originados bien en el proceso de transformación, bien en el proceso de destrucción de la mercancía, se incluirán en este régimen o en el de depósito respectivamente.

El titular del régimen tiene la obligación de utilizar las mercancías para el fin que ha motivado la exención o reducción de los derechos de importación, o en su defecto la obligación de transferir el régimen a otra persona para que cumpla con las obligaciones estipuladas en la resolución de concesión del mismo<sup>109</sup>.

En realidad la normativa no aclara qué destinos considera especiales. Este régimen y el precedente (importación temporal), no estaban contemplados como tal en la regulación derogada a la entrada en vigor del CAU (Reglamento (CEE) nº 2913/92, del Consejo de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el texto consolidado del Código Aduanero de la

<sup>106</sup> Artículo 254 del CAU.

<sup>107</sup> [http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/Aduanas\\_e\\_Impuestos\\_Especiales/Nuevo\\_Codigo\\_Aduanero\\_de\\_la\\_Union\\_Europea\\_\\_CAU\\_\\_Consultas\\_sobre\\_el\\_nuevo\\_CAU/53\\_\\_Desaparece\\_en\\_el\\_CAU\\_los\\_destinos\\_especiales\\_\\_El\\_destino\\_Final.shtml](http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/Aduanas_e_Impuestos_Especiales/Nuevo_Codigo_Aduanero_de_la_Union_Europea__CAU__Consultas_sobre_el_nuevo_CAU/53__Desaparece_en_el_CAU_los_destinos_especiales__El_destino_Final.shtml)

<sup>108</sup> Ibídem

<sup>109</sup> Artículo 239 del RDCAU.

Comunidad)<sup>110</sup>, empero en su artículo 21 ya se preveía una reducción o suspensión de los derechos a la importación a determinadas mercancías en función de su naturaleza y/o destino especial, y en su artículo 82 la vigilancia aduanera a las que se sometía dichas mercancías. Si bien puede llegar a inferirse de lo dicho anteriormente que la exención en función de la naturaleza de la mercancía se ha suprimido, y de hecho así lo sostiene la Agencia Tributaria Española<sup>111</sup>, ello no es así, ya que el apartado F del Título II de la Primera Parte del Anexo I del Reglamento de ejecución (UE) 2015/1754 de la Comisión, de 6 de octubre de 2015, por el que se modifica el anexo I del Reglamento (CEE) nº 2658/87 del Consejo, relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y al arancel aduanero común, en adelante RE 2015/1754, prevé un *tratamiento arancelario favorable EN RAZÓN DE LA NATURALEZA DE LA MERCANCÍA* a determinados productos como los impropios para el consumo, relacionados con detalle taxativo en el anexo 8 de dicho cuerpo legal, simillas, gasas y telas para cerner y sin confeccionar, uvas de mesa, tabaco y nitratos, siendo verdad también que entre dichos productos se condiciona el trato favorable a determinado uso, aunque no en todos, por lo que se puede afirmar que de facto, y aunque de modo muy residual, la reducción en función de la naturaleza de la mercancía sigue aún vigente.

Destino especial son determinados productos destinados a ciertas clase de buques o plataformas de perforación o explotación<sup>112</sup>, aeronaves civiles y productos destinados a ser utilizados o incorporados a ellas<sup>113</sup> y ciertos envíos entre particulares o los que porten los viajeros en sus maletas<sup>114</sup>.

En este régimen entran las mercancías amparadas bajo una medida arancelaria específica o en régimen de abastecimiento para las Islas Canarias<sup>115</sup>, consistiendo este último en la exención de derechos aduaneros a determinados productos originarios de países terceros, y la concesión de ayudas cuando lo son originarios de la Unión, para mercancías esenciales para el consumo humano, la transformación y la utilización como

<sup>110</sup> [http://www.agenciatributaria.es/AEAT.educacion/Satelite/Educacion/Contenidos\\_Comunes/Ficheros/legislacion/reglamento2913-92.pdf](http://www.agenciatributaria.es/AEAT.educacion/Satelite/Educacion/Contenidos_Comunes/Ficheros/legislacion/reglamento2913-92.pdf)

<sup>111</sup> Diapositiva 53 de [http://www.agenciatributaria.es/static\\_files/AEAT/Aduanas/Contenidos\\_Privados/CAU/Regimenes\\_Esp.pdf](http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Aduanas/Contenidos_Privados/CAU/Regimenes_Esp.pdf)

<sup>112</sup> apartado A del Título II de la Primera Parte del Anexo I del RE 2015/1754 y Reglamento (CE) 1147/2002, del Consejo, de 25 de junio de 2002.

<sup>113</sup> apartado B del Título II de la Primera Parte del Anexo I del RE 2015/1754

<sup>114</sup> apartado C del Título II de la Primera Parte del Anexo I del RE 2015/1754

<sup>115</sup> MUTUALIDAD DE ADUANAS, *Curso “Responsables OEA”* Grupo TARIC [http://www.taric.es/formacion/formoea\\_mad2/formpdf\\_mad2/ponencia\\_mad2\\_procedad\\_7.pdf](http://www.taric.es/formacion/formoea_mad2/formpdf_mad2/ponencia_mad2_procedad_7.pdf)

componentes agrícolas destinados a dicho territorio<sup>116</sup> y mercancías destinadas a armas y equipos militares<sup>117</sup>.

Por último, hay que matizar que este régimen puede ser objeto de transmisión aunque el primer titular pueda cumplir con las obligaciones que el mismo le impone, si a sus intereses conviniere, requiriéndose únicamente que el adquiriente cumpla con los requisitos exigidos al transmitente cuando se le concedió dicho régimen. También se permite el traslado de las mismas entre distintos puntos del TAU y la utilización de mercancías equivalentes en el modo y manera antes expuesto.

#### **4.3.3 Aspectos Controvertidos del Régimen de Destino.**

Es muy escasa la jurisprudencia que se puede encontrar relativa al presente régimen teniendo en cuenta que hay diversos factores susceptibles de crear inseguridad jurídica como lo son las amplias facultades que el CAU otorga a las autoridades aduaneras para la concesión de plazos a la reexportación o para la verificación de que las mercancías que se han beneficiado de una exención o reducción de los derechos de importación por razón del destino, van a ser aplicadas a éste.

Así se puede destacar el criterio establecido por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía<sup>118</sup>, en cuya virtud, requerida la persona titular del régimen especial de destino final para que presente un prueba de que la mercancía ha sido destinada al objeto por el cual se le concedió una exención o una reducción de los derechos de importación en un determinado plazo, si no lo hace antes de la expiración del mismo, constituye un incumplimiento que origina el nacimiento de la deuda aduanera.

#### **4.4 RÉGIMEN DE PERFECCIONAMIENTO**

El presente régimen aduanero permite que mercancías no pertenecientes a una determinada jurisdicción aduanera, sean importadas a la misma al objeto de realizar sobre éstas operaciones de transformación, obteniendo así lo que parte importante de la doctrina

<sup>116</sup> [http://www.camaras.org/guias/arancel/Guia\\_Arancel\\_cap6\\_013.html](http://www.camaras.org/guias/arancel/Guia_Arancel_cap6_013.html)

<sup>117</sup> Reglamento (CE) 150/2003 del consejo, de 21 de enero de 2003

<sup>118</sup>. STSJA de fecha 27 de octubre de 2015 con número de identificación 10138/2015 - ECLI:ES:TSJAND:201510138

designa con el nombre de Producto Compensador<sup>119</sup> (motivo éste por el cual en adelante me referiré a los mismos como productos transformados o productos compensadores indistintamente), para su posterior reexportación o reimportación al destino primigenio con exención total o parcial de los derechos de importación. Así dependiendo de si la operación de transformación se realiza en el TAU sobre mercancías NO pertenecientes a la unión, y previamente importadas, estaremos en presencia del **SUBRÉGIMEN DE PERFECCIONAMIENTO DEL ACTIVO**, o para el supuesto de que se de la operación inversa, esto es, mercancías de la Unión que son exportadas a un país tercero para su transformación y posterior retorno, el **SUBRÉGIMEN** se denomina **DE PERFECCIONAMIENTO DEL PASIVO**.

Antes de entrar en el pormenorizado análisis de cada uno de los Subregímenes citados, es pertinente hacer la reseña de ciertas características que son comunes a ambos. Y entre ellas en primer lugar se encuentra el llamado Coeficiente de Rendimiento o Coeficiente Medio de Rendimiento<sup>120</sup>, entiendo por tal el porcentaje de productos transformados (productos compensadores) que se obtengan de la transformación de una determinada cantidad de mercancías incluidas en un régimen de perfeccionamiento<sup>121</sup>. La potestad para su fijación, o establecimiento de la reglas para su determinación, corresponde a la autoridad aduanera (salvo cuando deba de aplicarse una norma europea determinada en función de un ámbito específico en la que se estipule de forma expresa éste), en función de las circunstancias reales en se efectúen o vayan a efectuarse las operaciones de transformación propias de este régimen.

Aunque ya se indicó anteriormente, conviene recordar que la utilización de este régimen requiere de autorización administrativa emitida por las pertinentes autoridades aduaneras, que puede emitirse con efectos retroactivos si concurren ciertos requisitos. En la misma debe figurar los medios por los que se debe acreditar que los productos compensadores son resultado de la transformación de la mercancías inicialmente incluidas en el régimen, o que se han dado los requisitos exigidos para la utilización de mercancías equivalentes o intercambios estándar en el forma y manera de más adelante se dirá<sup>122</sup>. Para su concesión han de darse las condiciones siguientes<sup>123</sup>:

<sup>119</sup> Información recabada en [http://www.juntadeandalucia.es/empleo/recursos/material\\_didactico/especialidades/materialdidactico\\_e-comercio\\_exterior/nivel-2/anexos/ANEXO%202011%20%20COMERCIO%20EXTERIOR%20NIVEL%20II.pdf](http://www.juntadeandalucia.es/empleo/recursos/material_didactico/especialidades/materialdidactico_e-comercio_exterior/nivel-2/anexos/ANEXO%202011%20%20COMERCIO%20EXTERIOR%20NIVEL%20II.pdf) y MASCÓ BEMJAMÍ, enero 2013. Tratado de aduanas e impuestos especiales. J.M. Bosch Editor

<sup>120</sup> Artículo 255 del CAU.

<sup>121</sup> Artículo 5.38 del CAU.

<sup>122</sup> Artículo 240.1 del RDCAU.

<sup>123</sup> Artículos 211 del CAU y 240.3 del RDCAU.

a) Que las autoridades aduaneras puedan ejercer la vigilancia aduanera sin verse obligadas a poner en marcha un dispositivo administrativo desproporcionado respecto de las necesidades económicas del solicitante

b) Que la autorización no perjudique los intereses esenciales de los productores de la Unión (condiciones económicas). Este requisito reviste un gran complejidad en tanto que la norma prevé que NO es exigible para el perfeccionamiento del activo salvo casos concretos referidos a determinados productos que no van a ser objeto de reexportación y dependiendo del método escogido para el cálculo de los derechos de importación de los mismos, y establece una serie taxativa de supuestos en que se considera cumplido el mismo. En el caso de perfeccionamiento del pasivo solo será exigible cuando los intereses que pudieren resultar perjudicados se refiera a productores de mercancías y productos sensibles relacionadas en el anexo 71-02 del RDUE<sup>124</sup>, y sobre las mismas se vallan a efectuar operaciones distintas de la reparación.

También existe obligación para el titular del régimen de llevar los correspondientes registros en el modo y manera que las autoridades aduaneras digan y aprueben. En la persona del solicitante también deben concurrir unos determinados requisitos<sup>125</sup>:

- Que este establecido en la TAU.
- Que ofrezcan la necesaria seguridad respecto de buena ejecución de la operaciones, presumiéndose que dicha condición se cumple si media un Operador Económico Autorizado de simplificaciones aduaneras.
- Que se constituya un garantía que cubra la posible deuda que pudiere devengarse.

La normativa específica que debe entenderse por operaciones de transformación. enumerando las siguientes<sup>126</sup>:

- 1) La manipulación de mercancías, incluidos su montaje o ensamblaje o su incorporación a otras mercancías.
- 2) La transformación de mercancías.
- 3) La destrucción de mercancías.
- 4) La reparación de mercancías, incluso su restauración y puesta a punto.

<sup>124</sup> Artículos 166 y 167 del RDCAU.

<sup>125</sup> Artículo 211.3 de CAU

<sup>126</sup> Artículo 5.37 del CAU.

5) Mercancías que, aún no formando parte del producto transformado, permiten o facilitan el proceso de transformación, aún cuando sean consumidas de forma total o parcial en dicho proceso.

La ultimación del régimen tiene lugar con la reexportación o reimportación de los productos compensadores, o con la inclusión de estos en otro régimen aduanero. Para ello hay un plazo que es fijado por las autoridades aduanera, pudiendo ser objeto de ampliación por un tiempo razonable, previa solicitud el titular en la que deberá acompañar aquellos documentos o pruebas que justifiquen su pretensión<sup>127</sup>.

#### **4.4.1 Régimen de Perfeccionamiento del Activo**

Como ya se ha indicado anteriormente, en virtud de este Subrégimen, tiene lugar la importación de mercancías NO pertenecientes a la Unión para su transformación y posterior reexportación, con exención de las cuotas tributarias que pudieren devengarse por los derechos de importación, así como las relativas a otros gravámenes aplicables por otras disposiciones normativas en vigor, e incluso las que fueren aplicables por razones de política comercial siempre que no prohíban la entrada o salida del TAU de dichas mercancías.

Respecto de las condiciones generales, que han de darse para su concesión, en el presente supuesto, además de las anteriormente citadas, deben de añadirse las siguientes; Que efectúen o manden efectuar las operaciones de transformación. Que la especie o estado de las mercancías incluidas en el régimen no puedan ser económicamente restablecidas con posterioridad a la transformación, si bien si ha de ser reconocible su presencia en dicha transformación, salvo que se trate de operaciones de reparación, de destrucción, o de mercancías de apoyo a la producción en los términos ya descritos. Y que la utilización del régimen no pueda ocasionar la elusión de las normas en materia de origen y de las restricciones cuantitativas aplicables a las mercancías importadas<sup>128</sup>.

Con independencia de lo indicado anteriormente respecto del concepto de transformación, este régimen será aplicable también, si así lo solicita el interesado, a aquellas mercancías que deban ser objeto de reparación para el cumplimiento de los

<sup>127</sup> Artículos 257 párrafos 1 y 2, y 259.3 del CAU.

<sup>128</sup> Artículos 221.3.d, 256.2 del CAU y 240.3 del RDCAU.

requisitos técnicos que han de cumplir para ser despachadas a libre práctica o sobre las cuales se ha de efectuar manipulaciones usuales<sup>129</sup>.

Existe una limitación con respecto a las mercancías que se utilicen en ayuda al proceso de transformación, consistente en que la autorización puede incluir éstas siempre que no se trate de combustibles o fuentes de energía que vayan a ser utilizados en fases distintas a la de prueba o para detección de defectos de las mercancías incluidas en el régimen y que deban ser objeto de reparación, lubricantes distintos de los necesarios para la prueba, ajuste o vaciado de los productos compensadores, o productos materiales y herramientas<sup>130</sup>.

También hay que destacar que al amparo de este régimen se dan ciertas ESPECIALIDADES en lo que respecta a las MERCANCÍAS EQUIVALENTES :

- La primera de ellas consiste en que los productos transformados surgidos a partir de mercancías equivalentes también están incluidos en el régimen de perfeccionamiento del activo<sup>131</sup>, permitiendo así la reexportación de forma anticipada, si bien en la autorización correspondiente debe indicarse el plazo dentro del cual las mercancías NO pertenecientes a la Unión y sustituidas deben ser importadas, atendiendo al tiempo necesario para su adquisición y transporte hasta el TAU<sup>132</sup>.

Dicho plazo se establecerá por meses y no podrá superar la cifra de seis. El computo del mismo se inicia el día en que se admite la declaración de exportación de los productos transformados<sup>133</sup> y existe la posibilidad de ampliación del plazo por otros seis meses más, previa solicitud del titular de régimen o por persona que le represente, que podrá formular incluso después de expirado el primero<sup>134</sup>.

- La segunda consiste en que la finalización de este régimen no tiene porque conllevar la inclusión de la mercancía en otro régimen aduanero distinto, sino que puede ultimarse por la salida de los productos transformados del TAU (reexportación), en cuyo caso el cambio de estatuto aduanero propio de este tipo de mercancías se producirá en ese momento por norma general<sup>135</sup>.

<sup>129</sup> Ibídem.

<sup>130</sup> Artículo 240.2 del RDCAU.

<sup>131</sup> Artículo 223.2.c del CAU.

<sup>132</sup> Artículo 257.3 del CAU.

<sup>133</sup> Ibídem

<sup>134</sup> Artículo 257.4 del CAU.

<sup>135</sup> Artículo 223.4 del CAU.

- La tercera y última consiste en que NO ha lugar a la utilización de mercancías equivalentes en este régimen si solo se van a efectuar manipulaciones usuales, concepto este expuesto anteriormente, o cuando está prohibida la devolución de las mercancías que se van a utilizar en el proceso de transformación o exentas de los derechos de importación en virtud de un acuerdo preferencial entre la unión y terceros territorios<sup>136</sup>.

Las mercancías incluidas en este régimen, así como los productos transformados obtenidos en base a ellas, bien en su totalidad, bien referido a parte de las mismas, pueden reexportarse temporalmente fuera del TAU al objeto de que se realicen ulteriores transformaciones sobre éstas, en las condiciones previstas para el Subrégimen de Perfeccionamiento del Pasivo<sup>137</sup>.

Por norma general, y como así se puede inferir de la definición que del régimen se ha dado al comienzo del presente epígrafe, la finalización del régimen tiene lugar con la reexportación (definitiva, en contraposición con la temporal aludida en el párrafo precedente) de los productos transformados o compensadores. En dicho sentido hay que indicar que la preceptiva autorización puede establecer una presunción iure et de iure en cuya virtud si al término del plazo no se ha procedido a la reexportación o la inclusión de las mercancías en otro régimen aduanero posterior, dichos productos o en su defecto las mercancías integradas en el régimen, se consideraran despachadas a libre practica a efectos del devengo de los derechos de importación y demás gravámenes, entendiéndose producida en dicha fecha la correspondiente declaración en aduana, su admisión, así como el levante de la mercancía, comutarizándose las mismas a efectos de posteriores transacciones<sup>138</sup>.

No obstante lo dicho, se concede la potestad a los titulares del régimen, si a su derecho conviniera, que la totalidad o parte de dichos productos compensadores sean despachados a libre practica, habiendo dos procedimientos para el cálculo de la deuda tributaria, entre los cuales debe optarse, y que consisten en someter dichas mercancías transformadas al arancel correspondiente, o realizar el cálculo en virtud de la presencia de las mercancías primigeniamente introducidas en el régimen en los productos transformados que se pretendan comutarizar aplicando sobre las mismas una serie de reglas especiales que reducen su cantidad en función de su presencia en dicho producto transformado, teniendo

<sup>136</sup> Artículo 223.3 apartados a) y b) del CAU.

<sup>137</sup> Artículo 258 del CAU.

<sup>138</sup> Artículo 325 del RECAU.

en cuenta también la cantidad de éstos que se vayan a introducir en el TAU, la naturaleza de las mismas, su origen, si el producto transformado va a ser empleado en determinados destinos y cumple ciertos requisitos<sup>139</sup>.

Para determinados casos, como puede ser la incorporación de las mercancías compensadoras a misiones diplomáticas o consulares, a fuerzas armadas de terceros países estacionadas en un estado miembro y que gocen de una franquicia especial en virtud del derecho interno del mismo, suministros a aeronaves, astronaves y sus equipos conexos, determinados productos con certificado de aeronavegabilidad o que se les aplique un derecho de importación nulo, o la disposición de productos transformados secundarios cuya destrucción no se puede realizar bajo vigilancia aduanera por mediar prohibición, se considera que la reexportación tiene lugar con la asignación de los citados productos a dichos destinos<sup>140</sup>, si bien hay que matizar que para determinadas circunstancias no opera la presunción, cuya exposición pormenorizada se omite dada la escasa incidencia de su casuística.

#### **4.4.2 Régimen de Perfeccionamiento del Pasivo**

Este subrégimen tiene por objeto el tratamiento de la operación inversa de la analizada en el apartado anterior, es decir, se trata (como ya se ha indicado anteriormente) de la exportación de mercancías de la Unión a jurisdicciones terceras (países no miembros de la Unión), para que allí se proceda a su transformación y posterior reimportación despachada a libre práctica con exención total o parcial de los derechos arancelarios que pudieren devengarse<sup>141</sup>.

Al igual que ocurre con el subrégimen precedente, este requiere de autorización previa de las autoridades aduaneras pertinentes, en cuya resolución de concesión se debe indicar de forma expresa en plazo en el que las mercancías en él incluidas y los productos compensadores deben ser reintegrados al TAU, pudiendo ser ampliado a solicitud del interesado<sup>142</sup>.

<sup>139</sup> Para más detalle ver apartado 4.1.2 y artículos 72 a 76, ambos inclusive, del RDCAU.

<sup>140</sup> Artículo 323 de RECAU.

<sup>141</sup> Artículo 259.1 del CAU.

<sup>142</sup> Artículo 259.3 del CAU.

No obstante todo lo dicho, el presente subrégimen no podrá ser aplicado a las mercancías en la que concurren alguno de los requisitos que a continuación se relacionan con carácter taxativo<sup>143</sup>:

- a) Que en virtud de la exportación se tenga derecho a la devolución o condonación de los derechos previos de importación.
- b) Mercancías previamente incluidas en el régimen de destino final, sin que aún se haya cumplido el objeto en cuya virtud se concedió una exención total o parcial de los derechos de importación en su despacho a libre práctica, salvo que la exportación tenga por finalidad la reparación de éstas.
- c) que la exportación conceda el derecho a restituciones por exportación, entendiendo por éstas aquellas ayudas o subvenciones que la UE concede en el marco de la política agraria común con el objeto de compensar la diferencia de precio habida entre el mercado comunitario y el mercado mundial<sup>144</sup>.
- d) que en virtud de la exportación se conceda una ventaja financiera, en el marco de la política agraria común, distinta a la descrita en apartado precedente.

También aquí tenemos algunas especialidades en los que respecta de las MERCANCÍAS EQUIVALENTES. La primera de ellas es que la operación es a la inversa, esto es, son las mercancías NO pertenecientes a la Unión las que sustituyen a las mercancías pertenecientes a la Unión. Y la segunda es que se requiere autorización previa para la importación de los productos transformados obtenidos a partir de mercancías equivalentes al amparo del presente régimen.

Para este subrégimen, y solo para él, la normativa prevé un SISTEMA DE INTERCAMBIOS ESTÁNDAR en cuya virtud un producto importado, que se le denomina de sustitución, podrá reemplazar al producto transformado que haya de surgir con motivo de los mercancías incluidas en él, si ello se solicita previamente, como viene siendo consuetudinario, siempre que la operación de transformación se refiera a una reparación de mercancías de la Unión defectuosas, distintas de las amparadas por medidas establecidas en la política agraria

<sup>143</sup> Artículo 259.2 del CAU.

<sup>144</sup> <http://www.plancameral.org/web/portal-internacional/preguntas-comercio-exterior/-/preguntas-comercio-exterior/712deace-b374-40bc-b360-17275f1e562e> y [https://www.fega.es/es/PwfGcp/es/regulacion\\_mercados\\_restitucion\\_exportacion/index.jsp](https://www.fega.es/es/PwfGcp/es/regulacion_mercados_restitucion_exportacion/index.jsp)

común, o que les sea aplicable una norma específica debido a que los productos transformados tienen su génesis en mercancías agrícolas<sup>145</sup>.

Los productos sustituyentes y sustituidos deben de tener idénticas nomenclaturas combinadas, calidades comerciales, características técnicas (teniendo en cuenta las que tendría la sustituida una vez reparada). Así también si la segunda estuviese usada la primera ha de estarlo igualmente<sup>146</sup>.

Mercancías equivalentes y sistema de intercambios estándar son operaciones análogas solo que ejercitadas en fases distintas del proceso productivo, en tanto que las primeras se refiera a la posibilidad de sustitución de los productos originariamente incluidos en el subrégimen, y el segundo a la potestad de sustituir el producto terminado (aquí denominado producto transformado o compensado). Por ello ambas modalidades posibilitan la importación anticipada de las mercancías compensadoras, requiriendo de autorización previa de la autoridad aduanera pertinente para ello, en cuya resolución debe indicarse el plazo en que se debe expedir el producto sustituido, debiéndose constituir la correspondiente garantía para hacer frente a los derechos de importación que pudieren devengarse. Ahora bien, y dicho lo cual, se ha de indicar que los plazos son diferentes en función de que nos encontremos en uno u otro caso, así para el supuesto mencionado en primer lugar se prevé un plazo de seis meses prorrogables por otros seis meses, y para el segundo éste se reduce a dos meses prorrogable por un tiempo razonable en función de la casuística concurrente<sup>147</sup>.

De todo ello se infiere que la deuda aduanera se devenga por la reimportación del producto compensador o, en su caso, del sustituyente, y su correspondiente despacho a libre práctica. Su cálculo depende del coste de la operación de transformación efectuada allende del TAU<sup>148</sup>, de forma tal, que si media acreditación fehaciente ante la autoridad aduanera de que las reparaciones efectuadas son gratuitas, por así haberse paccionado contractualmente, o por aplicación de la normativa en materia de garantías que obliguen a la subsanación de defectos materiales o de fabricación, se concederá una total exención de

<sup>145</sup> Artículo 261 apartados 1 y 2 del CAU.

<sup>146</sup> Artículo 261 apartados 3 y 4 del CAU.

<sup>147</sup> Artículos 242 del RDCAU y 262 del CAU.

<sup>148</sup> Artículo 86.5 del CAU.

los derechos de importación, salvo que éstos ya se hubieren tenido en cuenta en el momento del primer despacho a libre práctica de la mercancía<sup>149</sup>.

En el supuesto de que NO todos los productos transformados fueren introducidos en el TAU o devengaren un derecho de importación, bien porque fuesen destruidos o por cualquier otro motivo, se devenga lo que técnicamente se denomina derecho de importación específico<sup>150</sup>, cuyo cálculo se efectúa del siguiente modo; 1º) se halla la diferencia habida entre el valor de los productos transformados en el momento de la admisión de la declaración en aduana para el despacho a libre práctica y el valor estadístico de las mercancías objeto de exportación temporal en el momento de su inclusión en el subrégimen; 2º) se halla el coeficiente resultante de dividir los derechos de importación aplicables a los productos transformados o de sustitución entre el valor en aduana de los mismos; y 3º) se procede a la multiplicación de los valores obtenidos con las operaciones aritméticas anteriores<sup>151</sup>.

#### **4.4.3 Aspectos Controvertidos del Régimen de Perfeccionamiento.**

El TJUE ha señalado la imposibilidad de acumular los beneficios derivados de un acuerdo arancelario preferencial y la exención que puede derivarse por la reexportación anticipada de los productos compensadores al país que es parte del citado acuerdo preferencial y la exención de derechos a la importación de las mercancías equivalentes procedentes de una jurisdicción tercera y ajena a dicho acuerdo internacional preferencial. De tal forma que el acuerdo internacional celebrado por parte de las instituciones de la UE tienen preferencia de aplicación sobre las normas emanadas de ésta, debiéndose aplicar el correspondiente arancel a las mercancías equivalentes procedentes del territorio citado el último lugar<sup>152</sup>.

El subrégimen suspensivo de perfeccionamiento del activo entraña un riesgo evidente de que mercancías NO comunitarias acaben integradas en el circuito económico de los estados miembros sin su previo despacho a libre práctica, y por ende, de la inaplicación de la normativa aduanera pertinente. Es por ello que aquí se debe ser singularmente estricto y

<sup>149</sup> Artículo 260 del CAU.

<sup>150</sup> <http://www.camarazaragoza.com/faq/que-tipos-hay-de-aranceles-a-la-importacion-y-como-se-calculan/>

<sup>151</sup> Artículo 75 del RDCAU.

<sup>152</sup> STJUE de 18 de octubre de 2007, Agrover Srl contra Agenzia Dogane Circoscrizione Doganale di Genova, C-173/06, EU:C:2007:612

riguroso en el cumplimiento de todas las obligaciones que dimanan de él, incluidas la relativas a trámites burocráticos y demás formalidades. Así el incumplimiento, o cumplimiento extemporáneo, de cualquier obligación impuesta al titular con posterioridad a la ultimación del régimen dará lugar al devengo de la correspondiente deuda aduanera, no con naturaleza sancionatoria, sino como lógica consecuencia de no concurrencia de todos los requisitos para la concesión de éste, salvo que se acredite que las mercancías no reexportadas ya han pagado los correspondientes derechos de importación, dado que la Unión Aduanera es contraria a una doble imposición sobre un mismo producto<sup>153</sup>.

En lo que respecta a las condiciones económicas (intereses esenciales de los productores de la Unión) el TJUE señala que ha de tenerse en cuenta tanto los intereses de los productores de mercancías similares al producto final y los de quienes tienen por objeto la producción de mercancías similares a las materias primas o a los productos semiterminados no comunitarios destinados a incorporarse a las mercancías comunitarias de exportación temporal en el curso de esas operaciones<sup>154</sup>.

## 5. CONCLUSIONES

I.- La Unión Europea, la eliminación de fronteras interiores y la existencia de una única frontera para todos los países miembros, cuya génesis está en la ahora extinta CEE, tiene la contrapartida de la inexistencia de una única autoridad aduanera encargada de la aplicación de la normativa común. Amplia experiencia tenemos en ello en España, en que el estado es el encargado de legislar sobre un determinado asunto cediendo a las Comunidades Autónomas la funciones de ejecución y control. Ello va en detrimento de la obtención de una seguridad jurídica elevada (singularmente en el caso que es objeto del presente documento donde las autoridades gozan de una amplia gama de competencias en el modo y manera dicho), dado que necesariamente toda aplicación y ejecución de una norma necesita de cierto grado de interpretación, y al ser diversas las autoridades encargadas de dichas funciones se crean distorsiones en tanto que la autoridad aduanera de un estado miembro puede considerar cumplidos unos determinados requisitos con unas exigencias inferiores o menos rigurosas que su homóloga de otros país miembro. Siendo realistas en una economía de mercado donde el beneficio y la plusvalía se erigen como los

<sup>153</sup> STJUE de 6 de septiembre de 2012, *Döhler Neuenkirchen GmbH contra Hauptzollamt Oldenburg*, C-262/10, EU:C:2012:559

<sup>154</sup> STJUE de 21 de julio de 2016, *Staatssecretaris van Financiën contra Argos Supply Trading BV*, C-4/15, EU:C:2016:580

valores supremos de toda actividad económica o profesional, y aunque en puridad se deberían tener en cuenta otros factores, ello puede condicionar la decisión de operar en un determinado país miembro de la UE en detrimento de otro.

**II.-** Para entender lo dicho es necesario e ineludible hacer referencia al régimen de libre práctica, si quiera de forma somera, para decir que es aquel en cuya virtud una determinada mercancía no perteneciente a la Unión devenga y liquida los correspondientes impuestos, quedando comutarizada<sup>155</sup>, a efectos de las posibles transacciones posteriores de que la misma pueda ser objeto. En principio la norma prevé y se decanta porque dicha operación sea efectuada ante la autoridad aduanera de destino. Pero en virtud del criterio expuesto por la Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo nada me impide que en mi planificación, si a mis intereses conviniere, comutarice dicha mercancía en una jurisdicción distinta a la de destino, y trate el posterior traslado a éste como una adquisición intracomunitaria.

**III.-** Ciertamente existe consenso en la doctrina en tanto que consideran a los citados regímenes económicos como suspensivos. Ello, aún siendo así desde un puesto de vista técnico, desde el económico es, cuanto menos, matizable, dado en que en no pocos supuestos se exige la constitución de garantías y fianzas, lo que implica gastos o inmovilizar parte de los recursos del potencial sujeto pasivo que, de no tener que cumplir tal obligación, podría destinarse a otros fines dentro del marco de su actividad económica o profesional habitual. En dicho sentido recuérdese que en el ámbito de la UE, y por expreso mandato de sus instituciones legislativas, los estados miembros están obligados a prestarse asistencia mutua en la recaudación de impuestos, sean estas relaciones entre dichos estados miembros o entre éstos y los organismos de la UE. También en el ámbito convencional internacional cada vez más presente la inclusión en los Acuerdos Internacionales Bilaterales para evitar la Doble Imposición de una cláusula de asistencia administrativa mutua, incluso contenida en el Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, el cual en la actualidad tiene más incidencia que su homólogo de la Organización de Naciones Unidas. Dar prioridad a dicha normativa para eximir de garantías sería una forma de impulsar una actividad cuya relevancia en el contexto actual, y teniendo en cuenta sus previsiones, será cada vez más conspicua y determinante.

---

<sup>155</sup> Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo, en Consulta Vinculante V0176-07 de fecha 24/01/2007.

**IV.-** Las mercancías equivalentes y el sistema de intercambio estándar, por su naturaleza y funcionamiento, es evidente que requieren de personal altamente cualificado que sea capaz de detectar de fraude, esto es, si la autoridad aduanera carece de dicho personal, y su potestad de vigilancia se limita solo a la comparación de documentos y demás formalidades, la posibilidad de fraude está servida en bandeja, toda vez que terminada dicha vigilancia aduanera, nada impide al receptor de dichas mercancías la recalificación de las mismas conforme a sus características técnicas reales, pudiendo así haber eludido el pago de los derechos de importación pertinente.

**V.-** Respecto de las condiciones económicas que han de concurrir para que se de autorización en el régimen de perfeccionamiento, en el supuesto de que sea en la modalidad de perfeccionamiento del activo siempre va poder sortearse dicho requisito. Así si se cumple el fin para el que es concebido el mismo, esto es, la reexportación, NO será exigible condiciones económicas algunas, como así se ha indicado anteriormente, Si los productos transformados se despachan a libre práctica y la deuda aduanera se calcula en función la presencia de los productos inicialmente incluidos en el régimen en éstos, solo será exigible este requisito si se trata de mercancías y productos sensibles incluidos en el anexo 71-02 del RDUE, pueden resultar perjudicados los intereses de los productores de la unión y concurren las siguientes circunstancias; 1) Que haya disponibilidad de dichas mercancías en la UE que sean identificadas con la misma nomenclatura combinada, 2) que las diferencias de precio habidas entre las mercancías de la Unión y las importadas NO tengan entidad suficiente para influir en la viabilidad económica de la operación que se pretende, para el caso de que NO sea posible utilizar mercancías comparables, 3) que las mercancías comparables se ajusten a los requisitos contractuales del comprador establecido en un tercer país, o que NO medie obligación contractual en cuya virtud los productos transformados se hayan de obtener a partir de las mercancías incluidas inicialmente en el régimen por razón de protección de la propiedad industrial y comercial, y 4) que el valor global de las mercancías a incluir en el régimen por solicitante, año natural y código de ocho dígitos supere la cuantía de 150.000 €. En este supuesto concreto para eludir el requisito de las condiciones económicas se tendrá que optar por el cálculo de los derechos de importación en función de los productos transformados.

Se exige también el requisito de las condiciones económicas, en el régimen de perfeccionamiento del activo, cuando se opte por calcular la deuda en función de los productos terminados, y las mercancías incluidas en el mismo sean objeto de medidas de

política comercial o agrícola, de un derecho antidumping provisional o definitivo, de un derecho compensatorio, de una medida de salvaguardia o un derecho adicional resultante de la suspensión de concesiones si se hubieran declarado para despacho a libre práctica, el valor global de las mercancías a incluir en el régimen por solicitante, año natural y código de ocho dígitos supere la cuantía de 150.000 € si éstas figuran en el ya mencionado anexo 71-02, o 300.000 € en caso contrario, y concurran las siguientes circunstancias; 1) sean productos de carácter comercial, 2) sean productos transformados sin mediación de una autorización anterior que hubiera estado sujeta a condiciones económicas, y 3) que NO sean operaciones de transformación de muestras, ni de reducción a desperdicios, desechos, destrucción o recuperación de partes o componentes. O bien aún no dándose estos tres requisitos, median pruebas respecto de la probabilidad de que resulten perjudicados intereses esenciales de la Unión y se trata de operaciones distintas a las realizadas con el objeto de cumplir los requisitos técnicos necesarios para su comutarización (despacho a libre práctica) y las mercancías incluidas inicialmente en el régimen superan las cuantías aludidas. En dichos supuestos se puede optar por el cálculo de los derechos de importación en función de la presencia de las mercancías primigeniamente incluidas en el régimen en los productos compensadores, eludiendo así este requisito.

Como puede observarse son muy específicos los casos en que se exige condiciones económicas para el caso de perfeccionamiento del activo. Igual ocurre con respecto al perfeccionamiento del pasivo en el modo ya dicho, pero para el supuesto de que sea necesario reina una gran inseguridad jurídica ya que depende de la decisión de un grupo de expertos en la que estarán representados todos los estados miembros que será presidida por la comisión europea<sup>156</sup>.

**VI.-** A veces me pregunto si los legisladores son realmente conscientes de la realidad que les rodea, de que las grandes concentraciones de capitales utilizan al denominado primer mundo como un mercado de venta de sus productos, pero no así como territorio donde producir los mismos para crear empleo y riqueza, dado que para ello tienen territorios donde la legislación tanto tributaria como laboral es infinitamente más laxa o en algunos casos inexistente. Solo ello es la causa de que las medidas antielusión tengan una presencia cada vez más notable en el ordenamiento jurídico-tributario. Empero un análisis,

---

<sup>156</sup><http://www.comercio.es/es-ES/comercio-exterior/politica-comercial/medidas-arancelarias/Paginas/regimenes-aduaneros-economicos.aspx>

siquiera somero, de la legislación aduanera, permite concluir que aquellos emprendedores y empresarios que no tengan acceso a elevadas cantidades de capital no les será posible desarrollar actividades relacionadas con el tráfico internacional de mercancías, a no ser que mide empresas o entes económicos de envergadura mayor que les cedan parte de su actividad mediante la figura de la subcontratación. Paradójicamente ocurre que estas pequeñas o medianas empresas son las que a nivel estadístico más empleo y recaudación aportan en el citado primer mundo.

¿Realmente un trabajador autónomo que posea un camión podrá obtener un cuaderno TIR para realizar un transporte internacional si no es al amparo de otra empresa mayor que le aporte la experiencia y sólida posición financiera que el no tiene, con la correspondiente reducción de la plusvalía que para él supone tenerlo que hacer así y no directamente con el interesado?, ¿Es posible que en España, donde por sus características geográficas, con conexiones al océano Atlántico y al mar Mediterráneo, es idóneo para ser receptor, alguien de recursos limitados decida aprovechar dicha circunstancia para ejercer la actividad de un depósito aduanero, por ejemplo, y obtenga la correspondiente autorización administrativa? Sinceramente creo que ello no es posible. ¿Sería posible hacer una apuesta real y comprometida por estos pequeños y medianos empresarios, simplemente planteando el debate no en términos de medidas anti, sino de medidas que beneficie de forma mucho más notoria a los establecidos en el territorio en detrimento de los no establecidos, de forma tal que les obligue a replantearse su planificación empresarial y fiscal?. Después de todo lo dicho me queda la sensación, muy probablemente equivocada, de que las transacciones internacionales están en manos de una minoría que se configura a modo de un amplio oligopolio siendo la que decide de facto el funcionamiento del tráfico internacional de mercancías.

## REFERENCIAS NORMATIVAS UTILIZADAS:

REGLAMENTO (CE) Nº 1147/2002 DEL CONSEJO, de 25 de junio de 2002, *por el que se suspenden temporalmente los Derechos Autónomos del Arancel Aduanero Común sobre Determinadas Mercancías Importadas con Certificados de Aeronavegabilidad.*

REGLAMENTO (CE) Nº 150/2003 DEL CONSEJO, de 21 de enero de 2003, *por el que se suspenden los Derechos de Importación sobre Determinadas Armas y Equipos Militares.*

REGLAMENTO (CE) Nº 1186/2009 DEL CONSEJO de 16 de noviembre de 2009, *relativo al establecimiento de un Régimen Comunitario de Franquicias Aduaneras*

REGLAMENTO (UE) Nº 952/2013 DEL PARLAMENTO EUROPEO Y DEL CONSEJO, de 9 de octubre de 2013, *por el que se aprueba del Código Aduanero Común.*

RESOLUCIÓN DEL DEPARTAMENTO DE ADUANAS E IMPUESTOS ESPECIALES DE LA AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, de 11 de julio de 2014, *en la que se recoge las instrucciones para la formalización del Documento Único Administrativo (DUA),* publicada en el BOE de 21 de julio de 2014.

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.*

REGLAMENTO DE EJECUCIÓN (UE) 2015/1754 DE LA COMISIÓN, de 6 de octubre de 2015, *por el que se modifica el anexo I del Reglamento (CEE) nº 2658/87 del Consejo, relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y al arancel aduanero común.*

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.*

RESOLUCIÓN DEL DEPARTAMENTO DE ADUANAS E IMPUESTOS ESPECIALES DE LA AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, de 14 de enero de 2016, *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),* publicada en el BOE de 25 de enero de 2016.

## REFERENCIAS JURISPRUDENCIALES UTILIZADAS:

- STJUE de 1 de febrero de 2001, *Wandel GmbH contra Hauptzollamt Bremen*, C-66/99, EU:C:2001:69.
- STJUE de 18 de octubre de 2007, *Agrover Srl contra Agenzia Dogane Circoscrizione Doganale di Genova*, C-173/06, EU:C:2007:612.
- STJUE de fecha 21 de diciembre de 2011, *Vlaamse Oliemaatschappij NV contra FOD Financiën*, C-499/10, EU:C:2011:871.
- STJUE de 6 de septiembre de 2012, *Döhler Neuenkirchen GmbH contra Hauptzollamt Oldenburg*, C-262/10, EU:C:2012:559.
- STJUE de 27 de junio de 2013, *Staatssecretaris van Financiën contra Codirex Expeditie BV*, C-542/11, EU:C:2013:429.
- STJUE de 25 de junio de 2015 *Skatteministeriet contra DSV Road A/S*, C-187/147, EU:C:2015:421.
- STSJA de fecha 27 de octubre de 2015 con número de identificación 10138/2015 - ECLI:ES:TSJAND:201510138.
- STJUE de 29 de octubre de 2015, *B & S Global Transit Center BV contra Staatssecretaris van Financiën*, C-319/14, EU:C:2015:734
- STJUE de 21 de julio de 2016, *Staatssecretaris van Financiën contra Argos Supply Trading BV*, C-4/15, EU:C:2016:580.
- STJUE de 18 de mayo de 2017, *Latvijas dzelzceļš VAS contra Valsts ienēmumu dienests*, C-154/16, EU:C:2017:392.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS:

- ALBERTO A. IBARRA SILVA PCSE, *Breve historia del derecho aduanero*, disponible en <https://albertoibarratradingm.files.wordpress.com/2010/05/breve-historia-del-derecho-aduanero.pdf>
- ARRATIA, ROSARIO, *Origen del Derecho Aduanero*, disponible en <https://jorgemachicado.blogspot.com.es/2012/10/oda.html>
- ASIR (Asociación del Transporte Internacional por Carretera) en página <http://www.astic.net/page/astic-regimen-tir>.
- Diccionario de términos de comercio en [http://www.sice.oas.org/Dictionary/OR\\_s.asp](http://www.sice.oas.org/Dictionary/OR_s.asp).

DOMÍNGUEZ AMADOR, *Una mirada al sector postal con especial fijación en Correos*, 26 de mayo de 2012 <http://amador-dominguez.blogspot.com.es/2012/05/la-union-postal-universal.html>

GARCÍA HEREDÍA, ALEJANDRO. *Las deudas nacidas por incumplimiento*. Revista española de Derecho Financiero núm. 162/2014 parte Estudios. Editorial Civitas, SA, 2014, Pamplona.

[https://www.fega.es/es/PwfGcp/es/regulacion\\_mercados/restitucion\\_exportacion/index.jsp](https://www.fega.es/es/PwfGcp/es/regulacion_mercados/restitucion_exportacion/index.jsp)

MASCÓ BEMJAMÍ. *Tratado de aduanas e impuestos especiales*. J.M. Bosch Editor, enero 2013.

MUTUALIDAD DE ADUANAS, Curso “Responsables OEA” Grupo TARIC [http://www.taric.es/formacion/formoea\\_mad2/formpdf\\_mad2/ponencia\\_mad2\\_procedad\\_7.pdf](http://www.taric.es/formacion/formoea_mad2/formpdf_mad2/ponencia_mad2_procedad_7.pdf) [https://es.wikipedia.org/wiki/Convenio\\_TIR](https://es.wikipedia.org/wiki/Convenio_TIR).

RINO ALBERTO, *¿Que es un Cuaderno ATA?*, disponible en [http://www.comercio-exterior.es/es/action-articulos.articulos+art-66+cat-10/Articulos+de+comercio+exterior/Aduanas/\\_Que+es+un+Cuaderno+ATA\\_](http://www.comercio-exterior.es/es/action-articulos.articulos+art-66+cat-10/Articulos+de+comercio+exterior/Aduanas/_Que+es+un+Cuaderno+ATA_)

SUBDIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS SOBRE EL CONSUMO, en Consulta Vinculante de fecha 24/01/2007, V0176/07

## OTRAS PÁGINAS WEB CITADAS

[http://www.agenciatributaria.es/AEAT.educacion/Satelite/Educacion/Contenidos\\_Comunes/Ficheros/legislacion/reglamento2913-92.pdf](http://www.agenciatributaria.es/AEAT.educacion/Satelite/Educacion/Contenidos_Comunes/Ficheros/legislacion/reglamento2913-92.pdf).

[http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/Aduanas\\_e\\_Impuestos\\_Especiales/Nuevo\\_Codigo\\_Aduanero\\_de\\_la\\_Union\\_Europea\\_\\_CAU\\_\\_Consultas\\_sobre\\_el\\_nuevo\\_CAU/53\\_\\_Desaparece\\_en\\_el\\_CAU\\_los\\_destinos\\_especiales\\_\\_El\\_destino\\_Final.shtml](http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/Aduanas_e_Impuestos_Especiales/Nuevo_Codigo_Aduanero_de_la_Union_Europea__CAU__Consultas_sobre_el_nuevo_CAU/53__Desaparece_en_el_CAU_los_destinos_especiales__El_destino_Final.shtml).

[http://www.agenciatributaria.es/static\\_files/AEAT/Contenidos\\_La\\_Agencia\\_Tributaria/Normativas/Legislacion\\_de\\_Aduanas\\_e\\_Impuestos\\_Especiales/Resolucion\\_del\\_DUA\\_\(Instrucciones\\_de\\_formalizacion\)/DUA\\_2016/DUA\\_2016.pdf](http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_La_Agencia_Tributaria/Normativas/Legislacion_de_Aduanas_e_Impuestos_Especiales/Resolucion_del_DUA_(Instrucciones_de_formalizacion)/DUA_2016/DUA_2016.pdf).

<http://www.arola.es/regimenes-especiales-c-u/>

[http://www.camaras.org/guias/arancel/Guia\\_Arancel\\_cap6\\_013.html](http://www.camaras.org/guias/arancel/Guia_Arancel_cap6_013.html).

<http://www.camarazaragoza.com/faq/que-tipos-hay-de-aranceles-a-la-importacion-y-como-se-calculan/>.

<http://www.comercio.gob.es/es-ES/comercio-exterior/politica-comercial/medidas>  
arancelarias /Pginas/regimenes-aduaneros-economicos.aspx.

[http://www.coraltransports.com/wp-content/uploads/Convenio\\_TIR.pdf](http://www.coraltransports.com/wp-content/uploads/Convenio_TIR.pdf).

<http://www.globalnegotiator.com/blog/codigo-aduanero-union-cau-2016/>.

[http://www.juntadeandalucia.es/empleo/recursos/material\\_didactico/especialidades/material\\_didactico\\_e-comercio\\_exterior/nivel-/anexos/ANEXO%2011%20%20COMERCIO%20EXTERIOR%20NIVEL%20II.pdf](http://www.juntadeandalucia.es/empleo/recursos/material_didactico/especialidades/material_didactico_e-comercio_exterior/nivel-/anexos/ANEXO%2011%20%20COMERCIO%20EXTERIOR%20NIVEL%20II.pdf).

<http://www.plancameral.org/web/portal-internacional/preguntas-comercio-exterior/-/preguntas-comercio-exterior/5e972523-eeb2-4be9-a353-928577a69229>.

<http://www.plancameral.org/web/portal-internacional/preguntas-comercio-exterior/-/preguntas-comercio-exterior/712deace-b374-40bc-b360-17275f1e562e>.

## OTRAS FUENTES CONSULTADAS

CABELLO PÉREZ, MIGUEL Y CABELLO GONZALEZ, JOSÉ MIGUEL, *Procedimientos Aduaneros I, Conceptos Básicos*, edición formato pdf, Taric, S.A., octubre 2013.

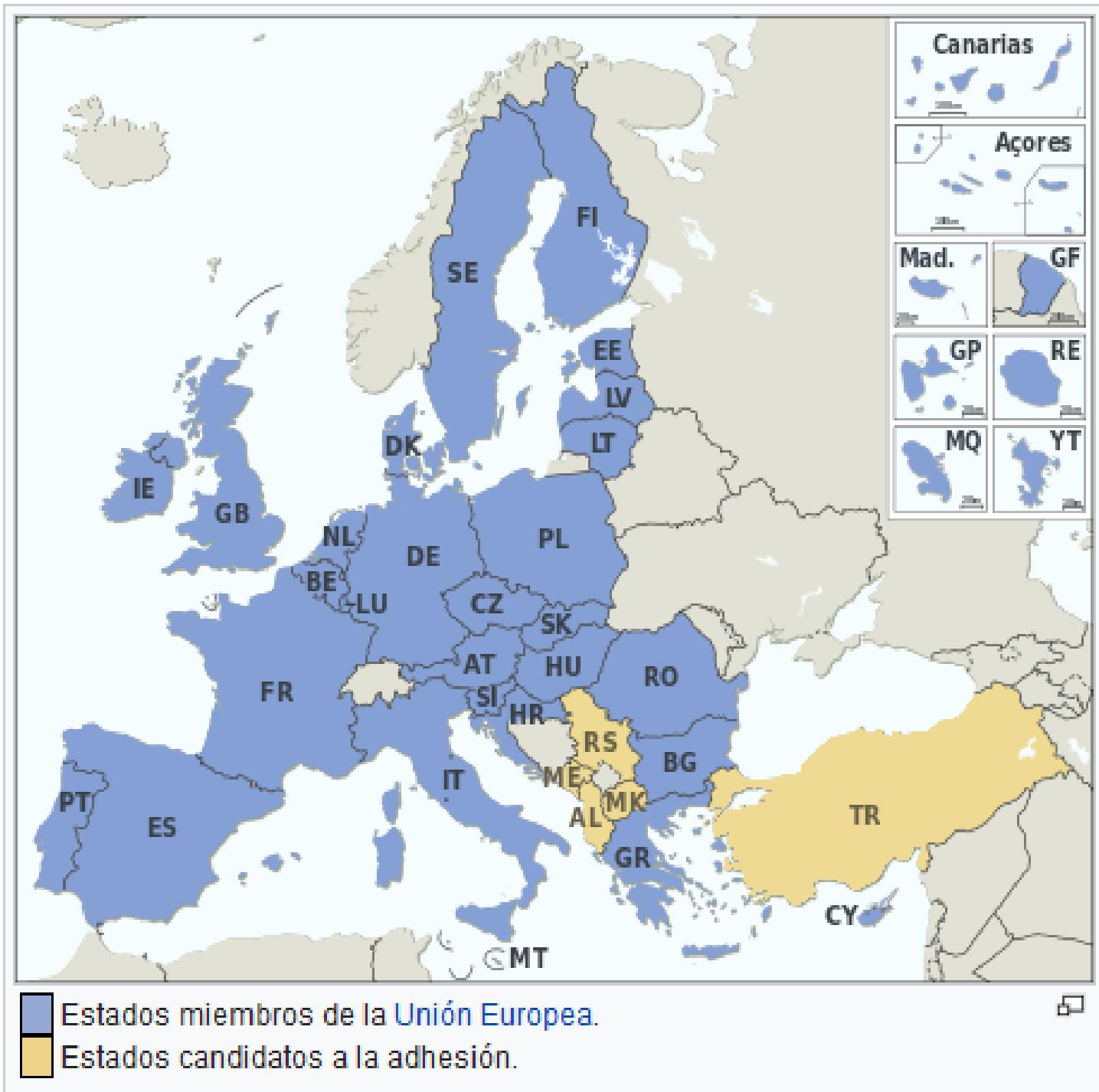
<http://servicios.educarm.es/templates/portal/ficheros/websDinamicas/30/gestionaduanera.pdf>.

<https://prezi.com/v404-eryue2l/coeficiente-de-rendimiento/>

<https://www2.agenciatributaria.gob.es/es13/s/iafriafr05f>

## ANEXOS

### ANEXO I MAPA DEL TERRITORIO ADUANERO DE LA UNIÓN<sup>157</sup>



<sup>157</sup> Imagen tomada de [https://es.wikipedia.org/wiki/Geograf%C3%A1a\\_de\\_la\\_Uni%C3%B3n\\_Europea](https://es.wikipedia.org/wiki/Geograf%C3%A1a_de_la_Uni%C3%B3n_Europea)

## ANEXO II MANIPULACIONES USUALES<sup>158</sup>

Salvo indicación expresa en sentido contrario, ninguna de las manipulaciones que se enumeran a continuación podrá dar origen a un código NC de ocho cifras diferente.

- 1) la ventilación, extensión, secado, limpieza de polvo, limpieza simple, reparación del embalaje, reparaciones elementales de deterioros producidos al transportar o almacenar las mercancías en la medida en que se trate de operaciones simples, colocación o retirada del revestimiento de protección para el transporte;
- 2) la reconstitución de las mercancías posterior al transporte;
- 3) el recuento, muestreo, selección, cribado, filtrado mecánico y pesaje de las mercancías;
- 4) la eliminación de elementos dañados o contaminados;
- 5) la conservación mediante pasteurización, esterilización, irradiación o adición de agentes conservantes;
- 6) el tratamiento antiparasitario;
- 7) el tratamiento antioxidante;
- 8) el tratamiento:
  - mediante simple aumento de la temperatura sin ningún otro tratamiento adicional ni proceso de destilación, o
  - mediante simple descenso de la temperatura, aunque pueda representar un cambio en el código NC de ocho cifras;
- 9) el tratamiento electrostático de eliminación de arrugas o planchado de productos textiles;
- 10) el tratamiento consistente en:
  - la retirada de tallos o huesos de las frutas, el troceado y recortado de frutos secos o legumbres, la rehidratación de las frutas, o
  - la deshidratación de las frutas aunque pueda representar un cambio en el código de ocho cifras;
- 11) la desalación, limpieza y cruponado de pieles;
- 12) la adición de mercancías o la adición o sustitución de componentes accesorios, siempre que dicha adición o sustitución sea relativamente pequeña o tenga por objeto garantizar su conformidad con la normativa técnica y no cambie la naturaleza ni mejore las

---

<sup>158</sup> Transcripción literal de Anexo 71-03 del RDUE.

prestaciones de las mercancías originales, aunque pueda representar un cambio en el código NC de ocho cifras de las mercancías añadidas o de sustitución;

13) la dilución o concentración de fluidos sin ningún otro tratamiento adicional ni proceso de destilación, aunque pueda representar un cambio en el código NC de ocho cifras;

14) la mezcla entre sí de mercancías del mismo tipo con una calidad diferente, a fin de obtener una calidad constante o la calidad exigida por el cliente, sin que cambie la naturaleza de las mercancías;

15) la mezcla de gasóleo o fueloil que no contengan biodiésel con gasóleo o fuelóleo que sí lo contengan, clasificados en el capítulo 27 de la NC, a fin de obtener una calidad constante o la calidad exigida por el cliente, sin que cambie la naturaleza de las mercancías, aunque pueda representar un cambio en el código NC de ocho cifras;

16) la mezcla de gasóleo o fueloil con biodiésel, de modo que la mezcla obtenida contenga menos de un 0,5 %, en volumen, de biodiésel, y la mezcla de biodiésel con gasóleo o fueloil, de modo que la mezcla obtenida contenga menos de un 0,5 %, en volumen, de gasóleo o fueloil;

17) la división o separación en componentes de menor tamaño de las mercancías únicamente si se trata de operaciones sencillas;

18) el empaquetado, desempaquetado, reempaquetado, decantado o simple traslado a contenedores, aunque pueda representar un cambio en el código NC de ocho cifras; la colocación, retirada o modificación de marcas, precintos, etiquetas, espacios para precios u otros símbolos distintivos similares;

19) la prueba, ajuste, regulación o preparación para el funcionamiento de máquinas, aparatos y vehículos con el fin, en particular, de verificar su conformidad con la normativa técnica aplicable, siempre que se trate de operaciones sencillas;

20) el deslustrado de accesorios de tubería para adaptarlos a las exigencias de determinados mercados;

21) la desnaturalización, aunque pueda representar un cambio en el código NC de ocho cifras;

22) cualquier manipulación usual, además de las mencionadas, 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 mejoren las prestaciones de las mercancías originales.

## **ANEXO III; MERCANCÍAS Y PRODUCTOS SENSIBLES<sup>159</sup>**

Los siguientes productos están contemplados en el presente anexo:

1) Los siguientes productos agrícolas incluidos en uno de los siguientes sectores de la organización común de mercados (OCM):

Sector de la carne de vacuno: productos contemplados en el Reglamento (UE) nº 1308/2013, artículo 1, apartado 2, letra o), e incluidos en el anexo I, parte XV;

Sector de la carne de porcino: productos contemplados en el Reglamento (UE) nº 1308/2013, artículo 1, apartado 2, letra q), e incluidos en el anexo I, parte XVII;

Carne de ovino y caprino: productos contemplados en el Reglamento (UE) nº 1308/2013, artículo 1, apartado 2, letra r), e incluidos en el anexo I, parte XVIII;

Sector de los huevos: productos contemplados en el Reglamento (UE) nº 1308/2013, artículo 1, apartado 2, letra s), e incluidos en el anexo I, parte XIX;

Sector carne de aves de corral: productos contemplados en el Reglamento (UE) nº 1308/2013, artículo 1, apartado 2, letra t), e incluidos en el anexo I, parte XX;

Productos apícolas: productos contemplados en el Reglamento (UE) nº 1308/2013, artículo 1, apartado 2, letra v), e incluidos en el anexo I, parte XXII;

Sector de los cereales: productos contemplados en el artículo 1, apartado 2, letra a), anexo I, parte I, del Reglamento (UE) nº 1308/2013;

Sector del arroz: productos contemplados en el artículo 1, apartado 2, letra b), anexo I, parte II, del Reglamento (UE) nº 1308/2013;

Sector del azúcar: productos contemplados en el artículo 1, apartado 2, letra c), anexo I, parte III, del Reglamento (UE) nº 1308/2013;

Sector del aceite de oliva: productos contemplados en el artículo 1, apartado 2, letra g), anexo I, parte VII, del Reglamento (UE) nº 1308/2013;

Sector de la leche y los productos lácteos: productos contemplados en el artículo 1, apartado 2, letra p), anexo I, parte XVI, del Reglamento (UE) nº 1308/2013;

Sector vinícola: productos contemplados en el artículo 1, apartado 2, letra l), anexo I, parte XII, del Reglamento (UE) nº 1308/2013, de los códigos NC:

0806 10 902009 612009 69

2204 21 (con excepción de los vinos de calidad DOP e IGP)

2204 29 (con excepción de los vinos de calidad DOP e IGP) 2204 30

---

<sup>159</sup> Transcripción literal de Anexo 71-02 del RDUE.

2) Alcohol etílico y aguardiente de los códigos NC:

2207 102207 20

2208 40 39 - 2208 40 99

2208 90 91 - 2208 90 99

3) ex 2401 tabaco sin elaborar

4) Los productos distintos de los incluidos en los apartados 1 y 2, sujetos a la restitución a la exportación.

5) Los productos del sector pesquero enumerados en el anexo I del Reglamento (CE) nº 1379/2013 del Consejo, por el que se establece la organización común de mercados en el sector de los productos de la pesca y de la acuicultura, y los productos enumerados en el anexo V de dicho Reglamento sujetos a una suspensión parcial autónoma.

6) Todos los productos de la pesca sujetos a contingentes autónomos.

## ANEXO IV; PAÍSES DEL CONVENIO TIR, CONVENIO ATA Y UNIÓN POSTAL UNIVERSAL

PAÍS	CONVENIO TIR <sup>160</sup>	CONVENIO ATA <sup>161</sup>	UNIÓN POSTAL <sup>162</sup>
AFGANISTÁN	X	-----	X
ALBANIA	X	-----	X
ALEMANIA	X	X	X
ANDORRA	-----	X	-----
ANGOLA	-----	-----	X
ANGUILA	-----	-----	X
ANTIGUA Y BARBUDA	-----	-----	X
ARGELIA	* (solo suscrito)	X	X
ARGENTINA	-----	-----	X
ARMENIA	X	-----	X
ARUBA, CURAÇAO Y SAN MARTÍN	-----	-----	X
ASCENSIÓN	-----	-----	X
AUSTRALIA	-----	X	X
AUSTRIA	X	X	X
AZERBAIJÁN	X	-----	X
BAHAMAS	-----	-----	X
BAHRAIN	-----	-----	X
BAILIA DE GUERNSEY	-----	X	-----
BANGLADESH	-----	-----	X
BARBADOS	-----	-----	X
BÉLGICA	X	X	X
BELICE	-----	-----	X
BENÍN	-----	-----	X
BERMUDAS	-----	-----	X
BIELORRUSIA	X	-----	X
BOLIVIA	-----	-----	X
BOSNIA-HERZEGOVINA	X	-----	X
BOTSWANA	-----	X	X
BRASIL	-----	-----	X
BRUNÉI	-----	-----	X
BULGARIA	X	X	X
BURKINA FASO	-----	-----	X
BURUNDI	-----	-----	X
BUTÁN	-----	-----	X
CABO VERDE	-----	-----	X
CAMBOYA	-----	-----	X
CAMERÚN	-----	-----	X
CANADÁ	* (solo suscrito)	X	X
CENTRAL AFRICANA (REPÚBLICA)	-----	-----	X
CHAD	-----	-----	X
CHECOSLOVAQUIA (REPÚBLICA)	X	-----	X
CHILE	* (solo suscrito)	-----	X
CHINA (REPÚBLICA POPULAR DE)	-----	X	X
CHIPRE	X	-----	X
COLOMBIA	-----	-----	X
COMORES	-----	-----	X
CONGO	-----	-----	X

<sup>160</sup> A fecha 31 de diciembre de 2013

<sup>161</sup> Datos tomados de [http://www.comercio-exterior.es/es/action-articulos.articulos+art-66+cat-10/Articulos+de+comercio+exterior/Aduanas/\\_Que+es+un+Cuaderno+ATA\\_.htm](http://www.comercio-exterior.es/es/action-articulos.articulos+art-66+cat-10/Articulos+de+comercio+exterior/Aduanas/_Que+es+un+Cuaderno+ATA_.htm)

<sup>162</sup> Información extraída de <http://www.filateliadigital.com/paises-miembros-de-la-u-p-u-y-fecha-de-ingreso/>

PAÍS	CONVENIO TIR * (solo suscrito)	CONVENIO ATA	UNIÓN POSTAL
COREA (REÚBLICA)	-----	-----	X
COSTA DE MARFIL	-----	X	X
COSTA RICA	-----	-----	X
CROACIA	X	X	X
CUBA	-----	-----	X
DINAMARCA	X	X	X
DJIBOUTI	-----	-----	X
DOMINICA	-----	-----	X
DOMINICANA (REPÚBLICA)	-----	-----	X
ECUADOR	-----	-----	X
EGIPTO	-----	-----	X
EMIRATOS ÁRABES UNIDOS	* (solo suscrito)	-----	X
ERITREA	-----	-----	X
ESLOVAQUIA	X	X	X
ESLOVENIA	X	X	X
ESPAÑA	X	X	X
ESTADOS UNIDOS	* (solo suscrito)	X	X
ESTONIA	X	X	X
ETIOPIA	-----	-----	X
FIJI	-----	-----	X
FILIPINAS	-----	-----	X
FINLANDIA	X	X	X
FRANCIA	X	X	X
GABÓN	-----	-----	X
GAMBIA	-----	-----	X
GEORGIA	X	-----	X
GHANA	-----	-----	X
GIBRALTAR	-----	-----	X
GRANADA	-----	-----	X
GRECIA	X	X	X
GUADALUPE	-----	X	-----
GUAM	-----	X	-----
GUATEMALA	-----	-----	X
GUAYANA	-----	X	X
GUINEA	-----	-----	X
GUINEA BISÁU	-----	-----	X
GUINEA ECUATORIAL	-----	-----	X
GUYANA	-----	X	X
HAITÍ	-----	-----	X
HONDURAS	-----	-----	X
HONG KONG	-----	X	
HUNGRÍA	X	X	X
INDIA	-----	X	X
INDONESIA	* (solo suscrito)	-----	X
IRAK	-----	-----	X
IRÁN (REPÚBLICA ISLÁMICA DE)	X	-----	X
IRLANDA	X	X	
ISLA DE MAN	-----	X	-----
ISLA MAURICIO	-----	X	-----
ISLANDIA	-----	X	X
ISLAS CAIMANES	-----	-----	X
ISLAS MALDIVAS	-----	-----	X
ISLAS MALVINAS	-----	-----	X
ISLAS PITCAIRN	-----	-----	X
ISLAS TURCAS Y CAICOS	-----	-----	X
ISLAS VÍRGENES	-----	-----	X
ISLAS VUANATU	-----	-----	X
ISRAEL	X	X	X

PAÍS	CONVENIO TIR	CONVENIO ATA	UNIÓN POSTAL
ITALIA	X	X	X
JAMAICA	-----	-----	X
JAPÓN	-----	X	X
JERSEY	-----	X	-----
JORDANIA	X	-----	X
KAZAJISTÁN	X	-----	X
KENYA	-----	-----	X
KIRGUIZISTÁN	X	-----	X
KIRIBATI	-----	-----	X
KUWAIT	X	-----	X
KYRGYZSTAN	-----	-----	X
LAOS (REP. DEM.)	-----	-----	X
LESOTHO	-----	X	X
LETONIA	X	-----	X
LÍBANO	X	X	X
LIBERIA	* (solo suscrito)	-----	X
LIBIA JAMAHIRIYA	-----	-----	X
LIECHTENSTEIN	-----	-----	X
LITUANIA	X	-----	X
LUXEMBURGO	X	X	X
MACEDONIA (ANT. REP. YUGOSLAVA)	X	X	X
MADAGASCAR	-----	-----	X
MALASIA	-----	X	X
MALAWI	-----	-----	X
MALI	-----	-----	X
MALTA	X	X	X
MARRUECOS	X	X	X
MARTINICA	-----	X	-----
MAURICIO	-----	-----	X
MAURITANIA	-----	-----	X
MAYOTTE	-----	X	-----
MÉXICO	-----	-----	X
MOLDAVIA	X	-----	X
MÓNACO	-----	-----	X
MONGOLIA	X	-----	X
MONTE NEGRO	X	-----	-----
MONTSERRAT	-----	-----	X
MOZAMBIQUE	-----	-----	X
MYANMAR	-----	-----	X
NAMIBIA	-----	X	X
NAURU	-----	-----	X
NEPAL	-----	-----	X
NICARAGUA	-----	-----	X
NÍGER	-----	-----	X
NIGERIA	-----	-----	X
NORUEGA	X	X	X
NUEVA ZALEDONIA	-----	X	-----
NUEVA ZELANDA	-----	X	X
OMÁN	-----	-----	X
PAÍSES BAJOS	X	X	X
PAKISTAN	-----	-----	X
PANAMÁ	-----	-----	X
PAPUA Y NUEVA GINEA	-----	-----	X
PARAGUAY	-----	-----	X
PERÚ	-----	-----	X
POLONÉSIA FRANCESA	-----	X	-----
POLONIA	X	X	X
PORTUGAL	X	X	X
PUERTO RICO	-----	X	X
QATAR	-----	-----	X
REINO UNIDO	X	X	X

PAÍS	CONVENIO TIR	CONVENIO ATA	UNIÓN POSTAL
REUNIÓN	-----	X	-----
RUANDA	-----	-----	X
RUMANÍA	X	X	X
RUSIA (FEDERACIÓN)	X	X	X
SALOMÓN	-----	-----	X
SALVADOR (EL)	-----	-----	X
SAMOA	-----	-----	X
SAN CRISTOBAL Y NEVIS	-----	-----	X
SAN MARINO	-----	-----	X
SAN PIERRE Y MIGUELON	-----	X	-----
SAN VICENTE Y LA GRANADINAS	-----	-----	X
SANTA ELENA	-----	-----	X
SANTA LUCIA	-----	-----	X
SANTO TOMÉ Y PRÍNCIPE	-----	-----	X
SENEGAL	-----	X	X
SERBIA	X	-----	
SIERRA LEONA	-----	-----	X
SINGAPUR	-----	X	X
SIRIA (REPÚBLICA ÁRABE DE)	X	-----	-----
SOMALIA	-----	-----	X
SRI LANKA	-----	-----	X
SRI LANKA	-----	X	
SUAZILANDIA	-----	-----	X
SUDÁFRICA (REPÚBLICA DE)	-----	X	X
SUDAN	-----	-----	X
SUECIA	X	X	X
SUIZA	X	X	X
SURINAM	-----	-----	X
SWAZILANDIA	-----	X	X
TAILANDIA	-----	X	X
TANZANIA	-----	-----	X
TASMANIA	-----	X	-----
TAYIKISTÁN	X	-----	X
TOGO	-----	-----	X
TONGA	-----	-----	X
TRINIDAD Y TOBAGO	-----	-----	X
TÚNEZ	X	X	X
TURKMENISTÁN	X	-----	X
TURQUÍA	X	X	X
TUVALÚ	-----	-----	X
UCRANIA	X	-----	X
UGANDA	-----	-----	X
URUGUAY	* (solo suscrito)	-----	X
UZBEKISTÁN	X	-----	X
VATICANO	-----	-----	X
VENEZUELA	-----	-----	X
VIETNAM	-----	-----	X
WALLIS Y FORTUNA	-----	X	-----
YEMEN	-----	-----	X
YUGOSLAVIA	-----	-----	X
ZAMBIA	-----	-----	X
ZIMBABUE	-----	-----	X