



RAMÓN
DEZA VILLASANZ

DERECHO ADUANERO

VERTIENTE
TRIBUTARIA
Y PENAL

Ramón Deza Villasanz

DERECHO ADUANERO
VERTIENTE TRIBUTARIA Y PENAL

Ramón Deza Villasanz

DERECHO ADUANERO
VERTIENTE TRIBUTARIA Y PENAL



EDITA:

UNIVERSIDAD INTERNACIONAL DE ANDALUCÍA

Servicio de Publicaciones UNIA (Sevilla, 2019)

Monasterio de Santa María de las Cuevas

Américo Vespucio, 2. Isla de la Cartuja, Sevilla

publicaciones@unia.es

<https://www.unia.es/publicaciones>

© Ramón Deza Villasanz

Cubierta: HAIZEA

Fecha de la edición: 2019

ISBN: 978-84-7993-348-7

DEPÓSITO LEGAL: SE 958-2019

ÍNDICE

UNA VISIÓN GLOBAL Y SIMPLIFICADA DEL DERECHO ADUANERO EN 2019	9
CONSIDERACIONES GENERALES ADUANERAS Y TRIBUTARIAS	23
El valor en aduana.....	23
El arancel.....	24
El IVA a la importación.....	26
Los impuestos especiales a la importación.....	27
Derechos Antidumping.....	28
Derechos compensatorios.....	29
Derecho de importación sector cereales, sector lácteo, azúcar y exacciones de efecto equivalentes.....	29
EL CÓDIGO ADUANERO DE LA UNIÓN	31
Los plazos de presentación.....	35
La llegada.....	39
La presentación.....	39
La descarga.....	40
Consideración tributaria de la DSDT.....	41
LA DECLARACIÓN ADUANERA	43
EL LEVANTE	45
DEUDA ADUANERA: EL PAGO Y OTRAS FORMAS DE EXTINCIÓN	47
Como otras formas de extinción de la deuda aduanera.....	51
La inspección.....	53
Regulación administrativa.....	56
Deuda nacida por incumplimiento.....	61
LA DECISIÓN ADUANERA	71
Gestión de una decisión.....	89
LAS INFORMACIONES VINCULANTES	95
LA REPRESENTACIÓN EN LAS DECISIONES	101
Poder de representación.....	101
RÉGIMEN DE INFRACCIONES Y APLICACIÓN DE SANCIONES CORRESPONDIENTES EN EL ÁMBITO ADUANERO POR APLICACIÓN DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA	107

ESPECIAL CONSIDERACIÓN A LA DEUDA ADUANERA NACIDA POR INCUMPLIMIENTO	121
EL DELITO DE CONTRABANDO	133
Cálculo de las sanciones en la LGT	229
Anexo actualizaciones a fecha 22 abril de 2019.....	229
BIBLIOGRAFÍA	235

UNA VISIÓN GLOBAL Y SIMPLIFICADA DEL DERECHO ADUANERO EN 2019

Se parte de una aproximación a una definición de derecho aduanero: normas reguladoras de carácter fiscal, tributario, administrativo y penal, relativos al control de medios de transporte, mercancías¹ y personas, tanto a nivel de control fronterizo tanto hacia el exterior como al control en el interior de la Unión Europea. Ligado fundamentalmente al comercio exterior, entendido éste como aquel que relaciona a los Estados o territorios de la Unión con terceros Estados o territorios (no integrantes de la Unión Aduanera Europea).

De inicio se quiere poner de manifiesto la no coincidencia entre la normativa nacional española identificada fundamentalmente por la ley general tributaria y sus normas de desarrollo, junto a los acuerdos que España tenga establecidos con otros países y la normativa europea configurada tanto por el derecho de la unión originario (Tratados constitutivos y sus modificaciones posteriores hasta llegar al Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea) como por el derecho derivado (Directivas, reglamentos, decisiones y recomendaciones), sin olvidar los acuerdos, tratados y convenios firmados por la Unión Europea.

1. Incluido en el concepto la moneda metálica y de otra índole.

Se analizarán las normas de **carácter tributario**, entendiendo por tales las que regulan la inspección, recaudación, gestión, verificación, comprobación e investigación, así como las normas de **carácter fiscal**, centradas en las normas relativas a la imposición sobre el IVA o los Impuestos especiales².

Se ha venido contemplando a las normas de derecho europeo como normas de carácter sustantivo o material, es decir, las relativas a los derechos y obligaciones, y a las normas de derecho interno en nuestro caso español, en referencia a las que regulan la forma de hacer efectivo el cumplimiento de tales obligaciones o el ejercicio de los derechos, es decir, normas procedimentales o de carácter formal.

Al referirnos a las normas de carácter administrativo, nos referimos a todas esas normas denominadas “paraaduaneras” que engloban las de carácter sanitario, de calidad de productos, de seguridad, de propiedad industrial e intelectual, farmacéuticas o de control de especie, material de doble uso y precursores, entre otras.

Por último, aludir a las normas de carácter penal: donde se aglutinan las normas sancionadoras administrativas, contempladas en la ley general tributaria y en las normas reguladoras propias del IVA e Impuestos especiales y a las propiamente penal sobre las que cada Estado tiene competencia exclusiva, que en nuestro caso las fijamos en el Código penal y la Ley Orgánica de represión del contrabando.

Tributos sobre comercio exterior

Se contemplan:

a) Como recurso propio de la UE:

- | | |
|---|-------------------------------|
| • El AAC (arancel aduanero común) | <i>Derecho arancelario</i> |
| • Derechos antidumping; | <i>Derecho no arancelario</i> |
| • Derechos compensatorios o antisubvención | <i>Derecho no arancelario</i> |
| • Derecho de importación de los cereales | <i>Derecho arancelario</i> |
| • Derechos adicionales de importación sobre el azúcar | <i>Derecho arancelario</i> |

2. Derecho fiscal: dentro del derecho público, organizador de los recursos de la Hacienda Pública y regulador de los procedimientos de percepción de ingresos y ordenación del gasto y pagos; y por Derecho tributario, situando a éste dentro del primero, aludiendo por tal a la norma reguladora de obtención de recursos vía particulares basada en la norma constitucional de obligación de contribuir.

- Derechos de aduanas adicionales sobre determinadas importaciones de determinados productos (v.gr. de los procedentes de EE. UU) *Derecho arancelario*
 - Exacciones de efecto equivalente a los derechos de aduana *Derecho arancelario*
 - Intereses de demora *Derecho no arancelario*
- b) Como recursos propios de los Estados miembros:
- IVA (impuesto valor añadido)
 - Los IIEE (impuestos especiales)

Normativa actual de aplicación en el ámbito aduanero

Normativa de la Unión aduanera:

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. Este Reglamento es objeto de desarrollo por los Reglamentos Delegado (UE) 2015/2446 de la Comisión de 28 de julio de 2015 y el Reglamento de Ejecución (UE) 2015/2447 de la Comisión de 24 de noviembre de 2015. Reglamento 2016/341³ de la Comisión de 17 diciembre de 2015 por el que se completa el Reglamento 952/2013 del P.E. y del Consejo en lo que se refiere a las normas transitorias para determinadas disposiciones del CAU mientras no estén operativos los sistemas electrónicos pertinentes y por el que se modifica el RD⁴ 2015/2446.

El Reglamento Delegado 2016/698 de la Comisión de 8 de abril de 2016 corrige el RD 2016/341 . A este último se acompaña la Decisión de Ejecución (UE) 2016/578 de la Comisión de 11 de abril de 2016 por la que se establece el Programa de Trabajo relativo al desarrollo y a la implantación de los sistemas electrónicos previstos en el Código aduanero de la Unión que deroga a la inicial Decisión 2014/255/UE de la propia Comisión.

El CAU como bien se establece en su introducción toma como base de su regulación el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, y en particular

3. El artículo 278 CAU recoge como fecha límite de empleo de medios de intercambio de información distintos de las técnicas de tratamiento electrónico de datos, el 31 de diciembre de 2020.

4. RD –Reglamento Delegado–.

sus artículos 33, 114 y 207⁵ lo que haya motivado que por parte de algún autor se haya planteado la posible nulidad, en base al art. 264 del TFUE, al considerarse que estamos ante un cuerpo normativo regulador de disposiciones fiscales⁶ y cuya base jurídica de aprobación no debería haberse establecido en el art. 114 del TFUE sino en el 113 y 115 del mismo.

Aun cuando dicha conclusión tiene una fundamentación consistente, su incidencia en el mercado interior no alcanza desde mi parecer la necesidad de aplicar el artículo 115 en tanto en cuanto el mismo en el contexto en que lo estamos estudiando se sitúa como un artículo residual (“sin perjuicio del artículo 114, ...”) por lo que no fija que en base al mismo la materia aduanera se configure en su totalidad como norma fiscal, lejos de ello es la necesidad de intentar identificar el contenido del CAU a la normativa nacional fiscal y no fiscal española, tarea ardua como ha constatado el profesor Pelechá Zozaya. El hecho de mencionar e incidir en la expresión “circuito económico” no alude únicamente al ámbito fiscal sino de protección al consumidor y por ende del mercado interior en su conjunto, lo que me hace inclinarme por mantener que la base jurídica en la que se asienta la aprobación del CAU es acertada.

Normativa española

Ley General Tributaria

Impuesto sobre el valor añadido

- Ley 37/1992 de 28 de diciembre.
- Reglamento aprobado por Real Decreto 1624/1992 de 29 de diciembre.

Impuestos Especiales

- Ley 38/1992 28 de diciembre.
- Reglamento aprobado por Real Decreto 1165/1995 de 7 de julio.

Procedimiento administrativo común

5. Art. 33 Dentro del ámbito de aplicación de los Tratados, el Parlamento Europeo y el Consejo, con arreglo al procedimiento legislativo ordinario, adoptarán medidas destinadas a fortalecer la cooperación aduanera entre los Estados miembros y entre éstos y la Comisión; art. 114 relativo a aproximación de legislaciones, en lo que nos interesa, en mercado interior, salud, seguridad, protección del medio ambiente y protección de los consumidores, protección del medio de trabajo o del medio ambiente, funcionamiento del mercado interior; art. 207 relativo a acciones exteriores en políticas comercio exterior.

6. Así el profesor Carlos Gerardo H.O. en su manual Derecho Aduanero Tributario de la UE página 74, el cual toma como fundamento el apartado 67 de la sentencia TJCE 29.4.2004 en el asunto 388/01.

- Ley 39/2015 de 1 de octubre.

Régimen del Sector Público

- Ley 40/2015 de 1 de octubre.

Regímenes aduaneros⁷

Cualquiera de los regímenes en los que puedan incluirse las mercancías con arreglo al código aduanero de la Unión, a saber:

a) **Despacho a libre práctica.**

b) **Regímenes especiales:**

tránsito –interno y externo-;

depósito -depósito aduanero y zonas francas-;

destinos especiales -importación temporal y destino final-;

perfeccionamiento –activo y pasivo-.

*Se requiere **autorización** para todos ellos.*

c) **Exportación.**

Asimilación normativa europea a la nacional

En este apartado se trata de establecer un modelo comparativo entre lo dispuesto en la normativa de la unión (normativa comunitaria si se prefiere) y la nacional para poder entender desde el punto de vista del derecho tributario español lo dispuesto en el código aduanero de la unión⁸.

Así partimos de la base de que en el Código aduanero de la Unión (en adelante CAU) no se define entre otras, expresiones tales como, hecho imponible (ni de exención y no sujeción), devengo y sujeto pasivo, mientras que en la normativa del impuesto sobre el valor añadido (IVA) o de la normativa de impuestos especiales (II.EE) como norma nacional que son, sí se contemplan, siguiendo los dictados marcados por nuestra Ley General Tributaria (LGT).

7. No se define lo que se entiende por importación ni exportación; únicamente se alude a lo que se debe entender por tales en sus respectivas definiciones; así se habla de derechos de importación y exportación.

8. Siguiendo en adelante, a lo ya comentado por D. Francisco Pelechá Zozaya en su manual de Fiscalidad sobre el comercio exterior: el derecho aduanero tributario –Marcial Pons 2009- capítulo III.

Analizando el “hecho imponible”: entendido como presupuesto fijado por la ley para configurar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal (el pago de la deuda), tenemos que considerar que es a partir de las diversas operaciones comerciales, desde una visión jurídica nacional, cuando tiene lugar el nacimiento de relaciones jurídicas tributarias, entendidas como comportamientos o hechos generados por las personas físicas o jurídicas que hacen surgir el hecho imponible. Así cuando el CAU dice que “una deuda aduanera nacerá al incluirse las mercancías no pertenecientes a la Unión sujetas a derecho de importación, en realidad nos está indicando que se produce el hecho imponible y por tanto procede la exigencia de las medidas arancelarias o no y también en su caso el IVA o el II.EE, con posibilidad de que pueda darse alguna causa de exención (v.gr. por franquicia) o de no sujeción (v.gr. introducción de mercancía en zona franca o en depósito aduanero). Esto mismo puede acontecer cuando la mercancía tenga como procedencia una zona franca o un depósito aduanero⁹. Obviamente la misma situación la podemos encontrar en los casos de exportación, aunque con el matiz de que la aplicación del arancel aduanero común (AAC) a fecha de hoy es prácticamente por no decir totalmente inexistente.

Analizando “el devengo”: entendido como momento en que se entiende realizado el hecho imponible. Coincidirá la fecha del devengo con la del hecho imponible, si bien se dan supuestos en que nace en primer lugar el hecho imponible y el devengo se difiere en el tiempo y esto sucede tanto en el ámbito nacional como en la exacción de los derechos de importación del Arancel Aduanero común (AAC).

Como ya se ha comentado no aparece este término en el CAU ni en otra normativa de la Unión referente al ámbito de comercio exterior, siendo la expresión “deuda aduanera de importación nacerá al incluirse” la que habremos de identificar con hecho imponible y “deuda aduanera se originará con la admisión de la declaración” o “nacerá por incumplimiento”, para identificarla con el devengo. En este último caso nos encontraremos ante algunos supuestos de contrabando.

Analizando el llamado “Sujeto pasivo”: como obligado tributario (a título de contribuyente o sustituto), señalándose en la LGT que tendrá dicha condición además el obligado al pago de la deuda aduanera.

9. Figuras designadas para los llamados regímenes especiales y caracterizados por una ubicación territorial especial al mismo tiempo.

En el CAU no se menciona en ningún momento el término de sujeto pasivo, contribuyente, sustituto ni de responsable. Sí establece la figura que podemos asimilar a sujeto pasivo y así se identifica por tal la persona que el Código aduanero de la unión denomina “declarante”, quien resulta ser el deudor (como responsable de la deuda aduanera) y éste vendrá determinado dependiendo de si ha presentado o no la declaración aduanera, por sí mismo o junto a otra en caso de representación indirecta, así como la persona física o jurídica que deba cumplir las condiciones exigidas para la inclusión o la salida de las mercancías.

En este punto es interesante resaltar que se incluyen a aquellas otras personas que supieran o debieran razonablemente haber sabido y que hubieran actuado o participado (conceptos jurídicos indeterminados difíciles de acreditar), jugando pues una presunción que en todo caso debe ser catalogada como *iuris tantum*.

Estaremos en el caso anterior, ante lo que se denomina situaciones de incumplimiento, que traducido a la normativa nacional se entenderían como presupuestos de contrabando.

Respecto a los **supuestos de exención** (aquellos supuestos en que, a pesar de realizarse el hecho imponible, la ley exime de cumplir la obligación tributaria principal, fijada en el pago), decir que se establecen en aras de evitar posibles necesidades de abastecimiento o de favorecimiento a determinados territorios o países o motivadas por otras circunstancias concretas.

No aparecen en los reglamentos las expresiones exención o bonificación sino otras expresiones tales como “no se aplican”, “se suspenden”, “franquicias”, “quedan sin efecto”, “libre”. En concreto en el caso del CAU podemos ver que se utiliza poco el término “exención”, sirviendo como ejemplo los casos en que se regula la mercancía de retorno o de productos de la pesca marítima y productos extraídos del mar.

Lo que si es necesario destacar es que el hecho de que una operación esté exenta de la aplicación del derecho del arancel (AAC), no implica que lo esté del pago del IVA o del II.EE; aunque lo contrario si se da en tanto en cuanto tenemos que tener en cuenta que la finalidad del IVA en nuestro caso a la importación, lo que pretende es poner en las mismas condiciones de tributación las mercancías introducidas en la Unión europea en relación a las del mercado interior, no siendo pues una medida de protección de la producción interior cuya misión se reserva al arancel (AAC) y resto de medidas de recursos propios de la UE.

Estas exenciones o bonificaciones aduaneras pueden ser puras o incondicionadas sin limitación de cantidad o tiempo; puras o incondicionadas, limitadas en

cuantía y tiempo; condicionadas a determinada operación y posterior reexportación o a que sean originarias de algún país.

Como más significativo en el estudio debemos señalar las franquicias reguladas en el Reglamento 1186/2009, relativas a personas sin actividad empresarial, que se catalogan como puras o incondicionadas y sin limitación en cuantía o tiempo.

Término diferente al de “suspensión” que aparece en otros reglamentos, tal como el Reglamento 1255/1996 modificado por el Reglamento 12/2010 y para actividades empresariales y determinadas mercancías, actuando como medida de política económica. En otros Reglamentos como el 129/2007 se habla de franquicia (no de suspensión) para mercancías a utilizar en productos farmacéuticos.

Las exenciones o bonificaciones puras o incondicionadas pero limitadas en cantidad o tiempo serán denominados como “contingentes arancelarios” que serán establecidos por un Reglamento del Consejo o de la Comisión, pudiéndose introducir hasta alcanzar un determinado límite o nivel (v.gr. número de unidades) dentro de un plazo de tiempo. Así se dirá que se puede importar libre de derechos una mercancía determinada hasta alcanzar una cantidad de las mismas en unidades o en millones de euros durante un plazo comprendido entre dos fechas. Si se llega al periodo límite o al límite de unidades o cantidad, se podrá seguir importando, pero al tipo normal.

Los límites máximos arancelarios (techos, plafonds o plafones) establecidos por Reglamento del Consejo o de la Comisión, son semejantes a los contingentes arancelarios, si bien una vez alcanzado el máximo permitido (de cantidad o tiempo) se hace saber por Reglamento restableciendo el arancel a tipo normal y hasta ese momento se puede seguir importando libre de derecho o a tipo inferior.

Señalar por último la modalidad de contingente cuantitativo o cuota que se caracteriza porque una vez llegado al límite previsto de cantidad permitido no puede importarse más ni siquiera pagando el tipo normal previsto en el arancel.¹⁰

Las exenciones o bonificaciones-reducciones, en los regimenes aduaneros

En todos los supuestos, estarán sujetos al cumplimiento de determinadas condiciones.

10. Así en Francisco Pelecha Zozaya “Fiscalidad sobre el comercio exterior: el derecho aduanero tributario” págs. 61 y ss. Ed. Marcial Pons 2009.

En primer lugar, debe de estar autorizado¹¹ quien pretende utilizar este régimen (perfeccionamiento activo, pasivo, importación temporal o destino final) . Esta autorización tendrá un límite de 5 años generalmente, excepto para mercancías sensibles que es de 3 años. Una vez autorizado podrá realizar operaciones acogido al régimen que tiene otros plazos y que vemos a continuación.

Así, el **perfeccionamiento activo** se caracteriza por la posibilidad de importar en la Unión materias primas o bienes o productos intermedios exentos del pago de derechos del AAC, en un plazo de tiempo, plazo de ultimación del régimen (fijado por la autoridad aduanera) para obtener una nueva mercancía, que debe ser reexportada con la denominación de producto transformado; este producto transformado lo hará en una cantidad fijada, por el llamado coeficiente de rendimiento, estipulado en virtud de la cantidad de materia prima o bien intermedio importado; de otra parte, si en ese plazo no se reexportan se debe liquidar aplicándose los tipos vigentes cuando la mercancía entró en el territorio aduanero de la Unión (en adelante TAU) y a solicitud del declarante en el momento de la admisión de la declaración en aduana para fijar la base de la clasificación arancelaria, valor en aduana, cantidad, naturaleza y origen. Al mismo tiempo habrá que liquidar los intereses de demora –art 114 CAU- (antaño denominados intereses compensatorios, suprimidos finalmente por el CAU) por el periodo transcurrido desde que tuvo lugar el hecho imponible (entrada en TAU), ya que estamos ante una operación sujeta pero exenta.

Pensado el régimen para potenciar la competitividad exterior de los productos de la unión, pues debe ser exportado el producto transformado; es el tipo llamado de suspensión. Pero existe la variedad denominada de exportación anticipada y que nos remite a las llamadas “mercancías equivalentes” en el sentido de que permite exportar como producto transformado el elaborado con mercancías equivalentes existentes en la unión antes de haber importado las mismas desde un tercer país (sustitución)¹² Este sistema tiene límite de 6 meses prorrogables hasta un máximo en total de 12. Es un sistema adecuado para aquellos operadores económicos que presumen que el precio de las mercancías que normalmente importan para luego transformarlas y reexportar el producto transformado puede subir

11. Frente a la denegación, el artículo 211 CAU; derecho a recurso en el artículo 44 CAU frente a la Decisión –todo acto de las autoridades aduaneras relativo a la legislación aduanera mediante el que se pronuncien sobre un caso concreto y que conlleve efectos jurídicos para el interesado (art. 5.39 CAU).

12. El art. 223.3 b del CAU recoge las situaciones en que no se permite el uso de mercancías equivalente.

en el futuro, lo que le puede suponer un ahorro fiscal, ya que estaremos hablando normalmente de cantidad de producto. Por último mencionar el sistema denominado de reintegro (draw-back¹³) que supone que el titular de la autorización del régimen importa materias, insumos, bienes intermedios pagando el AAC y cuando reexporta el producto transformado le son devueltos los derechos pagados previamente.

Además de esta modalidad existía otra ya no utilizada denominada “reposición con franquicia arancelaria” mediante la cual el titular de la autorización del régimen importaba con pago de derechos esos insumos, bienes y productos intermedios y cuando el producto transformado lo exportaba no se le devolvían tales derechos abonados, sino que le permitía importar libre de derechos la misma cantidad inicialmente importada y utilizada. Esto se utilizaba cuando no estaba seguro que el producto fuera a ser exportado.

Reseñar que desaparece el sistema de reembolso en el régimen de perfeccionamiento activo, sin que se analice dicho sistema al no ser posible ya su utilización.

Al igual que con el anterior régimen, en el **perfeccionamiento pasivo**, debe de estar autorizado quien pretende utilizarlo. Esta autorización tendrá un límite de 5 años generalmente, excepto para mercancías sensibles que es de 3 años. Una vez autorizado podrá realizar operaciones acogido al régimen que tiene otros plazos.

Pensado para aumentar al igual que el activo la competitividad, interior y exterior, de los productos de la unión, de una manera muy evidente utilizando mano de obra más barata en los países terceros. Así se puede exportar productos de la unión a esos terceros países, someter a transformación específicas a dichos productos para posteriormente comercializarlos en esos terceros países o en la unión europea, en este último caso reimportando el producto transformado en un plazo de tiempo, en cuyo caso pagara solo una parte de los derechos del AAC, en concreto la diferencia entre los derechos que recaen sobre el producto ya transformado que es el que se reimporta y los derechos que habría que liquidar si se reimportaran los productos de la unión que fueron previamente exportados para ser transformados en ese país tercero.

Dos modalidades son las que contempla el CAU, el sistema de intercambios estándar, previsto para exportar mercancías defectuosas a un tercer país para su reparación, siendo sustituido pues por otro producto “exactamente igual” (código 8 dígitos NC, idéntica calidad comercial, mismas características técnicas,

13. Ver art. 78 del CAU.

mismo periodo de uso que el exportado) que se reimporta en la unión que el que previamente se exporta. Se ha establecido para evitar la paralización de la actividad económica de una empresa que utilice por ejemplo una maquina mientras esta se repara.

El otro sistema denominado de importación previa permite que se importe el producto o mercancía sustitutiva en la Unión antes de la exportación del producto o mercancía defectuoso/a. Este producto o mercancía debe de ser exportado dentro de los dos meses siguientes a la fecha de admisión del despacho a libre practica de los productos de sustitución (estos despachados a tipo reducido o cero, es decir con bonificación o exención de derechos).

La **importación temporal** se configura como una bonificación condicionada, pues en el caso de que no se reexporte en el plazo concedido se liquidarán los derechos AAC al tipo existente en el momento en que tuvo lugar su entrada en TAU junto con los intereses de demora, pues en el momento de dicha entrada ya se produjo el hecho imponible, pero con aplicación de dicha bonificación condicionada. Previsto este régimen para poder usar por ejemplo maquinaria o medios de transporte durante solo un tiempo por lo que no interesa adquirirlos y por tanto despacharlos a libre practica (v.gr. máquina para empresa de cemento que necesita atender pedidos puntuales, cumplido el mismo se reexporta).

Se fija un importe de los derechos (bonificación) del 3% exigible por mes o fracción de mes. La limitación es de 24 meses a diferenciar con el tiempo total que puede estar la mercancía que se cifra en 10 años (así podrá ser objeto de precinto a disposición aduanera mientras no se use dicha maquinaria para evitar que corran los plazos de los 24 meses).

Respecto del **destino final**, se comprenden aquí aquellas mercancías o productos con un destino específico o concreto derivado de acuerdos o tratados internacionales firmados por la unión, que se caracterizan por no darles un uso comercial (por su volumen y/o valor), por destinarlos a usos humanitarios, científicos, culturales, y otros relacionados con la fase de producción (v.gr. importación de bacalao en pieza entera y en la unión se limpia la piel, y se filetea). En los casos señalados se podrá importar con exención (tipo 0) o bonificación (tipo reducido) según los casos y en caso de incumplir las condiciones se aplicará el tipo el día en que entraron en Territorio aduanero de la Unión (TAU) y los intereses de demora.

El **régimen de tránsito** engloba las modalidades de externo e interno. El Tránsito Externo (T1) permite que una mercancía no de la unión entre en el TAU

y por tanto en este momento se produce el hecho imponible, con exención de los derechos del arancel (AAC) hasta que llegue al lugar de la UE donde se despachará a libre practica (se liquidan los derechos) o se le da otro régimen aduanero (exportación, deposito aduanero u otro). Estamos ante una exención bajo cumplimiento de condiciones respecto al pago del AAC, si se incumple habrá que liquidar a los tipos existentes en el momento en que entraron en TAU.

La modalidad de Transito **Interno** (T2) permite que mercancías con estatuto de la Unión Europea (UE) circulen desde un estado o territorio miembro de la UE, atravesando otro estado o territorio no de la UE, para llegar nuevamente a un estado o territorio de la UE (v.gr. envío desde Italia a Polonia pasando por Suiza). En este caso si no se vulnera el régimen estaríamos ante un supuesto de no sujeción ya que no se produjo el hecho imponible pues nunca perdieron las mercancías su estatuto de la unión.

Otros casos de exención en la importación en TAU, los centramos en los supuestos de **destrucción o de abandono**, además de la reexportación. Es lógico teniendo en cuenta que no se van a consumir en la UE. En sentido contrario, también contempla el CAU la exención de derechos de importación para mercancías con estatuto de la unión que después de haber sido exportadas se reintroduzca nuevamente en la UE y se despacha a libre practica en el plazo de 3 años (prescripción), denominadas como mercancías de retorno, es decir, aquellas que se exportaron a un país tercero y que por cualquier circunstancia (v.gr. no cumplen la calidad, el cliente resulta insolvente o no se puede hacer cargo) ajena al exportador le son devueltas¹⁴.

Por ultimo vemos un caso de no sujeción en la **pesca marítima** y otros productos extraídos del mar por buque de la UE y que vienen amparados en el documento T2M en vias de desaparecer al ser sustituido por las comunicaciones telemáticas (acreditativo de estatuto de la unión).

Las exenciones o bonificaciones-reducciones, en relacion al origen de las mercancías

Partimos de la idea de que el mercado interior a que se refieren los tratados alude a una unión aduanera en la cual los intercambios de mercancías entre los estados miembros no se basan en el concepto de producto originario sino en el de libre práctica.

14. En todo caso deberá coincidir para poder beneficiarse de dicha ventaja, el exportador inicial con el importador posterior.

Respecto a los productos o mercancías que procedan de terceros estados el hecho de establecer exenciones o bonificaciones arancelarias se condiciona en ocasiones a que sea originario de un determinado país. Es la UE la que de forma unilateral en ocasiones (Sistema de preferencia Generalizada) o por acuerdos bilaterales o multilaterales contempla dichas ventajas. Pero dejar claro que el que una mercancía se despache a libre practica y con ello adquiera estatuto de la unión, no la convierte en originaria de la UE. La prueba del origen en todo caso habrá que acreditarlo cuando las autoridades aduaneras lo exijan.

El CAU prevé la solicitud de la llamada información vinculante en materia de origen (IVO).

Se establecen reglas para acreditar el origen no preferencial y el preferencial.

Respecto al régimen no preferencial el Código aduanero de la Unión (CAU) lo recoge aludiendo a que se considerará que las mercancías enteramente obtenidas en un solo país o territorio tienen su origen en dicho país o territorio. Si han intervenido dos o más en su producción tendrá su origen en aquel en el que se haya producido la última transformación o elaboración sustancial económicamente justificada (es decir que no se lleve a cabo con el solo objetivo de que dicha mercancía o producto fruto de la transformación o elaboración adquiera un determinado origen: v.gr. transformo un producto de China en Turquía para poder ser importado en la UE evitando algún contingente establecido con respecto a China sobre ese producto), efectuada en una empresa equipada a tal efecto (v.gr. tiene que tener capacidad tecnológica) y que haya conducido a la fabricación de un producto nuevo o que represente un grado de fabricación importante (v.gr. cambio de partida o subpartida NC).

El origen preferencial en su modalidad de unilateral (SPG) ya en su modalidad de acuerdo firmado a nivel con un solo país (v.gr. UE con México) o con varios Estados, acuerdo preferencial o de asociación, en cuyo caso tendremos que remitirnos a lo firmado, a sus protocolos y los anexos de dichos acuerdos (v.gr. UE-países asociación europea de libre cambio –Islandia, Noruega, Liechtenstein y Suiza).

El concepto de enteramente obtenido se recoge en el CAU y en sus normas de desarrollo en concreto en el Reglamento Delegado. Es muy importante determinar el origen para poder beneficiarse de las ventajas contempladas en los acuerdos. Por ejemplo, el RD contempla que se consideran completamente obtenidos los animales vivos en ellos nacidos y criados, así como los productos de animales vivos en ellos criados. A primera vista parece que no hay nada extraño, pero vemos que sí; así en el caso de importar una oveja de Noruega en España,

dicha oveja no tendrá nunca origen de la UE si bien la lana que se obtenga por su crianza sí.

Cuando menciona lo relativo a transformación o elaboración sustancial, debemos de ver qué tipo de mercancía es, acudiendo a los anexos del RD, y a los anexos de los acuerdos firmados entre la UE y esos países a nivel bilateral o multilateral.

Pensemos en el acuerdo UE-México, en él se contempla cuando hemos de entender que existe una transformación sustancial y también se contempla las actividades que nunca se considerara como transformación sustancial para conferir el origen (v.gr. una operación simple de conservación). Otro ejemplo que podemos mencionar para tener claro cuando se adquiere el origen, sería el de el envío de una máquina de fotos a México alegando origen de la UE. Pero en el ejemplo sabemos que parte de los componentes de la maquina es de origen chino. Para ver si finalmente la maquina tiene origen de la unión debemos de ver lo firmado en el acuerdo y así podríamos observar que se establece que, si el valor de los materiales utilizados no exceda del 30 % del valor final franco fábrica de la cámara, se le puede otorgar origen de la unión.

La forma de acreditar el origen, se contempla en el Reglamento de Ejecución (RE) y se concreta entre otros, en los certificados de origen que reciben la denominación de certificado de circulación de mercancías EUR-1-, certificados de origen modelo A, declaración en factura o autocertificación (no debe exceder de 6.000 euros elevándose a 10.000 para los países y territorios de Ultramar). Se establece una aplicación informática para suprimir la necesidad de la aportación de los documentos en papel mediante la creación del registro de exportadores (marco sistema Registro REX, v.gr. en la factura del exportador figura ya un número REX que puede ser consultado por el destinatario de la mercancía y que le mostrará el documento de origen que acompaña a la mercancía, sin que sea necesario ya aportarlo documentalmente en el despacho aduanero).

La verificación a posteriori de las comunicaciones sobre el origen, se concreta en la petición por la aduana, a la autoridad gubernamental que certifique la solicitud del exportador la autenticidad del documento. También puede solicitarse al exportador u operador que obtenga del proveedor un certificado de información denominado INF4.¹⁵

15. Despacho aduanero entendido como trámite administrativo de cumplimentación ante la aduana con vista a determinar el régimen a dar a una mercancía. En estas cuestiones se recomienda consultar el manual de Francisco Pelecha Zozaya "Fiscalidad sobre el comercio exterior: el derecho aduanero tributario". Ed. Marcial Pons 2009.

CONSIDERACIONES GENERALES ADUANERAS Y TRIBUTARIAS

El valor en aduana

A la hora de asimilar la normativa europea y la nacional, debemos mencionar la LGT que determina lo que se denomina base imponible como esa magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de medir o valorar el hecho imponible. Luego hablamos de una cantidad. Si sobre esta se aplican las reducciones llegamos a la base liquidable que como ya se ha señalado no existe como tal termino en la normativa del código. No obstante, para algunos productos del arancel (AAC), la base imponible no es el valor en aduana del mismo, sino su peso, volumen o número de unidades. Ejemplos: la partida 08039010 relativa a plátanos frescos están sujetos a un tipo de 117 euros cada 1000 kg; la partida 01039110 relativa a ganado porcino está sujeto a un tipo de 41,20 euros cada 100 kg.

De otra parte, para productos perecederos tales como frutas u hortalizas dicha valoración se fija reglamentariamente estableciéndose los llamados valores de importación a tanto alzado, pues estamos ante envíos en consignación caracterizados porque cuando se despacha a libre practica la mercancía, aún no se sabe lo que el comprador pagará al vendedor, ya que el precio dependerá del precio en que se vendan dentro de la Unión. Hay que consultar los reglamentos que se vayan publicando con arreglo a dichos productos.

Los métodos¹⁶ a aplicar son:

- a) Valor de transacción: precio realmente pagado o por pagar, el cual debe de ser ajustado.
- b) Valor de mercancías idénticas (ventas en mismo momento o cercano, misma marca y modelo, cualidades y calidades estandarizadas) *Ver art. 141 Reglamento Ejecución (R.E).*
- c) Valor de mercancías similares (mismo momento o cercano, sin ser iguales tienen características y composición semejante, cumplen mismas funciones y son comercialmente intercambiables) *Ver art. 141 R.E.*
- d) Valor basado en el precio unitario (parte del dato conocido: precio al que el importador ha vendido las mercancías importadas en el mercado UE) (*denominado método deductivo*) *Ver art. 142 R.E.*
- e) Valor calculado (*denominado método del valor calculado*) *Ver at. 143 R.E.*
- f) Información disponible en TAU (*denominado método alternativo*) *ver art. 144 R.E.*

Se pueden invertir el c) y d) a petición del declarante.

El arancel

La clasificación arancelaria¹⁷

Todas las mercancías que son objeto de comercio internacional, aparecen en el anexo del Reglamento 2658/1997 del Consejo, dividido en 21 secciones, subdivididas a su vez en 99 capítulos y estos nuevamente a su vez en partidas y subpartidas. V.gr. 010313 patos; 01029021 animales vivos especie bovina), estando en función de dicha clasificación los derechos a pagar y demás medidas no arancelarias de carácter comercial (medidas paraduaneiras).

La clasificación arancelaria reviste suma importancia y en el propio anexo mencionado anteriormente figuran las reglas para interpretar dicha nomenclatura combinada (NC). El Código aduanero de la Unión (CAU) contempla la información arancelaria vinculante (IAV).

16. Artículos 69 a 72 del CAU; Reglamento de Ejecución 127 a 146 y Reglamento Delegado art. 71.

17. Art. 56 y 57 CAU.

Esta IAV sirve de garantía al interesado – quién va a presentar la declaración- para solicitar a la autoridad aduanera –por escrito o telemáticamente- competente de cada E.M. que en España es el Departamento de Aduanas e II.EE de la AEAT que se pronuncie sobre la clasificación arancelaria de la mercancía; el CAU y especialmente el Reglamento Delegado (RD) contempla una armonización por parte de la Comisión para evitar pronunciamientos diferentes en varios de los estados miembros (EE.MM). El Reglamento 2658/1997 no obstante ya contempla en su artículo 7 la existencia de un Comité de la nomenclatura y se prevé en el artículo 10.1 que se publique de forma periódica en la serie C del Diario Oficial de la Unión Europea (DOUE) Dictámenes que estipulen los criterios de clasificación. Se debe mencionar que el propio Tribunal de Justicia en sus resoluciones en los litigios planteados ante el mismo, en sus pronunciamientos también determina la clasificación, incluso frente a las impugnaciones de los propios reglamentos de la Comisión a la hora de clasificar.

El tipo (derechos)

La LGT recoge que el tipo de gravamen es la cifra, coeficiente o porcentaje que se aplica a la base liquidable para obtener como resultado la cuota íntegra. Podrán ser específicos o en función de porcentajes, al igual que puede prever un tipo cero, tipos reducidos o bonificados.

Se alude pues al importe en euros que se deba pagar por unidad de peso, volumen, etc. (tipos específicos) o un porcentaje del valor en aduana (ad valorem). En el CAU se mencionan también los tipos mixtos (no aparecen en la LGT) que supone pues el pago con referencia al peso (v.gr. 1000 kg) y por unidad (v.gr. por animal).

En el AAC existen multitud de tipos aplicables pues varía según la naturaleza de la mercancía. Al mismo tiempo utiliza el termino derecho (y no el de tipo propio de la normativa española) y estos derechos están regulados fuera del CAU y de sus reglamentos delegados y ejecutivos, apareciendo en el Reglamento 2658/1987 en su anexo I del Consejo que puede ser modificado por la Comisión.

Como ejemplo de un tipo mixto podemos ver la partida 0202100010 “carne bovina de calidad superior” cuyos derechos son: general del 12,80% + 176,80/100 kg. Añadir que si vemos esta partida en la información de la Tarifa Arancelaria Integral de la Unión Europea (TARIC) nos encontramos que tiene igualmente un contingente arancelario preferencial a favor de Canadá de 0 euros /1000 kg.

El IVA a la importación

Este impuesto no se configura como una medida protectora de la producción dentro de la Unión, sino que únicamente quiere situar en las mismas condiciones de tributación las mercancías producidas en la unión y las que son importadas de países terceros y naturalmente no se identifica pues como medida arancelaria. Solo hay que ver la diferencia que existiría entre un operador económico que adquiere dentro de España un producto con su IVA correspondiente del 21%; si pudiera importar ese mismo producto únicamente pagando el AAC le resultaría mucho más rentable importar continuamente en vez de adquirirlos dentro del país.

El CAU sabemos que no define que es la importación a diferencia de lo que si hace la ley del IVA en su art. 18. Al mismo tiempo la ley del IVA recoge las llamadas adquisiciones intracomunitarias de bienes y las operaciones asimiladas a la importación. En ellas se contemplan respectivamente supuestos de no sujeción y de exención (cuando en este segundo caso también se puede catalogar como no sujeción).

De igual forma vemos que el CAU no recoge ni hechos imposables ni devenidos a diferencia de lo que si se recoge en la Ley del IVA siguiendo la lógica establecida por la LGT. Respecto a la responsabilidad y centrándonos en los agentes de aduanas (englobados ahora en la figura de los representantes aduaneros) en relación al IVA hemos de mencionar la diferencia de trato en el CAU con **respecto al pago del arancel (AAC)** al resultar meramente coobligados al pago si actúa en representación indirecta (en nombre propio y por cuenta ajena) no siéndolo ni como obligado al pago, ni coobligado ni responsable subsidiario si ha actuado en representación directa (en nombre y cuenta ajena).

Respecto al IVA, la cuestión cambia en tanto en cuanto si actúa en representación indirecta será responsable solidario del IVA y si actúan en forma directa sea responsable subsidiario. Como clausula a favor de dichos agentes (representantes) se establece en la LIVA que las responsabilidades subsidiaria y solidaria no alcanzará a las deudas tributarias que se pongan de manifiesto como consecuencia de actuaciones practicadas fuera de los recintos aduaneros.

En relación a la base imponible del IVA será el valor en aduana al que hay que sumar entre otros lo que debe liquidar por AAC que como sabemos algunos no van en función del valor en aduana sino del peso, volumen o número de unidades (derechos específicos). Igualmente, también habría que adicionar derechos antidumping u otro no liquidado.

Respecto a las exenciones o bonificaciones a las que se haya podido acoger una importación por origen de la mercancía, por acogerse a un contingente arancelario o a un límite máximo arancelario, el IVA a la importación deberá liquidarse y no estará pues exento.

Podemos encontrarnos con importaciones que se pueden beneficiar de alguna exención por aplicación del reglamento de franquicias en situaciones relacionadas con circunstancias personales o por el destino a dar a las mercancías o por la cantidad o el valor y que no tienen como finalidad ninguna operación empresarial.

También nos encontramos ante las exenciones por darle un régimen aduanero determinado a dichas mercancías (RPA, depósito aduanero...) y que por tanto el IVA sigue el mismo camino.

Por último nos podemos encontrar igualmente con supuestos de no sujeción de derechos de aduanas y que respecto al IVA estarán en la misma situación, v.gr. introducción en zona franca de mercancías (la ley de IVA lo recoge como exención cuando en verdad estamos ante una no sujeción).

Los impuestos especiales a la importación

Al igual que el IVA no tienen finalidad protectora de la producción interna sino únicamente situar en igualdad de condiciones de tributación la producción interna con los productos importados.

Podemos señalar como casos de no sujeción las pérdidas (mermas), la introducción en zonas francas y depósitos aduaneros. Los impuestos especiales se devengarán cuando se devenguen los derechos del arancel (AAC).

Respecto a los sujetos pasivos y responsables, nos dice la Ley que el sujeto pasivo de los impuestos especiales a la importación es el sujeto pasivo de la deuda aduanera.

Recoge que, en los supuestos de importaciones, responderán solidariamente del pago del impuesto (del especial en concreto que se trate) las personas que resulten obligadas solidariamente al pago de la deuda aduanera de acuerdo con la normativa vigente sobre la materia. Así pues, hay una remisión a la normativa aduanera la cual no contempla como ya sabemos casos de responsabilidad solidaria o subsidiaria (como si lo hace el derecho español) y así concluimos que en el caso de representación indirecta serán coobligados el declarante y el

representante (comitente), pudiendo dirigir la administración su acción contra cualquiera de ellos.

Mencionar por último que cada uno de los impuestos, en especial sobre la cerveza, vino y bebidas fermentadas, productos intermedios, alcohol y bebidas derivadas, hidrocarburos o labores del tabaco establecen sus tipos de forma diversa, así el de labores de tabaco, junto con el de la electricidad, es el único con tipo ad valorem y tipo mixto (mezcla de ad valorem y específico).

Derechos Antidumping

Antes de nada, debemos establecer un concepto de dumping y así destacamos la que la identifica como “venta de un producto en el mercado exterior a un precio inferior al de interior y a veces incluso al de coste”; así pues, la esencia del concepto no está en el nivel de precio del producto de que se trate, sino en la discriminación de precios del mismo según los mercados. Estaríamos ante otro concepto “inundar el mercado” de forma más concisa en nuestro idioma. Parte la regulación del Reglamento actualmente en vigor (Reglamento 2016/1036 Parlamento Europeo y Comisión) del concepto de “perjuicio” entendiéndolo por tal: el perjuicio importante sufrido por la industria de la Unión, la amenaza de perjuicio importante para esa industria o el retraso significativo en la creación de dicha industria, y deberá interpretarse con arreglo a lo dispuesto en el presente artículo.

Dicho Reglamento recoge el procedimiento para llegar a adoptar dicha medida y a partir de su adopción se publicará un reglamento por parte de la Comisión.

Como ejemplo se puede consultar el Reglamento de ejecución (UE) 2019/73 de la Comisión de 17 de enero de 2019 por el que se establece un derecho antidumping definitivo y se percibe definitivamente el derecho provisional establecido sobre las importaciones de bicicletas eléctricas originarias de la República Popular China¹⁸ o el Reglamento (UE) 2018/28 de la Comisión de 9 de enero de 2018 por el que se restablece un derecho antidumping definitivo sobre las importaciones de bicicletas, hayan sido o no declaradas originarias de Sri Lanka, procedentes de City Cycle Industries (DOUE 10.1.2018).

18. DOUE L17/108 de 18.01.2019.

Derechos compensatorios

Motivado por la llegada a la UE de productos a un precio muy barato, incluso inferior al de coste, pero puntualizar que dicho precio también es el que se establece en las ventas dentro de su propio país de exportación y no solo cuando viene a la unión y ello debido a la recepción de ayudas públicas. Si no recibe dichas ayudas públicas, aunque su precio sea inferior al que se venden los productos fabricados dentro de la unión, no pueden ser objeto de derechos antidumping ni antisubvención, pues no cumplen con los requisitos que deben darse.

La UE ha establecido el Reglamento (UE) 2016/1037 del Parlamento y del Consejo de 8 de junio de 2016 sobre la defensa contra las importaciones subvencionadas originarias de países no miembros de la Unión Europea DOUE 30.6.2016 y la ayuda pública que tal como la concebimos en derecho español, aparece contemplada como subvención en dicho reglamento.

A título de ejemplo se puede consultar el Reglamento de ejecución (UE) 2019/72 de la Comisión de 17.01.2019 por el que se establece un derecho compensatorio definitivo sobre las importaciones de bicicletas eléctricas originarias de la República Popular China¹⁹ o el Reglamento 2018/163 de la Comisión de 1 de febrero de 2018 DOUE 2.2.2018 por el que se someten a registro las importaciones de neumáticos nuevos y recauchutados destinados a autobuses o camiones, originarios de la República Popular China.

Derecho de importación sector cereales, sector lácteo, azúcar y exacciones de efecto equivalentes

Con la nueva regulación de la OCM mediante Reglamento (UE) 1308/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo de 17 de diciembre de 2013 por el que se crea la organización común de mercados de los productos agrarios y por el que se derogan los Reglamentos (CEE) 922/72, (CEE) 234/79, (CEE) 1037/2001 y (CEE) 1234/2007, se establece el marco para la protección de determinados productos tales como los cereales, lácteos y sus derivados y el azúcar, estableciéndose derechos adicionales.

19. Ver 18. Como se observa se establece junto con el antidumping.

Las exacciones de efecto equivalente, entendida como equivalente a un derecho de aduana, hubo de ser definido por el Tribunal de Justicia de la CE (hoy UE) en los siguientes términos: cualquiera que sea su denominación y su técnica, el derecho unilateralmente impuesto, sea en el momento de la importación, sea posteriormente, que gravando específicamente el productos importado de un Estado Miembro (EM) con exclusión del producto nacional similar tiene, como consecuencia el alterar el precio, la misma incidencia sobre la libre circulación de mercancías que un derecho e aduanas. Aunque referido a los intercambios intracomunitarios es válido para las importaciones de terceros países. Quedan prohibidas por el TFUE siguiendo el Tratado constitutivo.

EL CÓDIGO ADUANERO DE LA UNIÓN

Se regula en el artículo 3 del CAU las misiones y objetivos estratégicos que tienen encomendadas las autoridades aduaneras, que se concretan en las siguientes:

- Supervisión del comercio internacional de la Unión, debiendo contribuir a un comercio justo y abierto, a la aplicación de los aspectos externos del mercado interior y a la ejecución de la política comercial común y de las restantes políticas comunes de la Unión. relacionadas con el comercio, así como a la seguridad global de la cadena de suministros.
- Protección de los intereses financieros de la Unión y de sus Estados miembros.
- Proteger a la Unión del comercio desleal e ilegal, apoyando al mismo tiempo las actividades comerciales legítimas.
- Garantizar la seguridad y protección de la Unión y de sus residentes.
- Mantener un equilibrio adecuado entre los controles aduaneros y la facilitación del comercio legítimo.

Como requisitos en las relaciones con la Aduana de la Unión señalar las siguientes:

- Obligatoriedad de la transmisión electrónica de las solicitudes y declaraciones.
- Aplicación uniforme.
- Sistematización y simplificación de la normativa aduanera.
- Fortalecimiento de la colaboración de las aduanas con los operadores: OEA.
- Fortalecimiento de la colaboración de las aduanas con otros organismos presentes en las fronteras encargados del control.
- Protección de los intereses financieros de la UE y de sus Estados Miembros.

Al mismo tiempo se prevé la realización de pruebas piloto (Art. 282 y 283 CAU):

- La Comisión podrá autorizar a uno o varios Estados miembros, **previa solicitud**, a realizar durante un **período limitado de tiempo** pruebas de **simplificaciones en la aplicación de la legislación aduanera**, en especial en lo que se refiere al uso de **tecnologías de la información**.
- Estas pruebas serán objeto de una evaluación periódica.

Y en cuanto a las decisiones relativas a la aplicación de la Legislación Aduanera (Título II Sección 3 CAU):

- Es necesario que todas las decisiones en materia de aplicación de la legislación aduanera queden sujetas a unas mismas disposiciones.

Régimen Sancionador

Incluye la cláusula general de exigir a los Estados miembros (EE.MM) que impongan sanciones eficaces, disuasorias y proporcionadas en sus Derechos nacionales.

Introducción de mercancías en el Territorio aduanero de la Unión (TAU)

En la actualidad y como bien sabemos motivado por los atentados en EE. UU en 2001, se consensuaron entre los países a nivel mundial determinadas medidas de seguridad. A nivel de intercambios de mercancías y ligados con las actuaciones en

aduana, se implanta la necesidad de transmitir los datos que correspondiente a las mercancías que tienen previsto partir de un país tercero hacia la UE. Estamos hablando de la necesidad de transmitir las llamadas ENS.

Con carácter previo señalar que vemos como la declaración sumaria de entrada (ENS) tiene exclusivamente una finalidad de seguridad y protección y que la declaración sumaria de depósito temporal (DSDT) debe de incluir, además, datos estipulados por la legislación de transporte en cada estado miembro, puesto que tiene otras funcionalidades.

El propio CAU define cada concepto:

Así **declaración sumaria de entrada**²⁰ se define como el acto por el que una persona informa a las autoridades aduaneras, en la forma y el modo establecidos y dentro de un plazo concreto, de que determinadas mercancías van a entrar en el TAU. En términos similares, pero para la salida define la declaración sumaria de salida.

Como **declaración de depósito temporal**,²¹ se entiende el acto por el que una persona expresa, en la forma y el modo establecido que las mercancías están en depósito temporal. Entiende igualmente por esto último la situación en la que mercancías no pertenecientes a la Unión se almacenan temporalmente bajo vigilancia en el periodo entre su presentación en aduana y su inclusión en un régimen aduanero o su reexportación.

Pasemos a analizar **la ENS** que de forma efectiva comenzó a operar en enero de 2011. Entendemos por tal, el acto por el que una persona informa a las Autoridades Aduaneras de que determinadas mercancías van a entrar en territorio aduanero de la Unión. Se caracteriza porque:

- Contendrá todos los datos necesarios para el análisis de riesgo a efectos de seguridad y protección.
- Se presentarán en las Aduanas Españolas si el primer punto de entrada sea territorio español.
- Incluirá la totalidad de mercancías transportadas en el medio de transporte activo que entra en dicho territorio, independientemente de que:

20. Art. 5.9 del CAU.

21. Art. 5.11 del CAU.

- a) La mercancía sea o no descargada del medio de transporte.
- b) El destino final de la mercancía sea dentro o fuera del territorio aduanero de la Unión.

Este sistema electrónico de información y comunicación se desarrolló en el Reglamento 2454/1993 Código Aduanero Comunitario (CAC) y más en concreto en el Anexo 30 bis del Reglamento de aplicación de dicho código aduanero comunitario (DAC) y a nivel nacional por la Orden EHA 1217/2011 de 9 de mayo, y es el que se sigue utilizando hasta que se mejore el sistema electrónico de información y comunicación que el CAU ha previsto y que se ha concretado en el programa de trabajo aprobado por el Reglamento 2016/578 de la Comisión y que sitúa la fecha en el año 2020.

Varias cuestiones a resaltar:

Existen supuestos **de dispensa** en la presentación de la ENS que se contemplan en el Reglamento Delegado (art. 104) así como los **de sustitución** de la ENS por otras Declaraciones, tales como la declaración sumaria de depósito temporal, la llamada Pre-DUA, la declaración DUA o de documento de Tránsito (dentro del TAU o desde tercer país).

Personas que intervienen en una declaración sumaria de entrada (ENS); hacemos mención al **transportista**, que necesita EORI obligatoriamente, no requiere NIF, ni tampoco certificado digital y solo debe declararse si es distinto al declarante; **al presentador**, entendiéndose por tal la persona que envía la declaración y que necesita disponer de certificado digital aunque no requiere de EORI y sin que sea necesario que se acredite la autorización del declarante; también así será la **persona que introduce** las mercancías o que asume la responsabilidad del transporte de las mismas en el territorio aduanero comunitario; y finalmente **el declarante**, entendiéndose por tal la persona que asume la responsabilidad de la exactitud y veracidad de los datos declarados en la ENS, sin perjuicio de las obligaciones del transportista, necesitando un EORI obligatoriamente y que no requiere NIF, ni tampoco certificado digital.

El CAU recoge como **obligados a presentar una ENS**, al transportista, al **importador o consignatario**, o **cualquier otra persona** en cuyo nombre o por cuya cuenta actúe el transportista o cualquier persona que esté en condiciones de presentar o de disponer que se presenten las mercancías de que se trate ante la aduana de entrada.

En los supuestos de transporte combinado (compartido) se contempla quien será el **obligado a presentar** la ENS, así v.gr. un camión transportado en la bodega de un buque de los denominados Ferry; cuando el medio de transporte que entra en el territorio aduanero de la unión (el transbordador) solo transporta otro medio de transporte que, tras entrar en el territorio aduanero de la unión, se va a trasladar por sí mismo como un medio de transporte activo (el camión), el obligado de presentar la ENS (declaración sumaria de entrada) recae en el operador de ese otro medio de transporte activo (la empresa de transporte por carretera).

Al mismo tiempo se contemplan supuestos de responsabilidad del transportista.

Los plazos de presentación²²

Por vía marítima:

- a) Contenedores. A más tardar 24 horas antes de la carga de la mercancía.
- b) Cargamentos a granel o gráneles con embalajes. A más tardar 4 horas antes de la llegada del buque al territorio aduanero de la Unión.
- c) A más tardar 2 horas antes de la llegada del buque con primer punto de entrada en territorio aduanero (TAU) y con procedencia de: Groenlandia, Islas Feroe Islandia, Puertos del Mar Báltico, el Mar del Norte, el Mar Negro, y el Mar Mediterráneo y todos los puertos de Marruecos.

Si un medio de transporte (buque) carga mercancía en diferentes puertos antes de llegar al territorio Aduanero de la Unión, deberá de presentar una ENS como mínimo por cada puerto.

En caso de que haya varios transportistas, una ENS por cada puerto y por cada transportista.

Aéreo

El conjunto mínimo de datos de la ENS, a más tardar antes de la carga de la mercancía. El resto de los datos: en vuelos de corto recorrido (menos de 4 horas) a más tardar en el momento de despegue y en vuelos de corto recorrido (más de 4 horas) a más tardar 4 horas antes de llegar al TAU (Territorio Aduanero de la Unión).

22. Artículo 105 a 113 del Reglamento Delegado.

En ferrocarril: si el viaje desde la última estación de un tercer país a la primera estación del TAU dura menos de 2 horas se debe transmitir 1 hora antes de la llegada a la aduana de entrada al TAU. Resto de los casos 2 horas antes de la llegada a la aduana de entrada al TAU.

Si es **por carretera:** la declaración sumaria de entrada (ENS) deberá de ser presentada a más tardar 1 hora antes de la llegada de las mercancías al lugar para el que es competente la aduana de primera entrada.

Antes de la llegada al primer puerto de entrada, el operador del medio de transporte activo deber de enviar el **aviso de llegada (AN)** (se da mediante un mensaje denominado G2), que permita a la Aduana identificar todas las ENS previamente presentadas para las mercancías transportadas; al mismo tiempo habrá que presentar una declaración sumaria de depósito temporal que ampare para todas las mercancías que se descarguen. Se debe de puntualizar que el aviso de llegada es único por medio de transporte y debe enviarse siempre por parte del operador del medio de transporte activo; dicho aviso permite identificar las ENS presentadas para las mercancías transportadas en ese buque y realizar los controles que correspondan en función del riesgo identificado. Finalmente decir que la propia declaración de depósito temporal puede ser utilizada a efectos de notificación de la llegada de la mercancía al primer puerto de entrada en TAU.

A efectos de mejor entendimiento y situados en 2019, debo mencionar que cuando se transmite la llamada ENS que ya hemos analizado (consistente en una transmisión de información vía informática que debe hacerse a la aduana de primera entrada en TAU de un mensaje; el sistema informático de la AEAT, la Aduana, le responde con un mensaje informático adjudicándole a cada ENS un MRN (número de referencia de movimiento o denominado en la Ventanilla Única Aduanera como “Número de Registro de la declaración aduanera” entendiéndose por tal a dicha información).

Por tanto, dicha ENS no está amparada en el convenio de Ventanilla Única para tráfico marítimo ya que no se presenta ante Puertos del Estado sino ante la AEAT.

La transmisión de la ENS origina un MRN como he comentado que a título de ejemplo puede ser uno como el siguiente: 19 ES 002911- 9- 501600 - 10001

Corresponde dos los primeros dígitos al año (2019), ES (España), 002911 (puerto de Málaga), asignación del sistema (9) y (501600) y partida (10001). En este último caso puede haber más partidas. (10002, etc.).

Cualquier actuación que se quiera realizar deberá hacer mención a dicho MRN pues en base a éste se genera el número de declaración sumaria de depósito

temporal (DSDT) con la misma identificación, que deberá de mencionarse en la casilla 40 como documento precedente en el DUA correspondiente.

Para casos de salida, estaremos hablando de la misma dinámica con el acrónimo EXS. Desde 2014 se exige que se debe de facilitar igualmente el número EORI que debe ser solicitado con antelación (así lo introdujo el Reglamento 174/2014).

En aquellos supuestos en que se hayan establecido facilidades concedidas en el marco de un programa de asociación comercial de un tercer país reconocido por la Unión, la información similar a ese EORI se contempla como que se podrá adoptar la forma de un número de identificación único de ese tercer país comunicado a la Unión (TCUIN).

En la actualidad y a efectos práctico, decir que con el sistema de **Ventanilla Única Aduanera** (VUA) con acceso desde el Portal de la AEAT, que se ha implementado la respuesta de la Aduana tiene como contenido el que se comunica el llamado número de referencia maestro (MRN) asignado y se le informa al operador de los certificados de inspección NO ADUANEROS que tiene que presentar y los Organismos responsables de emitir estos certificados.

Ya veremos como si se sigue el proceso de declaración la respuesta a la declaración aduanera que se presente podrá adoptar los tipos siguientes:

- **Verde:** despacho automático.
- **Amarillo:** despacho automático de un DUA en el que está pendiente de la presentación de un(os) certificado(s) no aduaneros determinado(s). La respuesta indicará cuáles y los organismos responsables de su emisión.
- **Naranja:** pendiente de comprobación documental por parte de la aduana. Además, pudieran faltarle algunos certificados no aduaneros.
- **Rojo:** pendiente de reconocimiento físico. Además, pudieran faltarle algunos certificados no aduaneros.

Para concretar la cuestión y ya analizada la ENS, decir que el CAU obliga a presentar esta declaración sumaria de entrada, en la primera aduana de entrada en TAU y en un plazo ya analizado. Puede autorizar la autoridad aduanera que dicha declaración se presente en otra aduana (se dará comunicación mediante un mensaje denominado G1), siempre que se comunique de forma inmediata a la de primera entrada o ponga a disposición por vía electrónica los datos necesarios (posibilidad no prevista que se aplique en España).

Antes de la llegada al primer puerto de entrada, el operador del medio de transporte activo debe de enviar el aviso de llegada (AN) (mensaje G2) , que permita a la Aduana identificar todas las ENS previamente presentadas para las mercancías transportadas; habrá que presentar una **declaración sumaria de depósito temporal (DSDT)** para todas las mercancías **que se descarguen**; el aviso de llegada es único por cada medio de transporte y debe enviarse siempre por el operador del medio de transporte activo; esta se presenta en aplicación del sistema de Ventanilla Única Administrativa **ante la autoridad portuaria**.

Este aviso permite identificar las ENS presentadas para las mercancías transportadas en ese buque y realizar los controles que correspondan en función del riesgo identificado.

La propia declaración de depósito temporal podría utilizarse asimismo a efectos de notificación de la llegada de la mercancía al primer puerto de entrada en TAU.

La razón de la DSDT da respuesta a la necesidad de control sobre las mercancías que se introducen en el TAU²³ y a partir de los documentos relativos al medio de transporte y que servirán para presentar con posterioridad el DUA correspondiente al régimen aduanero elegido. Debe de presentarse en todas las aduanas en las que se descargan mercancías y solo incluye –a diferencia de la ENS- aquéllas mercancías que van a descargarse en la aduana en la que se presenta.

Al ser una operación controlada a priori por la autoridad aduanera parece que le normativa de contrabando no resulte de aplicación sobre la persona que introduce o se hace cargo de la introducción material de la mercancía (aunque recordemos desconoce lo que se contiene realmente en el medio de introducción).

Llama la atención que cabe la posibilidad de rectificación por parte del declarante y previa su solicitud y autorización por la autoridad aduanera, de uno o más datos, siempre no se hagan después de que por parte de la autoridad aduanera

23. El concepto de territorio aduanero de la unión definido en el artículo 4 CAU en su apartado 1 alude a los Estados miembros desde un punto de vista geográfica, incluyendo el mar territorial y sus aguas interiores, así como su espacio aéreo. Definición que no se contempla en la ley reguladora de represión del contrabando y así hay que acudir a los diversos pronunciamientos judiciales en el ámbito nacional, que han perfilado los diversos conceptos a considerar; así el geográfico, como aquel comprendido en el interior de las fronteras del Estado – dentro por tanto de sus límites físicos: aéreo, terrestre y mar territorial-; el político, como aquel sobre el que se extiende la capacidad de acción de cada organización política, coactiva generalmente; y por último el aduanero, como aquel comprendido dentro de la línea aduanera que sirve además para distinguir la condición jurídica en que se encuentran las mercancías y posee en cierto sentido la función de fijar el elemento tiempo en el elemento espacio, en cuanto que sirve para identificar el momento jurídico en el cual la mercancía entra o sale de la órbita de la administración aduanera.

se haya informado a la persona que presentó la declaración la DSDT de la intención de examinar las mercancías, que hay datos inexactos o una vez presentadas.

La llegada

El operador de un buque marítimo o de aeronave que entre en TAU notificará su llegada a la aduana de primera entrada en el momento en que esta tenga lugar. Las autoridades aduaneras podrán aceptar que para notificar la llegada de un medio de transporte se utilicen los sistemas de información de los puertos o aeropuertos o cualquier otro método de información disponible (recordar en España se aplica en virtud del sistema de Ventanilla única administrativa VUA).

La presentación

Las mercancías que se introduzcan en el TAU serán **presentadas en aduana inmediatamente** después de su llegada, ante la aduana, en un lugar designado o **aprobado** (no es una autorización) por la autoridad aduanera (reglamento delegado (UE)2015/2446 de la Comisión: podrá aprobarse un lugar distinto de almacén de depósito temporal cuando cumpla determinadas condiciones) o a una zona franca.

Las personas que deben llevar a cabo la misma son: la que introdujo la mercancía en el TAU, la persona en cuyo nombre o por cuya cuenta actúa la que la introduce o la persona que asumió la responsabilidad por el transporte después de la introducción en el TAU.

Las mercancías presentadas están cubiertas por una **declaración de depósito temporal** (mensaje G4) en la cual se hace referencia a la declaración sumaria de entrada (con su MRN). Esta podrá rectificarse en uno o varios datos, al igual que la ENS, previa solicitud y con las limitaciones referentes a las ya señaladas para la rectificación de la ENS: cuando se haya comunicado por la autoridad aduanera que se tiene intención de examinar las mercancías o se haya comprobado la inexactitud de datos en la declaración.

Desde el momento de la presentación, las mercancías se mantienen en tal situación de Depósito temporal y el plazo límite en esta situación es de 90 días en

los llamados almacenes de depósito temporal (90 días desde mensaje G5 de llegada al almacén).

Diferencia entre presentación y declaración sumaria de depósito temporal, **así en la presentación:**

- ¿Quién? Titular del Régimen.
- ¿Para qué? Admisión del Pre-DUA.
- ¿Dónde? Lugares autorizados para la presentación de mercancías.

Así en la declaración sumaria de depósito temporal:

- ¿Quién? Transportista o titular del ADT.
- ¿Para qué? Almacenamiento en el ADT.
- ¿Dónde? En lugares autorizados para depósito temporal.

La descarga

Partimos de la base de que la aceptación de la Declaración sumaria de depósito temporal equivale a la autorización para la descarga de la mercancía.

Únicamente se podrán descargar o transbordar las mercancías del medio de transporte en que se hallen, previa autorización de las autoridades aduaneras, en los lugares designados o autorizados por dichas autoridades. No obstante, no se exigirá dicha autorización en caso de peligro inminente que requiera la descarga de la totalidad o parte de las mercancías. En tal caso las autoridades aduaneras serán inmediatamente informadas al respecto.

En las ubicaciones que no se configuran como Almacén de Depósito temporal (ADT) que son aquellos lugares donde se pueden depositar la mercancía durante un plazo de 90 días máximo (desde mensaje G5) hasta decidir qué régimen aduanero darle a la mercancía, el plazo de depósito temporal se fija a partir de la modificación introducida por el Reglamento Delegado UE 2018/1118 de la Comisión de 7.8.2018 (DOUE 13.8.2018) en 3 días o 6 días en caso de destinatario autorizado en supuestos de tránsitos de la Unión (frente a las anteriores 24 horas o día hábil siguiente a la activación de la DSDT).²⁴

24. Es decir, en los lugares distintos de la aduana aprobados a efectos de presentación de las mercancías.

Pero debemos de tener en cuenta que hasta que no se recibe el mensaje (G3) relativo a la presentación, no es posible determinar el plazo de presentación que tiene lugar una vez concluya la descarga de la mercancía.

La presentación de las mercancías y su depósito temporal se realizan simultáneamente a la presentación de la DSDT, por lo cual, para solventar ese acoplamiento de plazos, las Aduanas confieren un plazo de descarga (v.gr. a los graneles se le daban 7 días para descarga) en aquéllos lugares de presentación de las mercancías que tienen 3 o 6 días para despachar. Así quedaría:

$$\text{Plazo de Depósito temporal} = \\ 3^{\circ} \text{ o } 6^{\circ} \text{ día hábil siguiente de la activación DSDT} + \text{Plazo de descarga}$$

Consideración tributaria de la DSDT

La diferencia de datos en la ENS respecto a la DSDT es evidente, en tanto en cuanto ésta contempla mayor número de datos y así se puede llegar a afirmar que se configura como una verdadera declaración no ya aduanera que sin duda lo es, sino tributaria al mismo tiempo. La Ley General Tributaria en su artículo 119.1 entiende por declaración tributaria todo documento presentado ante la A.T. donde se reconozca o se manifieste la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos (sin sujeción a modelo o formulario, por tanto) y sin que sea necesario que vaya acompañado de una liquidación. El artículo 158 CAU señala que todas las mercancías que vayan a incluirse en un régimen aduanero salvo el régimen de zona franca, serán objeto de una declaración en aduana (DUA habitualmente) apropiada para el régimen concreto de que se trate.

LA DECLARACIÓN ADUANERA

Definida la “declaración en aduana” en el art. 5. Aptado 12 del CAU como el acto por el que una persona expresa, en la forma y modo establecidos, la voluntad de incluir las mercancías en un determinado régimen aduanero, con mención en su caso, de las disposiciones particulares que deban aplicarse.

Así pues, toda mercancía que vaya a ser incluida en un régimen aduanero debe ser objeto de una declaración en aduana; los métodos de declaración son:

- a) **Electrónica:** *Con carácter general salvo caída del sistema
(art. 6.1 CAU) (216 RE)*
- b) **Papel de forma exclusiva:** *Régimen viajeros /cuadernos ATA y TIR
(art 135 RD)*
- c) **Oral:** *Viajeros (equipaje); envíos a particulares
(art. 217 RE)*
- d) **Simple actos:** *Viajeros
(art. 141 RD)*
- e) **Inscripción en los registros del declarante:** *(art. 226 RE)*

Telemático mediante la confección informática del modelo oficial (DUA) siguiendo las pautas marcadas en los anexos del Reglamento Delegado y en la Resolución del DUA aprobada por el Departamento de Aduanas e Impuestos especiales. Este método es ya obligatorio y así lo podemos ver claramente en el artículo 6.1 CAU donde se establece que “todo intercambio de información, como declaraciones, solicitudes o decisiones entre autoridades aduaneras y entre estas y los operadores económicos y el almacenamiento de esa información necesaria con arreglo a la legislación aduanera **deberán** efectuarse mediante **técnicas de tratamiento electrónico de datos**”.

Ni que decir tiene que habrá que adjuntar los documentos que sean necesarios, así facturas, documentos relativos a medidas de carácter arancelario, etc.

Como ya se ha mencionado por la aplicación de la Ventanilla Única Aduanera se podrán visualizar documentos transmitidos telemáticamente referente a intervenciones de otros organismos para aduaneros sin necesidad de adjuntarlos escaneados, al haber sido incorporados ya por ese organismo que ha previamente intervenido.

Todos los documentos mencionados pasarán a integrarse como parte de la declaración aduanera y se considerarán a priori como ciertos tanto los datos consignados como los documentos en sí.

La declaración aduanera puede presentarse en una aduana distinta a la que se encuentra la mercancía (despacho centralizado) y también cabe la posibilidad de presentar una declaración aduanera previa a la presentación de la mercancía (pre-dua).

Destacar que en el primer caso habrá un intercambio de información entre dichas aduanas y en el segundo que se entenderá admitida (momento en que nace la deuda aduanera) una vez que se presenten las mercancías ante la aduana.

Se ha de señalar igualmente que se establecen modalidades de presentación de declaraciones así las declaraciones aduaneras simplificadas (166 CAU), el señalado despacho centralizado, inscripción en los registros del declarante (182 CAU) y el de autoevaluación (185 CAU).

EL LEVANTE

El Código aduanero de la Unión contempla una definición del levante en su artículo 5 apartado 26 en los siguientes términos: “acto por el que las autoridades aduaneras pongan las mercancías a disposición de los fines concretos del régimen aduanero en el que se hayan incluido”.

Ello pues supone la salida de la mercancía del recinto aduanero o del lugar habilitado a dicho efecto, tal como del almacén de depósito temporal o del depósito aduanero, de modo que ya se puede disponer de la mercancía, acto de disposición sobre ella por parte del importador o por parte de la persona a nombre de la cual se encontrara consignada.

Se configura así pues como un acto de carácter administrativo unilateralmente emitido por la autoridad aduanera y que considera que de una manera provisional (ya que no debemos de olvidar el control a posteriori que abarca el periodo de tres años) dicha mercancía despachada (importación/exportación) pueden de hecho ser importadas o exportadas al cumplir con los requisitos de carácter tributario relativo al pago o garantía del arancel así como paraduanero, acreditando por ejemplo la licencia de importación que exija la normativa aduanera.

Como consecuencia inmediata se producirá la contracción de la deuda aduanera siendo fundamental la fecha del levante a tal efecto, sin que obviemos que el art. 174.2 del CAU recoge que “salvo que se disponga lo contrario, la declaración en aduana no será invalidada después de que se haya procedido al levante”.

Si profundizamos un poco más en dicho acto administrativo, el CAU en su artículo 198 contempla igualmente las razones por las que no puede procederse al levante y así nos encontramos con que una de las causas de denegación del mismo es consecuencia de no entregar los documentos a cuya presentación se subordinó el levante (v.gr. no se dispone de un determinado certificado).

En este caso el reglamento de ejecución en su artículo 247 recoge que cuando por la razón apuntada (y otras recogidas en el 198 del CAU no pueda procederse al levante de las mercancías (o una vez incluso procedido el levante) se constate que no cumplan con las condiciones para ello, las autoridades aduaneras otorgarán al “declarante” un plazo razonable para resolver la situación respecto de dichas mercancías.

Como se puede observar, de la propia dición del artículo, se denota su carácter imperativo, así debe la autoridad aduanera conferir ese plazo y se permite su impugnación por el “interesado” si considera que no es suficiente para tratar de regularizar la situación de dicha mercancía, incluso puede impugnar también cuando ni siquiera sea otorgado dicho plazo por la autoridad aduanera (a lo que está obligada). La vía de impugnación será así pues la recogida en la ley de procedimiento administrativo 39/2015 mediante la presentación del recurso de reposición o de alzada y que denota su carácter administrativo y no tributario.

DEUDA ADUANERA: EL PAGO Y OTRAS FORMAS DE EXTINCIÓN

Al tratar lo relativo a la deuda aduanera seguiré el desarrollo o iter siguiente:



Definida en el CAU en el artículo 5.18, como la obligación de una persona de pagar el importe de los derechos de importación o de exportación aplicables a mercancías específicas con arreglo a la legislación aduanera vigente.²⁵

Se Indica el alcance n cada supuesto contemplado; dentro de la deuda aduanera de importación (I): deuda por despacho a libre practica e importación

25. Incluidas: derechos de aduanas y exacciones de efecto equivalente a la I/E y gravámenes a la I/E en el marco de la política agrícola común (PAC) o en el de los regímenes específicos aplicables a determinadas mercancías resultantes de la transformación de productos agrícolas.

temporal, así art. 77 CAU y deuda nacida por incumplimiento de dicho régimen, art. 78 CAU; y respecto a la exportación (E): deuda por exportación y tráfico de perfeccionamiento pasivo, art. 82 CAU y la nacida por incumplimiento del régimen, art. 82 CAU.

De otra parte, el concepto de **contracción de la deuda aduanera no aparece como tal en el CAU** siendo una consecuencia inmediata del levante de las mercancías –supeditado al pago o a la prestación de garantía– ya que no puede tener lugar dicha contracción antes de concederse dicho levante.

El art. 101 CAU indica que el **importe** ²⁶de los derechos de importación o de exportación exigibles será determinado por las autoridades aduaneras responsables del lugar en el que nazca la deuda aduanera²⁷, así el lugar donde se presente la declaración o el lugar en que se considere que ha tenido lugar su nacimiento, es decir, lugar en donde se produzcan los hechos o donde se encuentren las mercancías, tan pronto como se disponga de información necesaria (art. 87.3 CAU).

Continúa señalando al respecto el artículo 48 del CAU que con independencia de la comprobación a posteriori que se pueda efectuar, las autoridades aduaneras podrán aceptar el importe de los derechos de importación o exportación exigibles que haya **determinado el declarante**, lo que viene a reiterar que aunque inicialmente se presente una documentación tipo autoliquidación, es la autoridad aduanera (la administración en definitiva) la que liquida la deuda, tomando o no en consideración los datos aportados y facilitados por el declarante (en el mismo sentido art. 120 LGT).

El artículo 105 del CAU dispone en su apartado primero que cuando nazca una deuda aduanera como consecuencia de la admisión de la declaración en aduana de las mercancías para un régimen aduanero distinto de la importación temporal con exención parcial de derechos de importación o de cualquier otro acto que tenga el mismo efecto jurídico que dicha admisión, las autoridades aduaneras procederán a la contracción del importe de los derechos de

26. Si no es número entero se puede redondear y si se expresa en euros el redondeo solo podrá efectuarse al número entero superior o inferior más próximo (art. 102.3 CAU); no todos los EE.MM están en zona euro, por lo que se prevé que estos que no están pueden aplicar lo dicho hasta ahora mutatis mutandis o establecer una excepción a dichas disposiciones cuando las normas de redondeo aplicadas no tengan una incidencia pecuniaria superior a la que resulte de la aplicación de lo dispuesto en cuanto a tal redondeo.

27. El Reglamento de ejecución en su art. 165 establece la obligación de información entre autoridades aduaneras fundada en la asistencia mutua entre ellas.

importación o de exportación exigibles dentro de los **14 días** siguientes al levante de las mercancías.

No obstante, y siempre que el **pago haya sido garantizado**, el importe total de los derechos de importación o de exportación relativo a todas las mercancías cuyo levante haya sido concedido **en beneficio de una única y misma persona** durante un plazo fijado por las autoridades aduaneras que **no podrá sobrepasar los 31 días**, podrá figurar en un único asiento contable al final de dicho plazo. Dicha contracción se producirá dentro de esos 14 días siguientes a la expiración del plazo en cuestión otorgado.

Respecto al pago por tercero, el art. 109.2 CAU recoge que podrá ser efectuado el pago por una tercera persona en lugar del deudor; esto nos plantea la duda de si podrá igualmente garantizar la deuda aduanera ya que el art. 89.3 CAU alude a “podrá permitirse”.

Por tanto, se puede entender como contracción ese apunte o anotación contable a favor o beneficio de la Comisión de la Unión Europea en concepto de recaudación por los recursos propios (reducido en el premio por cobranza) y se hará tal y como establece el art. 104 CAU, “de conformidad con la legislación nacional de cada Estado miembro”.

El importe de los derechos se determina de conformidad con el art. 101 CAU referente a la autoridad competente; el apartado 3 del mismo art. 104 CAU indica que los estados miembros determinarán las modalidades prácticas de contracción de dichos importes de los derechos de importación y exportación en su caso, que podrán ser diferentes según las autoridades aduaneras, habida cuenta de las condiciones en las que tenga lugar el nacimiento de la deuda aduanera, estén seguras o no del pago de dichos importes.

La notificación de la deuda aduanera tomando como referencia el actual CAU se clarifica en gran medida en el sentido de que el art. 102 del CAU establece que la deuda por importación o exportación será notificada al deudor en la forma establecida en el lugar en que haya tenido lugar su nacimiento o el que se considere que ha nacido conforme al art. 87 del mismo texto legal, que fija los criterios para fijar dicho lugar.

Si los importes de los derechos exigibles coinciden con el importe consignado en la declaración presentada ante la aduana (por el declarante), el levante de las mercancías por las autoridades aduaneras será equivalente a la notificación al deudor de la deuda aduanera, es decir, la respuesta de conformidad con dicha

declaración expresada en la concesión del levante tiene la consideración de notificación.

De la lectura del aludido art. 102 CAU se deduce igualmente que el CAU estima como método más eficiente el que solo se comunique al deudor el importe de las cantidades contraídas cuando dicho importe calculado por la autoridad aduanera no coincida o sea distinto al importe aportado en la declaración por el declarante. En otro caso se notificará cuando se halle la autoridad aduanera en posición de determinar el importe exigible y tomar una decisión al respecto.

Es llamativo lo que recoge el CAU ya que dice que no precisarán contraer los importes de los derechos de importación o exportación cuando acontezca, entre otros, que la notificación de la misma sea perjudicial para una investigación judicial, pudiendo aplazarse la notificación hasta que no se perjudique la misma (art. 103 CAU)

Respecto **al pago**, el art. 108 CAU señala que una vez notificada conforme a lo dispuesto en el 102, serán pagados por el deudor en el plazo establecido por las autoridades aduaneras; en todo caso dicho plazo no podrá superar (sobrepasar) los 10 días siguientes a la notificación al deudor de la deuda aduanera²⁸.

Si ha habido acumulación de contracciones en base a lo recogido en el 105.1 pfo 2º del CAU (levante en beneficio de una única y misma persona en plazo máximo de 31 días), el mencionado plazo será fijado de modo que no permita al deudor resultar que pueda disponer de un plazo mayor (más largo) que, si se hubiera concedido la posibilidad del pago aplazado por prestación de garantía, de conformidad con el 110 del CAU (aplazamiento de pago previa constitución de garantía). El art. 44 Reglamento general de Recaudación (RGR) fija que las deudas aduaneras se aplazarán o fraccionarán de conformidad a su normativa específica, aplicando el mencionado reglamento de recaudación de forma supletoria.

Dicho plazo podrá ampliarse en supuestos de control posterior al levante y a solicitud del deudor.

El pago se ha de efectuar en metálico o por cualquier otro medio que tenga un poder liberatorio, incluido un ajuste de compensación de créditos de conformidad con la legislación nacional (art. 109 CAU). En España debemos de acudir a la LGT y al RGR aprobado por Real Decreto 939/2005 y de conformidad con

28. Deberemos de ver si es a contar desde su emisión o desde la recepción; atender a las comunicaciones telemáticas y los plazos de computo.

lo fijado en este último caso en su artículo 34 relativo a los medios y momento del pago en efectivo, el cual señala:

1. El pago de las deudas y sanciones tributarias que deba realizarse en efectivo se podrá hacer siempre en dinero de curso legal. Asimismo, se podrá realizar por alguno de los siguientes medios, con los requisitos y condiciones que para cada uno de ellos se establecen en este reglamento y siguiendo los procedimientos que se dispongan, en este caso:
 - a) Cheque.
 - b) Tarjeta de crédito y débito.
 - c) Transferencia bancaria.
 - d) Domiciliación bancaria.
 - e) Cualesquiera otros que se autoricen por el Ministerio de Economía y Hacienda (ahora Ministerio de Hacienda).
Será admisible el pago por los medios a los que se refieren los párrafos b, c y d en aquéllos casos en los que así se establezca expresamente en una norma tributaria.
2. El pago en efectivo de las deudas no tributarias se efectuará por los medios que autorice su propia normativa. Si no se hubiere dispuesto regla especial, el pago deberá realizarse por los medios citados en el apartado 1, excepto los párrafos b, c y d que requerirán regulación expresa.

Como otras formas de extinción de la deuda aduanera

El art. 124 CAU señala que acontece la extinción cuando el deudor no puede ser notificado por la deuda aduanera contraída (ya prescribió la deuda) y mediante el pago. Añade a los mismos la situación de insolvencia del deudor determinada judicialmente, pero no se regula, aunque alude a las disposiciones vigentes relativas a esa no recaudación; situación la de insolvencia que puede devenir a lo largo de los 3 años de prescripción previstos para poder exigir la deuda aduanera (v.gr. al año se exige un derecho anti subvención) y no en el momento del levante ya que la deuda siempre estará garantizada.

La regulación vigente en la normativa española la encontramos en los arts. 61 a 63 del Reglamento General de Recaudación aprobado por Real Decreto 939/2005.

A las formas mencionadas hay que añadir otras formas, por no haber ni siquiera nacido tal deuda aduanera, así:

- a) la relativa a la invalidación de la declaración en aduana respecto de mercancías declaradas para un régimen aduanero que implique la obligación de pago de derechos de importación /exportación (I/E);
- b) caso de confiscación o decomiso y simultanea o posterior confiscación; caso de destrucción bajo vigilancia aduanera o abandono en beneficio del Estado;
- c) cuando la destrucción o el incumplimiento de las obligaciones se derive de la total destrucción o perdida irremediable de dichas mercancías por causa inherente a la naturaleza de las mismas mercancías o por caso fortuito o fuerza mayor o como consecuencia de instrucciones de las autoridades aduaneras (en todo caso no se podrán utilizar por nadie).
- d) por causa de incumplimiento de los regímenes de I/E (arts. 79 y 82 respectivamente) si se cumple que:
 - 1) el **incumplimiento** que llevó al nacimiento de la deuda aduanera **no tenga efectos significativos** para el adecuado funcionamiento del régimen aduanero de que se trate y **no** constituya **tentativa de fraude**.
 - 2) todos los trámites necesarios para **regularizar** la situación de las mercancías se lleven a cabo posteriormente.
- e) cuando las mercancías despachadas a libre practica con exención de derechos o acogidas a un derecho de importación reducido debido a su destino final se hayan exportado con autorización de las autoridades aduaneras.
- f) Cuando haya nacido con arreglo al art. 78 (disposiciones especiales relativas a mercancías no originarias) y cuando los tramites efectuados para obtener el tratamiento arancelario preferencial mencionado en dicho artículo sean anulados.
- g) Cuando, salvo que se haya **intentado** cometer un **fraude**, la deuda aduanera haya nacido por incumplimiento en la importación (art. 79) y se justifique a satisfacción de las autoridades aduaneras que las mercancías no se han utilizado ni consumido y han salido del TAU.

El artículo 79 mencionado establece que nace la deuda aduanera de importación, en los casos de incumplimiento de algunas de las siguientes circunstancias:

- a) Una de las **obligaciones** establecidas en la legislación aduanera relativa a la **introducción** de mercancías no pertenecientes a la Unión en su territorio

aduanero, a la retirada de estas de la vigilancia aduanera o a la circulación, transformación, depósito, depósito temporal, importación temporal o disposición de tales mercancías en ese territorio.

El art. 139.1 establece que las mercancías introducidas en el TAU serán presentadas en aduana inmediatamente después de su llegada, a cualquier aduana designada o a cualquier lugar designado o aprobado por las autoridades aduaneras o a una zona franca.

El art. 139.7 del mismo CAU alude a que las mercancías presentadas en aduana no serán retiradas del lugar en que hayan sido presentadas sin previa autorización de las autoridades aduaneras.

Podremos pues encontrarnos con supuestos en que se hayan de intervenir mercancías dentro del recinto o fuera de él y en todo caso entiendo ya ha tenido lugar el nacimiento de la deuda aduanera por esa operativa de fraude.

Estamos ante los supuestos de contrabando que nuestra ley orgánica 12/1995 contempla a lo largo de su articulado.

El apartado 2 del art. 124 CAU dice que, no obstante, lo señalado en los supuestos de mercancía sujetas a derechos de I/E que sean confiscadas o decomisadas, se considerará que la deuda aduanera no se ha extinguido, a efectos de las **sanciones** aplicables a las infracciones aduaneras, cuando, con arreglo al derecho de un Estado miembro, los **derechos** de I/E o la existencia de una deuda aduanera **constituyan la base para determinar las sanciones**.

Dichas sanciones podrán ser penales o no; al mismo tiempo la deuda se habrá extinguido ya que la mercancía se destina en si al pago de la deuda aduanera por ejemplo cuando se subaste la misma; se tiene en cuenta dicha deuda nacida (aunque ya puede haberse pagado) a efectos de determinar o servir de base para establecer la sanción correspondiente. En España a efectos de contrabando sabemos que no juega la deuda aduanera como referente ni baremo entre delito o infracción, pues es el valor de la propia mercancía la que se toma como referencia. En tales supuestos pues la deuda aduanera únicamente jugará a los efectos de aplicar la responsabilidad civil fijada en el art. 4 de la misma.

La inspección

Se va a analizar en este punto tanto la que tiene lugar en recinto o lugar habilitado como la que puede tener lugar a posteriori, una vez despachada la mercancía por

la aduana Analizaremos los artículos 44, 48, 102, 103, 134, 140 y 188 a 191 del CAU, así como el 141 y 142 de la LGT.

a) En recinto aduanero

En el artículo 134 y 140 se contemplan ya desde la llegada de la mercancía la posibilidad de llevar a cabo controles aduaneros, pudiendo exigirse en cualquier momento que las mercancías sean descargadas y desembaladas con objeto de examinarlas, tomando muestras o examinando los medios de transporte en que se hallen; tales descargas y posibles transbordos siempre con previa autorización de las autoridades aduaneras y en los lugares designados si ha sido a solicitud del interesado.

En el art. 192 se contempla la adopción de medidas que permitan identificar las mercancías cuando dicha identificación sea necesaria para garantizar el cumplimiento de las disposiciones por las que se rige el régimen aduanero para el que dichas mercancías han sido declaradas.

En los supuestos en que haya que comprobar una declaración en aduana, el art. 188 establece que las autoridades aduaneras afín de comprobar la exactitud de los datos contenidos en la misma que haya sido admitida la declaración aduanera (DUA), podrán:

- a) Examinar la declaración y los documentos justificativos.
- b) Exigir al declarante que facilite otros documentos.
- c) Examinar las mercancías.
- d) Tomar muestras para análisis o para un examen pormenorizado de las mercancías.

b) Fuera de recinto

Aludo en concreto al art. 48 CAU (art. 292 RE) que recoge que con posterioridad al levante de la mercancías y a efectos de los controles aduaneros, las autoridades aduaneras **podrán** verificar la exactitud e integridad de la información facilitada en las declaraciones de aduanas, las declaraciones de depósito temporal, las declaraciones sumarias de entrada y de salida, las declaraciones de reexportación o las notificaciones de reexportación y la existencia, autenticidad y validez de los documentos justificativos, y **podrán** examinar la contabilidad del **declarante** y otros registros en relación con las operaciones relativas a las mercancías de que se trate o con otras operaciones comerciales anteriores o posteriores que afecten a dichas mercancías. Las autoridades aduaneras también podrán examinar esas mercancías y tomar muestras de ellas cuando aún sea posible (v.gr. cuando no fueron

vendidas o consumidas). **Los controles** podrán realizarse en los locales del **titular** de las mercancías o de su **representante**, en los de **otra persona** que, de forma directa o indirecta, haya actuado o actúe comercialmente en esas operaciones o en los de **cualquier otra persona** que esté en posesión de esos datos y documentos con fines comerciales.

En el ámbito regulador nacional, podemos recoger como supuestos de inspección a posteriori, el art. 173.3 del Real Decreto 1065/2007 Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGAYPGIT), al expresar que el obligado tributario o su representante deberán hallarse presentes en las actuaciones inspectoras cuando a juicio del órgano de inspección sea preciso para la adecuada práctica de aquellas (trasladado a la vertiente aduanera, nos situamos en una actuación posterior al levante de las mercancías) y la L.G.T. al mismo tiempo contempla las potestades y funciones de comprobación e investigación de la Administración Tributaria (AT) en su art. 115 al decir que la Administración Tributaria podrá comprobar e investigar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, negocios, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria para verificar el correcto cumplimiento de las normas aplicables. De otra parte, se establecen las fuentes de información, las cuales se ubican en los arts. 92 y ss. de la misma LGT.

Si nos situamos en el ámbito del IVA a la importación o de los II.EE a la importación, la aplicación de la norma fijada por la LGT y el Reglamento señalado son sin duda aplicables en toda su extensión, no así cuando en el ámbito aduanero se trata lo referente al AAC y demás recursos propios (anti subvención, antidumping).

Del mismo modo los plazos relativos a las actuaciones son distintos, así en los recursos propios estamos con el plazo máximo de 3 años a partir del nacimiento de la deuda aduanera, art. 103.1, sin suspensión del plazo salvo en caso de presentación de recursos del art. 44 CAU o del 26.2 CAU relativo a la presentación de alegaciones a una decisión.

Este plazo por tanto es de procedimiento en sí.

Por otra parte, la LGT limita el procedimiento a 18 o 27 –especial complejidad– meses. En todo caso sí aplicable ésta último al IVA e II.EE de importación, pero no a los recursos propios del ámbito aduanero al situarnos ante el principio de primacía normativa del acervo comunitario sobre la nacional.

Este plazo pues de 3 años en el ámbito aduanero es considerado como de caducidad y siendo de 3 años al no interrumpirse por las actuaciones de control a posteriori (inspectoras en todo caso).

Solo como se ha mencionado se contemplan dos supuestos de suspensión del plazo y no otros como podría suceder en aquel supuesto en que hubiera que verificar algún documento de origen, con la consiguiente petición al país expedidor del mismo (v.gr. certificado de origen) se pronuncie al respecto, y tal como recoge el art. 59.3 del RE que dispone de 6 meses. Durante este tiempo no se contempla suspensión alguna por lo que dependerá de la rapidez e interés del país que certificó el que pueda caducar o no el procedimiento si el plazo de espera rebasa los 3 años.

Cuestión más específica es la relativa a si la deuda aduanera es consecuencia de un acto que, en el momento en que fue cometido, fuera susceptible de **dar lugar a procedimientos judiciales penales**. El CAU contempla en el art. 103.2 que en estos casos el plazo de 3 años será ampliado a un plazo mínimo de 5 y máximo de 10 años de conformidad con el derecho nacional.

En el art. 102.3 pfo 2º se señala igualmente que cuando la notificación de la deuda aduanera sea perjudicial para una investigación judicial, las autoridades aduaneras podrán aplazar dicha notificación hasta el momento en que la notificación no perjudique dicha investigación judicial.

Regulación administrativa

Se va a tratar en este apartado la actuación en sí de la autoridad administrativa desde un punto de vista administrativo y como no tributario; así se analiza lo referente a las personas legitimadas para recurrir las decisiones adoptadas por la administración, aduanera, las peticiones realizadas a la misma y la vía de defensa o recurso frente a ellas en su caso.

El CAU tiene varios artículos fundamentales en la cuestión a tratar, así el art. 14, 22 y el 44 de los que se deduce la idea de la consideración de que una Administración aduanera de la unión no es algo tan lejano, aunque queda aún camino por desarrollar y más en nuestro país al estar muy interrelacionada la aduanera y tributaria, lo que hace que se contemple al derecho administrativo como fuera de juego; se tendrá oportunidad de exponer esto más adelante.

Veamos a continuación dichos artículos:

A. El art. 44 titulado “derecho de recurso” recoge lo siguiente:

1. **Toda persona** tendrá derecho a recurrir una decisión de las autoridades aduaneras relativa a la aplicación de la legislación aduanera, cuando esta **le afecte directa e individualmente**.
De igual modo, **toda persona** que haya **solicitado una decisión** a las autoridades aduaneras y no la haya obtenido dentro del plazo dispuesto en el artículo 22, apartado 3, (120 días) estará legitimada para ejercer el derecho de recurso.
2. El derecho de recurso podrá ejercerse en al menos dos fases:
 - a) **inicialmente**, ante las autoridades aduaneras o ante una autoridad judicial u otro órgano designado a tal efecto por los Estados miembros;
 - b) **subsiguientemente**, ante un órgano superior independiente, que podrá ser, según las disposiciones vigentes en los Estados miembros, una autoridad judicial o un órgano especializado equivalente.
3. El recurso se interpondrá en el Estado miembro en que se haya adoptado o solicitado la decisión.
4. Los Estados miembros garantizarán que los procedimientos de recurso aplicados hagan posible la rápida confirmación o corrección de las decisiones tomadas por las autoridades aduaneras.

Para un buen entendimiento, debemos prestar atención a las definiciones de determinados conceptos que figuran en el Código aduanero de la Unión en relación a la materia de estudio:

- El CAU define «persona»: toda persona física o jurídica, así como cualquier asociación de personas que no sea una persona jurídica pero cuya capacidad para realizar actos jurídicos esté reconocida por el Derecho de la Unión o el nacional.
- El CAU define «**decisión**»: todo acto de las autoridades aduaneras relativo a la legislación aduanera, mediante el que se pronuncien sobre un caso concreto y que conlleve efectos jurídicos para el interesado;

La **legitimación activa** ya no exige que haya lesión de derechos (como hacia el código aduanero comunitario –CAC-) sino que le afecte directa e individualmente. No se refiere pues a sujetos pasivos (concepto inexistente en el CAU) sino

al declarante como deudor de la deuda aduanera en su aspecto de importador o representante aduanero (los antiguos agentes de aduanas, transitarios o consignatarios); no cabe pues combatir un acto normativo de alcance general (v.gr. un reglamento) hasta que la aplicación del mismo derive en un acto individual que le afecte, pudiendo ser la materia objeto de recurso la relacionada con cada elemento de la misma deuda, el valor en aduana, la clasificación, etc. , dictado con carácter tributario y por tanto adoptado por la autoridad tributaria (AEAT) o sin ese contenido tributario, pero con incidencia en el trámite aduanero v.gr. falta de licencia de importación (expedido por el Ministerio de Economía y Competitividad).

B. En el **artículo 22 CAU** se trata lo relativo a las decisiones adoptadas previa solicitud de la siguiente forma:

1. Toda persona que solicite una decisión relacionada con la aplicación de la legislación aduanera **deberá facilitar la información** que las autoridades aduaneras competentes necesiten para poder adoptar esa decisión. La decisión podrá también ser solicitada por varias personas y adoptarse para todas ellas, de acuerdo con las condiciones establecidas en la legislación aduanera.

Salvo que se disponga lo contrario, la autoridad aduanera competente será la del lugar en que se lleve o se encuentre accesible la contabilidad principal del solicitante a efectos aduaneros, y en el que vaya a realizarse al menos una parte de las actividades a que se refiere la decisión.

2. Las autoridades aduaneras comprobarán, sin demora y a más tardar en el plazo de **30 días** a partir de la **recepción de la solicitud** de decisión, si se satisfacen las condiciones de aceptación de dicha solicitud. Cuando las autoridades aduaneras comprueben que la **solicitud contiene** toda la **información requerida** para adoptar la decisión, comunicarán su **aceptación al solicitante en el plazo señalado en el párrafo primero**.

3. Las autoridades aduaneras competentes tomarán las decisiones a las que se refiere el apartado 1 y las notificarán al solicitante, sin demora y a más tardar en el **plazo de 120 días a partir de la fecha de aceptación de la solicitud**, salvo que se disponga lo contrario.

Cuando las autoridades aduaneras no puedan cumplir el plazo para adoptar una decisión, informarán al solicitante de ello antes de que venza dicho plazo, exponiéndole los motivos de tal imposibilidad e indicándole el **plazo suplementario** que consideren necesario para

adoptar una decisión. Salvo que se disponga lo contrario, dicho plazo suplementario **no excederá de 30 días**.

Sin perjuicio de lo establecido en el párrafo segundo, las autoridades **aduaneras podrán prorrogar el plazo** para adoptar una decisión, según lo previsto en la legislación aduanera, **cuando el solicitante pida una prórroga** para proceder a realizar los necesarios ajustes a fin de garantizar el cumplimiento de las condiciones y los criterios. Estos ajustes y el plazo ulterior necesario para realizarlos serán comunicados a las autoridades aduaneras, que decidirán sobre la prórroga.

4. Salvo que se disponga lo contrario en la legislación aduanera o en la propia decisión que se adopte, esta surtirá efecto **desde la fecha en que el solicitante reciba**, o se **considere que ha recibido**, la notificación de su adopción. Salvo en los casos previstos en el artículo 45, apartado 2, (supuesto de suspensión de decisiones) las decisiones adoptadas serán ejecutables por las autoridades aduaneras desde esa misma fecha.
5. Salvo que se disponga lo contrario en la legislación aduanera, la decisión será válida sin limitación temporal.
6. **Antes de adoptar una decisión** que perjudique al **solicitante**, las autoridades aduaneras **comunicarán los motivos** en los que pretenden basar su decisión a este último, el cual tendrá la oportunidad de presentar observaciones dentro de un plazo establecido (30 días o 24 horas –artículo 8 RD-), que comenzará a contar a partir de la fecha en que reciba o se considere que deba haber recibido la comunicación. Tras el vencimiento de ese plazo, se notificará al solicitante, del modo debido, la decisión adoptada.

El párrafo primero no será de aplicación en cualquiera de los casos siguientes:

- a) cuando se refiera a una decisión prevista en el artículo 33, apartado 1 (IAV o IVO);
- b) en caso de denegación del beneficio de un contingente arancelario cuando se alcance el volumen del contingente arancelario especificado, con arreglo al artículo 56, apartado 4, párrafo primero;
- c) cuando así lo exija la naturaleza o el nivel de la amenaza para la seguridad y protección de la Unión y de sus residentes, para la salud humana,

la sanidad animal o la fitosanidad, para el medio ambiente o para los consumidores;

- d) cuando la decisión tenga por objeto velar por la aplicación de otra decisión a la que se haya aplicado el párrafo primero, sin perjuicio de la legislación del Estado miembro de que se trate;
- e) cuando pueda afectar a investigaciones iniciadas para luchar contra el fraude;
- f) en otros casos específicos.

7. Cuando **perjudique al solicitante**, la decisión que se adopte deberá exponer los motivos que han llevado a su adopción y mencionará el derecho de recurso que dispone el artículo 44.

C. El CAU en el artículo 14 contempla el **Suministro de información por las autoridades aduaneras**

1. Cualquier persona interesada podrá solicitar a las autoridades aduaneras información relativa a la aplicación de la legislación aduanera. Tal solicitud podrá rechazarse si no se relaciona con una actividad que se prevea realizar en el ámbito del comercio internacional de mercancías.
2. Las autoridades aduaneras mantendrán un diálogo regular con los operadores económicos y con otras autoridades que intervengan en el comercio internacional de mercancías. Promoverán, asimismo, la necesaria transparencia divulgando sin restricciones y, siempre que sea factible, sin gastos y a través de Internet, la legislación aduanera, las resoluciones administrativas generales y los formularios de solicitud. Esta información que se facilite no es vinculante ya que las que lo son se expresan categóricamente, así art. 33 CAU referente a las decisiones sobre las informaciones vinculantes relacionadas con la información arancelaria o la referida al origen de la mercancía. En todo caso si en base a la decisión que pueda recibirse se fundamenta una actuación del particular que a posteriori le causa perjuicios (v.gr. por ser sancionado u objeto de liquidación complementaria, etc.) podrá basar su recurso en la responsabilidad extracontractual de la Administración (Ley 40/2015 de régimen jurídico del sector público, arts. 32 y ss.).

Retomando la cuestión de la vía de impugnación en nuestro país, tenemos que contra los actos de la autoridad aduanera (administración aduanera) de contenido tributario (de determinación de la deuda aduanera) tenemos en primer lugar el recurso de reposición regulado en el Real Decreto 520/2015 de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa; posteriormente la reclamación económica administrativa regulada en el mismo Real decreto y finalmente se puede acudir a la vía contencioso-administrativa.

Podemos ver como tiene un difícil encaje la normativa española con la recogida en el CAU al hablar éste en el momento de poder presentar un recurso, de autoridad aduanera o autoridad judicial u otro órgano designado por los estados miembros. En España, el recurso de reposición se presenta ante la misma autoridad aduanera que ha dictado el acto impugnado lo que no casa bien con lo expuesto en tanto en cuanto es el mismo órgano el que conoce y el art. 44 parece estar pensando en otro órgano que, aunque pudiera estar enmarcado en la misma organización aduanera actuara como instancia de revisión inicial. Pero en nuestro derecho este recurso de reposición es voluntario en su interposición (potestativo) y el CAU parece contemplarlo como obligatorio (inicialmente)

Deuda nacida por incumplimiento

El CAU trata la cuestión en el artículo 79, contemplando determinadas conductas que desde el punto de vista de la normativa nacional pueden ser calificadas como constitutivas de infracciones aduaneras o tributarias o ser calificadas como delictivas, debiendo en este último caso analizarse la ley orgánica de represión del contrabando y el código penal.

En los casos de incumplimiento a la importación analizamos los artículos 77 a 80 del CAU, y para los casos de exportación los artículos 81 a 82.

La dicción del artículo mencionado es la siguiente: respecto de las mercancías sujetas a derechos de importación²⁹ nacerá una deuda aduanera de importación por **incumplimiento** de alguna de las siguientes circunstancias:

29. Típico supuesto de nacimiento de la deuda aduanera.

- a) Una de las **obligaciones** establecidas en la legislación aduanera relativa a la introducción³⁰ de mercancías no pertenecientes a la Unión en su territorio aduanero, a la retirada³¹ de estas de la vigilancia aduanera o a la circulación, transformación, depósito, depósito temporal, importación temporal o disposición de tales mercancías en ese territorio.
- b) Una de las **obligaciones** establecidas en la legislación aduanera relativa al destino final³² de las mercancías dentro del territorio aduanero de la Unión.
- c) Una **condición** que regule la inclusión³³ de mercancías no pertenecientes a la Unión en un régimen aduanero o la concesión de la exención o reducción del tipo de derechos en supuestos de destino final.

¿Pero cuándo fija el CAU el momento en que tiene lugar el nacimiento de la deuda aduanera y por tanto el hecho imponible desde la perspectiva de nuestro derecho tributario?

30. Es obligado traer a colación el artículo 127.1 del CAU que alude a que la mercancía introducida en el territorio aduanero de la Unión deberá ser objeto de una declaración sumaria de entrada (DSDT). Se equipara la presentación de una declaración sumaria de entrada a la introducción en sí de la mercancía.

Se está refiriendo pues al cruce de ese espacio marítimo, aéreo o geográfico sobre el que los países de la UE ejercen control aduanero y no tanto a la descarga en sí, en territorio aduanero de la UE, de la mercancía sobre la que se vaya a efectuar alguna operativa posterior. Por su parte la LORC define como Introducción: “la entrada en territorio español de mercancías comunitarias procedentes de otros Estados miembros de la UE” y como Importación “la entrada de mercancías no comunitarias en el territorio español comprendido en el territorio aduanero de la UE, así como en el ámbito territorial de Ceuta y Melilla. Se asimila a la importación la entrada de mercancías desde las áreas exentas. Difícil conciliación sobre el papel, entre el concepto sobreentendido y los definidos.

31. El art. 139.7 CAU nos dice: las mercancías presentadas en aduana no serán retiradas del lugar en que hayan sido presentadas sin previa autorización de las autoridades aduaneras. El artículo 2.1 a) pfo 2º de la LORC tipifica como delito (superando el umbral económico determinado) la sustracción de cualquier clase de mercancías a la acción de la administración aduanera dentro de los recintos o lugares habilitados, equiparándolo a la no presentación o incluso a la retirada.

32. Regulado en el art. 254 CAU se caracteriza porque las mercancías son objeto de disposición sin haber pagado o pagado menos derechos (exención total o con reducción) en el momento de su importación a libre práctica o en supuestos de uso repetido en el proceso de fabricación y contando con una previa autorización que señala las condiciones a las que dichas mercancías se deben de someter a lo largo de un periodo de tiempo que puede extenderse hasta dos años., período en el cual está sometida a vigilancia aduanera (control de la administración). Vemos como en el apartado c) se incumple una condición no una obligación.

33. Condición para solicitar el régimen, a diferencia del incumplimiento de la condición una vez ya autorizado el régimen.

En cuanto a **la importación**, el artículo 77.2 CAU fija que la deuda se originará en el **momento** de la **admisión** de la **declaración en aduana**³⁴, para el despacho a libre practica³⁵ o importación temporal con exención parcial³⁶ de derechos de importación, recogándose disposiciones especiales relativas a mercancías no originarias en el art. 78 del mismo CAU, para supuestos tales en que las mismas debieron haber sido importadas a libre practica con pago total de los derechos pero contaron con una exención o una reducción y posteriormente se pretendan reexportar bajo la consideración de ser tratadas como mercancías como originarias de la Unión (prueba de origen) . Así si sobre tal mercancía recae una prohibición de devolución o de exención, los derechos deberán ser fijados en el momento en que fueron importadas³⁷. Es el tratamiento de la llamada cláusula No draw-back³⁸.

En su apartado 2 el artículo 79 del CAU viene a señalar **como momento** en que nace la deuda aduanera, cualquiera de los siguientes:

- a) El momento en que no se cumple o deje de cumplirse la obligación
- b) El momento de la admisión de la declaración, cuando a posteriori se compruebe que de hecho no se ha cumplido alguna de las condiciones de la inclusión en un régimen aduanero o para beneficiarse de una exención de derechos o reducción de tipos en virtud del destino final³⁹.

En relación con el **deudor**⁴⁰, el artículo 77.3 dice que **el declarante** será el deudor. En supuestos de **representación indirecta** será deudora también la persona por cuya cuenta se haga la declaración y también aquélla persona que

34. Definida en el art. 2. 12) como el acto por el que una persona expresa, en la forma y el modo establecido, la voluntad de incluir las mercancías en un determinado régimen aduanero, con mención en su caso, de las disposiciones particulares que deban aplicarse

35. Se entiende por tal aquel que implica la percepción de derechos de importación, de otros gravámenes –exacciones efecto equivalente, gravámenes de la política agrícola común- medidas de política comercial –antidumping, contingentes y cupos- y de prohibiciones y restricciones o cumplimiento de formalidades aduaneras –art. 201 CAU-

36. Regulado en el art. 250 CAU

37. Se retrotrae el cálculo de tales derechos al momento despacho a libre práctica.

38. Consultar la DIR/INST 15/2018 de 6 de junio.

39. Entiendo que en estos supuestos cabrá abrir un expediente sancionador tributario.

40. Definido en el art. 2.19) como toda persona responsable de una deuda aduanera.

suministró la información requerida para efectuar la declaración y que supiera o debiera razonablemente haber sabido que la *información era falsa*⁴¹.

En los supuestos de deudas nacidas por incumplimiento de obligaciones o condición, el art. 79.3 CAU nos viene a decir que el **deudor será** cualquiera de las siguientes personas;

Respecto de la obligación/es:

- a) Toda persona a la que se hubiera exigido el cumplimiento de las obligaciones en cuestión,
- b) Toda persona que supiera o debiera razonablemente haber sabido que no se había cumplido dicha obligación y que hubiera actuado por cuenta de la persona que estaba obligada a cumplir lo acordado o que hubiera participado en el acto de incumplimiento
- c) Toda persona que hubiera adquirido o poseído las mercancías y que supiera o debiera razonablemente haber sabido en el momento de adquirirlas o recibirlas que no se había cumplido la obligación.

Respecto de la condición/es:

- a) La persona que deba cumplir la condición/es que regulan la inclusión en dicho régimen aduanero, o
- b) La persona que deba cumplir con la declaración en aduana de las mercancías incluidas en dicho régimen aduanero⁴²o
- c) La concesión de una exención de derechos o reducción de tipos en virtud del destino final.

En cuanto a **la exportación**⁴³ la deuda aduanera nace igualmente en el momento de la admisión de la declaración en aduana, siendo el deudor el declarante y en el supuesto de representación indirecta, también es deudora la persona por cuya cuenta se haga la declaración en aduana; se amplía a la persona que

41. Aplicable a los supuestos de no draw-back y supuestos de reexportación del 270 CAU -art. 78.3 CAU- Habrá que determinar los supuestos en que se estime que la información es tal.

42. El pf. 2º del artículo 79.4 amplía la responsabilidad a la persona que suministró la información requerida para formular la declaración en aduana y que sabía o debería razonablemente haber sabido que dicha información era falsa.

43. El art. 81.1 CAU trata igualmente al régimen de perfeccionamiento pasivo.

suministró la información requerida para la declaración y que sabía o debería razonablemente haber sabido que dicha información era falsa.

El artículo 82 recoge los supuestos de nacimiento de la deuda aduanera de exportación relacionadas con el incumplimiento:

- a) De una de las obligaciones establecidas en la legislación aduanera para la salida de las mercancías
- b) De las condiciones con arreglo a las que se permitió la salida del TAU con una exención total o parcial de los derechos de exportación.

Al igual que hemos visto con la importación, el **momento** en el caso de la exportación en que nace la deuda aduanera será:

- a) El momento en que las mercancías salga efectivamente del TAU sin declaración aduanera.
- b) El momento en que las mercancías alcancen un destino distinto de aquel para el que fueron autorizadas a salir del TAU con la exención total o parcial concedida de los derechos de exportación.
- c) El vencimiento del plazo para presentar pruebas de cumplimiento de las condiciones cuando no pueda la autoridad aduanera determinar el momento en que se haya alcanzado un destino distinto para el que fueron autorizadas a su salida.

Por su parte el deudor será en estos casos de exportación según el apartado 3 del art. 82 del CAU:

- a) Toda persona a la que se hubiera exigido el cumplimiento de la obligación en cuestión.
- b) Toda persona que supiera o debiera razonablemente haber sabido que no se había cumplido la obligación en cuestión y que hubiera actuado por cuenta de la persona obligada a cumplir dicha obligación. **En este caso el deudor será toda persona que esté obligada a cumplir dichas condiciones con arreglo a las que se autorizó la salida del TAU con exención total o parcial de los derechos de exportación. (apdo 4 mismo artículo).*
- c) Toda persona que hubiera participado en el acto que llevó al incumplimiento de la obligación y que supiera o debiera razonablemente haber sabido que no se había presentado una declaración en aduana a pesar de ser preceptiva.

Como disposición a resaltar y que afecta tanto a la importación como a la exportación, es la relativa a medidas de prohibición o de restricción que afecten a determinadas mercancías, y así el artículo 83 del CAU indica que no nacerá⁴⁴ deuda aduanera en ninguno de los casos siguientes:

- a) Por la introducción ilegal en el TAU de moneda falsa.
- b) Por la introducción en el TAU de estupefacientes y sustancias psicotrópicas distintas de las supervisados⁴⁵ por las autoridades competentes con vistas a su utilización para fines médicos.

Ahora bien, a los efectos de aplicar las sanciones a determinada infracción aduanera, por parte de la normativa nacional de cada Estado miembro, que tomen como base los derechos de importación o exportación que debieron considerarse que surgen o nacen⁴⁶.

Quedaría por determinar los supuestos en que haya **pluralidad de deudores** y las reglas de determinación del importe de los derechos.

Respecto a la primera cuestión se establece que son responsables de forma conjunta y solidaria aquellos que lo sean del pago del importe de los derechos en todos los casos de importación y exportación.

En cuanto a las reglas de cálculo del importe de los derechos, se establecen unas generales para ambas operaciones de importación y exportación y otras específicas solo para las de importación.

Las **generales** dicen que será determinado el importe con arreglo a las reglas de cálculo de los derechos que fueron aplicables a las mercancías de que se trate en el momento en que nació la deuda aduanera relativa a dichas mercancías⁴⁷.

Ahora bien, cuando no sea posible determinar con precisión el momento en que nació dicha deuda aduanera, se considerara como tal aquel en que las autoridades aduaneras determinen que dichas mercancías se encuentran en una situación que ha originado dicha deuda.

44. Estamos ante la no sujeción.

45. Sic; se entiende en mi opinión mucho mejor si lo consideramos “distintas y supervisadas”.

46. Supuestos de sustancias estupefacientes o de mercancías prohibidas que, aunque se quisiera liquidar los derechos de aduanas no se puede pues si permitiera se estaría legalizando dicha operación comercial que a todas luces es ilegal. En el caso español la LORC en todo caso valora para imponer la correspondiente sanción penal o administrativa.

47. Ver epígrafe “valor en aduana”.

Por último si se fija como fecha una anterior a la del momento en consideraron que nació, se tomará la fecha más temprana en que pueda comprobarse dicha situación⁴⁸.

Las reglas especiales se ciñen casi en su totalidad a la importación y así la primera de ellas va referida al ajuste del valor (en aduana), recogida de la siguiente forma: “cuando los costes de almacenamiento o las operaciones usuales de manipulación se hayan **generado en el TAU** respecto de mercancías incluidas en un régimen aduanero o en depósito temporal, dichos costes o el incremento de valor no se tendrán en cuenta para el cálculo del importe de los derechos de importación en caso de que el declarante suministre pruebas satisfactorias de dichos costes” en sintonía entiendo con el artículo 72.a) del mismo CAU⁴⁹.

No obstante, continúa el precepto, se tendrá en cuenta el valor en aduana, la cantidad, la naturaleza y el origen de las mercancías no pertenecientes a la Unión utilizados en las operaciones para el cálculo del importe de los derechos de importación.

Siguen estableciendo como siguiente regla que cuando la clasificación arancelaria de las mercancías incluidas en un régimen aduanero, cambie como consecuencia de operaciones usuales de manipulación⁵⁰ en territorio aduanero de la Unión (TAU), se aplicará, **a solicitud del declarante**⁵¹ la clasificación arancelaria original de las mercancías incluidas en el régimen.

También **a solicitud del declarante**⁵², cuando nazca una sola deuda aduanera para productos transformados resultantes del régimen de perfeccionamiento activo (RPA), el importe de los derechos de importación correspondientes se fijara sobre la base de la clasificación arancelaria, el valor en aduana, la cantidad y la naturaleza y el origen de las mercancías incluidas en dicho RPA, en el momento de la admisión de la declaración en aduana correspondiente a dichas mercancías.

En relación al nacimiento de deuda aduanera con productos transformados resultantes del régimen de perfeccionamiento pasivo o con productos de sustitución⁵³

48. Retrospección.

49. Los artículos 69 a 74 CAU regulan el valor en aduana y en concreto el 72 fija los elementos a no incluir en el mismo.

50. No se define en el CAU.

51. En algunos casos no entra en juego la posibilidad de elección del declarante, siendo aplicable de oficio por la administración a fin de evitar que se eludan medidas arancelarias relativas a agricultura y comercio.

52. Igualmente, que lo establecido en cita 37.

53. Sistema de intercambio estándar.

en dicho régimen, el importe de los derechos de importación se calculará basándose en el coste de la operación de transformación llevada a cabo fuera del TAU.

Para ambos casos de importación y exportación, el CAU recoge finalmente que en los supuestos en que se hubiera concedido un tratamiento arancelario favorable o una franquicia o una exención total o parcial de los derechos de importación o de exportación, en virtud de la regulación de las medidas de acuerdos preferenciales (art. 56.2 letras d a g), de las referentes a las mercancías de retorno y de pesca marítima (art. 203, 204, 205 y 208) o las referidas el régimen de perfeccionamiento pasivo (art. 259 a 262) del CAU o por aplicación del Reglamento de franquicias aduaneras⁵⁴, dicho tratamiento favorable, franquicia o exención se aplicarán asimismo en los casos de nacimiento de deuda aduanera nacida por incumplimiento en casos de importación y exportación siempre que dicho incumplimiento que origina la deuda aduanera no constituya una tentativa de fraude⁵⁵.

En relación al lugar donde debe considerarse tener **lugar el nacimiento de la deuda** aduanera, el CAU en su artículo 87 señala que una deuda aduanera nacerá en el lugar en que se haya presentado la declaración en aduana⁵⁶ o la declaración de reexportación, y para todos los demás se fija como lugar aquel en que se produzcan los hechos de los que se derive dicho nacimiento de la deuda.

En los supuestos de imposibilidad de determinación se fija como lugar aquel en que las autoridades aduaneras concluyan que las mercancías se encuentran en una situación tal que ha originado dicha deuda.

Para los casos en que no opere los criterios anteriores, el régimen aduanero dado a las mercancías no se ha ultimado o si el depósito temporal no termina correctamente y no puede fijarse el lugar de nacimiento de la deuda aduanera en un plazo determinado⁵⁷, la deuda aduanera nacerá en el lugar en que las mercancías fueron bien incluidas en el régimen de que se trate, bien introducidas en el TAU con arreglo a dicho régimen o bien en el lugar en el que las mercancías estuvieron en depósito temporal.

54. Reglamento 1186/2009 del Consejo de 16.11.2009.

55. Expresión que debe analizarse desde no solo la normativa nacional sino también de la Unión.

56. Naturalmente se trata para la exportación y no solo para la importación.

57. A título ilustrativo, señalar que el Reglamento delegado se ha fijado el plazo para el régimen de tránsito en 7 meses desde que debieron presentarse en la aduana de destino, prorrogable con uno más; o de un mes desde conclusión del régimen y el estado miembro de partida no ha recibido el aviso de llegada; para supuestos acogidos a Convenio TIR y ATA se contempla igualmente el plazo de 7 meses.

Cuando la información de que dispongan las autoridades aduaneras les permita comprobar que la deuda aduanera pudo haber nacido en varios lugares, se considerará que la deuda aduanera nació en el primero de ellos.

Finalmente, en el caso de que una autoridad aduanera comprueba que una deuda aduanera nació por incumplimiento del régimen de importación o exportación, **en otro estado miembro**⁵⁸ y el importe de los derechos de importación o exportación correspondiente a dicha deuda es inferior a 10.000 euros, se considerará que la deuda aduanera nació en el estado miembro en que se efectuó la verificación.

Vamos a continuación a tratar más en profundidad la materia referente a las decisiones aduaneras, estudio conectado con el epígrafe analizado de la regulación administrativa.

58. El plazo fijado para determinar el lugar en casos distintos del tránsito, así como para las introducidas en depósito temporal, se fija en estos casos, también en 7 meses con carácter general (art. 80 Reglamento Delegado). Cuando no estén incluidas en régimen aduanero alguno ni en depósito temporal, el plazo de comunicación de recibo de respuesta por parte del estado requerido es de 90 días.

LA DECISIÓN ADUANERA

Encontraremos su regulación tanto en el CAU, en el título denominado “Decisiones relativas a la aplicación de la Legislación Aduanera (Título II Sección 3 CAU)” destacando la necesidad de que todas las decisiones en materia de aplicación de la legislación aduanera queden sujetas a unas mismas disposiciones.

En el Reglamento delegado encontraremos diversos artículos que se refieren a las ella así el 5, 8, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 19, 20, 26, 27, 28, 29, 82, 97, 121, 123, 124, 156, 162, 171, 173, 186, 192, 193 y 194.

En el Reglamento ejecutivo encontramos tratando las decisiones los artículos 8, 9, 11, 12, 14, 16, 17, 29, 31, 32, 172, 175, 191, 195, 196, 243, 246, 247, 258, 260, 261, 262 y 319.

Definida la decisión en el artículo 5 apartado 39 del CAU como: todo acto de las autoridades aduaneras relativo a la legislación aduanera, mediante el que se pronuncien sobre un caso concreto y que conlleve efectos jurídicos para el interesado. Desde la óptica del derecho se pueden concretar alguna de las siguientes características:

- Puede ir dirigido a una o varias personas (**art.22.1**)
- Dictado por una autoridad aduanera (administración aduanera o la que hubiese designado cada Estado miembro para aplicar determinadas disposiciones de la legislación aduanera).

- Da lugar a efectos jurídicos, sin limitación temporal con carácter general, salvo disposición en contrario (**art. 22.5**)
- Acto administrativo frente al deber general de asistencia de información que debe prestar la autoridad aduanera (art.14 CAU -excluida las consultas vinculantes-).
- Su adopción es válida en todo el territorio de la Unión, salvo que esté limitado a un Estado o varios Estados miembros. (**Art. 26**)

Respecto a la decisión podemos establecer la **diferenciación entre** las que recaen en relación a **las solicitudes de autorizaciones variadas**, que figuran en el anexo A⁵⁹ del Reglamento Delegado (art 9 RD) y anexo A también del Reglamento ejecutivo (art. 2)⁶⁰ y la correspondientes a las actuaciones comprendidas **en el procedimiento específico** para el derecho a ser oído (art. 9 RE)⁶¹, que alude a que:

1. Las autoridades aduaneras **podrán** realizar la comunicación mencionada en el art. 22.aptdo 6 pfo 1º del CAU como parte del proceso de comprobación⁶² o control⁶³ cuando tengan la intención de tomar una decisión sobre la base de alguno de los siguientes elementos:

59. Art. 2.4 RD y anexo A: Se contemplan un total de 24 autorizaciones, así: para la simplificación de la determinación de las cantidades que son parte del valor en aduana de mercancías; para la disposición de una garantía global, incluyendo posible reducción o dispensa; de aplazamiento del pago de los derechos a pagar, en cuanto no se conceda en relación con una sola operación; sobre el reembolso o la condonación de cantidades de derecho de la I/E (anexo A); de la instalaciones de almacenamiento temporal (AT); del servicio de envío regular; para expedidor autorizado de prueba de estatuto; de pesador autorizado de plátanos; de declaración simplificada; para despacho centralizado; para hacer declaración de aduana a través de inscripción en los registros del declarante, incluyendo procedimiento de exportación; para autoevaluación; de procedimiento de perfeccionamiento activo (PA); de procedimiento de perfeccionamiento pasivo (PP); de destino final (DF); de importación temporal (IT); de depósito aduanero (DA); de procedimientos especiales solicitados mediante declaración aduanera; de destinatario TIR; de destinatario de tránsito de la Unión; de expedidor de tránsito de la Unión; de uso de precintos especiales; de datos reducidos de tránsito; de uso de documento electrónico de transporte como declaración de TR. Se excluyen la autorización de OEA (art. 38 CAU), las decisiones sobre información vinculante de arancel y origen (art. 33 CAU) y la de exportador autorizado de prueba de origen. En negrita las que aparecen adicionalmente en Anexo A.

60. RD (art 2) Información requerida para solicitudes y decisiones (Anexo A); los formatos y códigos exigidos se establecen en el art. 2 del RE y su anexo A. Igualmente el art. 2 RD regula la información requerida para declaraciones, notificaciones y prueba del estatuto aduanero en el Anexo B; el Reglamento ejecutivo en su art. 2 regula los formatos y códigos exigidos y se fija en su anexo B.

61. Hasta la fecha de implantación del sistema de decisión aduanera en el CAU.

62. Se contempla el mismo en el art. 243RD y 188 a 193 CAU

63. Contemplado en los artículos 46 a 50 del CAU

- a) los resultados de una comprobación tras la presentación de las mercancías;
- b) los resultados de una comprobación de la declaración en aduana mencionada en el artículo 191 del Código;⁶⁴ así la derivada de la comprobación de una declaración en aduana (DUA);
- c) los resultados del control posterior al levante mencionado en el artículo 48 del Código⁶⁵, cuando las mercancías se encuentren todavía bajo vigilancia aduanera;
- d) los resultados de una comprobación de la prueba del estatuto aduanero de mercancías de la Unión o, en su caso, los resultados de la comprobación de la solicitud de registro de dicha prueba o de visado de la misma;
- e) la expedición, por parte de las autoridades aduaneras, de una prueba de origen;
- f) los resultados de un control de mercancías para las que no se haya presentado declaración sumaria, declaración de depósito temporal, declaración de reexportación o declaración en aduana.

2. Cuando se efectúe una comunicación de conformidad con el apartado 1, la persona interesada podrá:

- a) Expresar su punto de vista inmediatamente, empleando el mismo cauce que el utilizado para la comunicación de conformidad con el art. 9 del RD.
- b) Solicitar una comunicación de conformidad con el art. 8 excepto en los casos contemplados en el apartado 1, letra f).

64. **Resultados de la comprobación 1.** Los resultados de la comprobación de la declaración en aduana serán utilizados para la aplicación de las disposiciones que regulen el régimen aduanero en el que se incluyan las mercancías. 2. Cuando no se compruebe la declaración en aduana, se aplicará el apartado 1 con arreglo a los datos que figuren en dicha declaración. 3. Los resultados de las comprobaciones llevadas a cabo por las autoridades aduaneras tendrán la misma fuerza probatoria en todo el territorio aduanero de la Unión.

65. **Control posterior al levante** Con posterioridad al levante de las mercancías y a efectos de los controles aduaneros, las autoridades aduaneras podrán verificar la exactitud y completud de la información facilitada en las declaraciones en aduana, las declaraciones de depósito temporal, las declaraciones sumarias de entrada y de salida, las declaraciones de reexportación o las notificaciones de reexportación, y la existencia, autenticidad, exactitud y validez de los documentos justificativos, y podrán examinar la contabilidad del declarante y otros registros en relación con las operaciones relativas a las mercancías de que se trate o con otras operaciones comerciales anteriores o posteriores que afecten a dichas mercancías. Las autoridades aduaneras también podrán examinar esas mercancías y tomar muestras de ellas cuando aún sea posible. Los controles podrán realizarse en los locales del titular de las mercancías o de su representante, en los de otra persona que, de forma directa o indirecta, haya actuado o actúe comercialmente en esas operaciones o en los de cualquier otra persona que esté en posesión de esos datos y documentos con fines comerciales.

*Decisiones relativas a las **informaciones aduaneras vinculantes**⁶⁶, tanto sobre el arancel como sobre el origen; así el artículo 16 RE **Solicitud de una decisión relativa a informaciones vinculantes**:*

1. *Cuando una solicitud de decisión relativa a informaciones vinculantes se presente de conformidad con artículo 19, apartado 1, del Reglamento Delegado (UE) 2015/2446 en un Estado miembro distinto de aquel en el que esté establecido el solicitante, la autoridad aduanera a la que se haya presentado la solicitud lo notificará a la autoridad aduanera del Estado miembro en que esté establecido el solicitante, en el plazo de siete días a partir de la aceptación de la solicitud. Cuando la autoridad aduanera que reciba la notificación posea cualquier información que considere pertinente para la tramitación de la solicitud, transmitirá dicha información a la autoridad aduanera a la que se haya presentado la solicitud, lo antes posible y, a más tardar, en el plazo de treinta días a partir de la fecha de la notificación.*
2. *Una solicitud de decisión relativa a informaciones arancelarias vinculantes («decisión IAV») solo podrá referirse a mercancías que presenten características similares y cuyas diferencias sean irrelevantes a efectos de su clasificación arancelaria.*
3. *Una solicitud de decisión relativa a informaciones vinculantes en materia de origen («decisión IVO») solo podrá referirse a un tipo de mercancías y un conjunto de circunstancias para la determinación del origen.*
4. *A efectos de garantizar el cumplimiento del requisito establecido en el artículo 33, apartado 1, párrafo segundo, letra a), del Código en relación con una solicitud de decisión IAV, la autoridad aduanera mencionada en el artículo 19, apartado 1, del Reglamento Delegado (UE) 2015/2446 deberá consultar el sistema electrónico mencionado en el artículo 21 del presente Reglamento y mantener un registro de tales consultas.*

Juntamente con el artículo 17 RE que nos habla de la Coherencia con las decisiones IAV en vigor: *La autoridad aduanera competente para tomar una decisión deberá, a fin de garantizar que cualquier decisión IAV que se proponga formular sea coherente con las decisiones IAV ya formuladas, consultar el sistema electrónico*

66. El artículo 19 RD trata las solicitudes de IAV y establece que la misma se debe de presentar ante la autoridad aduanera competente del Estado miembro en el que esté establecido el solicitante o donde vaya a usarse la información. El apartado 2º vincula el consentimiento para divulgarse por internet los datos de la decisión a la misma solicitud y el 3º trata la no existencia de sistema electrónico de datos para las IVO admitiéndose que la solicitud se presente por medios distintos, que entiendo será en papel.

mencionado en el artículo 21 y mantener un registro de dichas consultas. La persona interesada será informada de ambas opciones por las autoridades aduaneras.

3. Cuando las autoridades aduaneras tomen una decisión que afecte negativamente a la persona interesada, registrarán si esa persona ha manifestado su punto de vista de conformidad con el apartado 2 letra a).

En relación a las referentes al primer grupo reseñado, mencionar nuevamente el **artículo 22 CAU**:

Decisiones adoptadas previa solicitud

Toda persona que solicite una decisión relacionada con la aplicación de la legislación aduanera deberá facilitar la información que las autoridades aduaneras competentes necesiten para poder facilitar la decisión.

La decisión podrá también ser solicitada por varias personas y adoptarse para todas ellas, de acuerdo con las condiciones establecidas en la legislación aduanera.

Salvo que se disponga lo contrario, la autoridad aduanera competente será la del lugar en que se lleve o se encuentre accesible la **contabilidad principal del solicitante** a efectos aduaneros, y en el que vaya a realizarse al menos una parte de las actividades a que se refiere la decisión.⁶⁷

El R.D. en su artículo 12 y el art. 11 del RE⁶⁸, establecen cual es la Autoridad aduanera competente para tomar la decisión⁶⁹ (concordancia con el artículo

67. Se corresponde con el art. 22.1 CAU

68. Los Estados miembros comunicarán a la Comisión una lista de las autoridades aduaneras designadas para recibir las solicitudes que se mencionan en el art. 22, apartado 1 pfo 3º del CAU. Los Estados miembros también comunicarán a la Comisión cualquier notificación posterior de dicha lista. **El art. 27 RD** establece que cuando la autoridad aduanera competente no pueda determinarse con arreglo al artículo 22, apartado 1, párrafo tercero, del Código o al artículo 12 del presente Reglamento, la solicitud se presentará a las autoridades aduaneras del Estado miembro en que el solicitante tenga un establecimiento comercial permanente y en que se conserve o esté disponible la información sobre sus actividades generales de gestión logística en la Unión, según lo indicado en la solicitud. **Por su parte el artículo 162 RD** 1. No obstante lo dispuesto en el artículo 22, apartado 1, párrafo tercero, del Código, en caso de que el solicitante de una autorización de utilización del régimen de destino final esté establecido fuera del territorio aduanero de la Unión, la autoridad aduanera competente será la del lugar en que los productos vayan a ser utilizados por primera vez.

2. No obstante lo dispuesto en el artículo 22, apartado 1, párrafo tercero, del Código, en caso de que el solicitante de una autorización de utilización del régimen de perfeccionamiento activo esté establecido fuera del territorio aduanero de la Unión, la autoridad aduanera competente será la del lugar en que los productos vayan a ser transformados por primera vez.

69. Resolución de 28 de julio de 1998, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se estructuran los Servicios de Aduanas e Impuestos Especiales, dependientes de las Delegaciones

22, apartado 1, del Código). Señala a tal efecto que: cuando no sea posible determinar la autoridad aduanera competente de conformidad con el artículo 22, apartado 1, párrafo tercero, del Código, la autoridad aduanera competente será la del lugar en que el solicitante **lleve sus registros y la documentación** que permita a la autoridad aduanera tomar una decisión (contabilidad principal a efectos aduaneros), o esta esté accesible⁷⁰.

En relación al trámite correspondiente a la aceptación de la solicitud, el artículo 22 CAU en su apartado 2 dispone que: Las autoridades aduaneras comprobarán, sin demora y a más tardar en el **plazo de 30 días a partir de la recepción** de la solicitud de decisión, si se satisfacen **las condiciones de aceptación** de dicha solicitud⁷¹.

Cuando las autoridades aduaneras comprueben que la solicitud contiene toda la información requerida para adoptar la decisión, comunicarán su aceptación al solicitante en el plazo señalado en el párrafo primero.

Especiales y Delegaciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y *Resolución de 14 de diciembre de 2016, del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se delegan competencias en órganos de las delegaciones especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.*

70. El RD recoge diversas menciones específicas; así el art. 186 al tratar de las **Solicitudes del estatuto de destinatario autorizado a efectos de operaciones TIR indica que A** efectos de las operaciones TIR, las solicitudes del estatuto de destinatario autorizado a que se refiere el artículo 230 del Código deberán presentarse a la autoridad competente para tomar la decisión en el Estado miembro en que deban terminarse las operaciones TIR del solicitante. Por su parte el artículo 192, 193 y 194 fijan lo siguiente:

Artículo 192. Solicitudes del estatuto de expedidor autorizado a efectos de la inclusión de mercancías en el régimen de tránsito de la Unión. A efectos de la inclusión de mercancías en el régimen de tránsito de la Unión, las solicitudes del estatuto de expedidor autorizado a que se refiere el artículo 233, apartado 4, del Código deberán presentarse a la autoridad competente para tomar la decisión del Estado miembro en que deban iniciarse las operaciones de tránsito de la Unión del solicitante.

Artículo 193 Autorizaciones del estatuto de expedidor autorizado a efectos de la inclusión de mercancías en el régimen de tránsito de la Unión: El estatuto de expedidor autorizado a que se refiere el artículo 233, apartado 4, letra a), del Código solo se concederá a los solicitantes que estén autorizados de conformidad con el artículo 89, apartado 5, del Código a constituir una garantía global o a gozar de una dispensa de garantía con arreglo a lo dispuesto en el artículo 95, apartado 2, del Código.

Artículo 194 Solicitudes del estatuto de destinatario autorizado para recibir mercancías que hayan circulado al amparo del régimen de tránsito de la Unión: A efectos de la recepción de mercancías que hayan circulado al amparo del régimen de tránsito de la Unión, las solicitudes del estatuto de destinatario autorizado a que se refiere el artículo 233, apartado 4, letra b), del Código deberán presentarse a la autoridad competente para tomar la decisión del Estado miembro en que vayan a finalizar las operaciones de tránsito de la Unión del solicitante.

71. El art. 12 RE recoge que, si no se contiene en la solicitud toda la información necesaria, deberá pedir al solicitante que presente la información pertinente en un plazo razonable que **no excederá de 30 días**

Dichas condiciones de aceptación⁷² se contemplan en el **artículo 11 del RD** concretándose en las siguientes:

1. Que cuando lo requiera el régimen al que se refiere la solicitud el solicitante esté **registrado** conforme al art. 9 CAU⁷³.
2. Que cuando lo requiera el régimen al que se refiere la solicitud, el solicitante esté **establecido** en el TAU.
3. Que la solicitud haya sido presentada a una **autoridad aduanera** designada para recibir las solicitudes en el E.M. de la autoridad aduanera **competente** a que se refiere el art. 22. Aptado 1 p^{fo} 3^o del CAU⁷⁴.
4. Que la solicitud no se refiera a una decisión con la misma finalidad que una decisión anterior dirigida al mismo solicitante, que haya sido anulada o revocada durante el periodo **de un año**⁷⁵ que precede a la solicitud, por no haber cumplido el solicitante las obligaciones impuestas por dicha decisión.

La aceptación de la solicitud podrá ser, contemplada la posibilidad de petición de oficio de información adicional y aportada la misma por el solicitante, de forma expresa, comunicando la misma al solicitante o de forma tácita, en aplicación del silencio positivo⁷⁶.

72. El artículo 26 RD 1. Además de las condiciones de aceptación de una solicitud previstas en el artículo 11, apartado 1, con el fin de solicitar el estatuto de AEO el solicitante deberá presentar junto con la solicitud un cuestionario de autoevaluación, que será facilitado por las autoridades aduaneras.

2. Un operador económico presentará **una única solicitud** para el estatuto de AEO que abarque todos sus establecimientos comerciales permanentes en el territorio aduanero de la Unión.

73. En relación al mismo debemos acudir al art. 1. Aptdo 28 del RD que habla del EORI como número de registro e identificación de los operadores económicos; El EORI se implantó por Reglamento 312/2009 de la Comisión de 16 de abril, desarrollado a nivel nacional por Resolución 28 de enero de 2010 del Departamento de Aduanas e I.EE de la AEAT.

74. Salvo que se disponga lo contrario, la autoridad aduanera competente será la del lugar en que se lleve o se encuentre accesible la contabilidad principal del solicitante a efectos aduaneros, y en el que vaya a realizarse al menos una parte de las actividades a que se refiere la decisión. El artículo 12 RD añade que cuando en base a lo anterior no se puede determinar dicha autoridad, lo será la del lugar en que el solicitante lleve sus registros y la documentación que permita a la autoridad aduanera tomar una decisión. contabilidad principal a efectos aduaneros- o ésta esté accesible.

75. Se amplía a tres años, **por el art. 27 del CAU**, cuando haya habido anulación de una decisión, basada en una información, que aglutine las tres circunstancias siguientes: 1^a era incorrecta o incompleta, 2^o el titular de la decisión supiera o debía razonablemente haber sabido que era incorrecta o incompleta y 3^a habría sido diferente la decisión si fuera correcta y completa. También se amplía a dichos 3 años en el supuesto de que se vuelve a solicitar ser operador económico autorizado y ya se hubiera adoptado una decisión al respecto en base a lo manifestado.

76. “El art. **12.3 del RE** señala que a falta de comunicación que informe al solicitante sobre la aceptación o el rechazo de la solicitud, esta se considerará aceptada”. En caso de que no haya aportado la información adicional

Como fecha a tomar en consideración, como **fecha de aceptación**:

- Conforme al art. 11.1 RD, momento en que se reciba toda la información requerida.⁷⁷
- Conforme al art. 12.3 RE, cuando no haya comunicación sobre la aceptación o sobre rechazo y juegue el silencio positivo la fecha a considerar es la fecha de la presentación de la solicitud; si fue objeto de solicitud de información adicional y se haya atendido y presentado por tanto la misma, se toma como fecha la de aquélla en que se presentó el último dato.

Se entiende que no se contempla posibilidad alguna de recurso o reclamación si bien se debe considerar que entraría en juego la Ley 39/2015 de procedimiento administrativo en aquéllos casos en que nos pudiéramos encontrar con posibilidad de impugnación de esa inadmisión por los motivos apuntados, piénsese por ejemplo cuando hay petición por parte de varias personas y alguna de ellas se encuentra en algunas de las circunstancias de inadmisión señaladas, entiendo que el resto puede continuar con su solicitud, pero habría que recurrir en dicho caso.

Las autoridades aduaneras competentes tomarán las decisiones a las que se refiere el apartado 1 del artículo 22 del CAU y las notificarán⁷⁸ al solicitante, sin

es en todo caso denegada la solicitud. Por su **parte el 32 RE** habla de la denegación: La denegación de una solicitud de AEO no afectará a las decisiones favorables en vigor tomadas con respecto al solicitante en virtud de la legislación aduanera, salvo si la concesión de esas decisiones favorables se basa en el cumplimiento de alguno de los criterios AEO que se haya demostrado que no se respetan durante el examen de la solicitud de AEO.

77. **En relación al registro de buques y puertos señala el art. 121 RD:** 1. La compañía de navegación autorizada a establecer servicios marítimos regulares a efectos del artículo 119, apartado 2, letra b), deberá registrar los buques que vaya a utilizar y los puertos en los que vaya a hacer escala para los fines de dicho servicio, comunicando a la autoridad aduanera competente para tomar la decisión la información siguiente:

- a) el nombre de los buques que prestarán el servicio marítimo regular;
- b) el primer puerto en el que el buque inicia su servicio marítimo regular;
- c) los puertos de escala.

2. El registro contemplado en el apartado 1 surtirá efecto el primer día hábil siguiente al del registro por la autoridad aduanera competente para tomar la decisión.

3. La compañía de navegación autorizada a establecer servicios marítimos regulares a efectos del artículo 119, apartado 2, letra b), deberá notificar cualquier modificación de la información contemplada en las letras a), b) y c) del apartado 1, así como la fecha y hora en que la modificación surta efecto, a la autoridad aduanera competente para tomar la decisión.

78. El artículo 246 RE trata El Registro **y notificación del levante de las mercancías, señalando que:** Las autoridades aduaneras notificarán el levante de las mercancías al declarante y registrarán dicho levante para la inclusión de las mercancías en el régimen aduanero de que se trate indicando, como mínimo, la referencia de la declaración en aduana o de la notificación y la fecha del levante de las mercancías. El artículo 247 trata de las **Mercancías que no son objeto de levante, fijando:** 1. Cuando, por cualquiera de las razones enumeradas en el

demora y a más tardar en el plazo de 120 días a partir de la fecha de aceptación de la solicitud⁷⁹, salvo que se disponga lo contrario.⁸⁰

artículo 198, apartado 1, letra b), del Código, no pueda procederse al levante de las mercancías o cuando, tras haberse procedido a su levante, se constate que no cumplan las condiciones para ello, las autoridades aduaneras otorgarán al declarante un plazo razonable para resolver la situación respecto de las mercancías. 2. Las autoridades aduaneras, por cuenta y riesgo del declarante, podrán trasladar las mercancías mencionadas en el apartado 1 a un local especial bajo vigilancia de las autoridades aduaneras.

Artículo 258 Documento justificativo de una declaración oral en aduana con vistas a la importación temporal: En caso de que la solicitud de autorización de importación temporal se base en una declaración oral en aduana, el declarante presentará el documento justificativo a que se hace referencia en el artículo 165 del Reglamento Delegado (UE) 2015/2446 en ejemplar duplicado. Uno de los ejemplares será visado por las autoridades aduaneras y entregado al titular de la autorización.

Artículo 262 Autorización en forma de levante de las mercancías: Cuando la solicitud de autorización se haya efectuado basándose en una declaración en aduana de conformidad con el artículo 163, apartados 1 o 5, del Reglamento Delegado (UE) 2015/2446, la autorización se concederá mediante el levante de las mercancías para el régimen aduanero pertinente.

79. **Artículo 172 Solicitud de devolución o de condonación:** Las solicitudes de devolución o de condonación deberán ser presentadas por la persona que haya pagado o esté obligado al pago del importe de los derechos de importación o de exportación, o por cualquier persona que se haya subrogado en sus derechos y obligaciones.

El artículo 175 RE; Asistencia mutua entre autoridades aduaneras:

1. Cuando, a efectos de la devolución o la condonación, deba obtenerse información complementaria de las autoridades aduaneras de un Estado miembro distinto de aquel en que la deuda aduanera haya sido notificada o cuando las mercancías deban ser examinadas por dicha autoridad para garantizar que se cumplen las condiciones de la devolución o la condonación, la autoridad aduanera competente para tomar la decisión deberá solicitar la asistencia de la autoridad aduanera del Estado miembro en el que se encuentren las mercancías, indicando la naturaleza de la información que deba obtener o los controles que deben efectuarse. La petición de información irá acompañada de los datos de la solicitud y de todos los documentos necesarios para que la autoridad aduanera del Estado miembro en el que se encuentren las mercancías pueda obtener las informaciones o efectuar los controles solicitados.
2. Si la autoridad aduanera competente para tomar la decisión envía la solicitud mencionada en el apartado 1 por medios distintos de las técnicas de tratamiento electrónico de datos de conformidad con el artículo 93 del Reglamento Delegado (UE) 2015/2446, enviará a la autoridad aduanera del Estado miembro en el que se encuentren las mercancías dos copias de la solicitud hecha por escrito utilizando el formulario que figura en el anexo 33-06.
3. La autoridad aduanera del Estado miembro en el que se encuentren las mercancías dará curso sin demora a la solicitud mencionada en el apartado 1.

La autoridad aduanera del Estado miembro en el que se encuentren las mercancías deberá obtener la información o efectuar los controles solicitados por la autoridad aduanera competente para tomar la decisión en un plazo de treinta días a partir de la fecha de recepción de la solicitud. Consignará los resultados obtenidos en la parte pertinente del original de la solicitud mencionada en el apartado 1 y devolverá dicho documento a la autoridad aduanera competente para tomar la decisión, junto con todos los documentos mencionados en el apartado 1, párrafo segundo.

Si la autoridad aduanera del Estado miembro en el que se encuentren las mercancías no puede obtener la información o efectuar los controles solicitados en el plazo indicado en el párrafo segundo, devolverá la solicitud, debidamente anotada, en un plazo de treinta días a partir de la fecha de recepción de la solicitud.

80. **El art. 14 RE** trata las consultas entre autoridades aduaneras para poder tomar una decisión. 1. Cuando una autoridad aduanera competente para tomar una decisión deba consultar a una autoridad aduanera de otro

Estado miembro interesado acerca del cumplimiento de las condiciones y los criterios necesarios para la adopción de una decisión favorable, tal consulta deberá tener lugar dentro del plazo fijado para la decisión de que se trate. La autoridad aduanera competente para tomar una decisión establecerá un plazo para la consulta que se iniciará a partir de la fecha de la comunicación, por esa autoridad aduanera, de las condiciones y los criterios que deban ser examinados por la autoridad aduanera consultada. Cuando, a raíz del examen mencionado en el párrafo primero, la autoridad aduanera consultada determine que el solicitante no cumple uno o varios de las condiciones y los criterios para la adopción de una decisión favorable, los resultados, debidamente documentados y justificados, se comunicarán a la autoridad aduanera competente para tomar la decisión. 2. El plazo establecido para la consulta de conformidad con el apartado 1 podrá ser ampliado por la autoridad aduanera competente para tomar la decisión en cualquiera de los casos siguientes: a) cuando, debido a la naturaleza de los exámenes que deban llevarse a cabo, la autoridad consultada solicite más tiempo; b) cuando el solicitante realice ajustes a fin de garantizar el cumplimiento de las condiciones y los criterios a que se hace referencia en el apartado 1 y lo comunique a la autoridad aduanera competente para tomar la decisión, que informará de ello oportunamente a la autoridad aduanera consultada. 3. Cuando la autoridad aduanera consultada no responda dentro del plazo establecido para la consulta de conformidad con los apartados 1 y 2, se considerarán cumplidos las condiciones y los criterios a que se refiere la consulta. 4. El procedimiento de consulta previsto en los apartados 1 y 2 también podrá aplicarse a efectos de la revisión y el seguimiento de una decisión.

Los artículos 155 y 156 RD fijan lo siguiente: **Artículo 155 Autorización para la elaboración de las notas de pesaje de plátanos:** Las autoridades aduaneras concederán una autorización para la elaboración de los documentos justificativos relativos a las declaraciones en aduana normales que certifiquen el pesaje de plátanos frescos del código NC 0803 90 10 sujetos a derechos de importación («certificado de pesaje de plátanos»), si el solicitante de la autorización cumple todas las condiciones siguientes:

- a) cumple el criterio establecido en el artículo 39, letra a), del Código;
- b) participa en la importación, el transporte, el almacenamiento o la manipulación de plátanos frescos del código NC 0803 90 10 sujetos a derechos de importación;
- c) ofrece la seguridad necesaria en lo que respecta a la buena ejecución de las operaciones de pesaje;
- d) tiene a su disposición equipo adecuado para realizar el pesaje;
- e) dispone de registros que permitan a las autoridades aduaneras efectuar los controles necesarios.

Por su parte el Artículo 156 RD Plazo: Las decisiones relativas a las solicitudes de autorización contempladas en el artículo 155 se adoptarán sin demora, y a más tardar en el plazo de treinta días a partir de la fecha de aceptación de la solicitud.

Otros relacionados del RE son el: 31, 191, 195, 196, 260 y 261; **Artículo 31 Procedimiento de consulta e intercambio de información entre las autoridades aduaneras:**

1. La autoridad aduanera competente para tomar la decisión podrá consultar a las autoridades aduaneras de los demás Estados miembros que sean competentes respecto del lugar en que se conserve la información necesaria o donde se tengan que llevar a cabo controles a los efectos del examen de uno o varios de los criterios establecidos en el artículo 39 del Código.
2. La consulta a que se refiere el apartado 1 será obligatoria si:
 - a) la solicitud de obtención del estatuto de AEO se presenta de conformidad con el artículo 12, apartado 1, del Reglamento Delegado (UE) 2015/2446 a la autoridad aduanera del lugar en que la contabilidad principal del solicitante a efectos aduaneros se lleva o se encuentra accesible;
 - b) la solicitud de obtención del estatuto de AEO se presenta de conformidad con el artículo 27 del Reglamento Delegado (UE) 2015/2446 a las autoridades aduaneras del Estado miembro en que el solicitante tiene un establecimiento comercial permanente y en que se conserva o se encuentra accesible la información sobre sus actividades generales de gestión logística en la Unión;
 - c) una parte de los registros y la documentación pertinentes para la solicitud del estatuto de AEO se halla en un Estado miembro distinto del de la autoridad aduanera competente para tomar una decisión;

- d) el solicitante del estatuto de AEO mantiene una instalación de almacenamiento o tiene otras actividades relacionadas con las aduanas en un Estado miembro distinto del de la autoridad aduanera competente.
3. A modo de excepción de lo dispuesto en el artículo 14, apartado 1, primer párrafo, segunda frase, del presente Reglamento, las autoridades aduaneras deberán finalizar el proceso de consulta en el plazo de ochenta días a partir de la fecha en que la autoridad aduanera competente para tomar la decisión comunique las condiciones necesarias y los criterios que deban ser examinados por la autoridad aduanera consultada.
 4. Cuando la autoridad aduanera de cualquier otro Estado miembro disponga de información pertinente para la concesión del estatuto de AEO, comunicará dicha información a la autoridad aduanera competente para tomar una decisión en el plazo de treinta días a partir de la fecha de comunicación de la solicitud a través del sistema electrónico mencionado en el artículo 30 del presente Reglamento.

El Artículo 191 relativo al depósito temporal de mercancías, Procedimiento de consulta entre autoridades aduaneras previo a la autorización de los almacenes de depósito temporal:

1. Antes de tomar una decisión con respecto a la autorización de la explotación de almacenes de depósito temporal en la que participen varios Estados miembros, deberá aplicarse el procedimiento de consulta contemplado en el artículo 14 del presente Reglamento, de conformidad con lo dispuesto en los apartados 2 y 3 del presente artículo, a menos que la autoridad aduanera competente para tomar la decisión considere que no se cumplen las condiciones para conceder dicha autorización.
Antes de expedir una autorización, la autoridad aduanera competente para tomar la decisión deberá obtener la conformidad de las autoridades aduanera consultadas.
2. La autoridad aduanera competente para tomar la decisión comunicará a las autoridades aduaneras consultadas la solicitud y el proyecto de autorización, a más tardar, en el plazo de treinta días a partir de la fecha de aceptación de la solicitud.
3. Las autoridades aduaneras consultadas comunicarán sus objeciones o su conformidad en el plazo de treinta días a partir de la fecha en que se les haya comunicado el proyecto de autorización. Las objeciones deberán estar debidamente justificadas.
Cuando se comuniquen objeciones dentro del plazo previsto y las autoridades consultadas y consultantes no alcancen un acuerdo en los sesenta días siguientes a la fecha de comunicación del proyecto de autorización, la autorización solo se concederá con respecto a la parte de la solicitud que no haya dado lugar a objeciones.
Si las autoridades aduaneras consultadas no comunican ninguna objeción dentro del plazo prescrito, se considerará que han otorgado su conformidad.

Artículo 195 a cerca del servicio marítimo regular; Consulta de los Estados miembros implicados en el servicio marítimo regular: Antes de conceder la autorización a que se refiere el artículo 120 del Reglamento Delegado (UE) 2015/2446, y tras haber examinado si se cumplen a tal fin las condiciones establecidas en el artículo 120, apartado 2, de dicho Reglamento Delegado, la autoridad aduanera competente para tomar la decisión consultará a las autoridades aduaneras de los Estados miembros implicados en el servicio marítimo regular a efectos del artículo 119, apartado 2, letra b), de dicho Reglamento Delegado, así como a las autoridades aduaneras de todos los demás Estados miembros en relación con los cuales el solicitante declare tener futuros proyectos de servicios marítimos regulares, sobre el cumplimiento de la condición del artículo 120, apartado 2, letra b), de dicho Reglamento Delegado.

El plazo para la consulta será de quince días a partir de la fecha de comunicación por la autoridad aduanera competente para tomar la decisión de las condiciones y criterios que requieren el examen de las autoridades aduaneras consultadas.

Artículo 196 Registro de los buques y los puertos; sin perjuicio del plazo establecido en artículo 10 del presente Reglamento, la autoridad aduanera facilitará la información que se le comunique de conformidad con el artículo 121, apartado 1, del Reglamento Delegado (UE) 2015/2446 a través del sistema mencionado en el artículo 10 en el plazo de un día laborable a partir de su comunicación.

Hasta la fecha de implantación del sistema de Decisiones Aduaneras en el ámbito del CAU a que se refiere el anexo de la Decisión de Ejecución 2014/255/UE, la información mencionada en el párrafo primero se facilitará a través del sistema electrónico de comunicación e información de los servicios marítimos regulares. Tendrán acceso a dicha información las autoridades aduaneras competentes para el servicio marítimo regular autorizado.

El Artículo 260 Procedimiento de consulta entre autoridades aduaneras;

1. Cuando se haya presentado una solicitud de autorización contemplada en el artículo 211, apartado 1, del Código en que intervenga más de un Estado miembro, serán de aplicación los artículos 10 y 14 del presente Reglamento y los apartados 2 a 5 del presente artículo, salvo que la autoridad aduanera competente para tomar la decisión considere que no se cumplen los requisitos para la concesión de dicha autorización.
2. La autoridad aduanera competente para adoptar la decisión comunicará la solicitud y el proyecto de autorización a las demás autoridades aduaneras interesadas, a más tardar, en el plazo de treinta días a partir de la fecha de aceptación de la solicitud.
3. No se expedirá ninguna autorización en que intervengan más de un Estado miembro sin el acuerdo previo de las autoridades aduaneras interesadas en el proyecto de autorización.
4. Las demás autoridades aduaneras interesadas comunicarán sus objeciones, si las hubiere, o manifestarán su acuerdo en el plazo de treinta días a partir de la fecha en que se les haya comunicado el proyecto de autorización. Las objeciones deberán estar debidamente justificadas. Cuando se planteen objeciones en el plazo prescrito y no se alcance un acuerdo en los sesenta días siguientes a la fecha de comunicación del proyecto de autorización, esta última será denegada con respecto a los aspectos que hayan suscitado objeciones.
5. Si las demás autoridades aduaneras no han planteado objeciones en el plazo de treinta días a partir de la fecha de comunicación del proyecto de autorización, se considerará que han otorgado su conformidad.

Artículo 261 Casos en que no se requiere el procedimiento de consulta;

1. La autoridad aduanera competente tomará una decisión sobre la solicitud sin necesidad de consultar a las demás autoridades aduaneras interesadas tal como dispone el artículo 260 del presente Reglamento en cualquiera de los siguientes casos:
 - a) cuando la autorización en la que intervengan más de un Estado miembro:
 - i) se renueve,
 - ii) sea objeto de modificaciones de poca entidad,
 - iii) se anule,
 - iv) se suspenda,
 - v) se revoque;
 - b) cuando dos o más de los Estados miembros interesados hayan dado su consentimiento;
 - c) cuando la única actividad en la que intervengan diferentes Estados miembros sea una operación en la que la aduana de inclusión y la aduana de ultimación sean distintas;
 - d) cuando la solicitud de autorización para la importación temporal que afecte a más de un Estado miembro se efectúe mediante una declaración en aduana normal.

En tales casos, la autoridad aduanera que haya tomado la decisión pondrá a disposición de las demás autoridades aduaneras interesadas los datos de la autorización.
2. La autoridad aduanera competente tomará una decisión sobre la solicitud sin necesidad de consultar a las demás autoridades aduaneras interesadas tal como dispone el artículo 260 del presente Reglamento y sin comunicar a estas últimas los datos de la autorización de conformidad con el apartado 1, en cualquiera de los siguientes casos:
 - a) cuando se utilicen los cuadernos ATA o los cuadernos CPD;
 - b) cuando se otorgue una autorización de importación temporal mediante el levante de las mercancías para su inclusión en el régimen aduanero pertinente de conformidad con el artículo 262 del presente Reglamento.
 - c) cuando dos o más de los Estados miembros interesados hayan dado su consentimiento;
 - d) cuando la única actividad en la que intervengan diferentes Estados miembros consista en la circulación de las mercancías.

Cabe la posibilidad de prórroga⁸¹ de dichos 120 días y tanto de oficio como a instancia del solicitante. Así el art. 22 del CAU sigue diciendo que cuando las autoridades aduaneras no puedan cumplir el plazo para adoptar una decisión, informarán al solicitante de ello antes de que venza dicho plazo, exponiéndole los motivos de tal imposibilidad e indicándole el plazo suplementario que consideren necesario para adoptar una decisión.

Salvo que se disponga lo contrario, dicho plazo suplementario no excederá de 30 días⁸².

Sin perjuicio de lo establecido en el párrafo segundo, las autoridades aduaneras podrán prorrogar el plazo para adoptar una decisión, según lo previsto en la legislación aduanera, cuando el solicitante pida una prórroga para proceder a ajustes a fin de garantizar el cumplimiento de las condiciones y los criterios. Estos ajustes y el plazo ulterior necesario para realizarlos serán comunicados a las autoridades aduaneras, que decidirán sobre la prórroga.

Este plazo general de 120 días se acorta cuando nos encontramos ante una decisión a la que se refiere el **art. 211. 1 del CAU**⁸³, relativa a la utilización de re-

81. El art. 28 RD: **Plazo para la adopción de las decisiones:**

1. El plazo para tomar la decisión a que se refiere el artículo 22, apartado 3, párrafo primero, del Código podrá prorrogarse por un periodo de hasta sesenta días.
2. Si está en curso un procedimiento penal que suscite dudas sobre si el solicitante cumple las condiciones a que se refiere el artículo 39, letra a), del Código, el plazo para tomar la decisión se prorrogará en función del tiempo necesario para completar el procedimiento

El art. 97 RD: Prórroga del plazo para la adopción de una decisión sobre devolución o condonación:

Cuando sea de aplicación el artículo 116, apartado 3, párrafo primero, del Código o el artículo 116, apartado 3, párrafo segundo, letra b), del Código, el plazo para tomar la decisión sobre la devolución o la condonación se suspenderá hasta que el Estado miembro de que se trate haya recibido la notificación de la decisión de la Comisión o la notificación por la Comisión de la devolución del expediente por los motivos previstos en el artículo 98, apartado 6. Cuando sea de aplicación el artículo 116, apartado 3, párrafo segundo, letra b), del Código, el plazo para tomar la decisión sobre la devolución o la condonación se suspenderá hasta que el Estado miembro de que se trate haya recibido la notificación de la decisión de la Comisión sobre el caso con elementos de hecho o de Derecho comparables.

82. El **art. 13 RD** menciona los casos de prórroga por petición de información adicional (el caso de que, una vez aceptada la solicitud, la autoridad competente para decidir considere necesario solicitar información adicional al solicitante y fija en plazo máximo de 30 días para que aporte dicha información. Ese plazo es el que se añade al de 120 días); del derecho a ser oído (prórroga de 30 días); para consultas a otras autoridades aduaneras no se fija plazo alguno (art. 14. 2 RE) y por último por infracción a la legislación aduanera con investigaciones al respecto, se fija el plazo máximo de prórroga en 9 meses salvo que se comprometa la investigación en cuyo caso se entiende puede ser mayor.

83. El artículo 171 RD establece: **Plazo para la toma de una decisión relativa a una solicitud de autorización a que se refiere el artículo 211, apartado 1, del Código** : 1. Cuando una solicitud de autorización contemplada en el artículo 211, apartado 1, letra a), del Código afecte a un solo Estado miembro, deberá, no obstante

gímenes especiales, de perfeccionamiento activo o pasivo, de importación temporal y de destino final, siempre que afecte a un solo estado miembro, y siendo el plazo a más tardar en los 30 días siguientes a la fecha de la aceptación de la solicitud⁸⁴. Si se refiere a la explotación de instalaciones de almacenamiento para el depósito aduanero de mercancías, a no ser que el operador de las instalaciones de almacenamiento sea la propia autoridad aduanera, el plazo se establece en 60 días.

En relación a los efectos de la decisión, el CAU establece que salvo que se disponga lo contrario en la legislación aduanera o en la propia decisión que se adopte, esta surtirá efecto desde la fecha en que el solicitante reciba, o se considere que ha recibido, la notificación de su adopción⁸⁵. Salvo en los casos previstos en el artículo 45, apartado 2, las decisiones adoptadas serán ejecutables por las autoridades aduaneras desde esa misma fecha⁸⁶.

Salvo que se disponga lo contrario en la legislación aduanera, la decisión será **válida sin limitación temporal⁸⁷ y en toda la Unión⁸⁸**.

lo dispuesto en el artículo 22, apartado 3, párrafo primero, del Código, tomarse una decisión sobre dicha solicitud sin demora, y a más tardar en los treinta días siguientes a la fecha de aceptación de la solicitud.

Cuando una solicitud de autorización contemplada en el artículo 211, apartado 1, letra b), del Código afecte a un solo Estado miembro, deberá, no obstante, lo dispuesto en el artículo 22, apartado 3, párrafo primero, del Código, tomarse una decisión sobre dicha solicitud sin demora, y a más tardar en los sesenta días siguientes a la fecha de aceptación de la solicitud. 2. Cuando las condiciones económicas deban examinarse de conformidad con el artículo 211, apartado 6, del Código, el plazo a que se refiere el apartado 1, párrafo primero, del presente artículo se ampliará a un año a partir de la fecha en que se haya transmitido el caso a la Comisión. Las autoridades aduaneras informarán al solicitante, o al titular de la autorización, de la necesidad de examinar las condiciones económicas y, si la autorización aún no ha sido emitida, de la ampliación del plazo de conformidad con el párrafo primero.

84. El plazo se amplía a 1 año a partir desde la fecha en que se haya transmitido el caso a la Comisión, cuando existan pruebas de que los intereses esenciales de los productores de la Unión pueden resultar perjudicados, se llevará a cabo un examen de las condiciones económicas a escala de la Unión (intereses esenciales de los productos de la UE).

85. Artículo 29 RD: **Fecha de efecto de la autorización AEO**; No obstante, lo dispuesto en el artículo 22, apartado 4, del Código, la autorización por la que se concede el estatuto de AEO («autorización AEO») surtirá efecto el quinto día siguiente a la adopción de la decisión.

86. Así art. 22.4 CAU

87. Así art. 22.5 CAU; el **reglamento delegado en su art 15 fija el reexamen** de una decisión cuando se modifique la legislación de la UE pertinente y esta modificación afecte a la decisión, cuando ello sea necesario como resultado de la supervisión llevada a cabo y cuando ello sea necesario debido a la información facilitada por el titular de la decisión conforme al art. 23.2 del CAU o por otras autoridades. En todo caso la autoridad aduanera competente para tomar la decisión comunicará el resultado del reexamen al titular de la decisión. El artículo 16 a 18 del RD **tratan la suspensión; el art 15 RE trata la revocación.**

No aplicable a las decisiones sobre información vinculante (art. 22 RD)

88. Así art. 26 CAU A menos que el efecto de una decisión se limite a uno o varios Estados miembros, las decisiones relacionadas con la aplicación de la legislación aduanera serán válidas en todo el territorio aduanero de la Unión.

En concordancia con el mismo, **el RD en su artículo 14** fija la fecha a partir de la cual surtirá efecto la decisión tomándose como referente la de recepción de la misma o la que se considere como recibida en los supuestos siguientes:

- Cuando la decisión afecte favorablemente al solicitante y éste haya solicitado otra fecha de efecto, en cuyo caso la decisión surtirá efecto a partir de la fecha solicitada por el solicitante, siempre que esta sea posterior a la fecha en que el solicitante haya recibido la decisión o se considere que la ha recibido.
- Cuando se haya tomado una decisión anterior con una limitación de tiempo y el único objetivo de la decisión actual sea ampliar su período de validez, en cuyo caso la decisión surtirá efecto a partir del día siguiente a la fecha de expiración del período de validez de la decisión anterior.
- Cuando el efecto de la decisión esté condicionada a la conclusión de ciertas formalidades por el solicitante, en cuyo caso la decisión surtirá efecto a partir de la fecha en que el solicitante reciba o se considere que ha recibido la notificación de la autoridad aduanera competente en la que se certifique que las formalidades se han completado satisfactoriamente.

En relación a la validez temporal, se establecen excepciones en el **RD en sus artículos 123 y 173** Así el período de validez de un T2L o un T2LF o un manifiesto aduanero de mercancías en relación a la prueba de estatuto aduanero que comporta, se fija en 90 días desde el registro o si no tiene obligación de tal registro⁸⁹ desde la fecha de su establecimiento. Este plazo se puede ampliar por la aduana a petición de persona interesada y por razones debidamente justificadas. La validez de la autorización para la utilización de regímenes especiales, de perfeccionamiento activo o pasivo, de importación temporal y de destino final, no podrá ser superior a 5 años a partir de que surta efecto y se reduce a 3 cuando la misma se refiera a mercancías contempladas en el anexo 71-02 (mercancías y productos sensibles)⁹⁰.

El derecho de audiencia se recoge en el **apartado 6 del art 22** del CAU.

Antes de adoptar una decisión que perjudique al solicitante, las autoridades aduaneras **comunicarán** los motivos en los que pretenden basar su decisión a este último, el cual tendrá la oportunidad de presentar observaciones **dentro de un**

89. El art. 128 RD fija la figura del expedidor autorizado como aquella que puede ser autorizada a expedir un T2L o T2LF o el manifiesto de mercancías aduaneras sin necesidad de solicitar visado o visado y registro.

90. Así como ejemplos, el sector de la carne de vacuno, huevos, aves de corral, leche y lácteos, etc. contemplados en el Reglamento 1383/2013

plazo establecido, que comenzará a contar a partir de la fecha en que reciba o se considere que deba haber recibido la comunicación. Tras el vencimiento de ese plazo, se notificará al solicitante, del modo debido, la decisión adoptada.

El párrafo primero no será de aplicación en cualquiera de los casos siguientes:

- a) cuando se refiera a una decisión prevista en el artículo 33, apartado 1⁹¹;
- b) en caso de denegación del beneficio de un contingente arancelario cuando se alcance el volumen del contingente arancelario especificado, con arreglo al artículo 56, apartado 4, párrafo primero;
- c) cuando así lo exija la naturaleza o el nivel de la amenaza para la seguridad y protección de la Unión y de sus residentes, para la salud humana, la sanidad animal o la fitosanidad, para el medio ambiente o para los consumidores;
- d) cuando la decisión tenga por objeto velar por la aplicación de otra decisión a la que se haya aplicado el párrafo primero, sin perjuicio de la legislación del Estado miembro de que se trate;
- e) cuando pueda afectar a investigaciones iniciadas para luchar contra el fraude;
- f) en otros casos específicos.

El plazo establecido se recoge en el **art. 8 RD** el cual fija en **30 días** el periodo de tiempo de que dispone el solicitante para expresar su punto de vista antes de que se tome una decisión que le perjudique. Se puede reducir por la autoridad aduanera dicho plazo a **24 horas**, siendo exigida a la persona interesada, si la decisión se refiere a los resultados del control de mercancías para las que no se haya presentado una declaración sumaria, una declaración de depósito temporal, una declaración de reexportación o una declaración en aduana.

También en el **art. 10 del RD** se recogen **excepciones al derecho a ser oído**, es decir, no se brindará al solicitante la oportunidad de expresar su punto de vista, en los siguientes casos:

- a) Cuando la solicitud de una decisión no se acepte de conformidad con el art. 11 del RD (condiciones para la aceptación de una solicitud) o con el artículo 12. aptd 2, pfº 2 del RE (cuando el solicitante no facilite la información pedida por las autoridades aduaneras en el periodo establecido por ellas a tal efecto, la solicitud será denegada y se informará al solicitante oportunamente).

91. Referido a las informaciones aduaneras IAV e IVO

- b) Cuando las autoridades aduaneras notifiquen a la persona que haya presentado la declaración sumaria de entrada que las mercancías no se van a cargar en el caso del tráfico marítimo en contenedor y de tráfico aéreo;
- c) Cuando la decisión se refiera a una notificación al solicitante de una decisión de la Comisión contemplada en el art. 116, apartado 1 del CAU (sobre devolución y condonación);
- d) Cuando se vaya a invalidar el número EORI⁹²

En el **RE art. 8** se recoge el **procedimiento general** del derecho a ser oído. Dicha **comunicación** deberá:

- a) Incluir una referencia a la documentación y la información en que las autoridades aduaneras pretendan basar su decisión.
- b) Indicar el período en el que la persona interesada deberá expresar su punto de vista a partir de la fecha en que reciba dicha comunicación o en que se considere que habrá recibido.
- c) Incluir una referencia al derecho de la persona interesada a tener acceso a la documentación y la información del punto a) de conformidad con las disposiciones aplicables.

Procedimiento específico para el derecho a ser oído, en el **artículo 9 RE**:

1. Las autoridades aduaneras podrán realizar la comunicación mencionada en el artículo 22, apartado 6, párrafo primero, del Código como parte del proceso de comprobación o control cuando tengan la intención de tomar una decisión sobre la base de alguno de los siguientes elementos:
 - a) los resultados de una comprobación tras la presentación de las mercancías;
 - b) los resultados de una comprobación de la declaración en aduana mencionada en el artículo 191 del Código;⁹³

92. El registro de personas en cuanto a los datos exigidos se contemplan en el anexo 12-01 del RD (art. 3 RD); en cuanto a los formatos y códigos exigidos se contemplan en el anexo 12-01 del RE (art. 7 RE).

93. **Resultados de la comprobación 1.** Los resultados de la comprobación de la declaración en aduana serán utilizados para la aplicación de las disposiciones que regulen el régimen aduanero en el que se incluyan las mercancías. 2. Cuando no se compruebe la declaración en aduana, se aplicará el apartado 1 con arreglo a los datos que figuren en dicha declaración. 3. Los resultados de las comprobaciones llevadas a cabo por las autoridades aduaneras tendrán la misma fuerza probatoria en todo el territorio aduanero de la Unión.

- c) los resultados del control posterior al levante mencionado en el artículo 48 del Código⁹⁴, cuando las mercancías se encuentren todavía bajo vigilancia aduanera;
 - d) los resultados de una comprobación de la prueba del estatuto aduanero de mercancías de la Unión o, en su caso, los resultados de la comprobación de la solicitud de registro de dicha prueba o de visado de la misma;
 - e) la expedición, por parte de las autoridades aduaneras, de una prueba de origen;
 - f) los resultados de un control de mercancías para las que no se haya presentado declaración sumaria, declaración de depósito temporal, declaración de reexportación o declaración en aduana.
2. Cuando se efectúe una comunicación de conformidad con el apartado 1, la persona interesada podrá:
- a) expresar su punto de vista inmediatamente, empleando el mismo cauce que el utilizado para la comunicación de conformidad con el artículo 9 del Reglamento Delegado (UE) 2015/2446, o
 - b) solicitar una comunicación de conformidad con el artículo 8, excepto en los casos contemplados en el apartado 1, letra f).
- La persona interesada será informada de ambas opciones por las autoridades aduaneras.
3. Cuando las autoridades aduaneras tomen una decisión que afecte negativamente a la persona interesada, registrarán si esa persona ha manifestado su punto de vista de conformidad con el apartado 2, letra a). La motivación y la posibilidad de presentación de recurso se contempla en **el art. 22.7 del CAU**: Cuando perjudique al solicitante, la decisión que se adopte deberá exponer los motivos que han llevado a su adopción y mencionará el derecho de recurso que dispone el artículo 44 (derecho de recurso).

94. **Control posterior al levante** Con posterioridad al levante de las mercancías y a efectos de los controles aduaneros, las autoridades aduaneras podrán verificar la exactitud y completud de la información facilitada en las declaraciones en aduana, las declaraciones de depósito temporal, las declaraciones sumarias de entrada y de salida, las declaraciones de reexportación o las notificaciones de reexportación, y la existencia, autenticidad, exactitud y validez de los documentos justificativos, y podrán examinar la contabilidad del declarante y otros registros en relación con las operaciones relativas a las mercancías de que se trate o con otras operaciones comerciales anteriores o posteriores que afecten a dichas mercancías. Las autoridades aduaneras también podrán examinar esas mercancías y tomar muestras de ellas cuando aún sea posible. Los controles podrán realizarse en los locales del titular de las mercancías o de su representante, en los de otra persona que, de forma directa o indirecta, haya actuado o actúe comercialmente en esas operaciones o en los de cualquier otra persona que esté en posesión de esos datos y documentos con fines comerciales.

Gestión de una decisión

Hemos mencionado que una decisión puede ser reexaminada tal y como el art. 23.4 del CAU recoge taxativamente. Pero al mismo tiempo el CAU contempla otros acontecimientos que se pueden dar bajo el título de gestión de las decisiones adoptadas previa solicitud.

El art. 23 del CAU al tratar la gestión de las decisiones adoptadas previa solicitud señala:

1. El titular de la decisión deberá cumplir las obligaciones que se derivan de esa decisión.
2. El titular de la decisión informará sin demora a las autoridades aduaneras de cualquier elemento que surja tras la adopción de la decisión, que pueda influir en su mantenimiento o su contenido.
3. Sin perjuicio de las disposiciones que regulan en otros ámbitos los casos de invalidez o de nulidad de las decisiones, las autoridades aduaneras que hayan adoptado una decisión podrán **anularla**⁹⁵, **modificarla y/o revocarla**⁹⁶ en cualquier momento cuando no se ajuste a la legislación aduanera.
4. En casos específicos, las autoridades aduaneras⁹⁷:
 - a) reexaminarán la decisión;
 - b) suspenderán una decisión cuando no proceda anularla, revocarla o modificarla.
5. Las autoridades aduaneras supervisarán las condiciones y los criterios que debe cumplir el titular de una decisión. También supervisarán el cumplimiento de las obligaciones que se deriven de esa decisión. Cuando el titular de la decisión lleve establecido menos de tres años, las autoridades aduaneras lo someterán a una estrecha supervisión durante el primer año posterior a la adopción de la decisión⁹⁸.

95. Artículo 27 del CAU

96. Artículo 15, 34 y 259 RE y 28 del CAU

97. **No se aplican los artículos 15 a 18 del RD a las informaciones vinculantes** (art. 22 RD)

98. Artículos 230 y 233 RE; **Artículo 230 Supervisión de la autorización:**

1. Las autoridades aduaneras de los Estados miembros comunicarán sin demora a la autoridad aduanera competente para tomar una decisión cualquier circunstancia que se produzca tras la concesión de la autorización de despacho centralizado y que pueda influir en su mantenimiento o su contenido.

Visto lo relativo al reexamen, vemos a continuación lo que establecen los reglamentos de desarrollo respecto a la suspensión, modificación, revocación y anulación.

El art. 16 del RD 1. La autoridad aduanera competente para tomar la decisión, **suspenderá** la decisión en lugar de **anularla, revocarla o modificarla**, de conformidad con el artículo 23, apartado 3, o con los artículos 27 o 28 del Código, cuando:

- a) la autoridad aduanera considere que existen motivos suficientes para la anulación, revocación o modificación de la decisión, pero no disponga aún de todos los elementos necesarios para decidir sobre la anulación, revocación o modificación;
 - b) la autoridad aduanera considere que no se dan las condiciones para la decisión o que el titular de la decisión no cumple las obligaciones impuestas por dicha decisión, y sea conveniente dar al titular de la decisión tiempo para tomar medidas que garanticen el cumplimiento de las condiciones o de las obligaciones;
 - c) el titular de la decisión solicite la suspensión por encontrarse, temporalmente, en la imposibilidad de cumplir las condiciones establecidas para la decisión o de cumplir las obligaciones por ella impuestas.
2. En los casos contemplados en las letras b) y c) del apartado 1, el titular de la decisión notificará a la autoridad aduanera competente para tomar la decisión las medidas que vaya a tomar para garantizar el cumplimiento

2. La autoridad aduanera competente para tomar una decisión facilitará toda la información pertinente de que disponga a las autoridades aduaneras de los demás Estados miembros en relación con las actividades aduaneras del operador económico autorizado que se acoja al despacho centralizado

Artículo 233 Plan de control;

1. Con motivo de la concesión de una autorización de presentación de la declaración en aduana en forma de inscripción en los registros del declarante, de conformidad con el artículo 182, apartado 1, del Código, las autoridades aduaneras establecerán un plan de control específicamente dirigido al operador económico que prevea la vigilancia de los regímenes aduaneros gestionados al amparo de la autorización, determine la frecuencia de los controles aduaneros y garantice, entre otras cosas, la posibilidad de realizar controles aduaneros efectivos en todas las fases del procedimiento de inscripción en los registros del declarante.

2. Cuando proceda, el plan de control tendrá en cuenta la limitación temporal para la notificación de la deuda aduanera contemplada en el artículo 103, apartado 1, del Código.

3. Dicho plan determinará el control que habrá de realizarse en caso de que se conceda una dispensa de la obligación de presentación con arreglo al artículo 182, apartado 3, del Código.

4. En caso de despacho centralizado, el plan de control, en el que se especifica la distribución de tareas entre la aduana supervisora y la aduana de presentación, deberá tener en cuenta las prohibiciones y restricciones aplicables en el lugar en el que esté situada la aduana de presentación.

de las condiciones y de las obligaciones, así como el tiempo que necesita para tomarlas.

Respecto al período de suspensión de una decisión el art. 17 del Reglamento Delegado (RD) dice:

1. En los casos a que se refiere el artículo 16, apartado 1, letra a), el periodo de suspensión fijado por la autoridad aduanera competente se corresponderá con el periodo de tiempo requerido por esa autoridad aduanera para determinar si se cumplen las condiciones de anulación, revocación o modificación. Este periodo no podrá ser superior a treinta días. No obstante, si la autoridad aduanera considera que el titular de la decisión no puede cumplir los criterios establecidos en el artículo 39, letra a), del Código, la decisión se suspenderá hasta que se determine si una de las personas siguientes ha cometido infracciones graves o reiteradas:
 - a) el titular de la decisión;
 - b) la persona encargada de la empresa que sea titular de la decisión en cuestión o que ejerza el control de su dirección;
 - c) la persona responsable de los asuntos aduaneros en la empresa que sea titular de la decisión en cuestión.
2. En los casos a que se refiere el artículo 16, apartado 1, letras b) y c), el periodo de suspensión fijado por la autoridad aduanera competente para tomar la decisión se corresponderá con el periodo de tiempo notificado por el titular de la decisión con arreglo al artículo 16, apartado 2. En su caso, el periodo de suspensión podrá prorrogarse a petición del titular de la decisión. El período de suspensión podrá prorrogarse por el periodo de tiempo necesario para que la autoridad aduanera competente verifique que dichas medidas aseguran el cumplimiento de las condiciones o las obligaciones. Dicho periodo no podrá exceder de treinta días.
3. Cuando, a raíz de la suspensión de una decisión, la autoridad aduanera competente para tomar la decisión tenga la intención de anularla, revocarla o modificarla de conformidad con el artículo 23, apartado 3, o con los artículos 27 o 28 del Código, el periodo de suspensión, fijado de conformidad con los apartados 1 y 2 del presente artículo, se prorrogará, si procede, hasta que surta efecto la decisión de anulación, revocación o modificación.

En relación a la finalización de la suspensión, es el art. 18 RD el que establece que:

1. La suspensión de una decisión finalizará al expirar el periodo de suspensión, a menos que antes de la expiración de dicho periodo concurra cualquiera de las situaciones siguientes:
 - a) que se retire la suspensión sobre la base de que, en los casos contemplados en el artículo 16, apartado 1, letra a), no existen motivos para la anulación, revocación o modificación de la decisión con arreglo al artículo 23, apartado 3, o con los artículos 27 o 28 del Código, en cuyo caso la suspensión concluirá en la fecha de retirada;
 - b) que se retire la suspensión sobre la base de que, en los casos a contemplados en el artículo 16, apartado 1, letras b) y c), el titular de la decisión ha adoptado, a satisfacción de la autoridad aduanera competente para tomar la decisión, las medidas necesarias para garantizar el cumplimiento de las condiciones establecidas para la decisión o de las obligaciones por ella impuestas, en cuyo caso la suspensión concluirá en la fecha de retirada;
 - c) que la decisión suspendida sea anulada, revocada o modificada, en cuyo caso la suspensión concluirá en la fecha de anulación, revocación o modificación.
2. La autoridad aduanera competente para tomar la decisión informará al titular de la decisión de poner fin a la suspensión.

El CAU en sus artículos 27 y 28 trata respectivamente de la anulación y de la revocación y modificación de decisiones favorables.

Artículo 27 CAU

Anulación de decisiones favorables

1. Las autoridades aduaneras anularán las decisiones que sean favorables al titular de la decisión, en caso de que concurran las tres circunstancias siguientes:
 - a) que la decisión adoptada se haya basado en información incorrecta o incompleta;

- b) que el titular de la decisión supiera o debiera razonablemente haber sabido que la información era incorrecta o incompleta,
 - c) que la decisión habría sido diferente si la información hubiese sido correcta y completa.
2. La anulación de una decisión será notificada al titular de dicha decisión.
 3. Salvo que se disponga lo contrario en la decisión conforme a la legislación aduanera, la anulación será efectiva desde la misma fecha en que haya comenzado a surtir efectos la decisión inicial.

Artículo 28 CAU

Revocación y modificación de decisiones favorables

1. Una decisión favorable al interesado será revocada⁹⁹ o modificada cuando, en casos distintos de los previstos en el artículo 27:
 - a) no se hayan cumplido o hayan dejado de cumplirse una o varias de las condiciones establecidas para su adopción; o
 - b) el titular de la decisión así lo solicite.
2. Salvo que se disponga lo contrario, la revocación de una decisión favorable a varias personas podrá afectar únicamente a aquella que haya incumplido las obligaciones impuestas por esa decisión.
3. La revocación o modificación de una decisión será notificada al titular de dicha decisión.
4. El artículo 22, apartado 4, se aplicará a la revocación o modificación de la decisión.

No obstante, en casos excepcionales en que así lo requieran los intereses legítimos del titular de la decisión, las autoridades aduaneras podrán aplazar la fecha en que la revocación o modificación deba comenzar a surtir efectos hasta un máximo de un año. Esa fecha deberá indicarse en la decisión de revocación o modificación.

99. Artículo 15 RE: Una decisión suspendida de conformidad con el artículo 16, apartado 1, del Reglamento Delegado (UE) 2015/2446 será revocada por la autoridad aduanera competente para tomar una decisión en los casos mencionados en el artículo 16, apartado 1, letras b) y c), de dicho Reglamento, cuando el titular de la decisión no adopte, en el plazo señalado, las medidas necesarias para cumplir las condiciones establecidas para la decisión o las obligaciones impuestas en virtud de ella.

Respecto a la revocación el art. 15 RE señala:

Una decisión suspendida de conformidad con el artículo 16, apartado 1, del Reglamento Delegado (UE) 2015/2446 será revocada por la autoridad aduanera competente para tomar una decisión en los casos mencionados en el artículo 16, apartado 1, letras b) y c), de dicho Reglamento, cuando el titular de la decisión no adopte, en el plazo señalado, las medidas necesarias para cumplir las condiciones establecidas para la decisión o las obligaciones impuestas en virtud de ella.

Excepto cuando una autoridad aduanera actúe en calidad de autoridad judicial, las disposiciones del artículo 22, apartados 4, 5, 6 y 7, del artículo 23, apartado 3, y de los artículos 26, 27 y 28 se aplicarán también a las decisiones que tomen las autoridades aduaneras sin solicitud previa de la persona interesada.

LAS INFORMACIONES VINCULANTES

Reguladas en los artículos 33 a 37 del CAU; 19 a 22 del RD y del 16 al 23 del RE, aglutina las decisiones relativas a las informaciones arancelarias vinculantes (IAV) y a las decisiones relativas a informaciones vinculantes en materia de origen (IVO).

El artículo 33 del CAU

Decisiones relativas a las informaciones vinculantes

1. Las autoridades aduaneras adoptarán, previa solicitud, decisiones relativas a informaciones arancelarias vinculantes («decisiones IAV») o decisiones relativas a informaciones vinculantes en materia de origen («decisiones IVO»).

Dicha solicitud **no se aceptará** en ninguna de las circunstancias siguientes:

- a) cuando se efectúe o se haya efectuado ya en la misma aduana o en otra diferente, por el titular o por una persona que actúe por cuenta del titular de una decisión, la solicitud de una decisión relativa a las mismas mercancías, y tratándose de decisiones IVO,

- cuando se den las mismas circunstancias que determinaron la adquisición del origen;¹⁰⁰
- b) cuando la solicitud no esté relacionada con ninguno de los fines previstos para las decisiones IAV o IVO ni con ninguno de los destinos previstos de un régimen aduanero.
2. Las **decisiones IAV e IVO** solo serán vinculantes en materia de clasificación arancelaria y de determinación del origen de las mercancías:
 - a) para las autoridades aduaneras, respecto del titular de la decisión, únicamente en relación con las mercancías cuyas formalidades aduaneras se cumplimenten después de la fecha en que la decisión surta efecto;
 - b) para el titular de la decisión, respecto de las autoridades aduaneras, únicamente desde la fecha en que reciba, o se considere que ha recibido, **la notificación** de la decisión.
 3. Las decisiones IAV e IVO tendrán una **validez de tres años** a partir de la fecha en la que la decisión surta efecto.
 4. Para aplicar una decisión IAV o IVO en el marco de un régimen aduanero concreto, el titular de la decisión tendrá que ser capaz de probar lo siguiente:
 - a) en el caso de las decisiones IAV, que las mercancías declaradas se corresponden en todos sus aspectos con las descritas en la decisión;
 - b) en el caso de las decisiones IVO, que las mercancías en cuestión y las circunstancias determinantes de la adquisición del origen se corresponden en todos sus aspectos con las mercancías y las circunstancias descritas en la decisión.

El artículo 20 RD *Artículo 20 fija los siguientes Plazos*

1. Cuando la Comisión notifique a las autoridades aduaneras la suspensión de la adopción de decisiones IAV e IVO de conformidad con lo dispuesto en el artículo 34, apartado 10, letra a), del Código, el plazo para tomar la decisión a que se refiere el artículo 22, apartado 3, párrafo primero, del Código se prorrogará hasta que la Comisión notifique a las autoridades aduaneras que está asegurada una clasificación arancelaria o una determinación del origen correcta y uniforme. El periodo prorrogado a que se refiere el **apartado 1 no será superior a diez meses**, pero en circunstancias excepcionales podrá aplicarse una **prórroga adicional no superior a cinco meses**.

100. Ha habido pues una decisión previa relativa a las mismas mercancías o concurrentes las mismas circunstancias.

2. El periodo a que se refiere el artículo 22, apartado 3, párrafo segundo, del Código, podrá ser superior a treinta días cuando no sea posible completar en ese periodo un análisis que la autoridad aduanera competente para tomar una decisión considere necesario para tomar esa decisión.

*El RE adiciona en su Artículo 17, lo relativo a **Coherencia con las decisiones IAV en vigor***: La autoridad aduanera competente para tomar una decisión deberá, a fin de garantizar que cualquier decisión IAV que se proponga formular sea coherente con las decisiones IAV ya formuladas, consultar el sistema electrónico mencionado en el artículo 21 y mantener un registro de dichas consultas.

En cuanto a la gestión de dichas informaciones vinculantes, el artículo 34 CAU:

1. Las decisiones **IAV dejarán de ser válidas** antes de que finalice el plazo a que se refiere el artículo 33, apartado 3, cuando dejen de ajustarse a la legislación como consecuencia de cualquiera de los supuestos siguientes:
 - a) adopción de una **modificación de las nomenclaturas** a que se refiere el artículo 56, apartado 2, letras a) y b);
 - b) adopción de las medidas a que se refiere el artículo 57, apartado 4¹⁰¹; con efectos a partir de la fecha de aplicación de dichas modificaciones o medidas.
2. Las **decisiones IVO** dejarán de ser válidas antes de que finalice el plazo a que se refiere el artículo 33, apartado, 3 en cualquiera de los siguientes casos:
 - a) cuando **se adopte un reglamento o se celebre un acuerdo** que sea aplicable en la Unión y la decisión IVO deje de ser conforme a lo dispuesto en ellos, con efectos a partir de la fecha de aplicación de dicho reglamento o acuerdo;
 - b) cuando **dejen de ser compatibles con el Acuerdo sobre Normas de Origen elaborado en el seno de la Organización Mundial del Comercio (OMC)** o con las notas explicativas o criterios sobre el origen adoptados a efectos de interpretación de dicho Acuerdo, con efectos a partir de la fecha de su publicación en el *Diario Oficial de la Unión Europea*.
3. Las decisiones IAV o IVO **no dejarán de ser válidas con efecto retroactivo**.

101. Decisión de la Comisión

4. No obstante lo dispuesto en el artículo 23, apartado 3, y en el artículo 27, las decisiones **IAV e IVO serán anuladas** cuando se hayan basado en información incorrecta o incompleta facilitada por los solicitantes.
5. Las decisiones **IAV e IVO se revocarán** de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 23, apartado 3, y en el artículo 28. Sin embargo, **no se revocarán por solicitud del titular de la decisión**.¹⁰²
6. Las decisiones **IAV e IVO no podrán modificarse**.
7. **Las autoridades aduaneras revocarán las decisiones IAV:**
 - a) cuando dejen de ser compatibles con la interpretación de las nomenclaturas a que se refiere el artículo 56, apartado 2, letras a) y b), resultante de cualquiera de los supuestos siguientes:
 - i) las notas explicativas a las que se refiere el artículo 9, apartado 1, letra a), del Reglamento (CEE) n.º 2658/87 del Consejo, de 23 de julio de 1987, relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y al arancel aduanero común, con efectos a partir de la fecha de su publicación en el *Diario Oficial de la Unión Europea*;
 - ii) una sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, con efectos a partir de la fecha de la publicación del fallo de dicha sentencia en el *Diario Oficial de la Unión Europea*;
 - iii) las decisiones de clasificación, los criterios de clasificación o las modificaciones de las notas explicativas de la nomenclatura del sistema armonizado de designación y codificación de las mercancías, adoptado por la organización creada por el Convenio por el que se establece un Consejo de Cooperación Aduanera, hecho en Bruselas el 15 de diciembre de 1950, con efectos a partir de la fecha de publicación de la Comunicación de la Comisión en la serie C del *Diario Oficial de la Unión Europea*; o
 - b) en otros casos específicos.
8. Las **decisiones IVO se revocarán:**
 - a) cuando dejen de ser compatibles con una sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, con efectos a partir de la fecha de la publicación del fallo de dicha sentencia en el *Diario Oficial de la Unión Europea*; o
 - b) en otros casos específicos.

102. De oficio, no cabe a instancia de parte la revocación.

9. Cuando sean de aplicación el apartado 1, letra b), o los apartados 2, 7 u 8, las decisiones IAV o IVO **podrán seguir utilizándose** en relación con **los contratos firmes** basados en la decisión y celebrados antes de que haya dejado de ser válida o haya sido revocada. **Dicha prórroga**¹⁰³ de la utilización no se aplicará cuando la decisión IVO se haya adoptado respecto de mercancías que vayan a ser exportadas.

La prórroga de la utilización a que se hace referencia en el párrafo primero **no excederá de seis meses** a partir de la fecha en que las decisiones IAV o IVO hayan dejado de ser válidas o hayan sido revocadas. No obstante, la medida a que se refiere el artículo 57, apartado 4, o el artículo 67 podrá excluir dicha prórroga o establecer un plazo de tiempo más corto. Cuando se trate de productos para los que se presenta un certificado de importación o de exportación en el momento del cumplimiento de las formalidades aduaneras, el período de seis meses se sustituirá por el período de validez del certificado de que se trate.

Para poder beneficiarse de la prórroga de la utilización de una **decisión IAV o IVO**, el titular de dicha decisión **presentará una solicitud** a la autoridad aduanera que adoptó la decisión **en el plazo de 30 días** a partir de la fecha en que dicha decisión haya dejado de ser válida o haya sido revocada, indicando las cantidades para las que se solicita la prórroga de utilización y el Estado miembro o los Estados miembros en los que las mercancías van a ser despachadas durante el plazo de la prórroga de utilización. La **autoridad aduanera adoptará una decisión** sobre la prórroga de la utilización y la notificará al titular con la mayor brevedad y, **a más tardar, en el plazo de 30 días** a partir de la fecha de recepción de toda la información necesaria para poder adoptar dicha decisión.

10. La Comisión notificará a las autoridades aduaneras:
- a) la suspensión de la adopción de decisiones IAV e IVO para aquellas mercancías en relación con las cuales no se garantice una clasificación arancelaria o una determinación del origen correctas y uniformes; o
 - b) el levantamiento de la suspensión mencionada en la letra a).
11. La Comisión podrá adoptar decisiones mediante las que se solicite a los Estados miembros que revoquen las decisiones IAV o IVO, a fin de

103. A solicitud.

garantizar que se atribuye a las mercancías una clasificación arancelaria o una determinación del origen correctas y uniformes.

En relación con la teoría de la decisión se debe de tratar las cuestiones relativas a la representación regulado en la LGT en el Artículo 46. Representación voluntaria. 1. Los obligados tributarios con capacidad de obrar podrán actuar por medio de representante, que podrá ser un asesor fiscal, con el que se entenderán las sucesivas actuaciones administrativas, salvo que se haga manifestación expresa en contrario. 2. Para interponer recursos o reclamaciones, desistir de ellos, renunciar a derechos, asumir o reconocer obligaciones en nombre del obligado tributario, solicitar devoluciones de ingresos indebidos o reembolsos y en los restantes supuestos en que sea necesaria la firma del obligado tributario en los procedimientos regulados en los títulos III, IV, V, VI y VII de esta Ley, la representación deberá acreditarse por cualquier medio válido en Derecho que deje constancia fidedigna o mediante declaración en comparecencia personal del interesado ante el órgano administrativo competente. A estos efectos, serán válidos los documentos normalizados de representación que apruebe la Administración Tributaria para determinados procedimientos. 3. Para los actos de mero trámite se presumirá concedida la representación. 4. Cuando en el marco de la colaboración social en la gestión tributaria, o en los supuestos que se prevean reglamentariamente, se presente por medios telemáticos cualquier documento ante la Administración tributaria, el presentador actuará con la representación que sea necesaria en cada caso. La Administración tributaria podrá requerir, en cualquier momento, la acreditación de dicha representación, que podrá efectuarse de acuerdo con lo establecido en el apartado 2 de este artículo. 5. Para la realización de actuaciones distintas de las mencionadas en los apartados 2, 3 y 4 anteriores, la representación podrá acreditarse debidamente en la forma que reglamentariamente se establezca. 6. Cuando, de acuerdo con lo previsto en el apartado 6 (actual apartado 7) del artículo 35 de esta ley, concurren varios titulares en una misma obligación tributaria, se presumirá otorgada la representación a cualquiera de ellos, salvo que se produzca manifestación expresa en contrario. La liquidación que resulte de dichas actuaciones deberá ser notificada a todos los titulares de la obligación. 7. La falta o insuficiencia del poder no impedirá que se tenga por realizado el acto de que se trate, siempre que se acompañe aquél o se subsane el defecto dentro del plazo de 10 días, que deberá conceder al efecto el órgano administrativo competente.

LA REPRESENTACIÓN EN LAS DECISIONES

El CAU en su Artículo 19

Poder de representación

1. En su relación con las autoridades aduaneras, el representante aduanero declarará estar actuando por cuenta de la persona representada e indicará si la representación es directa o indirecta.
Quien omita declarar que está actuando como representante aduanero o declare estar actuando en tal condición sin poseer un poder de representación para ello, se considerará que actúa en su propio nombre y por cuenta propia.¹⁰⁴
2. Las autoridades aduaneras podrán exigir a cualquier persona que declare estar actuando como representante aduanero la presentación de la prueba del poder de representación que le haya otorgado la persona representada.

104. Por tanto, por el CAU, se convierte en deudor en calidad de sujeto pasivo, sin que haya correspondencia con disposición alguna de la LGT

En casos específicos, las autoridades aduaneras no exigirán la presentación de dicha prueba.

3. Las autoridades aduaneras no exigirán a aquella persona que actúe como representante aduanero, que ejecute y efectuando con carácter habitual actos y formalidades, que presente en cada ocasión la prueba del poder de representación, siempre que tal persona esté en condiciones de presentar dicha prueba y a petición de las autoridades aduaneras.

En relación al trámite de audiencia, Artículo 99. Desarrollo de las actuaciones y procedimientos tributarios., su apartado nº 8. En los procedimientos tributarios se podrá prescindir del trámite de audiencia previo a la propuesta de resolución cuando se suscriban actas con acuerdo o cuando en las normas reguladoras del procedimiento esté previsto un trámite de alegaciones posterior a dicha propuesta. En este último caso, el expediente se pondrá de manifiesto en el trámite de alegaciones. El trámite de alegaciones no podrá tener una duración inferior a 10 días ni superior a 15.

El CAU en su artículo 22 apartado 6 recoge que antes de adoptar una decisión que perjudique al solicitante, las autoridades aduaneras comunicarán los motivos en los que pretenden basar su decisión a este último, el cual tendrá la oportunidad de presentar observaciones dentro de un plazo establecido, que comenzará a contar a partir de la fecha en que reciba o se considere que deba haber recibido la comunicación. Tras el vencimiento de ese plazo, se notificará al solicitante, del modo debido, la decisión adoptada¹⁰⁵. En cuanto a los motivos para poder prescindir de dicho trámite se recogen los mismos en el mismo artículo 22 apartado 6 párrafo segundo: “El párrafo primero no será de aplicación en cualquiera de los casos siguientes:

- a) cuando se refiera a una decisión prevista en el artículo 33, apartado 1;
- b) en caso de denegación del beneficio de un contingente arancelario cuando se alcance el volumen del contingente arancelario especificado, con arreglo al artículo 56, apartado 4, párrafo primero;

105. En el art. 8 RD el cual fija en 30 días el periodo de tiempo de que dispone el solicitante para expresar su punto de vista antes de que se tome una decisión que le perjudique. Se puede reducir por la autoridad aduanera dicho plazo a 24 horas, siendo exigida a la persona interesada, si la decisión se refiere a los resultados del control de mercancías para las que no se haya presentado una declaración sumaria, una declaración de depósito temporal, una declaración de reexportación o una declaración en aduana.

- c) cuando así lo exija la naturaleza o el nivel de la amenaza para la seguridad y protección de la Unión y de sus residentes, para la salud humana, la sanidad animal o la fitosanidad, para el medio ambiente o para los consumidores;
 - d) cuando la decisión tenga por objeto velar por la aplicación de otra decisión a la que se haya aplicado el párrafo primero, sin perjuicio de la legislación del Estado miembro de que se trate;
 - e) cuando pueda afectar a investigaciones iniciadas para luchar contra el fraude;
 - f) en otros casos específicos.
7. Cuando perjudique al solicitante, la decisión que se adopte deberá exponer los motivos que han llevado a su adopción y mencionará el derecho de recurso que dispone el artículo 44¹⁰⁶.

Los plazos difieren de la LGT al CAU; así el 104 de la LGT nos dice que de forma general los plazos de resolución y efectos de la falta de resolución expresa. En concreto en su apartado 1 de dicho artículo establece *que el plazo máximo* en que debe notificarse la resolución será el fijado por la normativa reguladora del correspondiente *procedimiento*, sin que pueda exceder *de seis meses*, salvo que esté establecido por una norma con rango de ley o venga previsto en la normativa comunitaria europea. Cuando las normas reguladoras de los procedimientos no fijen plazo máximo, éste será de seis meses. De la misma guisa la LGT fija el plazo de las actuaciones inspectoras de la siguiente manera: Artículo 150.1.LGT. Las actuaciones del procedimiento *de inspección* deberán concluir en el plazo de: a) **18 meses**, con carácter general. b) **27 meses**, cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias

106. También en el art. 10 del RD se recogen excepciones al derecho a ser oído, es decir, no se brindará al solicitante la oportunidad de expresar su punto de vista, en los siguientes casos:

- a) Cuando la solicitud de una decisión no se acepte de conformidad con el art. 11 del RD (condiciones para la aceptación de una solicitud) o con el artículo 12. aptd 2, pfo 2 del RE (cuando el solicitante no facilite la información pedida por las autoridades aduaneras en el periodo establecido por ellas a tal efecto, la solicitud será denegada y se informará al solicitante oportunamente).
- b) Cuando las autoridades aduaneras notifiquen a la persona que haya presentado la declaración sumaria de entrada que las mercancías no se van a cargar en el caso del tráfico marítimo en contenedor y de tráfico aéreo;
- c) Cuando la decisión se refiera a una notificación al solicitante de una decisión de la Comisión contemplada en el art. 116, aptdo 1 del CAU (sobre devolución y condonación);
- d) Cuando se vaya a invalidar el número EORI

en cualquiera de las obligaciones tributarias o periodos objeto de comprobación: 1.º Que la Cifra Anual de Negocios del obligado tributario sea igual o superior al requerido para auditar sus cuentas. 2.º Que el obligado tributario esté integrado en un grupo sometido al régimen de consolidación fiscal o al régimen especial de grupo de entidades que esté siendo objeto de comprobación inspectora. El CAU para los supuestos de procedimientos iniciados de oficio no establece plazo alguno para su resolución¹⁰⁷, sin que se pueda entender aplicable en cuanto a los plazos de resolución aludidos, lo dispuesto en la LGT en su título III (aplicación de los tributos) ni por tanto efectividad de los efectos jurídicos derivados, tal como la caducidad.

En relación al régimen de actos presuntos, el artículo 104.3 de la LGT señala que en los procedimientos iniciados a instancia de parte, el vencimiento del plazo máximo sin haberse notificado resolución expresa producirá los efectos que establezca su normativa reguladora. A estos efectos, en todo procedimiento de aplicación de los tributos se deberá regular expresamente el régimen de actos presuntos que le corresponda. En defecto de dicha regulación, los interesados podrán entender estimadas sus solicitudes por silencio administrativo, salvo las formuladas en los procedimientos de ejercicio del derecho de petición a que se refiere el artículo 29 de la Constitución y en los de impugnación de actos y disposiciones, en los que el silencio tendrá efecto desestimatorio. Cuando se produzca la paralización del procedimiento por causa imputable al obligado tributario, la Administración le advertirá que, transcurridos tres meses, podrá declarar la caducidad del mismo.

El CAU no regula de forma explícita la cuestión referente al acto presunto si bien la regla general que se deriva de la falta de resolución es el silencio negativo a diferencia del visto en la LGT que se configura como positivo. Al mismo tiempo los tiempos también resultan distintos.

La revisión se trata en la LGT en el artículo 216 y ss., así el 216 fija como procedimientos especiales de revisión: Clases de procedimientos especiales de revisión. Son procedimientos especiales de revisión los de: a) Revisión de actos nulos de pleno derecho. b) Declaración de lesividad de actos anulables. c) Revocación. d) Rectificación de errores. e) Devolución de ingresos indebidos.

El CAU regula de forma diferente al recogido en la LGT el régimen de anulación y revocación de las decisiones favorables a los interesados, o los casos de devolución y condonación; así los artículos,

107. Si lo fija para la comunicación de la deuda aduanera

Artículo 27

Anulación de decisiones favorables

1. Las autoridades aduaneras anularán las decisiones que sean favorables al titular de la decisión, en caso de que concurren las tres circunstancias siguientes:
 - a) que la decisión adoptada se haya basado en información incorrecta o incompleta;
 - b) que el titular de la decisión supiera o debiera razonablemente haber sabido que la información era incorrecta o incompleta,
 - c) que la decisión habría sido diferente si la información hubiese sido correcta y completa.
2. La anulación de una decisión será notificada al titular de dicha decisión.
3. Salvo que se disponga lo contrario en la decisión conforme a la legislación aduanera, la anulación será efectiva desde la misma fecha en que haya comenzado a surtir efectos la decisión inicial.

Artículo 28

Revocación y modificación de decisiones favorables

1. Una decisión favorable al interesado será revocada o modificada cuando, en casos distintos de los previstos en el artículo 27:
 - a) no se hayan cumplido o hayan dejado de cumplirse una o varias de las condiciones establecidas para su adopción; o
 - b) el titular de la decisión así lo solicite.
2. Salvo que se disponga lo contrario, la revocación de una decisión favorable a varias personas podrá afectar únicamente a aquella que haya incumplido las obligaciones impuestas por esa decisión.
3. La revocación o modificación de una decisión será notificada al titular de dicha decisión.
4. El artículo 22, apartado 4, se aplicará a la revocación o modificación de la decisión.

No obstante, en casos excepcionales en que así lo requieran los intereses legítimos del titular de la decisión, las autoridades aduaneras podrán aplazar la fecha en que la revocación o modificación deba comenzar a surtir efectos hasta un máximo de un año. Esa fecha deberá indicarse en la decisión de revocación o modificación.

Artículo 121

Procedimiento para devoluciones y condonaciones

1. Las solicitudes de devolución o de condonación de conformidad con el artículo 116 se presentarán a las autoridades aduaneras dentro de los plazos siguientes:
 - a) en caso de un exceso de cobro de derechos de importación o de exportación, error de las autoridades competentes, o equidad, en el plazo de tres años a partir de la fecha de notificación de la deuda aduanera;
 - b) en caso de mercancías defectuosas o que incumplen las condiciones del contrato, en el plazo de un año a partir de la fecha de notificación de la deuda aduanera;
 - c) en caso de invalidación de una declaración en aduana, en el plazo especificado en las normas aplicables a la invalidación.El plazo especificado en las letras a) y b) del párrafo primero se prorrogará cuando el solicitante presente pruebas de que se vio imposibilitado para presentar una solicitud dentro del plazo establecido por tratarse de un caso fortuito o de fuerza mayor.
2. Cuando, habida cuenta de los motivos invocados, las autoridades aduaneras no se hallen en condiciones de conceder la devolución o condonación de un importe de los derechos de importación o de exportación, estará obligada a examinar el fundamento de una solicitud de devolución o condonación a la luz de los demás motivos de devolución o condonación a que se refiere el artículo 116.
3. Cuando se haya presentado un recurso con arreglo al artículo 37 contra la notificación de la deuda aduanera, se suspenderá el plazo correspondiente especificado en el párrafo primero del apartado 1, a partir de la fecha en que se presente el recurso y en tanto dure el procedimiento de este.
4. Cuando las autoridades aduaneras concedan la devolución o condonación de conformidad con los artículos 119 y 120, el Estado miembro de que se trate informará a la Comisión al respecto.

RÉGIMEN DE INFRACCIONES Y APLICACIÓN DE SANCIONES CORRESPONDIENTES EN EL ÁMBITO ADUANERO POR APLICACIÓN DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA

La Ley General Tributaria regula la clasificación de las infracciones y las correspondientes sanciones tributarias en el Título IV y más concretamente en el capítulo III, artículos 191 a 206.

El **CAU en su artículo 42** al tratar la imposición de las sanciones, establece que:

1. Cada Estado miembro establecerá sanciones¹⁰⁸ en caso de incumplimiento de la legislación aduanera. Dichas sanciones serán efectivas, proporcionadas y disuasorias.
2. Cuando se impongan sanciones administrativas, estas podrán adoptar, inter alia una o ambas de las dos formas siguientes:
 - a) Una carga pecuniaria¹⁰⁹ impuesta por las autoridades aduaneras, incluido, cuando proceda, un pago suplementario que sustituya a la sanción penal aplicable.
 - b) ¹¹⁰La revocación, suspensión o modificación de cualquier autorización de la que goce la persona sancionada”.

108. No se concreta si se alude a sanciones administrativas y/o penales.

109. Se refiere a ¿la multa?, como compensación por fuera de plazo ¿Habría que incluir los intereses de demora?

110. ¿Hablamos de la pérdida de beneficios?

La **Ley General Tributaria (LGT)** menciona especialmente el incumplimiento a las obligaciones aduaneras en los artículos siguientes:

Artículo 192. Infracción tributaria por incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta declaraciones o documentos necesarios para practicar liquidaciones.

1. Constituye infracción tributaria incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta las declaraciones o documentos necesarios, incluidos los relacionados **con las obligaciones aduaneras**, para que la Administración tributaria pueda practicar la adecuada liquidación de aquellos tributos que no se exigen por el procedimiento de autoliquidación, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 de esta ley.

La infracción tributaria prevista en este artículo será leve, grave o muy grave de acuerdo con lo dispuesto en los apartados siguientes.

La base de la sanción será la cuantía de la liquidación cuando no se hubiera presentado declaración, o la diferencia entre la cuantía que resulte de la adecuada liquidación del tributo y la que hubiera procedido de acuerdo con los datos declarados.

2. La infracción tributaria será leve cuando la base de la sanción sea inferior o igual a 3.000 euros o, siendo superior, no exista ocultación.

La infracción no será leve, cualquiera que sea la cuantía de la base de la sanción, en los siguientes supuestos:

- a) Cuando se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos falsos o falseados, aunque ello no sea constitutivo de medio fraudulento.
- b) Cuando la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 10 por ciento de la base de la sanción.

La sanción por infracción leve consistirá en multa pecuniaria proporcional del 50 por ciento.

3. La infracción será grave cuando la base de la sanción sea superior a 3.000 euros y exista ocultación.

La infracción también será grave, cualquiera que sea la cuantía de la base de la sanción, en los siguientes supuestos:

- a) Cuando se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos falsos o falseados, sin que ello sea constitutivo de medio fraudulento.

- b) Cuando la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 10 por ciento e inferior o igual al 50 por ciento de la base de la sanción.

La utilización de medios fraudulentos determinará que la infracción sea calificada en todo caso como muy grave. La sanción por infracción grave consistirá en multa pecuniaria proporcional del 50 al 100 por ciento y se graduará incrementando el porcentaje mínimo conforme a los criterios de comisión repetida de infracciones tributarias y de perjuicio económico para la Hacienda Pública, con los incrementos porcentuales previstos para cada caso en los párrafos a) y b) del apartado 1 del artículo 187 de esta ley.

- 4. La infracción será muy grave cuando se hubieran utilizado medios fraudulentos. La sanción por infracción muy grave consistirá en multa pecuniaria proporcional del 100 al 150 por ciento y se graduará incrementando el porcentaje mínimo conforme a los criterios de comisión repetida de infracciones tributarias y de perjuicio económico para la Hacienda Pública, con los incrementos porcentuales previstos para cada caso en los párrafos a) y b) del apartado 1 del artículo 187 de esta ley.

Artículo 198. Infracción tributaria por no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones **sin que se produzca perjuicio económico**, por incumplir la obligación de comunicar el domicilio fiscal o por incumplir las condiciones de determinadas autorizaciones.

- 1. Constituye infracción tributaria **no presentar** en plazo autoliquidaciones o declaraciones, así como los documentos relacionados **con las obligaciones aduaneras**, siempre que no se haya producido o no se pueda producir perjuicio económico a la Hacienda Pública.

La infracción prevista en este apartado será leve.

La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 200 euros o, si se trata de declaraciones censales o la relativa a la comunicación de la designación del representante de personas o entidades cuando así lo establezca la normativa, de 400 euros.

Si se trata de declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94 de esta ley, la sanción consistirá en multa pecuniaria

- fija de 20 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma persona o entidad que hubiera debido incluirse en la declaración con un mínimo de 300 euros y un máximo de 20.000 euros.
2. No obstante, lo dispuesto en el apartado anterior, si las autoliquidaciones o declaraciones se presentan fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria, la sanción y los límites mínimo y máximo serán la mitad de los previstos en el apartado anterior. Si se hubieran presentado en plazo autoliquidaciones o declaraciones incompletas, inexactas o con datos falsos y posteriormente se presentara fuera de plazo sin requerimiento previo una autoliquidación o declaración complementaria o sustitutiva de las anteriores, no se producirá la infracción a que se refiere el artículo 194 o 199 de esta ley en relación con las autoliquidaciones o declaraciones presentadas en plazo y se impondrá la sanción que resulte de la aplicación de este apartado respecto de lo declarado fuera de plazo.
 3. Si se hubieran realizado requerimientos, la sanción prevista en el apartado 1 de este artículo será compatible con la establecida para la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria en el artículo 203 de esta ley por la desatención de los requerimientos realizados.
 4. **La sanción** por no presentar en plazo declaraciones y documentos *relacionados con las formalidades aduaneras*, cuando no determinen el nacimiento de una deuda aduanera, consistirá en multa pecuniaria proporcional del uno por 1.000 del valor de las mercancías a las que las declaraciones y documentos se refieran, con un mínimo de 100 euros y un máximo de 6.000 euros.
 5. También constituye infracción tributaria incumplir la obligación de comunicar el domicilio fiscal o el cambio del mismo por las personas físicas que no realicen actividades económicas. La infracción prevista en este apartado será leve. La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 100 euros.
 6. Constituye infracción tributaria el incumplimiento de las condiciones establecidas en las autorizaciones que pueda conceder una autoridad aduanera o de las condiciones a que quedan sujetas las mercancías por aplicación de la normativa aduanera, cuando dicho incumplimiento no constituya otra infracción prevista en este capítulo. La infracción

prevista en este apartado será leve. La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 200.

Artículo 199. Infracción tributaria por presentar incorrectamente autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico o contestaciones a requerimientos individualizados de información.

1. Constituye infracción tributaria presentar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos autoliquidaciones o declaraciones, así como los documentos **relacionados con las obligaciones aduaneras**, siempre que no se haya producido o no se pueda producir perjuicio económico a la Hacienda Pública, o contestaciones a requerimientos individualizados de información.

También constituirá infracción tributaria presentar las autoliquidaciones, las declaraciones, los documentos relacionados con las obligaciones aduaneras u otros documentos con trascendencia tributaria por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos en aquellos supuestos en que hubiera obligación de hacerlo por dichos medios.

Las infracciones previstas en este artículo serán graves y se sancionarán de acuerdo con lo dispuesto en los apartados siguientes.

2. Si se presentan de forma incompleta, inexacta o con datos falsos autoliquidaciones o declaraciones, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 150 euros.
Si se presentan autoliquidaciones, declaraciones u otros documentos con trascendencia tributaria por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 250 euros.
3. Si se presentan declaraciones censales incompletas, inexactas o con datos falsos, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 250 euros.
4. Tratándose de requerimientos individualizados o de declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94 de esta Ley, que no tengan por objeto datos expresados en magnitudes monetarias y hayan sido contestados o presentadas de forma incompleta, inexacta, o con datos falsos, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 200 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma persona o entidad omitido, inexacto o falso.

La sanción será de 100 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma persona o entidad cuando la declaración haya sido presentada por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos y exista obligación de hacerlo por dichos medios, con un mínimo de 250 euros.

5. Tratándose de requerimientos individualizados o de declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94 de esta Ley, que tengan por objeto datos expresados en magnitudes monetarias y hayan sido contestados o presentadas de forma incompleta, inexacta, o con datos falsos, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional de hasta el 2 por ciento del importe de las operaciones no declaradas o declaradas incorrectamente, con un mínimo de 500 euros.

Si el importe de las operaciones no declaradas o declaradas incorrectamente representa un porcentaje superior al 10, 25, 50 o 75 por ciento del importe de las operaciones que debieron declararse, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 0,5, 1, 1,5 o 2 por ciento del importe de las operaciones no declaradas o declaradas incorrectamente respectivamente. En caso de que el porcentaje sea inferior al 10 por ciento, se impondrá multa pecuniaria fija de 500 euros.

La sanción será del 1 por ciento del importe de las operaciones declaradas por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios, con un mínimo de 250 euros.

6. La sanción a la que se refieren los apartados 4 y 5 de este artículo se graduará incrementando la cuantía resultante en un 100 por ciento en el caso de comisión repetida de infracciones tributarias.
7. Tratándose de declaraciones y documentos relacionados con las formalidades aduaneras presentados de forma incompleta, inexacta o con datos falsos, cuando no determinen el nacimiento de una deuda aduanera, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del uno por 1.000 del valor de las mercancías a las que las declaraciones y documentos se refieran, con un mínimo de 100 euros y un máximo de 6.000 euros.
Si se presentan por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 250 euros.

Artículo 202. Infracción tributaria por incumplir las obligaciones relativas a la utilización y a la solicitud del número de identificación fiscal o de otros números o códigos.

1. Constituye infracción tributaria el incumplimiento de las obligaciones relativas a la utilización del número de identificación fiscal y de otros números o códigos establecidos por **la normativa tributaria o aduanera**. La infracción prevista en este apartado será leve, salvo que constituya infracción grave de acuerdo con lo dispuesto en el apartado siguiente. La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 150 euros.
2. La infracción prevista en el apartado 1 será grave cuando se trate del incumplimiento de los deberes que específicamente incumben a las entidades de crédito en relación con la utilización del número de identificación fiscal en las cuentas u operaciones o en el libramiento o abono de los cheques al portador. La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del cinco por ciento de las cantidades indebidamente abonadas o cargadas, o del importe de la operación o depósito que debería haberse cancelado, con un mínimo de 1.000 euros. El incumplimiento de los deberes relativos a la utilización del número de identificación fiscal en el libramiento o abono de los cheques al portador será sancionado con multa pecuniaria proporcional del cinco por ciento del valor facial del efecto, con un mínimo de 1.000 euros.
3. También constituye infracción tributaria comunicar datos falsos o falseados en las solicitudes de número de identificación fiscal provisional o definitivo. La infracción prevista en este apartado será muy grave. La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 30.000 euros.

Tratemos de configurar **un elenco de las posibles situaciones**:

- Presentación de fuera de plazo de una declaración sumaria de entrada (artículo 127.3 CAU , 186 RE y 105-109 RD) ¹¹¹ ; de una declaración sumaria de salida (artículo 271 CAU, 341 a 344 RE y 244 a 249 RD).¹¹²

111. Caso especial entre otros, el de dispensa de presentación de DS de los artículos 104 y art. 186.8 del RE y de fuerza mayor art. 111 RD.

112. Resaltar la dificultad inherente a la hora de valorar la mercancía pues en este momento no se puede conocer, por lo que hay que esperar a que se presente declaración aduanera en la que se concrete el régimen aduanero seleccionado.

- Presentación fuera de plazo del manifiesto de descarga en supuestos de importación y del manifiesto de carga en supuesto de exportación de mercancía.
- Carga de mercancía con estatuto aduanero de la unión para su exportación con destino a Canarias, Ceuta o Melilla sin presentación de DUA.
- Previa petición del interesado: ultimación irregular del régimen de tránsito de la Unión, al no haberse presentado en la Aduana de destino las mercancías ni los documentos, habiéndose dado a la mercancía un régimen aduanero con posterioridad¹¹³
- Expedición con posterioridad de una declaración de exportación.
- No presentación por un expedidor o receptor autorizado en plazo, de todos los documentos a que estuviera obligado.
- Un expedidor o receptor autorizado no informa de la llegada o de la salida de mercancía a la Aduana de control.

Aplicación del artículo 198.4 LGT (*La sanción* por no presentar en plazo declaraciones y documentos *relacionados con las formalidades aduaneras*, cuando no determinen el nacimiento de una deuda aduanera, consistirá en multa pecuniaria proporcional del uno por 1.000 del valor de las mercancías a las que las declaraciones y documentos se refieran, con un mínimo de 100 euros y un máximo de 6.000 euros):

- Supuesto de no ultimación del régimen de tránsito, sin presentar en la aduana de destino ni las mercancías ni los documentos, sin que estemos ante posible contrabando.
- Remisión de una mercancía sin estatuto de la unión de un punto a otro de la Unión sin acogerse al preceptivo régimen de tránsito comunitario externo, sin que estemos ante posible contrabando; en este caso la Aduana debe detectar la irregularidad y debe existir deuda.
- Presentación fuera del plazo señalado por las autoridades aduaneras de los documentos necesarios en el DUA para la aplicación de las disposiciones que regulan el régimen aduanero para el cual se hayan declarado las mercancías. Ello cuando tenga lugar liquidación de cuota.

113. V.gr. se embarca de forma efectiva la mercancía con destino a un tercer país, en cuyo caso no cabe liquidación alguna de deuda aduanera y sin que se pudiera aplicar la normativa de contrabando.

Aplicación del artículo 192 LGT

1. La infracción será grave cuando la base de la sanción sea superior a 3.000 euros y exista ocultación.
2. La sanción por infracción grave consistirá en multa pecuniaria proporcional del 50 al 100 por ciento y se graduará incrementando el porcentaje mínimo conforme a los criterios de comisión repetida de infracciones tributarias y de perjuicio económico para la Hacienda Pública, con los incrementos porcentuales previstos para cada caso en los párrafos a) y b) del apartado 1 del artículo 187 de esta ley.
 - Sustracción de las mercancías a la vigilancia aduanera, situación en que la mercancía si está manifestada pero que sin declaración alguna no se encuentra en situación de depósito temporal, aduanero o zona franca, siempre que no constituya la conducta acto de contrabando.
 - En la descarga de la mercancía, respecto de lo manifestado, se verifica la falta o la sobra de mercancía que no se justifica con la documentación aportada; entenderemos que no hay contrabando.
 - Presentación de una declaración incorrecta ante la aduana o incumplimiento de los códigos establecidos por la normativa aduanera cuya regularización derivada de la actuación revisora de la Administración supone un incremento en la cuota.
 - Supuesto en los que por la destrucción no autorizada de la mercancía nazca deuda aduanera; siempre habrá ocultación y siempre que no proceda aplicar contrabando (v.gr. supuestos de importación o de recepción de tránsitos).
 - Mercancías a la que se otorga estatuto de la unión a la mercancía sin serlo; en aquéllos casos en que no haya abandonado el TAU

Aplicación del artículo 192 LGT en toda su extensión

- Otorgamiento de régimen aduanero distinto de la vinculación a un régimen, sin que tenga autorización de la aduana, ni proceda liquidación de cuota (v.gr. supuestos de destrucción siempre que el importador pueda probar que no tiene consecuencias reales para el correcto funcionamiento del depósito aduanero o del régimen aduanero acordado, de reexportación –transbordo- o de introducción en una zona franca).

- Supuesto de no ultimación del régimen de tránsito, sin presentar en la aduana de destino ni las mercancías ni los documentos y sin que estemos ante posible contrabando pero que no quepa liquidar, tal como puede suceder cuando se embarca la mercancía de forma efectiva con destino a un tercer país.
- Presentación de DUA sin que la mercancía se halle a disposición de la Aduana, tanto para supuestos de exportación como de tránsito para su recepción.
- Se produce la salida efectiva de las mercancías de exportación con restitución sin que se haya podido realizar el control de sustitución (llevara inherente la posible pérdida del derecho de restitución por la carencia de la certificación de la Aduana)
- No consignación en contabilidad de la entrada o de la salida de mercancías de un depósito aduanero, zona franca o almacén de depósito temporal
- Retirada de recinto aduanero de mercancías despachadas de exportación sin presentación al resguardo de los documentos preceptivos para la comprobación de la efectiva salida del TAU.
- Sustracción a vigilancia aduanera de mercancías que han recibido un régimen aduanero de exportación sin autorización por la aduana.
- Descarga de la mercancía sin la autorización de la aduana.
- Presentación fuera del plazo señalado por las autoridades aduaneras de los documentos necesarios en el DUA para la aplicación de las disposiciones que regulan el régimen aduanero para el cual se hayan declarado las mercancías. Ello cuando no tenga lugar liquidación de cuota y no haya perjuicio económico.
- No presentación del DUA recapitulativo de exportación en el plazo establecido en la autorización correspondiente.
- Incumplimiento de las obligaciones y condiciones del régimen aduanero solicitado o de mercancías sujetas a destino final sin que suponga un incremento en la cuota.
- No se presenta la declaración junto a los documentos y certificados pertinentes por medios informáticos habiendo resultado circuito rojo (misma situación ante caída del sistema informático)
- Tránsitos que llegan a destino fuera del plazo establecido por la Aduana de partica

- Supuestos en que no se ha respetado las medidas de identificación tomadas por la Aduana de partida para las expediciones amparadas en el régimen de tránsito.
- Se solicita régimen aduanero vencido el plazo de 90 días de permanencia en situación de depósito temporal.

Aplicación del artículo 198.6 LGT

Constituye infracción tributaria el incumplimiento de las condiciones establecidas en las autorizaciones que pueda conceder una autoridad aduanera o de las condiciones a que quedan sujetas las mercancías por aplicación de la normativa aduanera, cuando dicho incumplimiento no constituya otra infracción prevista en este capítulo.

La infracción prevista en este apartado será leve.

La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 200.

- Incorrecto cumplimiento de los deberes de suministrar datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria deducidos de sus relaciones económicas, profesionales, financieras con terceras personas
- Incorrecta atención a un requerimiento contestado (con magnitudes monetarias o sin ellas).

Aplicación del artículo 199.4 y 5 LGT

4. Tratándose de requerimientos individualizados o de declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94 de esta Ley, que no tengan por objeto datos expresados en magnitudes monetarias y hayan sido contestados o presentadas de forma incompleta, inexacta, o con datos falsos, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 200 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma persona o entidad omitido, inexacto o falso.

La sanción será de 100 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma persona o entidad cuando la declaración haya sido presentada por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos y exista obligación de hacerlo por dichos medios, con un mínimo de 250 euros.

5. Tratándose de requerimientos individualizados o de declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro

de información recogida en los artículos 93 y 94 de esta Ley, que tengan por objeto datos expresados en magnitudes monetarias y hayan sido contestados o presentadas de forma incompleta, inexacta, o con datos falsos, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional de hasta el 2 por ciento del importe de las operaciones no declaradas o declaradas incorrectamente, con un mínimo de 500 euros.

- Presentación de una declaración incorrecta ante la Aduana cuya regularización deriva de la actuación revisora de la Administración sin que haya incremento de cuota
- Mercancía a la que se haya otorgado estatuto de la unión sin serlo; en aquellos casos en que haya abandonado el TAU
- En la descarga de la mercancía, respecto de lo manifestado se observa la falta o sobra de mercancía que se justifica con la documentación aportada.

Aplicación del artículo 199.7 LGT

7. Tratándose de declaraciones y documentos relacionados con las formalidades aduaneras presentados de forma incompleta, inexacta o con datos falsos, cuando no determinen el nacimiento de una deuda aduanera, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del uno por 1.000 del valor de las mercancías a las que las declaraciones y documentos se refieran, con un mínimo de 100 euros y un máximo de 6.000 euros.

- Incumplimiento de las obligaciones relativas a la utilización del NIF o a la utilización de códigos establecidos por la normativa aduanera, cuya regularización derivada de la actuación revisora de la Administración no suponga incremento en la cuota.

Aplicación del artículo 202 LGT

- No atender requerimiento de la Administración aduanera en el supuesto de importación por particulares o bien requerimiento de comparecencia

Aplicación del artículo 203.1 b) LGT y 203.4

- No atender requerimiento en caso de importación por sujeto con actividad económica para aportar datos, documentos o facturas entre otros.

- No atender requerimiento de la administración y por tanto no presentar la declaración del DUA junto con los documentos y certificados pertinentes en el plazo señalado por la aduana cuando la declaración se presente por medios telemáticos y se asigna circuito verde-
- Incumplimiento de los deberes de suministrar datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria deducidos de sus relaciones económicas, profesionales, financieras con terceras personas

Aplicación del artículo 203.5 LGT

- Incumplimiento de las obligaciones y condiciones del régimen aduanero solicitado o de mercancía sujeta a un régimen especial suponiendo un incremento de cuota derivado de la actuación revisora de la Aduana

Aplicación del artículo 204 LGT

- Presentación de una declaración incorrecta ante la Aduana cuya subsanación a instancia del propio obligado tributario supone un incremento de la cuota, deducido de la documentación aportada por el interesado sin que haya requerimiento previo de la Aduana (v.gr. factura que se aporta 3 meses después del despacho aduanero; factura de compra con bases distintas a las aportadas inicialmente, etc.).
- Incumplimiento de las obligaciones y condiciones del régimen aduanero solicitado o de mercancía sujeta a régimen especial, suponiendo un incremento de la cuota, deducido de la documentación aportada con posterioridad por el interesado sin requerimiento previo de la Aduana (v.gr. importación temporal respecto a la que fuera del plazo establecido, se comunica un régimen –v.gr. importación final- respecto al que procede liquidar una cuota).
- Se presenta el estado de liquidación fuera de plazo, sin requerimiento de la Aduana y con cuota (régimen de perfeccionamiento activo).

Aplicación del artículo 27 LGT Recargo por presentación extemporánea
Al igual que se ha estimado abundar en las decisiones aduaneras en el Código de la Unión, una vez se estudió la regulación administrativa nacional, se realiza a continuación un examen detallado de las situaciones de incumplimiento respecto a las operaciones de importación y exportación.

ESPECIAL CONSIDERACIÓN A LA DEUDA ADUANERA NACIDA POR INCUMPLIMIENTO

Como artículos más relevantes en la materia figuran el 42, 79, 83 y 198 del Código aduanero de la Unión (CAU).

Así, el **artículo 79** del CAU regula las obligaciones incumplidas relacionadas con o relativas a:

- a) **Introducir** las mercancías sin estatuto de la Unión¹¹⁴ en territorio aduanero de la unión.
- b) La **retirada**¹¹⁵ de mercancías sin estatuto de la unión a la vigilancia aduanera.
- c) La circulación, transformación, depósito, depósito temporal, importación temporal o disposición de la mercancía sin estatuto de la unión en el territorio aduanero de la unión.
- d) El destino final dentro del territorio aduanero de la unión.

114. Comprenderá los supuestos en que siendo originaria de la Unión hayan perdido su estatuto aduanero de la unión.

115. Artículo 139.7 CAU: las mercancías presentadas en aduana **no serán retiradas** del lugar en que hayan sido presentadas sin previa autorización de las autoridades aduaneras.

Las condiciones que regulan la inclusión de las mercancías sin estatuto de la unión en un régimen aduanero o la concesión, por su destino final, de una exención de derechos o reducción de tipos de los derechos de importación.

De la lectura del artículo 79 CAU, se deduce que el **incumplimiento** puede ser de carácter formal o material y al mismo tiempo por acción, eludiendo el control y pago, o por omisión incumpliendo las formalidades –obligaciones y condiciones¹¹⁶- o los fines¹¹⁷.

Como primer supuesto tratamos el incumplimiento de las obligación de **introducción**¹¹⁸ de forma debida o legal de mercancías no de la unión, mediante el ejercicio de la acción, conducta pues consciente o en todo caso con falta de diligencia, que consiste **en introducir** las mercancías por **un lugar distinto a la aduana u otro lugar designado por la autoridad aduanera**¹¹⁹.

Respecto a la introducción, el CAU establece claramente las obligaciones de cumplimiento, siendo en primer lugar la presentación de la declaración sumaria de entrada (ENS) y en segundo lugar una vez llegada la mercancía declaración sumaria de depósito temporal¹²⁰.

116. El anterior CAC hablaba en sus artículos 203 y 240 de sustracción a vigilancia aduanera y de incumplimiento del régimen de depósito temporal o de vinculación a un régimen aduanero.

117. La mercancía ya se encuentra en todo caso incorporada de forma regular en el mercado interior de la UE. Así también Carlos Gerardo Herrera Orozco en Derecho aduanero tributario de la U.E. Bosch editor página 141 y ss.

118. Regulada en el artículo 135.1 “la persona que introduzca mercancía (ver art. 5 punto 23 y 24 CAU) en el TAU las trasladará sin demora bien a **la aduana designada por las autoridades aduaneras o a cualquier otro lugar designado** autorizado por dichas autoridades, bien a una zona franca, utilizando, en su caso, la vía determinada por las autoridades aduaneras y de acuerdo con sus instrucciones”, y 139.7 del CAU “las mercancías presentadas en aduana no serán retiradas del lugar en que hayan sido presentadas sin previa autorización de las autoridades aduaneras”.

119. **La LORC española habla de bienes, mercancías, géneros y efectos “sin presentarlas** para su despacho en las oficinas de aduanas o en los lugares habilitados por la Administración aduanera” y de “**Recinto aduanero**”: todo lugar habilitado por los órganos competentes del Ministerio de Economía y Hacienda para: a) La presentación en aduana de las mercancías no comunitarias que hayan sido introducidas en el territorio español. b) La presentación en aduana de las mercancías comunitarias que hayan sido introducidas en el territorio de las Ciudades Autónomas de Ceuta y Melilla. c) El sometimiento a vigilancia aduanera de las mercancías comunitarias declaradas para el régimen de exportación, de perfeccionamiento pasivo, de tránsito o de depósito aduanero, desde el momento de la admisión de la correspondiente declaración en aduanas, de conformidad con lo dispuesto en el Reglamento (CE) n.º 450/2008, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de abril de 2008, por el que se establece el Código Aduanero Comunitario (Código Aduanero Modernizado)- hay que referirlo al art. 5.23 del CAU- o de cualquier otra operación prevista en la normativa aduanera comunitaria.

120. Se prevé que haga las veces de ésta, la propia declaración en aduana, o notificación o el acceso a datos en el sistema informático del OE.

La Sentencia del TJ (sala Sexta) de 3 de marzo de 2005 en el asunto C-195/03 fija que “..cuando con la presentación en aduana de mercancías, prevista en el art. 40 CAC (*se correspondería con el art. 127.1 del CAU*) se presenta una declaración sumaria o una declaración en aduana que contiene una descripción del tipo de mercancías que no corresponde en absoluto a la realidad, no se produce la comunicación a las autoridades aduaneras de la llegada de las mercancías en el sentido del art. 4, punto 19 del mismo código¹²¹. En estas circunstancias, no puede considerarse que se haya facilitado a dichas autoridades la información necesaria para la identificación de las mercancías por el mero hecho de que se hayan presentado determinados documentos. En efecto, es necesario, además, que las declaraciones contenidas en los documentos facilitados junto con la presentación en aduana sean exactas. Cuando tales declaraciones no mencionan la presencia de una parte significativa de las mercancías presentadas en aduana, debe considerarse que éstas han sido introducidas irregularmente¹²² (*con el CAU incumplimiento de obligación de introducción que comprende el traslado y la presentación*).

En su fallo se declara de forma contundente que no se han introducido regularmente las mercancías en el actual TAU cuando, en la documentación entregada a las autoridades aduaneras, las mercancías se han designado con una denominación errónea.

El profesor Carlos Gerardo¹²³ alude a que el nacimiento de la deuda aduanera en los supuestos en que tiene lugar una introducción de mercancías a través de un punto fronterizo no vigilado, se debe de considerar como momento del incumplimiento de la obligación de una introducción conforme a las exigencias del CAU a aquél en el que se manifiesta la **intención de no llevar las mercancías a presencia** de la administración aduanera, elemento subjetivo, lo que unido a la **intención de incorporar dicha mercancía al circuito económico de la unión europea**, como elemento objetivo, da lugar a la sanción susceptible de imponer por parte del Estado miembro donde tenga lugar el hecho, ya que la UE carece de facultades sancionadoras al respecto. Sigue apuntando que aunque el riesgo¹²⁴ sea

121. Similar al actual art. 133.1 del CAU

122. Término que ya no aparece en el CAU y que se ha sustituido por la expresión incumplimiento de obligaciones.

123. Página 148 en su obra “Derecho aduanero tributario de la U. E.” Ed. Bosch Editor

124. Definido en el artículo 5 aptdo 7 del CAU como la probabilidad de que se produzca un hecho y su impacto en relación con la entrada, salida, tránsito, circulación o destino final de las mercancías que circulen entre el territorio aduanero de la Unión y otros países o territorios situados fuera de aquel, o con la presencia en el territorio aduanero de la Unión de mercancías no pertenecientes a la Unión, que:

factor importante a la hora de determinar el nacimiento de la deuda aduanera, el legislador de la unión ha considerado que el simple paso de la línea fronteriza no entraña riesgo en cuanto a la incorporación de la mercancía a dicho circuito económico de la UE, aun cuando se lleve a cabo la misma por un lugar no autorizado y de que dicha mercancía se encuentre de hecho en territorio de la UE, a diferencia de que ya hayan sobrepasado dicha frontera de la UE pues en ese caso ya si habría nacido dicha deuda aduanera por incumplimiento de las obligaciones ligadas a la introducción; en el caso de ser localizadas en la misma línea fronteriza nos encontraríamos ante situaciones de aprehensión y decomiso lo que en virtud del actual CAU conllevaría la extinción de la deuda aduanera tal como dispone el art. 124.1.e) CAU ¹²⁵.

Así pues cabe afirmar que la introducción de la mercancía por un paso no autorizado no constituye per se un hecho generador de nacimiento de deuda aduanera ¹²⁶.

La sentencia del TJUE en el caso Dansk Transporto og Logistik de 29 de abril de 2010 en el asunto C-230/08 matiza que estamos ante una situación en la que la deuda aduanera se extingue cuando las mercancías han sido retenidas en el momento de su introducción en el actual TAU por las autoridades aduaneras y tributarias locales en la zona en la que se encuentra la primera oficina aduanera situada en la frontera exterior de la actual UE y son destruidas simultánea o posteriormente por dichas autoridades, sin haber dejado de obrar en su poder.

De lo anterior se deduce y se dice en la fundamentación del fallo que se dará lo contrario respecto no solo a la deuda aduanera sino también respecto a los impuestos referentes al IVA o II.EE ¹²⁷. De esta manera en los casos de introduc-

-
- a) impida la correcta aplicación de disposiciones de la Unión o nacionales;
 - b) comprometa los intereses financieros de la Unión y de sus Estados miembros; o
 - c) constituya una amenaza para la seguridad y protección de la Unión y de sus residentes, para la salud pública, la sanidad animal o la fitosanidad, para el medio ambiente o para los consumidores.

125. Sin perjuicio de las disposiciones vigentes relativas a la no recaudación del importe de derechos de importación o de exportación correspondiente a una deuda aduanera en caso de que se determine judicialmente la insolvencia del deudor, una deuda aduanera de importación o de exportación se extinguirá de cualquiera de las siguientes maneras: e) cuando unas mercancías sujetas a derechos de importación o de exportación sean confiscadas o decomisadas y simultánea o posteriormente confiscadas;

126. Siguiendo de nuevo al profesor Carlos Gerardo, “para ello debe darse la situación de que se haya abandonado el puesto fronterizo o de forma inequívoca haya manifestación de la intención de no declarar las mercancías ante las autoridades aduaneras”

127. El considerando 49 del fallo de la sentencia de 29 abril de 2010, asunto C230/08 dispone que “Por consiguiente, debe considerarse que han sido objeto de “introducción irregular” (con el CAU incumplimiento de

ción con efectivo traspaso del punto de control aduanero supone que la deuda aduanera surja y no se extinga como acontece cuando se da retención en el momento de la introducción y destrucción simultánea o posterior siempre bajo control aduanero.

Claro es pues que los derroteros referentes a la deuda aduanera y la deuda tributaria son distintos, partiendo de que la naturaleza jurídica de dicha deuda es distinta, las normas a aplicar son distintas, las jurisdicciones igualmente diversas y la finalidad igualmente.

En nuestro caso, nuestra norma represora de conductas que vulneran los cauces legales de la introducción de mercancías es la ley orgánica de represión del contrabando, de naturaleza tributaria y de carácter penal, lo cual hace que se siga actuando en contra del ilícito aun cuando se cumpla con el requisito del pago de la deuda aduanera.

En el ámbito referente y tomando en consideración lo que apunta el profesor Carlos Gerardo, en base al principio de neutralidad fiscal, que ya quedó establecido por el TJCE en diversas sentencias, entre ellas el asunto C-455/98 de 29 junio de 2000¹²⁸, se ha de afirmar que dicho principio se opone a que se establezca una diferenciación entre las operaciones lícitas y las ilícitas cuando atendiendo a la naturaleza de las mercancías estas pudieran ser incorporadas en el circuito económico de la unión europea.

Es más, en el asunto C-467/04 en el que se debate una decisión prejudicial planteada por la Audiencia Provincial de Málaga en relación a la posible consideración de una mercancía despachada a libre práctica en el TAU en general cuando la misma fue objeto de procedimiento por contrabando en el país de introducción si bien finalizó con una declaración de prescripción.

Así se dice en los considerandos que el hecho de que un tribunal de un Estado miembro haya declarado prescrito el delito de contrabando imputado a un inculpado no modifica la calificación jurídica de los productos de que se trata.

obligación de la introducción) en el TAC (actual TAU) en el.....las mercancías que, habiendo cruzado la frontera terrestre exterior de la Comunidad (Unión), se encuentran en dicho territorio más allá de la primera oficina aduanera, sin haber sido conducidas hasta allí y sin que hayan sido presentadas en aduana, con el resultado de que las autoridades aduaneras no han recibido comunicación del hecho de la introducción de esas mercancías por parte de las personas responsables del cumplimiento de esa obligación”.

128. Asunto en el que se solicita pronunciamiento relacionado con el reconocimiento de resoluciones judiciales dentro de los Estados firmantes del Acuerdo Schengen) a parte de la cuestión aduanera

Siguen aludiendo a que no puede considerarse en libre práctica en otro Estado contratante (se refiere al acervo Schengen) en su territorio una mercancía por el mero hecho de que un tribunal penal de otro Estado contratante haya declarado, en relación con esa misma mercancía, que el delito de contrabando ha prescrito.

Ello queda matizado por lo dispuesto en el actual artículo 124.2 del CAU cuando recoge que “ No obstante, en los casos mencionados en el apartado 1, letra e)¹²⁹, **se considerará** que la deuda aduanera, no se ha extinguido, a efectos de las sanciones aplicables a las infracciones aduaneras, cuando, con arreglo al Derecho de un Estado miembro, los derechos de importación o de exportación o la existencia de una deuda aduanera constituyan la base para determinar las sanciones.

Así pues cabe que si un Estado miembro establece sanciones de carácter específico para actos de introducción de mercancías por lugares no autorizados (no habilitados) tomando como base la los derechos de aduana¹³⁰, nacerá en consecuencia una deuda aduanera, pues como apunta el profesor Carlos Gerardo de forma acertada la sanción nace de manera o forma autónoma al derecho de pago (más bien obligación de pago) de la deuda aduanera.¹³¹

El segundo de los requisitos inherentes a la introducción es la obligación de traslado de las mercancías al lugar apropiado tal como se contempla en el artículo 135 CAU:

1. **La persona** que introduzca mercancías en el territorio aduanero de la Unión **las trasladará sin demora bien a la aduana** designada por las autoridades aduaneras o a cualquier **otro lugar designado o autorizado** por dichas autoridades, bien a **una zona franca**, utilizando, en su caso, la vía determinada por las autoridades aduaneras y de acuerdo con sus instrucciones.¹³²

129. Referido a la extinción de la deuda aduanera cuando unas mercancías sujetas a derechos de importación o de exportación sean confiscadas o decomisadas y simultánea o posteriormente confiscadas

130. La LORC toma como base a efectos de la sanción el valor de los bienes, mercancías, géneros o efectos, no el valor en aduana ni en el caso concreto la deuda aduanera.

131. Es de reseñar como la ley orgánica de contrabando no atiende a dicho concepto de deuda aduanera salvo cuando habla de responsabilidad civil en su artículo 4.

132. El artículo 137 CAU contempla el supuesto de imposibilidad por caso fortuito o fuerza mayor, en cuyo caso lo que se impone es informar a las autoridades aduaneras sin demora. en caso de que no se haya ocasionado

2. Las mercancías introducidas en una zona franca lo serán directamente, bien por vía marítima o aérea o, en caso de que sea por vía terrestre, sin pasar por otra parte del territorio aduanero de la Unión, cuando se trate de una zona franca contigua a la frontera terrestre entre un Estado miembro y un tercer país.
3. **Toda persona que se haga cargo del transporte** de las mercancías después de que se hayan introducido en el territorio aduanero de la Unión **se hará responsable** de la ejecución de las obligaciones a que se refieren los apartados 1 y 2.
4. Se asimilarán a mercancías introducidas en el territorio aduanero de la Unión las mercancías que, aunque estén aún fuera de dicho territorio, puedan estar sujetas al control de las autoridades aduaneras de un Estado miembro en virtud de un acuerdo celebrado con el país o territorio de que se trate situado fuera del territorio aduanero de la Unión.
5. Los apartados 1 y 2 no impedirán la aplicación de normas especiales en materia de mercancías transportadas dentro de zonas fronterizas o por conductos o cables o cualquier otro tráfico de escasa importancia económica como, por ejemplo, cartas, postales e impresos, así como sus equivalentes electrónicos contenidos en otros medios, o de mercancías transportadas por los viajeros, siempre que la vigilancia aduanera y las posibilidades de control aduanero no se vean comprometidas por ello.
6. El apartado 1 no se aplicará a los medios de transporte y a las mercancías que se hallen en ellos que tan solo atraviesen las aguas territoriales o el espacio aéreo del territorio aduanero de la Unión sin hacer escala en ese territorio.

Inherente a la obligación de traslado de dichas mercancías a los lugares aludidos, se encuentra la de cumplir con **la facilitación de los datos relativos a las mismas** que permitan identificar el artículo o producto, a efectos de clasificación arancelaria y por ende del cálculo de los derechos de aduana.

la pérdida total de las mercancías, se deberá informar además a las autoridades aduaneras del lugar exacto en el que se hallen las mismas. En el asunto C195/03 el Abogado General viene a concluir que si se ha habido un transporte y puesta a disposición de la aduana ya se exime de dicha información. Queda por poner de manifiesto que se entiende por fuerza mayor (comprende el caso fortuito) a la confluencia de circunstancias anormales y ajenas al operador (elemento objetivo) junto a las medidas adecuadas a adoptar ante las mismas (elemento subjetivo) sin que sea exigible un sacrificio excesivo (así se deduce de la sentencia 8 julio 2010 asunto 344/08).

Por tanto y siguiendo de nuevo al profesor Gerardo, la puesta en conocimiento de datos equivale a la presentación, todo ello de conformidad con las definiciones propias del CAU en concreto su artículo 5 cuando al definir la presentación alude a notificación de la llegada.

En relación a la retirada de mercancías sin estatuto de la unión a la vigilancia aduanera¹³³, que en base a lo contenido en su definición engloba el mismo acceso a las mercancías y la posibilidad de control sobre las mismas, consistente en establecer su existencia real, verificar su naturaleza y por ende su debida clasificación arancelaria así como determinar si se ajusta al régimen aduanero declarado.

El artículo 198 del CAU recoge el incumplimiento a los deberes vistos, la introducción y la puesta a disposición bajo su control por parte de la autoridad aduanera, si bien en este segundo supuesto y relativo a la retirada, identifica ésta como la sustracción, término que si era el utilizado de forma habitual por el anterior código de 1992. Así se ve en su dicción:

Las autoridades aduaneras adoptarán **todas las medidas necesarias**¹³⁴, inclusive el decomiso y venta o la destrucción, para disponer de las mercancías en los siguientes casos:

- a) cuando se haya incumplido alguna de las obligaciones establecidas en la legislación aduanera relativas a **la introducción** de mercancías no pertenecientes a la Unión en el territorio aduanero de esta última, o **cuando se hayan sustraído** las mercancías a la vigilancia aduanera.

Diversos son los pronunciamientos del TJUE en relación a la extensión a dar a la “sustracción” ligándose tal como pone de manifiesto el profesor Gerardo con la intención de introducir la mercancía en el circuito económico de la UE, aunque según mi parecer no en todos los casos, bastando únicamente que no haya habido control sin solución de continuidad.

133. Definida como conjunto de tareas desempeñadas generalmente por las autoridades aduaneras para **garantizar el cumplimiento** de la legislación aduanera y, en su caso, el de otras disposiciones aplicables a las mercancías sujetas a dichas tareas (art. 5.27 CAU)

134. Aunque no se concreta ninguna, en mi opinión se estaría pensando en las situaciones en las que se ha presentado una declaración de mercancías que no se corresponden con las verificadas en control físico y que en modo alguno entiendo puede dar lugar a rectificación o invalidación de la declaración, en tanto en cuanto ha nacido la deuda aduanera y lo único que cabría sería instruir un expediente por infracción administrativa (o delito en su caso) para poder ultimar dicha declaración. Otro de los casos que se pudiera presentar sería el relativo a mercancías que deben ser objeto de desinfección, desinsectación por parte de agentes medioambientales motivada por la posible descomposición de las mismas o por otros motivos inherentes a su propia naturaleza.

En lo relativo al **incumplimiento de la obligaciones relativas a la circulación, transformación, depósito, depósito temporal, importación temporal o disposición de la mercancía sin estatuto de la unión** en el territorio aduanero de la unión, el apartado d) del artículo 198 contempla igualmente la posibilidad de adoptar las medidas necesarias, incluido el decomiso y la venta o la destrucción cuando tras haberse procedido al levante¹³⁵, se compruebe que las mercancías no han cumplido las condiciones.

Habla de la mercancía por lo que se atiende al seguimiento que hay que hacer sobre las mismas a fin de comprobar que no se ha desvirtuado la actividad o la finalidad para la que se propusieron o afectaron, sin que sea necesario desde mi parecer que tenga intención alguna de ser introducida en el mercado interior.

Al mismo tiempo el artículo 215 CAU en su apartado 3º establece:

Las autoridades aduaneras adoptarán todas las medidas necesarias para regularizar la situación de las mercancías para las cuales no se haya ultimado un régimen en las condiciones previstas.¹³⁶

Por último, en lo relacionado con **el incumplimiento de las obligaciones** establecidas en relación **al destino final** al que se declara la mercancía dentro del territorio aduanero de la unión y el incumplimiento en relación las condiciones que regulan la inclusión de las mercancías sin estatuto de la unión en un régimen aduanero o la concesión, por su destino final, de una exención de derechos o reducción de tipos de los derechos de importación, no queda sino añadir lo específicamente contemplado para dicho régimen en el artículo 254 CAU : “ 1.

2. Si las mercancías se encuentran en una fase de la producción que, desde una perspectiva económica, solo permita su uso para el destino final indicado, las autoridades aduaneras podrán establecer en la autorización las condiciones en que se considerará que las mercancías se han utilizado para los fines establecidos a efectos de la aplicación de la exención de derechos o del tipo reducido de derechos.
3. Si las mercancías son aptas para un uso repetido y las autoridades aduaneras lo consideran oportuno con el fin de evitar abusos, la vigilancia aduanera se mantendrá durante un período no superior a 2 años desde

135. Definida en el CAU, art. 5.26 como: el acto por el que las autoridades aduaneras pongan las mercancías a disposición de los fines concretos del régimen aduanero en el que se hayan incluido.

136. Respecto a la **zona franca**, mencionar el artículo 243.4 CAU que fija que las personas, mercancías y medios de transporte que entren en una zona franca o salgan de **ella podrán ser sometidos a controles aduaneros**

la fecha de su primera utilización para los fines establecidos para la aplicación de la exención de derechos o del tipo reducido de derechos.

4. La vigilancia aduanera en el marco del régimen de destino final finalizará en cualquiera de los supuestos siguientes:
 - a) que las mercancías se hayan destinado a los fines establecidos para la aplicación de la exención de derechos o del tipo reducido de derechos;
 - b) que las mercancías hayan salido del territorio aduanero de la Unión o se hayan destruido o abandonado en beneficio del Estado;
 - c) que las mercancías se hayan destinado a fines distintos de los establecidos para la aplicación de la exención de derechos o del tipo reducido de derechos y se hayan abonado los derechos de importación aplicables.

En relación a las posibles sanciones, destacar el **artículo 42 CAU** que establece en relación a las posibles sanciones a imponer por incumplimiento de las obligaciones lo siguiente:¹³⁷

1. Cada Estado miembro establecerá sanciones¹³⁸ en caso de incumplimiento de la legislación aduanera. Dichas sanciones serán efectivas, proporcionadas y disuasorias.
2. Cuando se impongan sanciones administrativas, estas podrán adoptar, inter alia, una o ambas de las dos formas siguientes:
 - a) una carga pecuniaria¹³⁹ impuesta por las autoridades aduaneras, incluido, cuando proceda, un pago suplementario que sustituya a la sanción penal aplicable;
 - b) la revocación, suspensión o modificación de cualquier autorización de la que goce la persona sancionada.
3. Los Estados miembros notificarán a la Comisión, en el plazo de 180 días a partir de la fecha de aplicación del presente artículo determinado con arreglo al artículo 288, apartado 2, las disposiciones nacionales vigentes contempladas en el apartado 1 del presente artículo y comunicarán sin demora cualquier modificación posterior que afecte a dichas disposiciones.

137. Parece deducirse a partir de su lectura que pudiera evidenciarse una conculcación al principio *ne bis in idem*

138. Tanto administrativas como penales

139. Contempla la multa junto a la posible imposición de los intereses de demora por compensación por pago fuera de plazo

Sobre disposiciones comunes a las deudas aduaneras nacidas en el momento de la importación o exportación:

Artículo 83

Prohibiciones y restricciones

1. La deuda aduanera de importación o de exportación nacerá incluso cuando se refiera a mercancías sujetas a **medidas de prohibición o restricción** de importación o de exportación de cualquier tipo.
2. No obstante, **no nacerá ninguna deuda aduanera** en ninguno de los siguientes casos:
 - a) por la introducción ilegal en el territorio aduanero de la Unión de **moneda falsa**;
 - b) por la introducción en el territorio aduanero de la Unión de **estupefacientes y sustancias psicotrópicas** distintos de los estrictamente supervisados por las autoridades competentes con vistas a su utilización para fines médicos y científicos.
3. **A efectos de las sanciones** aplicables a las infracciones aduaneras, **se considerará que ha nacido una deuda aduanera** cuando, con arreglo a la normativa de un Estado miembro, **los derechos** de importación o de exportación o la existencia de una deuda aduanera **constituyan la base para determinar las sanciones**.

Cabe igualmente decir y siguiendo al profesor Carlos Gerardo, el **nacimiento de la obligación tributaria** de carácter aduanero surge de forma **independiente a la posible infracción penal o administrativa regulada a nivel nacional**¹⁴⁰ y con referencia en todo caso a mercancías de licito comercio¹⁴¹ que se integran en el circuito económico o en el caso de ser ilícita su comercialización sean mercancías en un sentido amplio que compitan de forma desleal con productos objeto de operaciones realizadas dentro del circuito legal de comercialización al poder ser objeto de venta en condiciones ilícitas¹⁴².

140. Son las que se establecen como medidas restrictivas o de prohibición y que en nuestro caso se establecen en la Ley orgánica de represión del contrabando y su reglamento de desarrollo, sin olvidar las sanciones establecidas en la Ley General Tributaria.

141. De la LORC se desprende que hay que entender por tal toda mercancía, así como todo bien, géneros y efectos, que en todo caso no resulte prohibida o que tenga la consideración de estancada (género estancado).

142. Caso de contrabando de alcohol etílico que una vez en mercado interior de la UE puede competir con los productos alcohólicos de venta legal, originándose una deuda aduanera y fiscal (tributaria); así ST TJUE de 29 de junio de 2000, asunto C55/98 en el caso Tullihälitus c. Kaupo Salumets y otros.

EL DELITO DE CONTRABANDO

Fenómeno intrínseco a cualquier organización social ya la observamos en las culturas egipcias, griegas, romana entre otras y que a lo largo del albor de la historia se ha ido sucediendo y con mayor evidencia ante la intervención estatal en diversos sectores de la economía protegidos a través de monopolios.

Su concepto engloba matices diversos en relación a conductas y acepciones¹⁴³ y así se referirá al mismo para aludir a importaciones ilícitas, fraude, tráfico ilegal, contravención, prohibiciones, limitaciones, estraperlo, venta clandestina o fraudulenta, mercado negro, etc.

Unido de forma sustancial al concepto de frontera como linde de protección o control por el Estado sobre comportamientos ilícitos o limitaciones o prohibiciones establecidas por diversos motivos y siempre con finalidades diversas que como efecto contrario motiva la posibilidad de obtener un incentivo económico si se incumple la norma¹⁴⁴ y que en determinados lugares pasa a ser una forma de vida.

En su variante actual no ya por su comisión a título individual sino a través de verdaderas organizaciones o clanes contra los cuales se pretende luchar de forma más efectiva al ser considerados como organización criminal.

143. Que posteriormente se configuraran como bienes jurídicos a proteger.

144. V.gr. venta de labores del tabaco.

Las mercancías ideales ligadas al contrabando serán las que estén sujetas a alta fiscalidad¹⁴⁵, las que tienen en sí un alto valor¹⁴⁶, aquéllos otros catalogados como prohibidos¹⁴⁷, los duraderos¹⁴⁸ u otros de consumo habitual¹⁴⁹.

Avanzando en la forma utilizar las modalidades de control, el uso de engaño, estafa, falsedades o falsificaciones, dobles fondos para camuflar u ocultar, falta de declaración, uso de fraudes carrusel, tanto en los medios de transportes en si como en los continentes de carga y a nivel de transporte público como privado, sin olvido del propio cuerpo o de cuerpos de animales, es muy habitual.

La perversidad de tales usos hace alterar el normal desenvolvimiento de la economía ya que determinados sectores se ven seriamente afectados, al competir con desventaja frente a esos otros que no cumplen con sus obligaciones aduaneras y de tributación.

De forma muy sistemática y aludiendo al devenir histórico de la regulación a nivel nacional de la figura del contrabando, he de recoger el Real Decreto 3 de mayo de 1830, regulador de los delitos de contrabando dentro del cuerpo penal general si bien por reforma en 1850 del artículo 7 del código penal de 1848 se excluirá por vez primera y hasta el día de hoy la regulación del contrabando de dicho texto penal general.

El Decreto 2166/1964 de 16 de julio formaliza la ley de contrabando a la cual sucederá la ley orgánica de contrabando de 13 de julio de 1982, hasta llegar a la actual normativa de 1995.

A fecha de 2019 el cuerpo normativo es el que se recoge a continuación.

Regulación jurídica:

- Ley Orgánica 12/1995 de 12 de diciembre de Represión del contrabando, Profundamente reformada por la Ley Orgánica 6/2011 de 30 de junio.¹⁵⁰

145. V.gr. alcohol, tabaco, combustibles.

146. V.gr. Telefonía móvil, joyas, obras artísticas, microprocesadores.

147. V.gr. Estupefacientes y drogas, armas, especies protegidas.

148. V.gr. automóviles, embarcaciones, electrodomésticos, aparatos electrónicos y alta tecnología, alimenticios de alta gama.

149. V.gr. el aceite, el atún, las carnes, leche, azúcar.

150. El anteproyecto que modificaba la ley orgánica 12/1995 data de 2009, remitiéndose al Congreso una vez aprobado en Consejo de Ministros de 9 de julio 2010, publicándose el mismo en el Boletín oficial de las Cortes Generales del Congreso de los Diputados el 23 de julio de 2010.

- Ley 53/2007 28.12 sobre control del comercio exterior de material de defensa y de doble uso
- RD 1649/1998 de 24 julio que desarrolla el título II de la ley orgánica 12/1995.¹⁵¹
- Ley 66/1997 de 30 de diciembre de medidas fiscales, administrativas y del orden social que en su art. 27 modifica la Ley Orgánica 12/1995.
- Ley 1/1998 de 26 febrero de derechos y garantías de los contribuyentes
- **Disposición final 2ª de la Ley 34/2015 de 21.9 de modificación parcial de la LGT 58/2003**
- Real Decreto-ley 16/2018, de 26 de octubre, por el que se adoptan determinadas medidas de lucha contra el tráfico ilícito de personas y mercancías en relación con las embarcaciones utilizadas.

La Ley Orgánica 12/1995 ha sido reformada en **7 ocasiones**:

- Por Ley 13/1996 de 30 de diciembre de Ley de medidas para 1997, en concreto su artículo 48.2 modifica el art. 12 aptdo 2 a); su art. 48.4 modifica el art. 14; el art. 48.1 modifica el art. 11 y el 48.3 modifica el art. 12 aptdo b.
- La ley 66/1997 de 30 de diciembre, ley de medidas para 1998: su artículo 27.2 modifica el art. 12, el 27.3 añadió el art. 12 bis y su art. 27.1 modificó el art. 11.
- La ley 1/1998 de 26 de febrero de derechos y garantías de los contribuyentes, a través de su disposición final 6ª modificó el art. 15.
- La ley 50/1998 de 30 de diciembre, ley de medidas para 1999, en su disposición adicional 33 efectuó la modificación del art. 14.
- Ya más en profundidad, la ley orgánica 6/2011 de 30 junio procede a: en su artículo 1 modifica el 12 bis; el 1.11 modifica el art. 14; el 1.12 añade el art. 14 bis; el art. 1.13 modifica el art. 16; el 1.14 modifica la disposición adicional 2ª; el art. 1.9 modifica el art. 12; el 1.15 añade la disposición adicional 3ª; el 1.7 modifica el art. 10; el 1.5 añade el art. 4 bis; el 1.6 modifica el art. 5; el 1.4 modifica el art. 4; el art. 1.3 modifica el 3; el 1.2 modifica el art. 2; el 1.1 modifica el art. 1 y finalmente el art. 1.8 modifica el 11.

151. De forma inminente se espera la aprobación de un nuevo Reglamento (marzo de 2019).

- La ley orgánica 10/2015 de 10 de septiembre por su disposición final 1ª modifica la disposición final 2ª.
- Ya la ley 34/2015 de 21 de septiembre lleva a cabo la última modificación y así por vía de la disposición final segunda. El apartado 1 de la misma modifica el art. 4; la 2 modifica con entrada en vigor el 22.10.2015 el art. 11 aptdo 2; añade con entrada en vigor el 22.12.2015 los apartados 3,4 y 5 del artículo 11. Vía apartado 3 modifica con entrada en vigor el 22.12.2015 el art. 12; el apartado 4 modifica el art. 14 bis aptado 1 y el apartado 5 añade la disposición adicional 4ª.

La exposición de motivos que aún se contiene en la ley y que data de 1995 y que por tanto no corre paralela con la regulación actual, recoge la necesidad de la norma, aludiendo a los cambios habidos hasta la instauración de la Unión Europea¹⁵² como un mercado interior, acompañado de la libertad de circulación de mercancías sin que queden sometidas éstas a controles como consecuencia del cruce de las fronteras interiores y como consecuencia la aduana española ha dejado de actuar como frontera fiscal para el tráfico con otros Estados miembros de la Unión Europea.¹⁵³

Señala expresamente como desafío fundamental del mercado único en este campo el compatibilizar las facilidades dadas al libre movimiento de mercancías con la necesidad de mantener la efectividad del esfuerzo en la represión del contrabando.¹⁵⁴

Se alude al incremento en la cuantía del valor de las mercancías para la tipificación del delito, siendo en la actualidad de tres tramos, manteniendo un trato especial respecto a las labores del tabaco en aras de evitar impacto social, económico

152. Por la reforma operada en 2011 se añaden nuevas misiones de las aduanas tal como la protección frente al comercio desleal o ilegal, la seguridad y protección de la propia UE o sus ciudadanos controlando el material de defensa o productos y tecnologías de doble uso o los agentes químicos, biológicos o toxinas o instrumentos para la tortura, además de la protección del medio ambiente. Se constata pues nuevo bien jurídico protegido frente al clásico de la recaudación aduanera y tributaria.

153. Exponente claro es la Unión aduanera que se consagra en el actual art. 3.1.a) del Tratado de funcionamiento de la UE como una competencia exclusiva a día de hoy de la UE. Es pues una acción interna a tomar por las instituciones de la UE y que ya en su artículo 30 prohíbe los aranceles y exacciones de efecto equivalente entre los países y territorios de la UE (Estados miembros), que junto a los arts. 34 y 35 formalizan la base de ese espacio sin fronteras interiores, en el que la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales estará garantizada de acuerdo con las disposiciones del Tratado (art. 26 TFUE).

154. El artículo 28.1 TFUE (antiguo 23 del T.CEE) “la Unión comprenderá una Unión Aduanera, que abarcará la totalidad de los intercambios de mercancías y que implicará la prohibición, entre los Estados miembros, de los derechos de aduana de importación y exportación y de cualesquiera exacciones de efecto equivalente, así como la adopción de un arancel aduanero común en sus relaciones con terceros países”.

y recaudatorio de su comercio ilegítimo. A tal fin, se considerarán géneros estancados, a efectos de la nueva Ley, las labores del tabaco, aunque se trate de mercancías comunitarias.

Se pone de manifiesto que debido a la supresión de los controles fronterizos entre los Estados miembros, se produjeron abusos motivados por las facilidades ofrecidas al comercio regular al amparo de los regímenes de tránsito y ocasionando desviaciones ilícitas de mercancías, lo que aconsejó penalizar los ilícitos relacionados con el incumplimiento de la normativa reguladora de dicho régimen de tránsito aduanero, recogida en la actualidad en el CAU, en los reglamentos delegados y de ejecución, así como en el Convenio TIR.

También se consagró la existencia de contrabando en los casos de salida del territorio nacional de bienes que integren el Patrimonio Histórico Español, incluso si su destino es otro Estado miembro de la Unión. Esta inclusión se hace posible en virtud de lo prevenido en la actual Directiva 2014/60/UE del Parlamento y Consejo, junto con Ley 36/1999 de transposición; la Ley 16/1985 PHE y Ley 1/2017 de 18.4 que deroga la ley 36/1194

Por otra parte, la nueva Ley tipifica como contrabando las operaciones realizadas con especímenes de la fauna y flora silvestres al tratarse de un comercio prohibido en ciertos casos, y en aplicación del Convenio de Washington de 3 de marzo de 1973 y del correspondiente Reglamento de la actual UE: así Reglamento (CE) n.º 338/1997 del Consejo, de 9 de diciembre de 1996, sin cumplir los requisitos legalmente establecidos, *Reglamento de la Comisión 865/2006 que deroga el Reglamento 1808/2001 y Real Decreto 1739/1997 de 20.11 así como Real Decreto 1333/2006 de 21.11 de centros de rescate.*

Entre los supuestos constitutivos de delito de contrabando se incluye la exportación de material de defensa o material de doble uso, regulado en *la Ley 53/2007 y en el Reglamento aprobado por Real decreto 679/2014 de 1.8 y estando regulado a nivel de la U.E en el Reglamento 428/2009 (modificado por Reglamento delegado 2016/1969) y por el Reglamento 258/2012 UE 14.3.*

Como productos económicos generados por el contrabando susceptibles de comiso se incluyen las ganancias obtenidas del delito, lo que se corresponde con el actual artículo 127 octies del Código Penal, en su redacción dada por la Ley Orgánica 1/2015 de 30 de marzo.

El Título II de la Ley define y regula las infracciones y sanciones administrativas de contrabando. Nueva regulación operada por la ley 34/2015 en su afán de

tal como dice su preámbulo es reforzar la seguridad jurídica tanto de los obligados como de la propia administración tributaria.

No de menor importancia, la exposición de motivos establece que la nueva Ley faculta a los órganos de la Administración aduanera para autorizar la salida de mercancías de los recintos aduaneros, como entrega vigilada, a fin de facilitar las investigaciones encaminadas al descubrimiento del contrabando, y autoriza a los organismos y servicios encargados de la persecución del contrabando para establecer contactos e intercambiar información con otros servicios homólogos.

Por último, dado su contenido, se alude a que parte de la Ley tiene el carácter de Ley ordinaria.

Igualmente la reforma operada en 2011 en la norma de contrabando manifiesta que es necesaria una equiparación entre la tipificación de la infracción tributaria y la tipificación de la infracción de contrabando; necesidad que llega también a la conveniencia de contemplar no solo como modalidad dolosa sino imprudente y al mismo tiempo contemplar en base a la nueva actuación previa que realiza el control aduanera mediante los análisis de riesgos, la anticipación de la realización del ilícito, algo así como la tentativa, ya que la facilidad que se da a los operadores pueden llevarnos a esas situaciones.

El bien jurídico protegido¹⁵⁵ es pues diverso, imperando la concepción de delito socioeconómico¹⁵⁶ y que podemos concretar en los siguientes:

- Control aduanero¹⁵⁷
- Dentro del marco de misiones de las aduanas:
 - Protección de la hacienda pública española y de la Unión (recaudación de ingresos y control del gasto).
 - Protección, seguridad, orden público¹⁵⁸ y sanitario, seguridad colectiva¹⁵⁹ en definitiva de los ciudadanos de la Unión.
 - Protección del medio ambiente.
 - Protección del comercio desleal o ilegal.
 - Protección y defensa de los consumidores.

155. Dentro del estudio de cada tipología se irá fijando el mismo de una forma más precisa si cabe.

156. Comisión del mismo por parte de personas o entidades de cierta categoría social con finalidad económica; protección de derechos de propiedad intelectual e industrial.

157. Incluiríamos las modalidades de falsedades que se pueden dar en documentos e incumplimientos en general.

158. Contemplado igualmente en el C.P. cuando trata de la tenencia de armas prohibidas, etc.

159. Así se denota igualmente en los tipos que el C.P. contempla en los delitos de riesgo catastrófico y contra salud pública.

En el presente trabajo se procede a realizar una actualización de forma directa de lo que establece la ley orgánica de contrabando¹⁶⁰ en las 20 definiciones que contempla en su artículo 1. Dicha redacción quedaría de la siguiente forma:

“Mercancía”: todo bien corporal susceptible de ser objeto de comercio, añadiendo que a estos efectos, la moneda metálica, los billetes de banco y los cheques bancarios al portador denominados en moneda nacional o en cualquier otra moneda, y cualquier medio físico, incluidos los electrónicos, concebido para ser utilizado como medio de pago¹⁶¹ se considerarán como mercancías cuando se **oculten** bien entre otras mercancías presentadas ante la aduana o bien en los medios de transporte¹⁶² en los que se encuentren.

En relación a esta definición veamos el Reglamento 1889/2005 de 26.10 de control en la entrada y salida de dinero efectivo en la UE y la nota consultiva ANP 5970/2011 de 30 de septiembre de la Dirección del Servicio Jurídico –Subdirección general de organización y asistencia jurídica. Dicha nota consultiva se dicta a

160. Se resalta en negrita y cursiva el texto introducido de forma que ya aparezcan las referencias legales a la normativa actualmente en vigor.

161. Artículo 34.2 Ley de Prevención de Blanqueo de capitales, amplía el ámbito de intervención al detallar otros instrumentos de pago. A los efectos de esta Ley se entenderá por medios de pago: a) El papel moneda y la moneda metálica, nacionales o extranjeros. b) Los cheques bancarios al portador denominados en cualquier moneda. c) Cualquier otro medio físico, incluidos los electrónicos, concebido para ser utilizado como medio de pago al portador.3. En caso de salida o entrada en territorio nacional estarán asimismo sujetos a la obligación de declaración establecida en este artículo los movimientos por importe superior a 10.000 euros o su contravalor en moneda extranjera de efectos negociables al portador, incluidos instrumentos monetarios como los cheques de viaje, instrumentos negociables, incluidos cheques, pagarés y órdenes de pago, ya sean extendidos al portador, endosados sin restricción, extendidos a la orden de un beneficiario ficticio o en otra forma en virtud de la cual la titularidad de los mismos se transmita a la entrega, y los instrumentos incompletos, incluidos cheques, pagarés y órdenes de pago, firmados pero con omisión del nombre del beneficiario.4. La declaración establecida en el presente artículo se ajustará al modelo aprobado y deberá contener datos veraces relativos al portador, propietario, destinatario, importe, naturaleza, procedencia, uso previsto, itinerario y modo de transporte de los medios de pago. La obligación de declarar se entenderá incumplida cuando la información consignada sea incorrecta o incompleta. El modelo de declaración, una vez íntegramente cumplimentado, será firmado y presentado por la persona que transporte los medios de pago. Durante todo el movimiento los medios de pago deberán ir acompañados de la oportuna declaración debidamente diligenciada y ser transportados por la persona consignada como portador. Mediante Orden del Ministro de Economía y Hacienda se regulará el modelo, forma y lugar de declaración y podrán modificarse las cuantías recogidas en las letras a) y b) del apartado primero de este artículo.

162. Entendemos no privados; los medios de pago al resultar fácilmente transportables y susceptibles de ser introducidos entre cualquier otra mercancía, como ropa, muebles, etc. su ocultación no necesita de ingenio por lo cual a la hora de justificar la localización se puede alegar motivos muy variados con los que se pretende justificar la ubicación (v.gr. por seguridad), aunque en otras situaciones (v.gr. dentro de un contenedor) se desvirtuará de forma inmediata.

*consecuencia de dilucidar la forma de proceder en los supuestos en los que los servicios de aduanas se encuentran medios de pago tal y como han quedado definidos tanto si son de los que se utilizan por los Estados miembros en la Unión o si no son monedas de dichos estados, **ocultas** entre otras mercancías¹⁶³ y dependiendo al mismo tiempo de si el medio de transporte es de carácter privado o público, todo ello enmarcado en una actuación dentro o fuera de un recinto aduanero. Se aplicará la normativa de contrabando cuando tenga lugar la actuación en recinto aduanero e independientemente del estado donde sirve como medio de pago y en medio de transporte no privado (público). En el resto de los casos se deberá aplicar la ley de prevención de blanqueo de capitales, en concreto su artículo 35 que dispone lo siguiente:*

1. Con el fin de comprobar el cumplimiento de la obligación de declaración establecida en el artículo precedente, los funcionarios aduaneros o policiales estarán facultados para controlar e inspeccionar a las personas físicas, sus equipajes y sus medios de transporte.

El control e inspección de mercancías se verificará de acuerdo con lo establecido en la legislación aduanera.

2. La omisión de la declaración, cuando ésta sea preceptiva, o la falta de veracidad de los datos declarados, siempre que pueda estimarse como especialmente relevante, determinará la intervención por los funcionarios aduaneros o policiales actuantes de la totalidad de los medios de pago hallados, salvo el mínimo de supervivencia que pueda determinarse mediante orden del Ministro de Economía y Hacienda.

A estos efectos, se considerará en todo caso como especialmente relevante la falta de veracidad total o parcial de los datos relativos al portador, propietario, destinatario, procedencia o uso previsto de los medios

163. Por tanto, estaremos ante situaciones de ocultación en supuestos de no declaración cuando sea ésta obligatoria o sin serlo los funcionarios consideren que es necesario proceder a la aprehensión por haber indicios de vinculación con blanqueo de capitales, financiación del terrorismo o concurren dudas racionales sobre la veracidad de los datos consignados en la declaración, lo que acontecerá tras una fase de investigación. Tenemos que tomar en consideración el Artículo 34 que establece la obligación de declarar. 1. Deberán presentar declaración previa en los términos establecidos en el presente Capítulo las personas físicas que, actuando por cuenta propia o de tercero, realicen los siguientes movimientos: a) Salida o entrada en territorio nacional de medios de pago por importe igual o superior a 10.000 euros o su contravalor en moneda extranjera. b) Movimientos por territorio nacional de medios de pago por importe igual o superior a 100.000 euros o su contravalor en moneda extranjera. A estos efectos se entenderá por movimiento cualquier cambio de lugar o posición que se verifique en el exterior del domicilio del portador de los medios de pago. Se exceptúan de la obligación de declaración establecida en el presente artículo las personas físicas que actúen por cuenta de empresas que, debidamente autorizadas e inscritas por el Ministerio del Interior, ejerzan actividades de transporte profesional de fondos o medios de pago.

de pago, así como la variación por exceso o defecto del importe declarado respecto del real en más de un 10 por ciento o de 3.000 euros.

Asimismo, procederá la intervención cuando, no obstante haberse declarado el movimiento o no excederse el umbral de declaración, existan indicios o certeza de que los medios de pago están relacionados con el blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo, o cuando concurren dudas racionales sobre la veracidad de los datos consignados en la declaración.

Los medios de pago intervenidos se ingresarán en la misma moneda o divisa intervenida en las cuentas abiertas a nombre de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias, no estando sujetos a lo dispuesto en el artículo 34 los funcionarios policiales o aduaneros actuantes.

El acta de intervención, de la que se dará traslado inmediato al Servicio Ejecutivo de la Comisión para su investigación y a la Secretaría de la Comisión para la incoación, en su caso, del correspondiente procedimiento sancionador, deberá indicar expresamente si los medios de pago intervenidos fueron hallados en lugar o situación que mostrase una clara intención de ocultarlos. El acta de intervención tendrá valor probatorio, sin perjuicio de las pruebas que en defensa de sus derechos o intereses puedan aportar los interesados.

3. Cuando en el curso de un procedimiento judicial se aprecie incumplimiento de la obligación de declaración establecida en el artículo precedente, el juzgado o tribunal lo comunicará a la Secretaría de la Comisión, poniendo a su disposición los medios de pago intervenidos no sujetos a responsabilidades penales, procediéndose según lo previsto en el apartado precedente.

El Reglamento UE 1889/2005 de 26 de octubre de los controles en las entradas y salidas de dinero efectivo en la UE¹⁶⁴ que define el «**dinero efectivo**»: a)

164. El presente Reglamento no prejuzgará las medidas nacionales destinadas al control de los movimientos de dinero efectivo dentro de la Comunidad, siempre que dichas medidas se ajusten a lo dispuesto en el artículo 58 del Tratado (actual artículo 65 TFUE) que contempla la posibilidad de los estados de adoptar las medidas necesarias para impedir las infracciones a su Derecho y normativas nacionales, en particular en materia fiscal y de supervisión prudencial de entidades financieras, establecer procedimientos de declaración de movimientos de capitales a efectos de información administrativa o estadística o tomar medidas justificadas por razones de orden

efectos negociables al portador, incluidos instrumentos monetarios como los cheques de viaje, instrumentos negociables (incluidos cheques, pagarés y órdenes de pago) ya sean extendidos al portador, endosados sin restricción, extendidos a la orden de un beneficiario ficticio o en otra forma en virtud de la cual la titularidad de los mismos se transmita a la entrega y los instrumentos incompletos (incluidos cheques, pagarés y órdenes de pago) firmados pero con omisión del nombre del beneficiario; b) el dinero en metálico (billetes de banco y monedas que estén en circulación como instrumento de cambio). La obligación se contempla en el artículo 3, que dice 1. Toda persona física que entre en la Comunidad o salga de ella y sea portadora de una suma de dinero **efectivo igual o superior a 10 000 EUR** deberá declarar dicha suma a las autoridades competentes del Estado miembro a través del cual entre o salga de la Comunidad de conformidad con el presente Reglamento. La obligación de declarar no se habrá cumplido cuando la información facilitada sea incorrecta o incompleta.

La Orden EHA/1439/2006, de 3 de mayo, reguladora de la declaración de movimientos de medios de pago en el ámbito de la prevención del blanqueo de capitales establece:

1. La presente Orden será de aplicación a las personas físicas o jurídicas de naturaleza privada que, actuando por cuenta propia o de tercero, realicen los siguientes movimientos de medios de pago:
 - a) Salida o entrada en territorio nacional de moneda metálica, billetes de banco y cheques bancarios al portador denominados en moneda nacional o en cualquier otra moneda o cualquier medio físico, incluidos los electrónicos, concebido para ser utilizado como medio de pago, por importe **igual o superior a 10.000 euros** por persona y viaje.
 - b) Movimientos por territorio nacional de medios de pago consistentes en moneda metálica, billetes de banco y cheques bancarios al portador denominados en moneda nacional o en cualquier otra moneda o cualquier medio físico, incluidos los electrónicos, concebido para ser utilizado como medio de pago, por importe **igual o superior a**

público o de seguridad pública, todo ello en el marco de las disposiciones que establecen la prohibición de todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países, tal como recoge el art. 63 TFUE.

100.000 euros. A efectos de la presente Orden, se entenderá por «movimiento» cualquier cambio de lugar o posición que se verifique en el exterior del domicilio del tenedor de los medios de pago. La presente Orden no será de aplicación a los cheques nominativos. La referencia a medios de pago electrónicos **no comprende** las tarjetas nominativas de crédito o débito.

2. Siempre que acrediten debidamente su condición, no estarán obligados a presentar declaración los sujetos obligados a que se refieren *los apartados 1 y 2 del artículo 2 del Reglamento de la Ley 19/1993, de 28 de diciembre*¹⁶⁵, sobre determinadas medidas de prevención del blanqueo de capitales, respecto de los movimientos directamente relacionados con su actividad profesional o empresarial.

En relación a la ocultación la regulación del Reglamento de la normativa de contrabando aprobada por Real Decreto 1649/1998 de 24 julio en su artículo 2 relativo a la tipificación de las infracciones, en concreto en su aptdo. a) habla de la **ocultación o sustracción dolosa** considerando a dichos efectos que existe si las mercancías se encuentra contenidos en **dobles fondos, espacios disimulados o en cualquier otra circunstancia que racionalmente suponga un ánimo doloso**. En relación a esta cuestión mencionar que la tipificación de las infracciones de contrabando se han elevado a rango legal con lo cual dicha regulación administrativa quedaría sin efecto y al mismo tiempo se ha introducido la imprudencia en su tipificación. Así desde el punto de vista del autor, lo recogido en el reglamento se configura como meras orientaciones a la hora de actuar si bien recoge modos habituales de operar por los contrabandistas. A ello hay que sumar que al ánimo doloso se añade la imprudencia, hasta ahora no contemplada.

“Mercancías con estatuto aduanero de la unión”: las mercancías definidas como tales en el **apartado 23 del artículo 5 del Reglamento (CE) n.º 952/2013, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 octubre de 2013, por el que se establece el Código Aduanero de la Unión (CAU)**.

165. Actualmente el Real Decreto 304/2014, de 5 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo.

“Mercancías sin estatuto aduanero de la unión”: las mercancías definidas como tales en el **apartado 24 del artículo 5 del Reglamento (CE) n.º 952/2013, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 octubre de 2013, por el que se establece el Código Aduanero de la Unión (CAU)**.

“Recinto aduanero”¹⁶⁶: todo lugar habilitado por los órganos competentes del Ministerio de Economía y Hacienda para:

- a) La presentación en aduana de las mercancías no comunitarias que hayan sido introducidas en el territorio español.
- b) La presentación en aduana de las mercancías con *estatuto aduanero de la unión* que hayan sido introducidas en el territorio de las Ciudades Autónomas de Ceuta y Melilla.
- c) El sometimiento a vigilancia aduanera¹⁶⁷ de las mercancías con *estatuto aduanero de la unión* declaradas para el régimen¹⁶⁸ de exportación, de perfeccionamiento pasivo, de tránsito o de depósito aduanero, desde el momento de la admisión de la correspondiente declaración en aduanas, de conformidad con lo dispuesto en el **Reglamento (CE) n.º 952/2013, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 octubre de 2013, por el que se establece el Código Aduanero de la Unión (CAU)**, o de cualquier otra operación¹⁶⁹ prevista en la normativa *aduanera de la unión*.

“Autoridad aduanera”¹⁷⁰: el Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales y los servicios de las Delegaciones Especiales y Delegaciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria encargados del control aduanero de conformidad con las normas de organización de la Agencia.¹⁷¹

“Importación”: la entrada de mercancías *sin estatuto aduanero de la unión* en el territorio español comprendido en el territorio aduanero de la Unión Europea¹⁷², así como en el ámbito territorial de Ceuta y Melilla. Se asimila a la importación la entrada de mercancías desde las áreas exentas.

166. Definido en la Resolución de la AEAT de fecha 24 de junio de 1999 (BOE 9.7.1999).

167. Definido en concepto en el apartado 27 del artículo 5 del CAU.

168. Artículos a consultar los artículos 210 a 277 del CAU.

169. V.gr. notificación de reexportación.

170. El CAU define autoridades aduaneras en el art. 5 apartado 1.

171. Especial atención a la Resolución de 14.12.2016 del Departamento de Aduanas e II.EE.

172. Ver nº 23.

“Introducción”: la entrada en el territorio español de mercancías *con estatuto aduanero de la unión procedentes* de otros Estados miembros de la Unión Europea.

“Exportación”: la salida de mercancías del territorio español. No se considerará exportación la salida de mercancías *con estatuto aduanero de la unión* del territorio español comprendido en el territorio aduanero de la Unión Europea con destino final al resto de dicho territorio aduanero. Con respecto a productos y tecnologías de doble uso, el concepto de “exportación” será el definido al efecto en el Reglamento (CE) n.º 428/2009, del Consejo, de 5 de mayo de 2009¹⁷³, por el que se establece un régimen comunitario de control de las exportaciones, la transferencia, el corretaje y el tránsito de productos de doble uso.

“Expedición”: la salida de mercancías del territorio español con destino final a otros Estados miembros de la Unión Europea.

“Áreas exentas”: las *zonas y depósitos francos*¹⁷⁴ y los **depósitos aduaneros** definidos en los *artículos 243 y 237 Reglamento (CE) n.º 952/2013, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 octubre de 2013, por el que se establece el Código Aduanero de la Unión (CAU)*, así como, en general, cualquier almacén, zona o ubicación en la que se depositen o almacenen *mercancías sin estatuto aduanero de la unión* en situación de depósito temporal¹⁷⁵ a la espera de ser declaradas para un régimen aduanero.

“Géneros o efectos estancados”¹⁷⁶: los artículos, productos o sustancias cuya producción, adquisición, distribución o cualquiera otra actividad concierne a los mismos sea atribuida por ley al Estado con carácter de monopolio, así como las labores del tabaco y todos aquellos a los que por ley se otorgue dicha condición.¹⁷⁷

Cuestión muy problemática es la relativa a los envíos a Ceuta y Melilla desde el ámbito peninsular cuando en algunas situaciones no ha habido declaración ante la aduana, en régimen de viajero o comercial, ya que no se entiende que se pueda estar

173. Modificado por el Reglamento Delegado UE 2017/2268 de la Comisión de 26.09.2017 (DOUE 15.12.17).

174. Depósito franco es una figura que ha desaparecido en el CAU.

175. Definido en el apartado 17 del artículo 5 del CAU.

176. Género identificado como cualquier mercancía de comercio; efecto como artículo de comercio; estancado como sinónimo de limitación o prohibición.

177. La rehabilitación también debemos de considerar dentro del elenco de conductas limitadas.

ante una exportación entre partes del estado nacional lo que entra en colisión con lo dispuesto por el CAU en los artículos 263 a 267 y 269 al tratar la salida de mercancía del “territorio aduanero de la Unión” que obliga a formalizar una declaración en aduana (DUA).

En lo relativo a los sellos de correos y demás tipos de franqueo¹⁷⁸, la liberalización de la prestación de servicios conferidos hasta entonces a la entidad pública con carácter de monopolio “Correos” no suscitaba duda alguna . Tras la nueva regulación por la Ley 43/2010 de 30.12 del Servicio Postal Universal y su reglamento de desarrollo aprobado por Real Decreto 1637/2011 de 14.11 en lo relativo a la emisión de sellos y otros tipos de franqueo aprobados (de forma conjunta con el Ministerio de Hacienda) en su emisión por la comisión al efecto creada y que depende de la Subsecretaria del Ministerio de Fomento, a la hora de autorizar la misma señala a la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre (dependiente de la Subsecretaria de Hacienda) la impresión y distribución, por lo que entiendo que este tipo de emisiones siguen teniendo la consideración de género o efectos estacando¹⁷⁹.

En alusión a los efectos timbrados estaremos ante la misma situación pues deben ser expedidos por la FNMT entidad dependiente del Ministerio de Hacienda y por mandato de dicho ministerio.

En relación al juego hay que atender a la ANP 5242/2011 de la Dirección del Servicio Jurídico del Estado de fecha 6 de septiembre, Subdirección General Organización y Asistencia Jurídica. Por Ley 13/2011 de 27 de mayo¹⁸⁰ viene a despenalizar las conducta consistente en la circulación de cartones y papeletas para celebrar juegos, rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias, expedidos o estampados por el Servicio Nacional de Loterías así como del propio ejercicio de la actividad relacionada con el juego que sería pues sancionada por la mencionada ley.

178. El Real Decreto 1637/2011 de 14 de noviembre que establece la composición, competencias y régimen de funcionamiento de la Comisión Filatélica del Estado y se regulan las emisiones de sellos y otros signos de franqueo en su artículo 17.2 establece que únicamente tendrán la consideración de sellos de correo y demás signos de franqueo aquellos que se hayan emitido en cumplimiento de la resolución conjunta de los Subsecretarios de Fomento y del actual Ministerio de Hacienda que aprueba su emisión.

179. El artículo 389 del C.P. pfo primero, dentro de las falsedades regula el tipo penal siguiente: El que falsificare o expendiere, en connivencia con el falsificador, sellos de correos o efectos timbrados, o los introdujera en España conociendo su falsedad, será castigado con la pena de prisión de 6 meses a 3 años.

180. El Real decreto 1614/2011 de 14.11 desarrolla la ley en lo relativo a licencias, autorizaciones y registros del juego. El Real Decreto 1613/2011 la desarrolla en lo relativo a los requisitos técnicos de las actividades del juego. La Comisión Nacional del Juego como órgano supervisor.

“Géneros prohibidos”: todos aquellos cuya importación, exportación, circulación, tenencia, comercio o producción estén prohibidos expresamente por tratado o convenio suscrito por España, por disposición con rango de ley o por reglamento de la Unión Europea. El carácter de prohibido se limitará para cada género a la realización de la actividad o actividades que de modo expreso se determinen en la norma que establezca la prohibición y por el tiempo que la misma señale¹⁸¹.

*Novedad introducida en el año 2018 en relación a estos géneros el Real Decreto-ley 16/2018 de 26 de octubre por el que se adoptan determinadas medidas de lucha contra el tráfico ilícito de personas y mercancías en relación con las embarcaciones utilizadas*¹⁸².

*Las causas que motivan contemplar un género como prohibido vendrá determinada por motivos de higiene, seguridad, protección, sanitarias, entre otras. Como bien dice la ley no solo podrá venir contemplada de forma expresa en una norma nacional como por ejemplo acontece con el artículo 44.1. de la Ley 38/1992 de 28.12 de impuestos especiales que establece la prohibición del uso de aparatos portátiles para fabricación de alcohol; Tendrán la consideración de artículos prohibidos, a efectos de lo previsto en el artículo 3 de la Ley Orgánica 7/1982, de 13 de julio, los aparatos aptos para la destilación o rectificación de alcohol, cuando no se cumplan los requisitos establecidos reglamentariamente para su fabricación, comercio, circulación y tenencia.*¹⁸³

*A nivel internacional las que vengan establecida entre otras en la Convención de Viena, de Naciones Unidas sobre tráfico ilícito de estupefacientes y sustancias psicotrópicas y precursores de 19 de diciembre de 1988*¹⁸⁴.

*A nivel de la Unión Europea, debemos estar a los reglamentos propios de la UE*¹⁸⁵ *y a la regulación del propio reglamento arancelario común.*

Mencionar que el añadido “y por el tiempo que la misma señale” resulta innecesaria a la vez que no se recoge en la anterior definición de géneros estancados

181. V.gr. Ley de impuestos especiales 38/1992 de 28.12; también podemos señalar la prohibición de comercio con determinadas variedades vegetales controladas por la Oficina al efecto creada y sujetas a los llamados pasaportes fitosanitarios v.gr. semilla del tomate; o al caso más en concreto de la prohibición de la importación de “tierra” cuando tratamos de plantas.

182. Resolución de 15 de noviembre de 2018 del Congreso por el que se convalida dicho Real Decreto-ley.

183. El Reglamento de desarrollo de dicha ley, R.D. 1165/1995 de 7.7 en su artículo.

184. Ratificada por España el 20.12.1988 y aprobada el 30.07.1990.

185. Hablaríamos de los reglamentos que imponen limitaciones o interrupciones en relaciones económicas con determinados países, así con Angola o con Birmania.

y tal como menciona el profesor Luis Rodríguez Ramos “recalcar que el carácter prohibido de un género solo lo será para aquellas actividades vedadas por la ley o el arancel de aduanas y, en consecuencia, debe considerarse tal genero libre de comercio en cuanto a los restantes aspectos no prohibidos, que es precisamente lo que significa también la referencia del tipo penal al cumplimiento de “los requisitos establecidos por las leyes”. No se prohíbe pues un género en sí, sino ciertas actividades relativas a algunos géneros”¹⁸⁶.

“Material de defensa”: los productos y tecnologías sometidos a autorización de conformidad con lo establecido en la Ley 53/2007, de 28 de diciembre, sobre el control del comercio exterior de material de defensa y de doble uso¹⁸⁷, y en las sucesivas disposiciones legales o reglamentos de la Unión Europea¹⁸⁸.

“Productos y tecnologías de doble uso”: los productos y tecnologías sometidos a autorización de conformidad con lo establecido en el Reglamento (CE) n.º 428/2009, del Consejo, de 5 de mayo de 2009, por el que se establece un régimen comunitario de control de las exportaciones, la transferencia, el corretaje y el tránsito de productos de doble uso, y en la Ley 53/2007, de 28 de diciembre, sobre el control del comercio exterior de material de defensa y de doble uso, y en las sucesivas disposiciones legales o reglamentos de la Unión Europea¹⁸⁹.

“Precursores de drogas”: las sustancias y productos susceptibles de ser utilizados en el cultivo, la producción o la fabricación de drogas tóxicas, estupefacientes o sustancias psicotrópicas enumeradas en los cuadros I y II de la Convención de Naciones Unidas, hecha en Viena el 20 de diciembre de 1988, sobre el tráfico ilícito de estupefacientes y sustancias psicotrópicas y cualesquiera otros productos

186. Página 84 Revista de derecho público; comentarios a la legislación Penal. Ed. Revista de derecho Privado.

187. Desarrollada por reglamento aprobado por Real Decreto 679/2014 de 1.8.. En su artículo 84 señala que 1. No se permite el uso de aparatos portátiles para la destilación de alcohol; y el Artículo 89. Deber de colaboración. 1. Los fabricantes, vendedores o propietarios de aparatos o partes de los mismos aptos para la destilación o rectificación de alcoholes o líquidos alcohólicos, deberán poner en conocimiento de la oficina gestora correspondiente a su domicilio fiscal, antes de la salida del establecimiento, los nombres, NIF y domicilios de las personas a quienes se envíen. 2. Toda persona que obtenga por cualquier título la posesión de aparatos propios para elaborar, por destilación o rectificación, alcoholes o líquidos alcohólicos, deberá declararlos a la oficina gestora correspondiente al domicilio donde vaya a instalarse dentro del plazo de un mes, a contar desde la fecha de adquisición o de inicio de la posesión. 3. Los aparatos no declarados conforme a lo dispuesto en los apartados anteriores tendrán la consideración de artículos prohibidos, a efectos de lo previsto en la legislación vigente en materia de contrabando.

188. Aludir al Reglamento UE 428/2009 y 258/2012 14.3 de armas de fuego; Real Decreto 679/2014 1.8.

189. Nuevamente aludir al Reglamento UE 428/2009 y 258/2012 14.3 de armas de fuego.

adicionados al mismo Convenio, o en cualesquiera tratados o convenios internacionales sobre el mismo objeto suscritos por España¹⁹⁰.

“Sustancias químicas tóxicas y sus precursores”: las sustancias enumeradas en las listas 1, 2 y 3 de la Convención sobre la prohibición del Desarrollo, la Producción, el Almacenamiento y el Empleo de Armas Químicas y sobre su Destrucción, hecha en París el 13 de enero de 1993, definidas al efecto en su artículo II.

“Agentes biológicos o toxinas”: los incluidos en el artículo 1 de la Convención sobre la Prohibición del Desarrollo, la Producción y el Almacenamiento de Armas Bacteriológicas (Biológicas) y Toxínicas y sobre su Destrucción, de 10 de abril de 1972¹⁹¹.

“Productos que pueden utilizarse para aplicar la pena de muerte o infligir tortura u otros tratos o penas crueles, inhumanos o degradantes”: los incluidos en los anexos II y III del *Reglamento (CE) n.º 1236/2005, del Consejo, de 27 de junio de 2005*¹⁹², sobre el comercio de determinados productos que pueden utilizarse para aplicar la pena de muerte o infligir tortura u otros tratos o penas crueles, inhumanos o degradantes, y los sucesivos reglamentos que lo actualicen.

“Mercancías sujetas a medidas de política comercial”: cualquier mercancía distinta de las mencionadas anteriormente para la que, con ocasión de la importación o exportación, se exija el cumplimiento de cualquier requisito de naturaleza no tributaria, como, por ejemplo, autorizaciones, licencias, permisos, homologaciones u obligaciones de etiquetado o circulación, establecidos por normativa nacional o comunitaria.

“Deuda aduanera”: la obligación definida como tal en el *apartado 18 del artículo 5 del Reglamento 952/2013, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 octubre de 2013, por el que se establece el Código Aduanero de la Unión (CAU)*.

190. Reglamento 111/2005 del Consejo de 22.11.2004 por el que se establecen normas para la vigilancia del comercio de precursores de drogas entre la UE y terceros países y Reglamento 273/2004 del P.E. y del Consejo de 11.02.2004 sobre precursores de drogas en operaciones intracomunitarias; Reglamento delegado 2015/1011 de la Comisión de 24.4.2015 que completa los anteriores; otros Reglamento ejecución 2015/1013 y 2016/1443. A nivel nacional la ley 4/2009 de 15 de junio de control de precursores de droga y su reglamento aprobado por Real Decreto 129/2017 de 24.02; Resolución de 18.7.2000; sin olvidar la ley 8/2017 de 8.11 sobre precursores de explosivos.

191. Publicada su ratificación por España en el BOE de fecha 11 de julio de 1979.

192. Dicho Reglamento es derogado por el Reglamento UE 2019/125 del Parlamento Europeo y del Consejo de 16 de enero de 2019 con entrada en vigor a los 20 días de su publicación en el DOUE que acontece el día 31 de enero de 2019 por lo que será aplicable el día 20 de febrero de 2019.

Entrando en el análisis de la tipificación delictiva, analizamos cada uno de los artículos; así:

Artículo 2. Tipificación del delito.

PRIMERO. Cometen delito de contrabando, siempre que **el valor de los bienes, mercancías, géneros o efectos sea igual o superior a 150.000 euros**¹⁹³, los que realicen alguno de los siguientes hechos:

- a) Importen o exporten mercancías de **lícito comercio sin presentarlas** para su despacho en las oficinas de aduanas o en los lugares habilitados por la Administración aduanera. La **ocultación o sustracción** de cualquier clase de mercancías a la acción de la Administración aduanera dentro de los recintos o lugares habilitados equivaldrá a la no presentación¹⁹⁴.

Obligado antes de nada a aludir al bien jurídico protegido que a la hora de determinarse necesita ser fijado como un elemento del tipo de injusto lo que implica que su lesión o puesta en peligro en su caso es necesaria para que se considere el hecho consumado o intentando y que su conocimiento es imprescindible para que concurra el dolo o en menor medida la imprudencia.¹⁹⁵ Algunos autores han destacado que lo que se pretende proteger son los ingresos del Estado (si bien no estaba aún establecido el sistema de recursos propios de la UE), o el control aduanero en sí (atentado pues contra la administración pública) o el control sobre las importaciones y exportaciones en volumen y naturaleza o el cobro o percepción del arancel (no referido al de la Unión, sino al estatal), o la economía nacional (siendo pues delitos económicos).

Desde mi punto de vista a fecha de hoy y ante la poca incidencia que tienen los aranceles como recursos propios de la Unión, en este apartado prima el

193. Muy elevada cuantía que ya el grupo parlamentario popular en su enmienda nº 11, afirmaba que ese excesivo umbral entre otros, conllevaba la despenalización injustificada de innumerables supuestos.

194. Destacar que aun cuando se refiere al tipo habla de bienes, mercancía, géneros o efectos; en relación a este apartado únicamente menciona las mercancías y demás de lícito comercio, sin definirlo, por lo que hemos de entender que en una apreciación negativa será la que no es prohibida o estancada, constituyendo el objeto material de la acción, en su concepción mercantil; no se define que es despacho “aduanero”, siendo el núcleo sobre el que gravita el comportamiento delictivo la no presentación; el bien jurídico protegido como elemento del tipo de injusto es diverso; el sujeto pasivo será el Estado (su patrimonio será afectado).

195. Así lo recoge Miguel Bajo Fernández en “Revista de Derecho Público” pág. 35.

control de la administración¹⁹⁶ como bien jurídico ya que como se ha adelantado las aduanas actúan sobre muchas materias las cuales inciden en el consumo interno y a su vez en la protección de los consumidores, siendo posible esta última finalidad o motivación susceptible de ser tomada como referente de bien jurídico.

Según alguna jurisprudencia, se nos presentan **varios Bienes jurídicos protegidos**¹⁹⁷ a considerar entre otros:

- El control aduanero: ST.TS 15.10.1986 “Interés de la administración pública en controlar el tráfico de géneros sujetos a arancel aduanero o de efectos estancados o prohibidos.
- La Hacienda Pública: ST.TS 16.09.1987 hablando de introducción de droga en España alude a que se equipara a una acción propia de contrabando (ya que no se puede abonar impuesto alguno).”

Respecto a **la conducta** cabe decir que en primer lugar los **conceptos de importación y exportación** aparecen definidos en la propia ley¹⁹⁸ y se vincula al estatuto que tiene la mercancía lo que conlleva a un concepto no solo económico sino de cumplimiento previo de conformidad con otros requisitos, técnicos, sanitarios, etc. Así importación alude a entrada y exportación a salida, luego se debe de fijar un espacio al que ligar dicha entrada o salida y que el Tribunal Supremo se ha decantado por el concepto de territorio geográfico; respecto a esta cuestión resumo las concepciones que se barajaban respecto a dicho concepto:

Geográfico: el comprendido en el interior de las fronteras del Estado (dentro de sus límites físicos: aéreo, terrestre y mar territorial); apoyo de éste concepto el art. 33 OO.AA¹⁹⁹ y sentencia del TS Sala penal 12 junio 1989 RJ 1989/5092.

196. El profesor Albarracín, V. en su “delito de contrabando” Buenos Aires 1980 pág. 31, así lo aventuró, aunque de forma generalizada, criterio que no comparto en su totalidad.

197. Von Liszt identifica bien jurídico protegido con el interés; son pues los intereses tutelados mediante el derecho (pág. 62 Revista Derecho Público, comentarios a la legislación Penal).

198. El CAU no lo define si bien lo que si define es el concepto de derecho de importación y de exportación

199. OO.AA de fecha 17.12.1947 (modificación del precepto en cuestión por Decreto 26.12.1968): la acción fiscal a efectos aduaneros y en orden a la represión del contrabando, se ejerce: a) en todo el territorio nacional; b) en las aguas jurisdiccionales que, a efectos fiscales, comprende una zona de mar adyacente a las costas españolas de 12 millas de anchura” En la actualidad la Ley de Navegación marítima 14/2014 remite a la Convención de Jamaica ratificada por España el 20.12.1996 y entrada en vigor el 14.02.1997 que fija el mar territorial en dichas 12 millas y la zona contigua hasta 24 millas desde línea de base recta.

Originalmente el art. 23 de la OO.AA fijaban el mar territorial en 6 millas, sin que se contemplara zona contigua alguna; el Decreto de 1968 mencionado modifica el mismo y fija el mar territorial en 6 millas y contempla la zona contigua en otras 6 a continuación del mar territorial; la Convención de Ginebra de 1958 que en España entra en vigor el 24.12.1971 hablaba únicamente de mar territorial y zona contigua sin fijar límites de cada

Político: Territorio sobre el que se extiende la capacidad de acción de cada organización política -acción coactiva principalmente-; utilizado en ST. TS 13.05.1987) y 21.03.1988 entre otras.

Aduanero: el comprendido dentro de la línea aduanera que sirve además para distinguir la condición jurídica en que se encuentran las mercancías y posee en cierto sentido la función de fijar el elemento tiempo en el elemento espacio, en cuanto que sirve para identificar el momento jurídico en el cual la mercancía entra o sale de la órbita de la Administración aduanera. Así ST.TS 09.03.1988 y 26.07.1988 y ST.TS sala Penal 180/1996 18 julio.

La descripción del tipo alude igualmente a la **no presentación**, pero indudablemente no ha de separarse de la principal forma de ejecución cual es la acción de importar o exportar, por lo que no es delito de omisión, sino delito que exige una actividad, una acción dentro de la cual la modalidad por esencia será la consistente en no declarar en su versión de no presentar materialmente el objeto sujeto a control (la mercancía). Esto hace que se haya venido estableciendo diferenciaciones entre actos preparatorios impunes y formas imperfectas de ejecución sujeto a punición. Otros autores califican esta conducta como la propia de un delito compuesto de comportamientos activos y omisivos y cuya realización completa se exige para apreciar el delito en grado de consumación²⁰⁰. Desde mi punto de vista aun cuando el tipo aluda a importar y exportar únicamente se está refiriendo en sí a que la actuación tiene lugar en un espacio controlado por la administración en el que la terminología a utilizar es esa precisamente pero no aludiendo en si al paso o no de la mercancía si bien habría que hacer matices al respecto que en definitiva nos llevaría al mismo resultado en el supuesto que tratamos pero que se hará patente a la hora de imponer la pena (v.gr. distinguir por la mercancía lícita e ilícita). Por ello la consideración de la tentativa en estos casos se viene estimando por la mala tipificación del delito ya que no se adelanta el control, sería abstracto en todo caso en la generalidad de los supuestos, a la línea no ya geográfica como se ha descrito sino aduanera en el sentido contemplado en el

una pero en conjunto hasta 12 millas; posteriormente por ley 10/1977 de 4 enero se fija el mar territorial en 12 millas pero se olvida de la zona contigua el legislador; tras la Convención de Jamaica de 1982 que si contempla el mar territorial en 12 millas y la zona contigua en otras 12, es la ley 27/1992 de 24.11 de Puertos y Marina Mercante, refundida en RD legislativo 2/2011 de 5.9 la que contempla al igual que la Convención de Jamaica el mar territorial y la zona contigua cada una con 12 millas y ya hasta la aprobación de la Ley 14/2014 una vez entrada en vigor la Convención de Jamaica en España.

200. Así Miguel Bajo Fernández, pág. 53 en Comentarios a la Legislación Penal

Código aduanero de la Unión, como así se puede observar en el transporte marítimo en la que se sitúa en las 24 millas.

Como ya hemos tenido ocasión de ver al tratar la deuda aduanera nacida por incumplimiento²⁰¹, la persona que introduce la mercancía en el TAU debe trasladar las misma sin demora anta la aduana o al lugar designado o autorizado por dicha autoridad aduanera, siendo responsable la persona encargada del transporte y ello a partir de la declaración sumaria notificada previamente. Surgen así cuestiones tales como si se pudiera considerar como un indicio de un comportamiento subsumible en la regulación de contrabando si la mercancía no aparece contemplada en la declaración sumaria, aun cuando el CAU permite la modificación de la misma²⁰², que pudiera darse en casos puntuales y para operaciones generadas por empresas creadas ad hoc para dicha actividad irregular.

Conciliar la regulación recogida en el Código aduanero de la Unión (CAU) y normativa de contrabando nacional no es tarea fácil aun cuando se estima que hay coincidencia en los bienes a proteger cuando estamos ante la exacción de impuestos.

Pero toda acción u omisión aparece vinculada a un comportamiento doloso o imprudente²⁰³ y como consecuencia de ésta la posible concurrencia del error vencible e invencible y así tenemos que acudir al artículo 14 del Código penal que lo regula de la siguiente forma:

1. El error invencible sobre un hecho constitutivo de la infracción penal excluye la responsabilidad criminal. Si el error, atendidas las circunstancias del hecho y las personales del autor, fuera vencible, la infracción será castigada, en su caso, como imprudente.
2. El error sobre un hecho que cuantifique la infracción o sobre una circunstancia agravante, impedirá su apreciación.

201. Página 121 y ss de este manual

202. Con la evolución tecnológica que existe hoy en día naturalmente que caben los errores debido al elevado volumen de tráfico comercial -en mayor medida marítimo- que hace que se sancionen con aperturas de expedientes sancionadores y en ningún caso con denuncias por contrabando a los transportistas, signo de la confianza que hay en la buena praxis de dichos sectores.

203. Nos encontramos tratando la llamada culpabilidad

3. El error invencible sobre la ilicitud del hecho constitutivo de la infracción penal, excluye la responsabilidad criminal. Si el error fuera vencible, se aplicará la pena inferior en uno o dos grados²⁰⁴.

De igual manera está claro como advierte el artículo 12 del C.P. que las acciones u omisiones imprudentes sólo se castigarán cuando expresamente lo disponga la ley²⁰⁵.

La posibilidad de concurso aparente de normas o de leyes, entre el de contrabando y el delito contra la hacienda pública regulado en el 305 CP parece patente, aunque no de forma clara, que en caso de estimarse deberá resolverse por vía del artículo 8 C.P. aplicando el recogido en el punto 4º, llamado por la doctrina de alternatividad, que indica se aplique el precepto penal más grave²⁰⁶.

- b) Realicen operaciones de comercio, tenencia o circulación de mercancías *sin estatuto aduanero de la unión* de **lícito comercio sin cumplir** los requisitos legalmente establecidos para **acreditar su lícita importación**.

El estatuto aduanero de la unión se le confiere a una mercancía que haya sido objeto de un despacho aduanero, en concreto a libre práctica, que se entiende como el régimen aduanero por excelencia y que significa que se han liquidados los derechos y cumplido con las disposiciones administrativas de carácter comercial que se exijan para que su situación pase a ser idéntica a la mercancía fabricada, elaborada u obtenida con productos que son considerados como originarios de la Unión.

Naturalmente añade el tipo que las mercancías han de ser de lícito comercio, es decir, que se pueda negociar, enajenar, transmitir con las mismas, constituyendo las mismas el objeto de la acción.

204. El artículo 118 del mismo cuerpo legal en su apartado 2 advierte que en el caso de aplicarse el artículo 14, serán responsables civiles los autores del hecho

205. Remito a lo que se comenta en relación al apartado sobre la imprudencia grave más adelante.

206. Artículo 8 C.P. Los hechos susceptibles de ser calificados con arreglo a dos o más preceptos de este Código (entenderlo ampliado a la norma penal especial como la de contrabando) y no comprendidos en los artículos 73 a 77, se castigarán observando las siguientes reglas: 1ª el precepto especial se aplicará con preferencia al general; 2º el precepto subsidiario se aplicará sólo en defecto del principal, ya se declare expresamente dicha subsidiariedad, ya sea ésta tácitamente deducible; 3º el precepto penal más amplio complejo absorberá a los que castiguen las infracciones consumidas en aquél; 4º en defecto de los criterios anteriores, el precepto penal más grave excluirá los que castiguen el hecho con pena menor.

Respecto a la acreditación de la posibilidad de llevar a cabo esos actos de negociación, etc., son numerosos los supuestos en que para constatar que son ajustados a la ley, se realizan inspecciones en establecimientos que acaparan multitud de mercancía que se suponen han sido importadas y que en muchos de los casos el amparo documental o no corresponde con la mercancía de la que se dispone o incluso carece de ella.

En lo tocante al bien jurídico protegido que se contempla en este apartado, mencionar que el profesor Miguel Bajo alude a que el mismo es el interés del Estado en el control de las importaciones con el fin de evitar daños a la económica nacional, destacando Noreña Santos que se amplía al control de la circulación de dichos géneros por el territorio nacional²⁰⁷.

Relacionado con lo anteriormente expuesto, decir que el hecho típico y anti-jurídico consistirá por tanto en comerciar, tener y circular con dichas mercancías, sin que pueda acreditar la importación que en la generalidad de los casos es mediante la presentación del documento de importación o la factura de adquisición a quien haya llevado a término la misma.

Este apartado del precepto será el que primero entrará en juego cuando se lleven a cabo actuaciones referentes a operaciones comerciales realizadas en establecimientos ya que lo primero que se requerirá será dicha justificación documental (v.gr. el DUA como hemos comentado) y a falta del mismo la mercancía podrá ser objeto de aprehensión y por tanto adoptadas medidas cautelares sobre las mismas hasta que se aporte justificación documental.

- c) Destinen **al consumo** las mercancías en tránsito con incumplimiento de la normativa reguladora de este régimen aduanero, establecida en los artículos 226 y 227 del *Reglamento 952/2013, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 octubre de 2013, por el que se establece el Código Aduanero de la Unión (CAU)* y sus disposiciones de aplicación, así como en el Convenio TIR de 14 de noviembre de 1975.

El bien jurídico protegido en este supuesto entiendo que es el interés del Estado y de la propia Unión Europea en que se sus tributos y recursos propios, respectivamente, sean recaudados.

207. Revista de Derecho Público pág. 60 y 63.

El hecho de mencionar el término consumo deja fuera los supuestos del apartado anterior, comercio, tenencia o circulación, que implicarían un incumplimiento del mencionado régimen aduanero, pero no una situación de contrabando hasta que dichas mercancías estén dispuestas para su venta o enajenación.

- d) **Importen o exporten**, mercancías sujetas a **medida** de política comercial **sin cumplir** las disposiciones vigentes aplicables; **o** cuando la operación estuviera sujeta a una **previa autorización administrativa** y ésta fuese **obtenida** bien mediante su solicitud con **datos o documentos falsos** en relación con la naturaleza o el destino último de tales productos, o bien de **cualquier otro modo ilícito**.

Lo primero es determinar a qué nos referimos cuando se habla de medida de política comercial, así mencionar la figura del contingente cuantitativo o por cuota²⁰⁸ que se contempla para la importación y las restricciones que se pueden establecer para los supuestos de exportación cuando se intentar evitar una situación de desabastecimiento de productos dentro de la Unión.

El bien jurídico protegido sigue siendo según mi parecer el control de la administración en tanto en cuanto considero la regulación que tratamos es una secuencia de la imposibilidad de poder acreditar los requisitos para poder importar o exportar.

Estamos tratando los diversos supuestos en que se exige una autorización administrativa por parte de los servicios parадuaneros y aduaneros, y se han obtenido como dice el tipo alegando datos o presentando documentos falsos, tal como que en vez de declarar una mercancía tal y como es (su naturaleza) la identifica utilizando otra partida arancelaria o solicita un tratamiento determinado de un régimen aduanero para después incumplirlo (v.gr. se solicita un régimen de perfeccionamiento activo y sin embargo consume la mercancía acogida a dicho régimen).

Al tratar la expresión o de cualquier otro modo ilícito podemos aludir a las declaraciones verbales o tácitas ya tratadas, que deben igualmente terminar con la importación o exportación.

208. Se caracteriza porque una vez alcanzado el volumen de mercancía que se autoriza importar una vez agotado dicho volumen ya no puede importarse más ni siquiera pagando el arancel.

- e) **Obtengan, o pretendan** obtener, mediante **alegación de causa falsa** o de cualquier **otro modo ilícito**,²⁰⁹ el **levante** definido de conformidad con lo establecido en el artículo **194 del Reglamento 952/2013, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 octubre de 2013, por el que se establece el Código Aduanero de la Unión (CAU)** y sus disposiciones de aplicación **o la autorización** para los actos a que se refieren los apartados anteriores.

Definido el levante en el punto 26 del artículo 5 CAU, como el acto por el que las autoridades aduaneras pongan las mercancías a disposición de los fines concretos de régimen aduanero en el que se hayan incluido.

Destaca que se tipifica no solo la obtención del levante sino también de una autorización que sea necesaria para poder conseguir la importación, exportación comercio, tenencia circulación; pero va el precepto más allá en tanto en cuanto se penaliza igualmente la mera pretensión de obtener dicho levante o la autorización, bastando simplemente por tanto esa intencionalidad que debe ser evidente y plasmada en un documento o en un comportamiento.

En algunos de los casos podemos estar ante posibles concursos de delitos²¹⁰ real o ideal o incluso ante situaciones de concurso aparente de normas o de leyes²¹¹.

209. De la lectura de la Sentencia de 30 noviembre de 2011 de la Sección IV de la Sala Contencioso administrativa de Sevilla del TSJ de Andalucía, en un caso en el que tras un reconocimiento rutinario de un contenedor con DUA de importación presentado a despacho, se encuentran especímenes no declarados; aludiendo el interesado que el contenedor se encontraba a disposición de la aduana por lo que no podría darse infracción de contrabando en este caso; la Sala establece que el trámite de despacho, implica, tras la declaración sumaria del transportista al llegar al territorio aduanero y depósito temporal, la presentación por parte del interesado del correspondiente DUA en el que decide el destino aduanero (ahora régimen aduanero). Por tanto, la presentación a despacho no es la mera introducción física en recinto donde pueda ser examinada la mercancía por la autoridad aduanera, sino la declaración de dicha mercancía para su despacho. Tal introducción subrepticia puede ser un medio taimado y arriesgado de importación irregular, pero no puede ser equiparada a la mera defraudación tributaria, ya que tiene la significación reconocible por todos de un acto de contrabando.

210. Para apreciar la antijuridicidad debe de acudirse a varias normas para que se aglutine toda la ilicitud; v.gr. se consigue por causa falsa importar bienes consistentes en especies protegidas por el acuerdo CITES.

211. La antijurídica queda cubierta por la aplicación de una sola norma penal. Esto acontecerá generalmente cuando la mercancía sea de lícito comercio

- f) **Conduzcan** en buque de **porte menor**²¹² que el permitido por los reglamentos, salvo autorización para ello, mercancías *sin estatuto aduanero de la unión* en cualquier **puerto o lugar** de las **costas** no habilitado a efectos aduaneros, o en cualquier punto de las **aguas interiores** o del **mar territorial** español o **zona contigua**.

Se parte de considerarse esta regulación como el tipo clase de un **delito de sospecha** que indica que por el simple transporte en buques de esta índole sin contar con la autorización que entendemos deberá conferir la Administración marítima, competencia en la actualidad del Ministerio de Fomento²¹³.

La conducta antijurídica consiste en **conducir** y ello puede hacerlo cualquier persona con una disponibilidad efectiva sobre la misma (posesión) y tal como ya apuntaba José Luis Rodríguez-Villasante y Prieto²¹⁴ se debe entender que dicha acción la puede realizar el capitán, la tripulación, un pasajero a bordo; en todo caso parece limitarse a los que vayan a bordo de dicho buque y siendo su intención la de transportar, llevar, trasladar, portear, mover, mudar, siendo necesario delimitar su concepto respecto de otras figuras afines utilizadas a la largo del tipo penal como por ejemplo con la tenencia y la circulación.

Respecto al **buque** debemos acudir a normativa extrapenal en este caso marítima, regulada por Ley 14/2014 de 24 de julio de Navegación Marítima en cuyo artículo 56 define el buque como todo vehículo con estructura y capacidad para navegar por el mar²¹⁵ y para transportar personas o cosas, que cuenta con cubierta corrida y de eslora igual o superior a veinticuatro metros²¹⁶; igual-

212. Decreto 600/1967 de 16 de marzo habla de menos de 150 toneladas de arqueado neto. Puede ser tanto español como extranjero. El buque si se mide por su peso se utiliza la medición toneladas métricas (1.000 kg) y se llama desplazamiento; si es el volumen o capacidad se expresa en toneladas de arqueado, registro o toneladas Moorson (2,83 metros cúbicos cada una) denominándose pues arqueado o toneladas de registro. De esta forma el tonelaje de capacidad o porte del buque puede ser a su vez bruto (TRB) cuando comprende todos los espacios cerrados del buque, incluso los de uso o neto si se alude a la parte cerrada de la nave destinada a comerciar o transportar.

213. El texto Refundido aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2011 de 5 de septiembre de Ley de Puertos del Estado y de la Marina Mercante regula todos los aspectos relativos a la navegación dentro y fuera de los puertos.

214. En Revista de derecho público, Comentarios a la legislación penal, página 154

215. Debería haberse incluido también por Río o Lago o simplemente simplificar y hablar navegar por el agua (a diferencia de la navegación por aire).

216. Los que no superen dichas características se denominan embarcaciones; alude y define igualmente la ley al concepto de artefacto naval como toda construcción flotante con capacidad y estructura para albergar personas o cosas, cuyo destino no es la navegación, sino quedar situada en un punto fijo de las aguas. Se suma a dicha

mente el buque tendrá una nacionalidad que viene determinada por su abanderamiento, que según el artículo 88 de la mencionada ley constituye el acto por el que se otorga el derecho a enarbolar el pabellón español y que se realiza una vez obtenido la patente de navegación, colocando pues al buque bajo la jurisdicción, protección y responsabilidad del Estado español. Todo esto que se ha expuesto acontece de manera general a nivel internacional²¹⁷; y así la Convención de Ginebra sobre alta mar de 29 de abril de 1958 recoge en su artículo 5 lo relativo a la concesión de la nacionalidad y la necesidad de su registro.

Menciona dentro del tipo el hecho de que dicha conducción lo sea por un puerto o lugar de las costas no habilitadas a efectos aduaneros. La definición de **puerto** la encontramos en el artículo 2 del T.R de la Ley de Puertos de 2011 y denomina puerto marítimo al conjunto de espacios terrestres, aguas marítimas e instalaciones que, situado en la *ribera del mar o de las rías*,²¹⁸ reúna condiciones físicas, naturales o artificiales y de organización que permitan la realización de operaciones de tráfico portuario y sea organizado para el desarrollo de estas actividades por la Administración competente²¹⁹.

definición el buque que haya perdido su condición de tal por haber quedado amarrado, varado o fondeado en lugar fijo, y destinado, con carácter permanente, a actividades distintas de la navegación; y plataforma fija toda estructura o instalación susceptible de realizar operaciones de explotación de los recursos naturales marítimos o de destinarse a cualesquiera otras actividades, emplazada sobre el lecho del mar, fondeada o apoyada en él.

217. Ilustrativa la definición que da el Reglamento Internacional para prevenir los abordajes en la mar de 1972 aplicable en España una vez ratificado, desde el 17 julio de 1977 y que alude a toda clase de embarcaciones, incluidas las que no tienen desplazamiento y los hidroaviones, utilizadas o que puedan ser utilizadas como medio de transporte sobre el agua.

218. El artículo 3 de la Ley 22/1988 de 28 de julio de Costas, contempla como ribera del mar o de la ría: a) La zona marítimo-terrestre o espacio comprendido entre la línea de bajamar escorada o máxima viva equinoccial, y el límite hasta donde alcancen las olas en los mayores temporales conocidos, de acuerdo con los criterios técnicos que se establezcan reglamentariamente, o cuando lo supere, el de la línea de pleamar máxima viva equinoccial. Esta zona se extiende también por los márgenes de los ríos hasta el sitio donde se haga sensible el efecto de las mareas. Se consideran incluidas en esta zona las marismas, albuferas, marjales, esteros y, en general, las partes de los terrenos bajos que se inundan como consecuencia del flujo y reflujo de las mareas, de las olas o de la filtración del agua del mar. No obstante, no pasarán a formar parte del dominio público marítimo-terrestre aquellos terrenos que sean inundados artificial y controladamente, como consecuencia de obras o instalaciones realizadas al efecto, siempre que antes de la inundación no fueran de dominio público. b) Las playas o zonas de depósito de materiales sueltos, tales como arenas, gravas y guijarros, incluyendo escarpes, bermas y dunas, estas últimas se incluirán hasta el límite que resulte necesario para garantizar la estabilidad de la playa y la defensa de la costa. 2. El mar territorial y las aguas interiores, con su lecho y subsuelo, definidos y regulados por su legislación específica. 3. Los recursos naturales de la zona económica y la plataforma continental, definidos y regulados por su legislación específica.

219. Entre otras muchas, citar una característica relevante, cual es que la superficie de agua no sea de extensión inferior a media hectárea.

Para que se dé el tipo delictivo la mercancía ha de conducirse por lugares que no deben estar habilitados a efectos aduaneros, siendo éstos los estudiados al hablar de los recintos aduaneros²²⁰.

Añade la tipificación las **aguas interiores** o del **mar territorial** español o **zona contigua**.

El Real Decreto legislativo 2/2011 de 5 de septiembre de Puertos del Estado y de la Marina Mercante, en su artículo 8 regula las zonas y tipos de navegación.

Son zonas en las que España ejerce soberanía, derechos soberanos o jurisdicción, además de las aguas interiores marítimas, el mar territorial, la zona contigua y la zona económica exclusiva.

Son aguas interiores marítimas españolas, a los efectos de esta ley, las situadas en el interior de las líneas de base del mar territorial. Las aguas interiores marítimas incluyen las de los puertos y cualesquiera otras comunicadas permanentemente con el mar hasta donde se haga sensible el efecto de las mareas, así como los tramos navegables de los ríos hasta donde existan puertos de interés general.

Es mar territorial aquél que se extiende hasta una distancia de doce millas náuticas²²¹ contadas a partir de las líneas de base desde las que se mide su anchura.

Es zona contigua la que se extiende desde el límite exterior del mar territorial hasta las veinticuatro millas náuticas contadas desde las líneas de base a partir de las cuales se mide la anchura del mar territorial.

Es zona económica exclusiva la que se extiende desde el límite exterior del mar territorial hasta una distancia de doscientas millas náuticas contadas a partir de las líneas de base desde las que se mide la anchura de aquél.

La Ley de navegación marítima en su artículo 19 recoge igualmente que la navegación por los espacios marítimos españoles bien sea para atravesarlos o bien para entrar o salir de los puertos o terminales del litoral nacional se ajustará a las previsiones de la Convención de las Naciones Unidas sobre el derecho del Mar firmada en Montego Bay el 10 de diciembre de 1982, respetando en todo caso las restricciones y requisitos establecidos en la misma ley y lo que proceda conforme a la legislación sobre seguridad, defensa, **aduanas**, sanidad, extranjería e inmigración. Añade en su párrafo 2 que dichas medidas podrán ser asimismo adoptadas por los Ministerios competentes, sin discriminación de pabellón y respecto a

220. Página 106

221. Equivalente a 22.222 metros; teniendo España una extensión de costa en su totalidad de soberanía cercana a los 6.000 km.

determinadas categorías de buques, cuando ello sea necesario para prevenir la realización de **actividad ilícitas** o el ejercicio de cualquier **tráfico prohibido**.

- g) **Alijen o transborden** de un **buque clandestinamente** cualquier clase de mercancías, géneros o efectos dentro de las aguas interiores o del mar territorial español o zona contigua, o en las circunstancias previstas por el artículo 111 de la Convención de Naciones Unidas sobre el Derecho del Mar, hecha en Montego Bay, Jamaica, el 10 de diciembre de 1982.

Por **alijar** debemos entender siguiendo a nuestro Diccionario de la Lengua la acción consistente en aligerar aliviar la carga de una embarcación o desembarcar toda la carga, desembarazarse de ella, entregarla y aludiendo también al hecho de **transbordar**, pero entendiéndose este como traslado entre embarcaciones y referido en ambos únicamente a la que se porta en un buque.

De forma **clandestina**²²² alude a su vez a realizarse sin contar con el permiso, autorización, intervención, supervisión de las autoridades que deben de otorgarlo y que se identifica con la aduanera, a la vez que puede darse de día o de noche con mayor o menor disimulo o aprovechando condiciones determinadas para pasar desapercibido. Integrante pues de la antijuridicidad de este delito catalogado de sospecha²²³

Hasta este punto tenemos que la valoración de los bienes, mercancías, géneros o efectos debe de ser igual o superior a 150.000 euros. Cuantía muy elevada tal como aludió en su momento el grupo parlamentario popular en el Congreso en su enmienda nº 12 incluso aludiendo a que ello provocaba la despenalización injustificada de innumerables supuestos, como los vistos hasta ahora.

La justificación que se da para llevar a término la reforma y que se plasma en el preámbulo de la norma estaba en que la delimitación entre delito contra la hacienda pública y delito de contrabando exige una equiparación en la tipificación entre la infracción tributaria y la de contrabando; también señala en concreto la necesidad de adaptación en cuanto a la regulación de las penas con el Código penal o la de homogeneizar en la ejecución de sentencias con los delitos contra la hacienda pública en relación a la responsabilidad civil, etc. pero pese a ello no se acomete una profunda revisión y estudio comparado con un delito como el de

222. Como sustantivo indica la situación de los que se realiza de manera ilegal o al margen de la ley.

223. Sigo a José Luis Rodríguez-Villasante y Prieto.

hacienda pública que subyace en toda actividad fraudulenta tendente a eludir el pago de impuestos.

Observamos cómo se toma como umbral de valoración en el delito contra la hacienda pública 120.000 euros de cuota, diverso concepto al de valor de los bienes, etc. y diverso igualmente al valor en aduana que hemos estudiado. No hubiera estado de más unificar dichos umbrales configuradores del tipo penal.

SEGUNDO. Cometten delito de contrabando, siempre que **el valor** de los bienes, mercancías, géneros o efectos **sea igual o superior a 50.000 euros**, los que realicen alguno de los siguientes hechos:

- a) **Exporten o expidan** bienes que integren el Patrimonio Histórico Español²²⁴ sin la **autorización** de la Administración competente cuando ésta sea necesaria, o habiéndola obtenido bien mediante su solicitud con **datos o documentos falsos** en relación con la naturaleza o el destino último de tales productos o bien de cualquier otro modo ilícito.

Como exportación²²⁵ se define en la ley como la salida de mercancías del territorio español. No se considerará exportación la salida de mercancías con estatuto aduanero de la unión del territorio español comprendido en el territorio aduanero de la Unión Europea con destino final al resto de dicho territorio aduanero.

También define el concepto de expedición dicha ley como la salida de mercancías del territorio español con destino final a otros Estados miembros.

- b) Realicen operaciones de importación, exportación, comercio, tenencia, circulación de:

Géneros **estancados o prohibidos**, incluyendo su **producción o rehabilitación**, sin cumplir los requisitos establecidos en las leyes. Especímenes de **fauna y flora silvestres** y sus partes y productos, de especies recogidas en el Convenio de Washington, de 3 de marzo de 1973, o en el Reglamento (CE) n.º 338/1997 del

224. Directiva 2014/60/UE del PE y Consejo; Ley 16/1985 de PHE y Ley 1/2017 de 18.4 de restitución de bienes culturales que hayan salido de forma ilegal del territorio español o de otro estado miembro de la UE (deroga la Ley 36/1994).

225. Me remito a la página 107 para ver con más detalle dicho concepto y el de expedición.

Consejo, de 9 de diciembre de 1996, sin cumplir los requisitos legalmente establecidos.²²⁶

c) Importen, exporten, introduzcan, expidan o **realicen cualquier otra operación** sujeta al **control** previsto en la normativa correspondiente referido a las mercancías sometidas al mismo por alguna de las disposiciones siguientes:

1.º La normativa reguladora del comercio exterior de **material de defensa**, de otro material o de productos y tecnologías de doble uso sin la autorización a la que hace referencia el capítulo II de la Ley 53/2007, o habiéndola obtenido bien mediante su solicitud con datos o documentos falsos en relación con la naturaleza o el destino último de tales productos o bien de cualquier otro modo ilícito.

2.º El Reglamento (CE) n.º 1236/2005²²⁷ del Consejo, de 27 de junio de 2005, sobre el comercio de determinados productos que pueden utilizarse para aplicar la pena de **muerte o infligir tortura u otros tratos o penas crueles**, inhumanos o degradantes con productos incluidos en el anexo III del citado Reglamento, sin la autorización a la que hace referencia el capítulo II de la Ley 53/2007, o habiéndola obtenido bien mediante su solicitud con datos o documentos falsos en relación con la naturaleza o el destino último de tales productos o bien de cualquier otro modo ilícito.

3.º La normativa reguladora del comercio exterior de **precursores de drogas** sin las autorizaciones a las que se refiere el Reglamento (CE) n.º 111/2005 del Consejo, de 22 de diciembre de 2004, por el que se establecen normas para la vigilancia del comercio de precursores de drogas entre **la Unión** y terceros países, o habiéndolas obtenido bien mediante su solicitud con datos o documentos falsos en

226. Reglamento 338/1997; Reglamento Comisión 865/2007 4.5 (deroga el 1808/2001); Real Decreto 1739/1997 de 20.11 y R.D. 1333/2006 de 21.11 relativo a centros de rescate.

227. Dicho Reglamento es derogado por el Reglamento UE 2019/125 del Parlamento Europeo y del Consejo de 16 de enero de 2019 con entrada en vigor a los 20 días de su publicación en el DOUE que acontece el día 31 de enero de 2019 por lo que será aplicable el día 20 de febrero de 2019.

relación con la naturaleza o el destino de tales productos o bien de cualquier otro modo ilícito.

- d) Obtengan, o pretendan obtener, mediante alegación de causa falsa o de cualquier otro modo ilícito, el levante definido de conformidad con lo establecido en el artículo **194 del Reglamento 952/2013, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 octubre de 2013, por el que se establece el Código Aduanero de la Unión (CAU)** y sus disposiciones de aplicación.

TERCERO. Cometan, asimismo, delito de contrabando quienes realicen alguno de los hechos descritos en los apartados 1 y 2 de este artículo, si concurre alguna de las circunstancias siguientes:

- a) Cuando el objeto del contrabando sean drogas tóxicas, estupefacientes, sustancias psicotrópicas²²⁸, armas, explosivos, agentes biológicos o toxinas, sustancias químicas tóxicas y sus precursores²²⁹, o **cualesquiera otros bienes cuya tenencia constituya delito**, o cuando **el contrabando se realice a través**²³⁰ de una **organización**²³¹, con **independencia del valor** de los bienes, mercancías o géneros.

228. Convenios Internacionales: Convenio Único de 1961 sobre estupefacientes; Convenio de 21 de febrero de 1971 sobre sustancias psicotrópicas; Convención de Naciones Unidas de 20 diciembre de 1988 contra el tráfico ilícito de estupefacientes y sustancias psicotrópicas; artículo 368 C.P. Un tema de actualidad es el correspondiente a sustancias como la Ayahuasca y el Khat. Respecto a la ayahuasca el departamento de aduanas a petición del profesor Santiago López Pavillard en 2015 en relación a la elaboración de su tesis doctoral “La vida como proceso de sanación: prácticas chamánicas de alto Amazonas en torno a la ayahuasca en España” en un correo remitido al mismo por parte de la subdirección general de Aduanas, concluyó que el departamento ordena la detención de personas que importan Ayahuasca ya que el principal componente de la misma es el DMT y dicha sustancia se encuentra dentro de la lista I de sustancias psicotrópicas, recogida en el Convenio de 1971 (suscrito por España en instrumento adhesión 2 febrero de 1973) quedando sometidas a la fiscalización del derecho internacional y cuyo uso está prohibido tal como se indica en su art. 7.a, excepto el que con fines científicos y médicos muy limitados o hagan personas autorizadas.

229. Reglamento de armas R.D. 137/1993 de 29 de enero; Reglamento de explosivos R.D. 230/1998 de 16 de febrero; Armas, explosivos, agentes biológicos o toxinas (armas químicas o biológicas) - Art. C.P. 563 a 570, trata la tenencia; fabricación, comercialización o depósitos; -

230. Entiendo que alude a actuar en propio nombre o por cuenta de la misma o con interés en las actuaciones de contrabando (lo que se entendía como obtención de beneficio).

231. No se diferencia entre lícita o ilícita, pero todo apunta que en el momento de idear el tipo y si se lleva a cabo a través de ella como sujeto activo, deviene catalogada como organización criminal.

Respecto al marco de sustancias que comprende el término drogas siguiendo doctrina del Tribunal Supremo voy a adoptar el criterio de entender por **droga** la sustancia o el preparado (el veneno), como **estupefaciente** la sustancia natural o sintética y como **psicotrópico** la sustancia que puede producir un estado de dependencia o estimulación o depresión del sistema nervioso central y que tiene como resultado más evidente las alucinaciones o trastornos de la función motora o del juicio o del comportamiento o estado de ánimo.

Mención en este punto a la comunicación por parte de la Fiscalía Especial Antidroga de la Audiencia Nacional de fecha 23 de abril de 2018 dirigida al Departamento de Aduanas, en concreto al Subdirector General de Vigilancia aduanera, en relación a la consulta dirigida a la misma sobre las sustancias no fiscalizadas conocidas como “khat” y “Ayahuasca” en los que se concreta la actuación a realizar, así en aquéllos casos en los que se descubran tráficos ilícitos de dichas sustancias, cuando se trate de personas con domicilio en España, que transportan pequeñas cantidades de las mismas y se presume que comparecerán cuando sean llamados por la autoridad judicial, se debe proceder a la intervención de dichas sustancias y confeccionar el atestado correspondiente del que se dará traslado a la autoridad judicial, si bien no se considera necesaria la detención de los responsables, pudiendo ser sustituida por la figura del investigado no detenido.

El concepto de pequeñas cantidades, continúa, deberá ajustarse a criterios técnicos propios de los servicios de aduanas relacionados con los supuestos anteriores de incautaciones producidas con archivo de las actuaciones o sentencia absolutoria en el correspondiente proceso penal.

En los supuestos de intervenir cantidades que se consideren notablemente superiores a las habituales, convendrá que lo comuniquen al Fiscal Delegado de la Fiscalía Especial de la A.N a los efectos de que imparta las instrucciones oportunas.

Siguiendo con la dicción del tipo, soy crítico con el criterio que en su día el profesor Antonio García-Pablos²³² estableció respecto a que de la lectura de dicho apartado se desprende que los objetos enumerados en el mismo per se, constituye el tipo, sin necesidad de que la finalidad fuera el tráfico Pero al igual que en su día podía estar justificada dicha versión, tras las reformas de la Ley de contrabando de 1982 y del Código penal en concreto su artículo 368, se puede establecer que en todo caso debe darse una finalidad de favorecimiento o facilitación de dicho consumo ilegal y ello en consonancia con lo dispuesto en el actual código penal.

232. Revista derecho público. Tomo II comentarios a la legislación Penal, pág. 275

Tras hacer alusión a algunos objetos constitutivos del tipo, se hace alusión a la “tenencia de otros bienes” ejemplo de los cuales y relacionados con los descritos, lo podemos encontrar en el artículo 371 del C.P. cuando habla de equipos o materiales (.v.gr. balanzas de precisión, aparatos de corte o secado, prensas, molinillos, bolsas de plástico para tales fines, etc.); pero que entiendo no deben de quedar circunscritos a dichos objetos enumerados, pudiendo contemplarse otros como las máquinas de falsificación de moneda o efectos timbrados, papel, planchas, u otros útiles siempre que no sean de lícito comercio y destinados por tanto únicamente a dicha finalidad delictiva, lo que tendrá que venir contemplado en una norma de prohibición dicha tenencia.

Al tratar del concepto organización, se fija en el modus operandi de realización del tipo, motivado nuevamente como casi todas las reguladas en la normativa de contrabando por razones de política criminal si bien en los tiempos actuales más acuciante la necesidad de contemplar esta modalidad por el avance de la delincuencia transnacional.

Respecto a la expresión “con independencia del valor ” se debe de partir de la base de que se ha de haber llevado a cabo algunos de los 11 supuestos en total contemplados en los apartados 1 y 2 del artículo 2.

El concepto de organización al que se refiere el tipo se podría referir al concepto de delincuencia organizada contemplado en el artículo 282 bis 4 de la L.E. Criminal y que se refiere a la asociación de tres o más personas para realizar, de forma permanente o reiterada, conductas que tengan como fin cometer una serie de delitos que enumera entre los que se encuentra entre otros el delito contra la salud pública del 368 a 373.

Para efectuar una mayor precisión hay que diferenciar dicho término del concepto de codelincuencia donde se da una mera participación en el delito, de la asociación ilícita, contemplada en el art. 575 C.P. que tiene por objeto cometer algún delito o después de su constitución promover su comisión, hasta llegar a la regulación que se recoge en el Código penal del grupo criminal y de la organización criminal.

En el artículo 570 bis 1 pfo 2º dentro del título que regula como bien jurídico protegido el orden público, se define como organización criminal la agrupación formada por más de dos personas con carácter estable o por tiempo indefinido, que de manera concertada y coordinada se repartan diversas tareas o funciones con el fin de cometer delitos; definiendo el art. 570 ter 1 como grupo criminal la unión de más de dos personas que, sin reunir alguna o algunas de las

características de la organización criminal, ya definida, tenga por finalidad o por objeto la perpetración concertada de **delitos**²³³.

Dejar patente tal como ha establecido el T.S. en sentencia 12 de mayo de 2015 que dicho término delitos es un término genérico y equivalente a actividades delictivas, si bien se asentaba en la idea de que así acontecía porque el C.P. recogía la figura de las faltas, concepto que desaparece de este artículo al ser modificado el apartado 1 por L.O. 1/2015 de 3 de marzo con entrada en vigor el 1 de julio.

La Fiscalía General del Estado mediante Circular 2/2011 y coincidente en muchos aspectos la Sentencia del T.S. 151/2011 fijan como características de la organización criminal las siguientes: existencia de una pluralidad de personas, distribución de cometidos, estructura jerarquizada, plan determinado, dotación de medios, estabilidad, actuaciones transnacionales, violencia sistemática, instrumentos legales (expertos), influencia en la administración, finalidad la obtención de beneficio.

Mencionar la Decisión Marco 2008/841/JAI del Consejo Europeo de lucha contra la delincuencia organizada alude a mismas características que las expuestas, así como la Decisión del Consejo de la Unión Europea 2004/579 de 29 abril que aprueba la convención de N.U. contra la delincuencia organizada transnacional de 15.11.2000.

- b) Cuando se trate de **labores de tabaco**²³⁴ cuyo valor sea igual o superior a 15.000 euros.

La Ley orgánica ya recoge en su exposición de motivos “el impacto social, económico y recaudatorio del comercio ilegítimo de labores del tabaco obliga a intensificar la reacción jurídica frente a dicho ilícito. A tal fin se consideran géneros estancados a efectos de la nueva Ley, las labores del tabaco, aunque se trate de mercancías comunitarias (ahora con estatuto aduanero de la Unión)”. El bien

233. Se aplica para comisión de delitos graves, menos graves y leves, variando su pena. Ello lo diferencia del término crimen organizado que alude a delitos graves.

234. La planta del tabaco originaria de América, es una herbácea de una altura de 1,5 a 2 metros, cosecha anual y tallo cilíndrico, con hojas alternas compuestas por agua en más del 80% y un 18 después de su corte y secado. Sanitariamente contiene una vez quemada, el humo que desprende, nicotina, monóxido de carbono, alquitrán y oxidantes e irritantes. Muchas operaciones como “Hobo”, “Hoja Seca” se fueron sucediendo desde 2018.

jurídico no es solo la hacienda pública sino también las funciones de policía y el servicio público de la Administración del Estado²³⁵.

La ley 13/1998²³⁶ mantiene la titularidad del Estado en el monopolio de comercio al por menor de labores del tabaco, que continúan revistiendo el carácter de servicio público y respecto al por mayor hay que seguir afirmando lo mismo, ya que es el mismo objeto típico del delito de contrabando, dándose cuando su importación, tenencia o distribución se realice fuera de los cauces habilitados por el Estado para ello, y concretamente para la importación y distribución al por mayor²³⁷, fuera del control del Comisionado para el Mercado de Tabacos, así lo contempla la sentencia del Tribunal Supremo de 12 de julio de 2016.

Pero el concepto de labores del tabaco ha sido en la actualidad cuestionado y ello respecto de la Directiva 2011/64 del Consejo de 21 de junio de 2011 relativa a la estructura y tipos del impuesto especial que grava las labores del tabaco; en el asunto C-638/15 Eko-Tabak s.r.o y Generální reditelství cel, dicha empresa checa planteaba en definitiva que dicha norma de la Unión no afecta a la hoja de la planta del tabaco y que el requisito de que el producto afectado pueda fumarse debe cumplirse desde el momento en que el producto es almacenado en la tienda para ser vendido.

A nivel interno español ya la Dirección del Servicio Jurídico del Estado a través de su Subdirección General de Asuntos Consultivos y Contenciosos, emitió

235. ST. A.P. Jaén 233/2017 17 octubre

236. Real Decreto 1199/1999 9 de julio desarrolla la ley 13/1998; por otra parte, la Ley del tabaco 28/2005 de 26 diciembre medidas sanitarias frente al tabaquismo, regulación de venta, suministro, consumo y publicidad; Real Decreto 579/2017 de 9 junio que regula determinados aspectos relativos a la fabricación, presentación y comercialización de los productos del tabaco y los productos relacionados, destacando la prohibición del comercio del tabaco de uso oral.

237. Otra cuestión es la resuelta por la Sentencia del TJUE 26 abril de 2012 asunto C-456/10 en asunto propuesto por la Asociación nacional de expendedores de tabaco y timbre (ANETT-ECOT) y Administración del Estado, en el que participaron la asociación de estancieros de España fija el criterio de que “el artículo 34 del TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opondrá a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, que prohíbe a los titulares de explotaciones de tabaco y timbre desarrollar la actividad de importación de labores de tabaco de otros estados miembros”; el asunto versaba sobre si la posibilidad de importar/introducir labores de tabaco por dichos gremios o sectores de alguna manera incidían en la regulación del monopolio de la venta al por menor pero se estimó que afecta al mercado en sí. La base era la posibilidad de importar otras gamas de producto lo cual va en beneficio del consumidor sin que pueda limitarse salvo que se acredite y pruebe por el Estado la justificación de una medida limitativa (razones de interés general, idoneidad, etc.). Esta sentencia trae causa del procedimiento contencioso administrativo iniciado ante el Tribunal Supremo contra la modificación del Real Decreto 1199/1999 y que finalmente y tras el veredicto del TJUE dictaría sentencia dicho T.E en fecha 8 noviembre de 2012 (recurso de casación 95/2007).

su informe ANP 1079/2016 con carácter previo a la sentencia que después se comenta y que adelantaba acertadamente el criterio que a la postre se confirma; igualmente diversas consultas como la V2807-14 la Subdirección General de II.EE y de Tributos sobre el comercio exterior ya mencionaba que las horas no eran otra cosa que tabaco cortado susceptible de ser fumado sin transformación industrial posterior.

La Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 6 de abril de 2017 (asunto 638/15) considera como labor de tabaco las hojas de tabaco irregulares, secadas, aisladas y parcialmente desvenadas o las partes de las mismas que hayan sufrido un secado primario y una humectación controlada -en el caso objeto de debate dicha humectación contenía glicerina- en caso de que puedan fumarse tras una sencilla preparación por trituración o picado a mano.

Recientemente en fecha 26 de febrero de 2019, por parte del Tribunal Supremo ha tenido lugar la sentencia 752/2018 que resuelve en contra de lo esperado, las actuaciones por delito de contrabando y contra la hacienda pública sobre la empresa Mercantil Altersana S.L. que venía ofreciendo vía internet o por teléfono tras publicitarse en portales diversos ofertando “tabaco en hoja, aroma y picadura al mejor precio”.

La sentencia dictada por la Sala de lo Penal, sección primera del Tribunal Supremo, con dos votos particulares, centra su veredicto en que la cuestión de determinar si la sustancia comercializada por el acusado es mera hoja de tabaco o es encuadrable entre las labores del tabaco, no es un problema probatorio sino sustantivo. Tras afirmarse que todas las labores de tabaco mantiene su consideración de género estancado, entra en el análisis de la legalidad penal tanto como garantía de orden formal y material en relación a las normas penales en blanco.

Así analiza diversas situaciones en las que nos podemos encontrar tales normas, tal como en los delitos de tenencia ilícita de armas del 563 C.P. analizando las armas prohibidas; la regulación del juego y su despenalización; el delito de intrusismo hasta llegar al análisis de la sentencia del Tribunal de Justicia de la U.E. en relación a lo dispuesto en la Directiva 2011/64/UE del Consejo de 21.06.2011 y la Ley de impuestos especiales española.

Asumiendo el veredicto del Tribunal Europeo, no obstante, afirma que la vinculatoriedad de dicha resolución no puede extenderse a la eficacia penal indirecta (a través de una norma penal en blanco) en cuanto no deja de ser una interpretación extensiva vedada en derecho penal. Sigue el razonamiento afirmando que tal y como aparece legalmente delimitado el concepto de labores de tabaco en

la normativa, solo mediante una interpretación extensiva puede abarcar las hojas de tabaco en la forma que se presentaban por el acusado. Ese entendimiento no puede ser acriticamente aceptado cuando estamos delimitando el perímetro de un tipo penal, lo que no obsta a que en otros campos -tributario o administrativo- si pueda desplegar toda su virtualidad.

Por tanto, como bien dicen los magistrados en su voto particular la sentencia absuelve a dicha empresa y su administrador, pero no porque destipifique lo que era delito sino porque declara que no está comprendida en el tipo esa conducta, cuestión que no comparten pues afirman que los hechos relatados en la sentencia son punibles con arreglo a la normativa de contrabando.

CUARTO. También comete delito de contrabando quien, en ejecución de **un plan preconcebido o aprovechando idéntica ocasión**, realice una **pluralidad** de acciones u omisiones previstas en los apartados 1 y 2 de este artículo en las que el **valor** de los bienes, mercancías, géneros o efectos aisladamente considerados **no alcance** los límites cuantitativos de 150.000, 50.000 o 15.000 euros establecidos en los apartados anteriores de este artículo, pero cuyo **valor acumulado** sea **igual o superior** a dichos importes.

Regulación especial respecto a la contemplada en el **Código penal** en el **artículo 74**²³⁸ regulador del delito continuado que dice: 1. No obstante lo dispuesto en el artículo anterior²³⁹, el que, en ejecución de un plan preconcebido o aprovechando idéntica ocasión, realice una pluralidad de acciones u omisiones que ofendan a uno o varios sujetos e infrinjan el mismo precepto penal o preceptos de igual o semejante naturaleza, será castigado como autor de un delito o *falta*²⁴⁰ continuados con la pena señalada para la infracción más grave, que se impondrá en su mitad superior, pudiendo llegar hasta la mitad inferior de la pena superior en grado.

238. Su predecesor el artículo 69 bis del C.P. de 1983.

239. Artículo 73 C.P. que recoge la responsabilidad del que comete dos o más delitos al que se le imponen todas las penas correspondientes a las diversas infracciones para su cumplimiento simultáneo, si fuera posible, por la naturaleza y efectos de las mismas.

240. Como se sabe es un concepto ya inexistente y que ha engrosado algunos de sus tipos la regulación de los nuevos delitos leves.

Esta regulación especial de la ley de contrabando²⁴¹ es compatible con la contemplada en el artículo 74 del C.P y se asienta jurisprudencialmente²⁴² dicho criterio en la sentencia del T.S. de 3 de mayo de 1991 que debe entenderse aplicable en su totalidad pues pone de relieve una situación aplicable actualmente y es que el art. 74 del C.P. modula una regulación genérica y aplicable a toda clase de delitos mientras que el contemplado en la ley de contrabando únicamente se aplica a estos refiriéndose por tanto a supuestos de hecho diferentes pese a obedecer a la concepción doctrinal del delito de continuado. Lo que si se pone de relieve es que una vez considerada en algún caso la aplicación del delito continuado en el contrabando sumando las cuantías de las infracciones administrativas para convertirlas en un delito continuado, no puede aplicarse el 74.1 a la hora de imponer la sanción pues se vulnera el principio non bis in ídem.²⁴³

Como establece la Sentencia de la A.P. de Lleida nº 395/2015 de 26 octubre, este precepto está previsto precisamente para los supuestos de existencia de diferentes acciones atribuidas a un mismo acusado, o a varios, que aisladamente consideradas, no excederían por el valor de lo incautado de una simple infracción administrativa²⁴⁴.

Las acciones consideradas deberán realizarse en ocasiones distintas sin que se module el espacio de tiempo que debe mediar entre ellas que entiendo vendrá acorde con el plan preconcebido o con la posibilidad de aprovechar la ocasión; ello dificulta la toma en consideración de la comisión culposa al igual que se ha de señalar que se podrá aplicar la adición de las cuantías con independencia del supuesto en el que nos encontremos respecto a las conductas del artículo 2 en sus apartados 1 y 2²⁴⁵.

241. La versión del mismo en la Ley 7/1982 de contrabando era: cuando el contrabando por cuantía superior a 1 millón de pesetas se realice fraccionadamente en distintos actos de inferior importe cada uno, tendrán éstos el carácter de delito continuado si existe **unidad de propósito** y así se infiere de **la identidad del autor y de los medios utilizados** en su comisión; asimilable este concepto al de **plan preconcebido**.

242. Así lo recoge la Sentencia de la Audiencia Provincial de Lleida 349/2014 de 26 septiembre

243. Entre otras St.T.S. 21.03.2013 “...se ha de evitar que la proclamación de la continuidad delictiva, mediante la acumulación de las cantidades que han sido objeto del delito, sea tenida en cuenta para la aplicación de un doble efecto agravatorio”. Otra de interés St. T.S., sala penal nº 266/2015 de 12 de mayo

244. En esta sentencia se entra a analizar el error de subsunción considerando como tal el supuesto en el que el sujeto sabe que la acción que realiza es ilícita, aunque no alcance a vislumbrar todas las posibles consecuencias legales; siendo el error de prohibición el que se aplica al que piensa que la acción es lícita.

Otra sentencia clarificadora es la de la misma A.P. de Lleida en asunto nº 301/2013 de 16.10 al tratar el error de tipo y el de prohibición.

245. Le ley 7/1982 se prestaba a mucha confusión al respecto al hablar de identidad de autor y medios utilizados.

QUINTO. Las anteriores conductas serán igualmente punibles cuando se cometan por **imprudencia grave**²⁴⁶.

En el estudio de la imprudencia catalogada como grave, sigo la línea marcada por el Tribunal Supremo (Sala de lo Penal) en sentencias 535/1999 de 26 de marzo, 413/1999 de 18 de marzo y 1658/1999 de 24 de noviembre.

En la primera de ella se marca la diferencia entre la imprudencia temeraria y la simple antirreglamentaria, y así establece que la primera se configura por la ausencia de las más elementales medidas de cuidado causantes de un efecto fácilmente previsible y el incumplimiento de un deber exigido a toda persona en el desarrollo de la actividad que ejercita, siendo simple la que surge cuando la calificación que merece el resultado de esta calificación es de leve y además va acompañada con la infracción de una norma que reglamenta la actividad en que se desarrolla la acción productora del resultado lesivo.

La segunda de ellas analiza la conducta imprudente en sí y afirma que para estimarla tiene que concurrir los siguientes requisitos:

- a) acción u omisión voluntaria no maliciosa;
- b) infracción del deber de cuidado,
- c) creación de un riesgo previsible y evitable,
- d) un resultado dañoso derivado, en adecuada relación de causalidad, de aquélla descuidada conducta.

El deber de cuidado aludido indica una transgresión de una norma socio-cultural; se exige al mismo tiempo un elemento psicológico y al mismo tiempo la relación de causalidad entre la conducta imprudente y el resultado dañoso ha de ser directa, completa e inmediata.

La última aclara si cabe aún más lo apuntado ya, argumentando que en los supuestos imprudentes el sujeto pudo reconocer el peligro que su acción suponía y que pudo adoptar la solución correcta²⁴⁷.

246. Se alude a la que se denominaba “imprudencia temeraria”.

247. Interesante al respecto la reflexión efectuada por el profesor Alberto Daunis Rodríguez en Revista para el Análisis del derecho InDrect en julio de 2018

SEXTO. **Las personas jurídicas**²⁴⁸ serán penalmente responsables en relación con los delitos tipificados en los apartados anteriores cuando en la **acción u omisión** en ellos descritas concurren las circunstancias previstas en el **artículo 31 bis** de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de diciembre, del Código Penal y en las condiciones en él establecidas²⁴⁹.

Artículo 31 bis.

1. En los **supuestos previstos en este Código**²⁵⁰, las personas jurídicas serán penalmente responsables:
 - a) De los delitos cometidos en nombre o por cuenta de las mismas, y en su beneficio directo o indirecto, por sus representantes legales o por aquellos que actuando individualmente o como integrantes de un órgano de la persona jurídica, están autorizados para tomar decisiones en nombre de la persona jurídica u ostentan facultades de organización y control dentro de la misma.
 - b) De los delitos cometidos, en el ejercicio de actividades sociales y por cuenta y en beneficio directo o indirecto de las mismas, por quienes, estando sometidos a la autoridad de las personas físicas mencionadas en el párrafo anterior, han podido realizar los hechos por haberse incumplido gravemente por aquéllos los deberes de supervisión, vigilancia y control de su actividad atendidas las concretas circunstancias del caso.
2. Si el delito fuere cometido por las personas indicadas en la letra a) del apartado anterior, la persona jurídica quedará exenta de responsabilidad si se cumplen las siguientes condiciones:
 - 1.^a el órgano de administración ha adoptado y ejecutado con eficacia, antes de la comisión del delito, modelos de organización y gestión que incluyen las medidas de vigilancia y control idóneas

248. Introducida dicha responsabilidad de las personas jurídica por la reforma operada en la ley de contrabando por la Ley orgánica 6/2011.

249. Habrá que estar también a lo dispuesto en el artículo 31 ter, cuáter y quinquí del C.P.

250. Se establece como número clausus pues debe venir en el tipo penal concreto la aplicación del 31 bis, como acontece en la ley de contrabando. Entre estos figura en lo que nos puede interesar: el delito de receptación (art. 302.2), delitos contra la hacienda pública y contra la seguridad social (art. 310 bis); delitos contra la salud pública (art. 369 bis en relación al 368).

para prevenir delitos de la misma naturaleza o para reducir de forma significativa el riesgo de su comisión;

- 2.^a la supervisión del funcionamiento y del cumplimiento del modelo de prevención implantado ha sido confiada a un órgano de la persona jurídica con poderes autónomos de iniciativa y de control o que tenga encomendada legalmente la función de supervisar la eficacia de los controles internos de la persona jurídica;
- 3.^a los autores individuales han cometido el delito eludiendo fraudulentamente los modelos de organización y de prevención y
- 4.^a no se ha producido una omisión o un ejercicio insuficiente de sus funciones de supervisión, vigilancia y control por parte del órgano al que se refiere la condición 2.^a.

En los casos en los que las anteriores circunstancias solamente puedan ser objeto de acreditación parcial, esta circunstancia será valorada a los efectos de atenuación de la pena.

3. En las personas jurídicas de pequeñas dimensiones, las funciones de supervisión a que se refiere la condición 2.^a del apartado 2 podrán ser asumidas directamente por el órgano de administración. A estos efectos, son personas jurídicas de pequeñas dimensiones aquéllas que, según la legislación aplicable, estén autorizadas a presentar cuenta de pérdidas y ganancias abreviada²⁵¹.
4. Si el delito fuera cometido por las personas indicadas en la letra b) del apartado 1, la persona jurídica quedará exenta de responsabilidad si, antes de la comisión del delito, ha adoptado y ejecutado eficazmente un modelo de organización y gestión que resulte adecuado para prevenir delitos de la naturaleza del que fue cometido o para reducir de forma significativa el riesgo de su comisión. En este caso resultará igualmente aplicable la atenuación prevista en el párrafo segundo del apartado 2 de este artículo.
5. Los modelos de organización y gestión a que se refieren la condición 1.^a del apartado 2 y el apartado anterior deberán cumplir los siguientes requisitos:

251. Artículo 258 Ley de sociedades de capital; total de partidas de activo y pasivo no superen los 11,4 millones de euros; que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los 22,8 millones de euros y que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a 250.

- 1.º Identificarán las actividades en cuyo ámbito puedan ser cometidos los delitos que deben ser prevenidos.
- 2.º Establecerán los protocolos o procedimientos que concreten el proceso de formación de la voluntad de la persona jurídica, de adopción de decisiones y de ejecución de las mismas con relación a aquéllos.
- 3.º Dispondrán de modelos de gestión de los recursos financieros adecuados para impedir la comisión de los delitos que deben ser prevenidos.
- 4.º Impondrán la obligación de informar de posibles riesgos e incumplimientos al organismo encargado de vigilar el funcionamiento y observancia del modelo de prevención.
- 5.º Establecerán un sistema disciplinario que sancione adecuadamente el incumplimiento de las medidas que establezca el modelo.
- 6.º Realizarán una verificación periódica del modelo y de su eventual modificación cuando se pongan de manifiesto infracciones relevantes de sus disposiciones, o cuando se produzcan cambios en la organización, en la estructura de control o en la actividad desarrollada que los hagan necesarios.

De plena actualidad la cuestión de la responsabilidad penal de la empresa y que trae causa de la Circular 1/2016 de la Fiscalía General del Estado y la sentencia del Tribunal Supremo de 29 de febrero de 2016 de especial aplicación a este estudio relativa a la comisión de un delito contra la salud pública entre España y Venezuela, en el que se imputaba a la sociedad la cual establece los criterios que determinan la responsabilidad penal de la persona jurídica, concretándose en los siguientes²⁵²:

- a) La comisión del delito por una persona física: la persona física debe actuar en el seno de la persona jurídica, como por ejemplo los directivos o los administradores de hecho o de derecho e incluso trabajadores que se encuentren subordinados a los primeros.
- b) El incumplimiento del deber de control: la empresa tiene la obligación de establecer planes de cumplimiento normativo,

252. Compliance en el ámbito penal Francis Lefebvre, ref., 6775.

así como de control y medidas de vigilancia para prevenir la comisión de delitos.

La normativa española UNE 19601 de mayo de 2017 establece los sistemas de gestión del compliance penal, requisitos con orientación para su uso y que fue elaborada por el comité técnico CTN 307 de Gestión de riesgos, cuya secretaria desempeña UNE (Asociación Española de Normalización).

En virtud de todas las recomendaciones que se establecen en dicha norma y su aplicación en el ámbito aduanero²⁵³, veo una implementación de lo requerido en la figura del Operador Económico autorizado que aglutina las dos categorías que contempla el Código aduanero de la Unión en el artículo 38, de simplificaciones aduaneras y de seguridad y protección.

SÉPTIMO. **Asimismo**, cuando el delito se cometa en el seno, en colaboración, a través o por medio de empresas, organizaciones, grupos, entidades o agrupaciones **carentes de personalidad jurídica**, le será de aplicación lo previsto en el artículo 129 de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de diciembre, del Código Penal.

Artículo 129.

1. En caso de delitos cometidos en el seno, con la colaboración, a través o por medio de empresas, organizaciones, grupos o cualquier otra clase de entidades o agrupaciones de personas que, por carecer de personalidad jurídica, no estén comprendidas en el artículo 31 bis, el juez o tribunal podrá imponer motivadamente a dichas empresas, organizaciones, grupos, entidades o agrupaciones una o varias consecuencias accesorias a la pena que corresponda al autor del delito, con el contenido previsto en las letras c) a g) del apartado 7 del artículo 33. Podrá también acordar la prohibición definitiva de llevar a cabo cualquier actividad, aunque sea lícita.
2. Las consecuencias accesorias a las que se refiere en el apartado anterior sólo podrán aplicarse a las empresas, organizaciones, grupos o entidades o agrupaciones en él mencionados cuando este Código lo prevea

253. Cuestión que se pretende tratar en otro manual.

expresamente, o cuando se trate de alguno de los delitos por los que el mismo permite exigir responsabilidad penal a las personas jurídicas.

3. La clausura temporal de los locales o establecimientos, la suspensión de las actividades sociales y la intervención judicial podrán ser acordadas también por el Juez Instructor como medida cautelar durante la instrucción de la causa a los efectos establecidos en este artículo y con los límites señalados en el artículo 33.7.

Artículo 3. Penalidad.

1. Los que cometieren el delito de contrabando serán castigados con las penas de **prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo del valor** de los bienes, mercancías, géneros o efectos.
 En los casos previstos en las letras a), b) y e), salvo en esta última para los productos de la letra d), del artículo 2.1 las penas se impondrán en su **mitad inferior**²⁵⁴
 En los demás casos previstos en el artículo 2 las penas se impondrán en su **mitad superior**. En los casos de comisión imprudente se aplicará la pena **inferior en un grado**²⁵⁵.
2. Se impondrá la pena **superior en un grado**²⁵⁶ cuando el delito se cometa por medio o en beneficio de personas, entidades u organizaciones de cuya naturaleza o actividad pudiera derivarse una facilidad especial para la comisión del mismo.

254. El cálculo de la mitad superior e inferior de las penas sirve para la aplicación de las agravantes y de las atenuantes y para determinar al mismo tiempo algunos subtipos penales. Se halla en ambos casos hallando el punto medio entre la cifra mínima y la máxima (art. 70.2 C.P.) así la mitad inferior será de 1 año a 2,5 años y la mitad superior de 2,5 años a 5 años. En el caso de la multa proporcional, el Acuerdo del pleno de la Sala Segunda del T.S. de 22 de julio de 2008 estableció que: la inexistencia de una regla específica para determinar la pena superior en grado, impide su imposición, sin perjuicio de las reglas especiales establecidas en algunos tipos delictivos. El grado inferior de la pena proporcional, sin embargo, si puede determinarse mediante una aplicación analógica de la regla prevista en el art. 70 C.P.; la cifra mínima que se tendrá en cuenta en cada caso sería la que resulte una vez aplicados los porcentajes legales. (Manual determinación y cálculo de la pena en el C.P. Wolters Kluwer). El punto medio en el delito de contrabando sería mitad inferior de 1 a 3 años ($5-1 = 4/2 = 2$) y la superior de 3 a 5 años.

255. Inferior en grado 6 meses a 1 año menos un día.

256. De 5 años y un día a 7,5 años.

Llegados a este punto debemos recoger lo que establece **el C.P.** respecto al cálculo de la pena en lo que nos puede interesar y en virtud de la consideración de delito menos grave del contrabando²⁵⁷.

Artículo 70 C.P.

1. La pena **superior e inferior** en grado a la prevista por la ley para cualquier delito tendrá la extensión resultante de la aplicación de las siguientes reglas:

1.^a La **pena superior** en grado se formará partiendo de la cifra máxima señalada por la ley para el delito de que se trate y aumentando a ésta la mitad de su cuantía, constituyendo la suma resultante su límite máximo. El límite mínimo de la pena superior en grado será el máximo de la pena señalada por la ley para el delito de que se trate, incrementado en un día o en un día multa según la naturaleza de la pena a imponer.

2.^a La **pena inferior** en grado se formará partiendo de la cifra mínima señalada para el delito de que se trate y deduciendo de ésta la mitad de su cuantía, constituyendo el resultado de tal deducción su límite mínimo. El límite máximo de la pena inferior en grado será el mínimo de la pena señalada por la ley para el delito de que se trate, reducido en un día o en un día multa según la naturaleza de la pena a imponer

257. Dicho artículo continúa: **3.** Cuando, en la aplicación de la regla 1.^a del apartado 1 de este artículo, la pena superior en grado exceda de los límites máximos fijados a cada pena en este Código, se considerarán como inmediatamente superiores: 1.º Si la pena determinada fuera la de prisión, la misma pena, con la cláusula de que su duración máxima será de 30 años. 2.º Si fuera de inhabilitación absoluta o especial, la misma pena, con la cláusula de que su duración máxima será de 30 años. 3.º Si fuera de suspensión de empleo o cargo público, la misma pena, con la cláusula de que su duración máxima será de ocho años. 4.º Tratándose de privación del derecho a conducir vehículos a motor y ciclomotores, la misma pena, con la cláusula de que su duración máxima será de 15 años. 5.º Tratándose de privación del derecho a la tenencia y porte de armas, la misma pena, con la cláusula de que su duración máxima será de 20 años. 6.º Tratándose de privación del derecho a residir en determinados lugares o acudir a ellos, la misma pena, con la cláusula de que su duración máxima será de 20 años. 7.º Tratándose de prohibición de aproximarse a la víctima o a aquellos de sus familiares u otras personas que determine el juez o tribunal, la misma pena, con la cláusula de que su duración máxima será de 20 años. 8.º Tratándose de prohibición de comunicarse con la víctima o con aquellos de sus familiares u otras personas que determine el juez o tribunal, la misma pena, con la cláusula de que su duración máxima será de 20 años. 9.º Si fuera de multa, la misma pena, con la cláusula de que su duración máxima será de 30 meses. **4.** La pena inferior en grado a la de prisión permanente es la pena de prisión de veinte a treinta años.

2. A los efectos de determinar la **mitad superior o inferior** de la pena o de concretar la pena inferior o superior en grado, el día o el día multa se considerarán indivisibles y actuarán como unidades penológicas de más o menos, según los casos.
3. Cuando proceda la exigencia de **responsabilidad penal de una persona jurídica** de acuerdo con lo establecido en el artículo 2.6, y tras aplicar los criterios establecidos en los apartados 1 y 2 de este artículo, se impondrá la pena siguiente:
 - a) En todos los casos, **multa proporcional** del duplo al cuádruplo del valor de los bienes, mercancías, géneros o efectos objeto del contrabando, y **prohibición** de obtener subvenciones y ayudas públicas para contratar con las Administraciones públicas y para gozar de beneficios e incentivos fiscales o de la Seguridad Social por un plazo de entre uno y tres años.
 - b) Adicionalmente, en los supuestos previstos en el artículo 2.2, **suspensión** por un plazo de entre seis meses y dos años de las actividades de importación, exportación o comercio de la categoría de bienes, mercancías, géneros o efectos objeto del contrabando; en los supuestos previstos en el artículo 2.3, **clausura** de los locales o establecimientos en los que se realice el comercio de los mismos.

Artículo 4. Responsabilidad civil (carácter ordinario)

En los procedimientos por delito de contrabando la responsabilidad civil comprenderá la totalidad de la **deuda tributaria**²⁵⁸ no ingresada que la Administración Tributaria no haya podido liquidar por prescripción o por alguna de las causas previstas en el artículo 251.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, **incluidos sus intereses de demora**²⁵⁹.

258. En términos similares se recoge en el artículo 305 apartado 7 C.P. al tratar el delito contra la hacienda pública y que alude a que la responsabilidad civil comprenderá el importe de la deuda tributaria que la A.T. no haya liquidado por prescripción u otra causa legal en los términos previstos en la Ley 58/2003 G.T. de 17.12, incluidos sus intereses de demora; añade que los jueces y tribunales recabarán el auxilio de los servicios de la A.T. que las exigirá (se refiere a la pena de multa y responsabilidad civil) por el procedimiento administrativo de apremio en los términos establecidos en la citada ley.

259. Dicho artículo regula la actuación a realizar en los supuestos de indicios de delito contra la hacienda pública; así se pasará el tanto de culpa al ministerio fiscal absteniéndose de practica liquidación por la deuda tributaria: a) Cuando la tramitación de la liquidación pueda ocasionar la prescripción del delito; b) cuando de resultas de la investigación o comprobación no pudiese determinarse con exactitud y el importe de la liquidación

Cuando pudiera practicarse la liquidación de la deuda tributaria se observarían las reglas contenidas en la disposición adicional cuarta de esta Ley²⁶⁰.

Respecto de la **deuda aduanera**²⁶¹ se estará, asimismo, a lo previsto en la citada Disposición adicional cuarta.

El Tribunal Supremo ya ha declarado en alguna ocasión la compatibilidad entre el comiso de las mercancías y la obligación de indemnizar al Tesoro Público en pago de la deuda aduanera en los delitos de contrabando. Concluye en concreto que es compatible el comiso de las mercancías y la obligación de indemnizar al Tesoro Público en pago de la deuda aduanera y ello porque esta deuda no se extinguió, al no haber sido decomisada la mercancía en el puesto aduanero fronterizo, sino en el interior del territorio español. Sigue diciendo que, para causar la extinción de la deuda aduanera, el comiso de las mercancías introducidas irregularmente (aludía al Código anterior al CAU) en el territorio aduanero de la comunidad (actual TAU) debe producirse antes de que tales mercancías pasen a la primera oficina situada en el interior de ese territorio. Apoya su argumentación en una sentencia del TJUE de 2 de abril de 2009 caso Veli Eilshani Hauptzollamt Linz que interpreta los artículos 202 y 233 código anterior al CAU –así dichos artículos los identificamos con el 79, 124.1.e) y 139 CAU-.

Entre las conclusiones de la sentencia aludida, señala tales como que todas las mercancías introducidas en el actual TAU deben presentarse ante la aduana; el lugar de introducción en TAU para las mercancías transportadas por vía terrestre es el lugar de la primera oficina aduanera; la introducción irregular (lo que hoy entendemos como incumplimiento de obligación) se consuma desde que pasan la primera oficina de aduana situada en el TAU sin que se hayan presentado ante la misma; son objeto de tal incumplimiento las mercancías que habiendo cruzado la frontera terrestre del TAU se encuentren en dicho territorio más allá de la primera oficina y por último que la introducción y la deuda aduanera tuvo lugar

o no hubiera sido posible atribuirla a un obligado tributario concreto y c) cuando la liquidación administrativa pudiese perjudicar de cualquier forma la investigación o comprobación de la defraudación. El interés de demora se fija en el interés legal del dinero incrementado en un 25% (para 2019 el 3,5) El artículo 576 de a L.E. Civil fija como interés el interés legal del dinero.

260. La Audiencia Provincial de Jaén sección 2ª en sentencia 233 de 2017 (PA 64/16, rollo de sala 64/16) en su fundamento octavo concluye afirmando que no es dudoso que los delitos de contrabando llevan aparejada la responsabilidad civil a favor del Estado y que esta responsabilidad comprende la totalidad de la deuda tributaria no ingresada.

261. La deuda aduanera nace en el momento de la admisión de la declaración en aduana; aconsejo remitirnos al apartado de deuda aduanera nacida por incumplimiento tratados en páginas 121 y ss de este manual.

simultáneamente; por todo ello el decomiso ya pasado el control aduanero no puede suponer la extinción de la deuda aduanera.²⁶²

Artículo 4 bis. Ejecución de la **pena de multa** y de la **responsabilidad civil**. Para la ejecución de la pena de multa y de la responsabilidad civil, los jueces y tribunales recabarán el **auxilio**²⁶³ de los servicios de la Administración Tributaria, que las exigirá por el **procedimiento administrativo de apremio**²⁶⁴ en los términos establecidos en la Ley General Tributaria.

Dentro de la regulación del procedimiento de recaudación en la LGT, a partir del artículo 163, se establece que el carácter del procedimiento de apremio es exclusivamente administrativo y que la competencia para entender del mismo y resolver todas sus incidencias corresponde únicamente a la Administración tributaria.

Como dato más relevante, el artículo 167 relativo a la iniciación del procedimiento de apremio, fija que se iniciará mediante providencia notificada al obligado tributario en la que se identificará la deuda pendiente, se liquidarán los recargos a los que se refiere el artículo 28 de esta ley y se le requerirá para que efectúe el pago. La providencia de apremio será título suficiente para iniciar el procedimiento de apremio y tendrá la misma fuerza ejecutiva que la sentencia judicial para proceder contra los bienes y derechos de los obligados tributarios

El C.P. recoge la responsabilidad civil en el artículo 109. 1 determinando que la ejecución de un hecho descrito por la ley **como delito** obliga a reparar, en los términos previstos en las leyes, **los daños y perjuicios** por él causados.

En la tipificación del contrabando lo primero será determinar el daño que se deriva de dicha conducta, ya que el perjudicado que será diverso, así el Estado/el consumidor/el comercio interior, vendrá identificado de conformidad con el bien protegido que consideremos en cada caso, lo que se denomina intereses lesionados; así habrá como así acontece en el delito de hacienda pública, una elusión de pago de derechos aduaneros y tributarios y en otros no, por la imposibilidad de

262. Revista Aranzadi Doctrinal nº 3/2015 BIB 2015/551; Inés Larráyoiz Sola “compatibilidad entre el comiso de tabaco y el pago de la deuda aduanera”.

263. La Agencia Tributaria dispone de una Unidad de apoyo a la Fiscalía Especial contra la Corrupción y la Criminalidad Organizada (Fiscalía Anticorrupción), cuya función consiste en realizar los informes, auditorías y actuaciones que le requiera el Fiscal Jefe de la Fiscalía Especial o el Fiscal General del Estado. Esta Unidad depende orgánica y funcionalmente de la Dirección General de la Agencia Tributaria y está dotada y financiada por la Agencia. (Información que obra en el portal de la AEAT).

264. Regulados en los artículos 163 a 173 LGT

que se dé por no estar sometidas a liquidación de derechos algunos; caso por antonomasia la importación de droga de forma clandestina.

Habría que añadir que en las situaciones en las que no hay obligación de liquidación de derechos podría considerarse que hay un enriquecimiento injusto que puede formar parte de esa responsabilidad civil²⁶⁵.

De la lectura del tipo se deduce que el legislador ha identificado como responsabilidad civil lo que en definitiva se corresponde con la obligación aduanera y fiscal de tener que proceder a liquidar la deuda aduanera y tributaria que habría tenido que liquidar si hubiera realizado una conducta lícita a la hora de despachar la mercancía dándole un régimen aduanero y ultimándolo debidamente.

Aunque en algunos de los supuestos pueda estimarse que surge una deuda aduanera y tributaria en su caso hay otros en que no acontece lo mismo lo que nos obligará a estar a cada caso en concreto y así se puede vislumbrar que en algunos de ellos no habrá deuda alguna por imposibilidad de que de manera efectiva surja, piénsese en los supuestos de exportación de bienes históricos artísticos o de especies de fauna y flora.

Artículo 5. Comiso.

1. Toda pena que se impusiere por un delito de contrabando llevará consigo **el comiso** de los siguientes bienes, efectos e instrumentos:
 - a) Las **mercancías** que constituyan el objeto del delito.
 - b) Los **materiales, instrumentos o maquinaria** empleados en la fabricación, elaboración, transformación o comercio de los **géneros estancados o prohibidos**.
 - c) Los **medios de transporte** con los que se lleve a efecto la comisión del delito, salvo que pertenezcan a un tercero que no haya tenido participación en aquél y el Juez o el Tribunal competente estime que dicha pena accesoria resulta desproporcionada en atención al valor del medio de transporte objeto del comiso y al importe de las mercancías objeto del contrabando.
 - d) Las **ganancias obtenidas** del delito, cualesquiera que sean las transformaciones que hubieran podido experimentar.

265. Sirva como ilustrativa la Sentencia de la A.P. de Lleida nº 317/2014 de 2 de septiembre que en su sentencia fija la responsabilidad civil, junto a la pena de multa y comiso del tabaco intervenido

- e) Cuantos **bienes y efectos**, de la naturaleza que fueren, hayan servido **de instrumento** para la comisión del delito.
2. Si, por cualquier circunstancia, no fuera posible el comiso de los bienes, efectos o instrumentos señalados en el apartado anterior, se acordará el **comiso por un valor equivalente** de otros bienes que pertenezcan a los criminalmente responsables del delito.
 3. No se procederá al comiso de los bienes, efectos e instrumentos del contrabando cuando éstos sean de **lícito comercio** y sean propiedad o hayan sido adquiridos por un **tercero de buena fe**.
 4. El Juez o Tribunal **deberá ampliar el comiso** a los efectos, bienes, instrumentos y ganancias procedentes de actividades delictivas cometidas en el marco de una **organización o grupo criminal**. A estos efectos, se entenderá que **proviene** de la actividad delictiva el patrimonio de todas y cada una de las personas condenadas por delitos cometidos en el seno de la organización o grupo criminal cuyo valor sea desproporcionado con respecto a los ingresos obtenidos legalmente por cada una de dichas personas.
 5. El Juez o Tribunal **podrá acordar** el comiso previsto en los apartados anteriores de este artículo aun cuando no se imponga pena a alguna persona por estar exenta de responsabilidad criminal o por haberse ésta extinguido, en este último caso, siempre que quede demostrada la situación patrimonial ilícita²⁶⁶.
 6. Los bienes, efectos e instrumentos **definitivamente decomisados** por sentencia se adjudicarán al Estado²⁶⁷. Los bienes de **lícito comercio** serán **enajenados** por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, con **excepción** de los bienes de lícito comercio decomisados por delito de contrabando de drogas tóxicas, estupefacientes y sustancias psicotrópicas, o de precursores de las mismas, tipificados en el artículo 2.3 a) de esta Ley Orgánica, en cuyo caso, la enajenación o la determinación de cualquier otro destino de los mismos corresponderá a **la Mesa de Coordinación** de Adjudicaciones, conforme a lo dispuesto en el artículo 6.2

266. Aspectos sustantivos y procesales del decomiso. En Revista Aranzadi Doctrinal nº 3/2016 BIB 2016/750 por José Portal Manrubia

267. Concordancia con el 127 octies aptdo 3. "Los bienes, instrumentos y ganancias decomisados por resolución firme, salvo que deban ser destinados al pago de indemnizaciones a las víctimas, serán adjudicados al Estado, que les dará el destino que se disponga legal o reglamentariamente".

a) y c) de la **Ley 17/2003, de 29 de mayo**²⁶⁸, por la que se regula el **Fondo de bienes decomisados por tráfico ilícito de drogas y otros delitos relacionados, y en su normativa reglamentaria de desarrollo.**

La doctrina penalista y civilista²⁶⁹ viene entendiendo por decomiso, la privación definitiva o pérdida de la propiedad sobre determinados bienes, del culpable, en cualquiera de las formas de participación de éste en el delito (autor o cómplice) o en su caso respondiendo por el tipo autónomo de delito de encubrimiento²⁷⁰, acordada por el Estado.

El venir de esta figura ha sido considerarla como una forma más de sanción penal²⁷¹ o como una consecuencia jurídica más del delito en general, al lado de las penas, las medidas de seguridad y la responsabilidad civil. Ya en la actualidad y desde la reforma de 1995 se concibe de forma indubitada como una consecuencia accesoria del ilícito penal²⁷².

Si nos atenemos al significado lingüístico, por consecuencia accesoria debemos de entender todo acontecimiento que sigue de forma secundaria a un hecho principal, que en nuestro caso sería la comisión de un delito “doloso” o “imprudente grave” que se castiga con una pena.

Entender que hay que diferenciar:

Pérdida =
privación definitiva ... de bienes de lícito comercio ... con destino a su venta

268. Hay que mencionar a la Oficina de Recuperación y Gestión de Activos que se regula en la D.F segunda de la LO 5/2010 de reforma del C.P. que añadió el artículo 367 de la Ley de enjuiciamiento criminal y cuyo nombre como tal se da por L.O. 1/2015 30 de marzo, introduciendo el término “gestión”. Se constituye y entra en funcionamiento por medio del R.D. 948/2015 de 23 de octubre. Por RD 595/2018 de 22 de junio dicha oficina se enmarca en el ministerio de Justicia, dependiente de la Secretaria de Estado de Justicia, Secretaria General de la AJ, dentro de la Dirección General de Modernización de la Justicia, desarrollo tecnológico y recuperación y gestión de activos (ORGA). Bajo sus dos subdirecciones generales de localización y recuperación y de conservación, administración y realización. Sus funciones son desarrolladas por el RD 948/2015 de 23.10 y la Orden de Justicia 188/2016 28.2 Entrará en juego en los supuestos de actividades delictivas cometidas en el **marco de organización criminal (incluidas las relacionadas con drogas, etc.)**

269. Así, Mariano Yzquierdo Tolsada y Ana Muñoz Merino.

270. Regulado en el C.P. artículos 451 a 454.

271. Luis Gracia, Mir Puig y Muñoz Conde entre otros.

272. Se vino considerando como pena desde el C.P. de 1822 exceptuando el de 1928 que lo catalogó como medida de seguridad. En las leyes de contrabando sucesivas se ha venido considerando como pena hasta la actual norma especial que adopta la naturaleza que le atribuye el C.P. de consecuencia accesoria.

Decomiso =
ocupación ... de bienes de lícito comercio ... para destruir total/parcialmente

En ambos casos estaremos ante supuestos de expropiación: aprehensión e intervención.

Comiso: caracteres

1. Medida de carácter definitivo (tanto en el ámbito penal como en el administrativo).
2. Hecho antijurídico doloso (en el caso del comiso indiferenciado no se ha de dar la culpabilidad necesariamente)

También se decreta en el delito intentado o preparado si es punible.

En relación a su **diferenciación con la confiscación**, ésta para que se adopte es suficiente con que se dé un hecho antijurídico, no siendo pues necesario un hecho culpable. Supone una regulación clara, necesaria y justa de la privación de los beneficios ilícitamente obtenidos, que sólo indirecta e imprecisamente podría conseguirse con la multa, elevando el importe de los días-multas y con la multa cumulativa junto a la pena privativa de libertad.

Así los **presupuestos** serían:

- Un hecho antijurídico doloso o imprudente
- Un provecho patrimonial (beneficio, ventaja, utilidad, enriquecimiento) por parte del autor o partícipe. Ahora bien, si hay perjudicado entiendo no debe imponerse la confiscación ya que afectaría de forma contraria a los intereses del mismo²⁷³.

Inciendo más en la confiscación, ésta puede decretarse total o parcialmente o de forma especial en su modalidad de específica, individual o decomiso (reca- yendo sobre derechos reales) y siendo la multa la sanción más próxima si bien ésta encuadrable en el campo de las obligaciones pecuniarias.

273. El Convenio del Consejo de Europa relativo al blanqueo, identificación, embargo y confiscación de los productos del delito (Convenio de Estrasburgo), de 8 noviembre de 1990 y ratificado por España (Instrumento de Ratificación) el 22 de julio de 1998 (BOE 21.10.1998) y con entrada en vigor el 1.12.1998, entiendo por confiscación, una sanción o medida ordenada por un tribunal en virtud de un procedimiento relativo a un delito o delitos, cuyo resultado sea la privación definitiva de un bien.

El **decomiso** tiene **efectos** reales inmediatos. La propiedad de la cosa, o en su caso, el derecho decomisado pasa al Estado desde el momento de la sentencia en firme. En principio siguen en vigor los derechos que terceras personas tengan en el objeto ya que sigue vigente el límite constitucional respecto de la expropiación. Tiene efecto como prohibición relativa de enajenación.

El decomiso es una **medida punitiva**, restrictiva del derecho a la propiedad.

La Convención de Naciones Unidas contra el tráfico ilícito de estupefacientes y sustancias psicotrópicas, de 20 de diciembre de 1988, ratificada por España por Instrumento de 30 de julio de 1990 (BOE 10.12.1990), define como **decomiso**, la privación con carácter definitivo de algún bien por decisión de un Tribunal o de otra autoridad competente.

Queda por diferenciar el decomiso de otras figuras tales como:

Secuestro (intervención en el ámbito administrativo), depósito o recogida de pruebas (pueden recaer sobre bienes de un tercero).

Gráficamente: medida

a) Probatoria:

- Secuestro/intervención
- Depósito/recogida de pruebas

b) Cautelares: aseguramiento de la responsabilidad penal pecuniaria: de multas y costas

Medida asegurativa (arts. 334 y ss. L.E. Crim.) de carácter temporal o provisional y tendentes a la consecución de medios de prueba. Es una medida con fines probatorios y que se ejercita sobre las cosas que constituyen los instrumentos del delito, los efectos que de él provienen o que tengan con él relación, privando a sus titulares de la posesión o tenencia de los mismos mientras dure el proceso o sea necesario a los fines de la investigación. El secuestro tiende a individualizar los instrumentos y objetos del delito, asegurando las cosas a los fines de la instrucción del sumario y del juicio oral.

Tiende a asegurar el cuerpo del delito (*corpus criminis*: persona o cosa objeto del delito; *corpus instrumentorum*: cosas mediante las que se cometió el delito; *corpus probatorium* o piezas de convicción: huellas, rastros, vestigios dejados por el imputado en la comisión del hecho delictivo). Es una medida cautelar y como tal procesal. No implica la pérdida de propiedad y solo priva de la posesión y con ello el uso y disfrute de la cosa; de carácter provisional puede afectar a bienes pertenecientes a terceros no responsables del delito. Otras medidas asegurativas son las cautelares,

tendientes a asegurar las responsabilidades penales pecuniarias (pena de multa y costas procesales), se acuerdan de oficio y en todo proceso penal y civiles ex delicto, que corresponde al imputado²⁷⁴ si no consta renuncia o reserva (589 y ss L.E.Crim) del perjudicado o al tercero civil responsable a instancia del actor civil (615 ss.)

- **Depósito:** medida que se adopta con posterioridad al secuestro o intervención de las piezas de convicción (R.D. 2783/1976 15.10). Se denomina así a los efectos del delito que se entregan al propietario de los mismos o a un tercero y que una vez concluido el proceso se le da el destino que el Juez señale en la Sentencia o que dicte la ley. Cabría añadir que también la decisión que se derive en la Resolución Administrativa, aplicando analógicamente lo establecido en el ámbito criminal.
- **Embargo** (solo recaen sobre bienes del responsable civil o subsidiario). Es una medida subsidiaria de la fianza y se constituye como una medida asegurativa. No priva del título, pero si en su caso de derechos innatos, a saber, la posesión y el disfrute. El embargo recae sobre bienes con independencia de que hayan servido o no de instrumentos del delito o provengan del mismo. Sólo tiende a asegurar posibles responsabilidades pecuniarias que en el proceso penal pudieran declararse. Recae sobre bienes con independencia de que hayan servido o no de instrumentos del delito o provengan del mismo.
- **Incautaciones** (medida administrativa y judicial): se alude a tomar posesión un Tribunal u otra Autoridad competente de dinero o bien de otra clase. Se alude a instrumentos, armas o efectos utilizados para la comisión de infracciones y en especial, armas, explosivos, embarcaciones de alta velocidad o drogas tóxicas, estupefacientes y sustancias psicotrópicas. V.gr. Ley Orgánica 4/2015, de 30 de marzo de seguridad ciudadana

En el ámbito de la adopción de la ejecución de esta medida a nivel Europeo hemos de mencionar la Ley 4/2010 de 10 de marzo para la ejecución en la U.E. de resoluciones judiciales de decomiso en cuyo artículo 14 contempla el elenco de delitos (duración máxima en todo caso de al menos 3 años de prisión) que el caso del ámbito que nos toca tratar acoge al tráfico ilícito de drogas y sustancias sicotrópicas, armas, municiones y explosivos, fraude en general, incluido el que afecte a los intereses financieros de la U.E. blanqueo de los productos del delito, falsificación

274. Ahora en su acepción de investigado.

de moneda, delitos contra el medio ambiente, tráfico de especies animales protegidas y especies y variedades vegetales protegidas, tráfico de bienes culturales, antigüedades y obras de arte, falsificación de medios de pago y tráfico ilícito de materias nucleares y radioactivas. Al mismo tiempo en su artículo 24 alude explícitamente que la enajenación de los bienes se realizará de acuerdo con la legislación española observándose, cuando proceda, lo previsto en la L.O. 12/1995 de 12 de diciembre de represión del contrabando y su normativa de desarrollo.

A continuación, se detalla un cuadro ilustrativo de cómo se ha venido regulando la figura jurídica que tratamos en los códigos penales (derogado y vigente) y en la ley especial de contrabando (en la derogada y en la vigente).

C.P.D. 3096/1973 14.09	L.O. 8/83 25.06	L.O. 1/1988 24.03	L.O. 3/1989 21.06	L.O. 8/1992 23.12	CP1995 (reforma L.O 1/2015)
art. 48	sigue igual	introduce el pfo. 2º	art. 48 igual	art. 48 igual	127 ²⁷⁵ ,128
art. 343 bis	sigue igual	sigue igual	incrementa la multa	desaparece como tal	
art. 344	nuevo 344	344 (m)	344	344	368
	nuevo 344 bis	Nuevos apartados:			
		a	igual	aptdo a (m)	art. 369 ²⁷⁶
		b	igual	aptdo b	362 y 370
		c	igual	aptdo c	303 y 372
		d	igual	aptdo d	377
		e	igual	aptdo e (m)	374
		f	igual	aptdo f	375
				introduce el g	371
				introduce el h	301
				introduce el i	301
				introduce el j	301, 371, 378
				introduce el k	378
	art. 344 bis	344 ter	344 ter	344 ter	362

275. Artículos 127 hasta el 127 octies tras la reforma señalada de 30 de marzo de 2015.

276. Abarca el 369 bis incluido L. O. 5/2010 22 de junio.

Los artículos recogidos son aquéllos que han regulado y vienen regulando de alguna forma los aspectos concernientes al decomiso, o que recogen la posibilidad de decretar tales medidas de forma específica.

Ley Orgánica 12/1995 de 12 de diciembre de Represión del contrabando (art. 5).

Objeto del comiso: Gráficamente lo podemos detallar como sigue:

EFFECTOS	Concepción restrictiva ²⁷⁷	Producta sceleris ²⁷⁸ Objetos transformados	Objetos creados (moneda falsa o documento falso) Objeto adulterado: comestibles
PRODUCTOS ↓	Concepción amplia ²⁷⁹	Producta sceleris Ganancia o provecho Medios de prueba El precio del delito Derechos que se obtengan	Todo lo que entre en el patrimonio del ofensor (ej. Efectos sustraídos)
	Cuerpo del delito U objeto del delito	Scelare quaesita (el botín) Fructus sceleris (fruto obtenido a través del producto original) Dinero recaudado por la venta de drogas	

277. Así Córdoba y Manzanares, del mismo modo, Díez Ripollés incluye entre estos, a la contraprestación económica obtenida directamente por la ejecución del delito, por ejemplo, el dinero proveniente del tráfico de droga.

278. Ej. moneda falsificada o alimento adulterado.

279. Puig Peña.

<p>EINZIEHUNG</p>	<p>La ST. T.S. 11 marzo 1999 nº 398, establece por tales todos los bienes o cosas que se encuentran, mediata o inmediatamente, en poder del delincuente como consecuencia de la infracción.</p> <p>El T.S. sigue en la sentencia de 21 de junio de 1.992 un criterio amplio, y así incluye las cosas que constituyen el objeto de la infracción, tales como los objetos que pertenecen a un tercero, o los objetos que si pueden pertenecer al responsable de la infracción tales como armas, explosivos objeto de tenencia ilícita.</p> <p>Producta sceleris: los objetos son producto de un delito grave o menos grave doloso.</p> <p>Instrumenta sceleris: los objetos han sido utilizados o destinados a la comisión de un delito grave o menos grave doloso.</p>	
<p style="text-align: center;">↑</p> <p>INSTRUMENTOS</p>	<p>Medios empleados para la comisión del delito</p> <p>Dinero utilizado para comprar la droga</p> <p>Arma, gantzúa, llaves, disfraz, vehiculos, naves, aeronaves</p> <p>Equipos y materiales. Medios técnicos de elaboración de sustancias</p> <p>Aparatos técnicos usados para valorar pureza de la sustancia, balanzas, etc.</p>	<p>Exige una adecuación finalista. No todo elemento material del delito es instrumento para su comisión</p> <p>La ST. 11 marzo 1999 señala por tales los útiles o medios empleados para la ejecución del acto criminal</p>
<p>GANANCIAS</p>	<p>Comiso propio: Ventaja patrimonial obtenida a través del delito, tal y como fue obtenida</p> <p>Comiso impropio: ha sido alterada en su situación original, por la causa que fuere</p>	
<p>VERFALL = GANANCIAS</p>		

Debemos señalar, la supletoriedad del C.P. respecto a la LRC y así habrá que atender a la finalidad de la norma y a la aplicación de los Principios Generales del Derecho.

De igual guisa, deberemos aludir a ciertas instituciones aduaneras similares en sus efectos al comiso, así:

- El abandono de las mercancías²⁸⁰
- El derecho de retención establecido en el art. 80 LGT²⁸¹ y 9.3. del T.R. aprobado por R.D. 1299/1986 y artículo 67.2 Reglamento General Recaudación aprobado por R.D. 939/2005 de 29 de julio que estipula:

280. Contemplado en el CAU en el artículo 199 y en el artículo 249 del Reglamento de Ejecución

281. La administración tributaria tendrá derecho de retención frente a todos sobre las mercancías declaradas en las aduanas para el pago de la pertinente deuda aduanera y fiscal, por el importe de los derechos e impuestos liquidados, de no garantizarse de forma suficiente el pago de la misma.

1. De mercancías que se presenten a despacho y liquidación de tributos que graven su tráfico o circulación (Renta de Aduanas, IVA a la importación) en cuantía suficiente para responder de la deuda liquidada, de no garantizarse de forma suficiente el pago de la misma.
 2. El referido derecho se ejercerá por los órganos a quienes se hayan presentado o entregado las mercancías a los fines señalados en el número anterior. Las Administraciones de Aduanas ejercerán este derecho de acuerdo con lo que se establece en las OO. Generales de las Rentas de Aduanas.
- Afección de los géneros importados al pago de los derechos aduaneros, tal como recoge el art. 79 LGT en los supuestos de transmisión por el pago de las cantidades liquidadas o no.

A partir de la reforma operada en 2015 en el Código penal podemos concretar los tipos de decomiso recogidos en el mismo: el decomiso ampliado del 127 bis –que se observa en el apartado 4 del artículo 5 de la norma de contrabando-; el decomiso sin sentencia del 127 ter –que se contempla en el apartado 5 del artículo 5 de la norma de contrabando; el decomiso de bienes de un tercero del 127 quater y el decomiso por sustitución del 127 septies –que se contempla en el apartado 3 del artículo 5 de la norma de contrabando-²⁸².

Artículo 6. Intervención de bienes no monopolizados.

1. El Juez o Tribunal acordarán la **intervención** de los **bienes, efectos e instrumentos** a que se refiere el artículo anterior, a resultas de lo que se decida en la resolución que ponga término al proceso.
2. La autoridad judicial, en atención a las circunstancias del hecho y a las de sus presuntos responsables, podrá designar a éstos **como depositarios** de los bienes, efectos e instrumentos intervenidos, con prestación, en su caso, de **la garantía** que se establezca.
3. La autoridad judicial podrá acordar, asimismo, que, mientras se sustancia el proceso, los bienes, efectos e instrumentos intervenidos **se utilicen provisionalmente** por las fuerzas o servicios encargados de la persecución del contrabando.

282. Se ha seguido a Eduardo de Urbano Castrillo, “el nuevo decomiso de bienes” en Revista Aranzadi Doctrinal nº 10/2015 BIB 2015/16755

Nos encontramos como ya acertadamente puso de manifiesto el profesor José Luis Manzanares²⁸³ ante un artículo que regula de forma especial lo al efecto ya contemplado en la Ley de Enjuiciamiento Criminal, superponiéndose a ésta. Respecto de la ley de 1982 interesa destacar que se añaden los “instrumentos” y lo que en verdad interesa en este artículo es hacer acopio de las cosas para tenerlas disponibles a la hora de realizar el juicio.

No obstante, se denota en el apartado segundo que en virtud de la naturaleza y cantidad de tales bienes, efectos e instrumentos al estar identificados plenamente para ser posible su decomiso no adquiera demasiada importancia privarlas del dominio sobre ellas por el titular, que coincidirá con el responsable criminal en la mayoría de las ocasiones. La garantía vendrá determinada mediante la fijación de la fianza que al efecto establezca la autoridad judicial conforme a lo regulado en el artículo 589 a 614 bis de la Ley de enjuiciamiento criminal.

Recogido de igual guisa en el **artículo 127 octies del C.P.** que en su apartado 2 establece que “Corresponderá al juez o tribunal resolver, conforme a lo dispuesto en la Ley de Enjuiciamiento Criminal, sobre la **realización anticipada o utilización provisional** de los bienes y efectos intervenidos”²⁸⁴.

La **Ley de enjuiciamiento criminal** recoge en el **artículo 367 bis a 367 septies** la regulación sobre la destrucción y la realización anticipada de los efectos judiciales que conforman el capítulo II bis dentro del título V “de la comprobación del delitos y averiguación del delincuente” del Libro II “Del sumario” de la Ley de enjuiciamiento criminal. Data dicha regulación del 2006 para procurar la eficacia de la norma de la U.E. relativa al aseguramiento de pruebas en procedimientos penales.

Artículo 367 bis. Tendrán la consideración de **efectos judiciales**, en el orden penal, todos aquellos bienes puestos a disposición judicial, **embargados, incautados o aprehendidos** en el curso de un procedimiento penal.

283. Pág. 440 en “Comentarios a la legislación Penal” tomo III, Revista de derecho privado

284. El Departamento Aduanas e Impuestos Especiales, vía su Subdirección General de Operaciones, dictó su nota de servicio 001/13 de 16 de enero de 2013 regulando en ella la forma de llevar a cabo la solicitud de adjudicación provisional de tales bienes, efectos e instrumentos

Artículo 367 sexies.

1. Podrá autorizarse **la utilización provisional** de los bienes o efectos decomisados cautelarmente en los siguientes casos:
 - a) Cuando concurren las circunstancias expresadas en las letras b) a f) del apartado 1 del artículo 367 quater, y la utilización de los efectos permita a la Administración un aprovechamiento de su valor mayor que con la realización anticipada, o no se considere procedente la realización anticipada de los mismos.
 - b) Cuando se trate de efectos especialmente idóneos para la prestación de un servicio público.
2. Cuando concorra alguno de los supuestos previstos en el apartado anterior, el juez, de oficio o a instancia del Ministerio Fiscal o de la Oficina de Recuperación y Gestión de activos, y previa audiencia del interesado, autorizará la utilización provisional de los efectos judiciales, salvo que concorra alguna de las circunstancias expresadas en el párrafo segundo del apartado 2 del artículo 367 quater.
3. Corresponderá a la Oficina de Recuperación y Gestión de activos resolver, conforme a lo previsto legal y reglamentariamente, sobre la adjudicación del uso de los efectos decomisados cautelarmente y sobre las medidas de conservación que deban ser adoptadas. La oficina informará al juez o tribunal, y al Fiscal, de lo que hubiera acordado.

Artículo 367 septies.

El juez o tribunal, de oficio o a instancia del Ministerio Fiscal o de la propia Oficina de Recuperación y Gestión de activos, podrá encomendar la localización, la conservación y la administración de los efectos, bienes, instrumentos y ganancias procedentes de actividades delictivas cometidas en el marco de una organización criminal a la Oficina de Recuperación y Gestión de Activos. La organización y funcionamiento de dicha Oficina se regularán reglamentariamente.

Tal como se ha recogido anteriormente, tendremos que estar a la regulación fijada en la Ley 17/2003 de 29 de mayo de fondos de bienes decomisados por tráfico de drogas y otros delitos relacionados, desarrollada por Real Decreto 864/1997, así como a la normativa de la Oficina de recuperación y gestión de activos en tanto en cuanto es la competente para proceder a la adjudicación del uso cuando el órgano judicial competente ha autorizado dicha utilización provisional.

Artículo 7. Enajenación anticipada.

1. Los bienes, efectos e instrumentos intervenidos **podrán ser enajenados**, si éste fuere su destino final procedente, **sin esperar al pronunciamiento o firmeza del fallo** en los siguientes casos:
 - a) Cuando su propietario haga expreso **abandono** de ellos.
 - b) Cuando la autoridad judicial estime que su **conservación** pueda resultar peligrosa para la salud o seguridad pública o dar lugar a disminución importante de su valor. Se entenderán comprendidos en este apartado las mercancías, géneros o efectos que sin sufrir deterioro material se deprecian por el transcurso del tiempo.
2. La enajenación a la que se refiere este artículo será ordenada por la autoridad judicial. A tal efecto se procederá a **la valoración** de las mercancías, géneros o efectos, cuando ésta no estuviere practicada, en la forma prevista en esta Ley.
3. El importe de la enajenación, deducidos los gastos ocasionados, **quedará en depósito** a resultas del correspondiente proceso penal.

Artículo 367 ter.

1. **Podrá decretarse la destrucción** de los efectos judiciales, dejando muestras suficientes, cuando resultare necesaria o conveniente por la propia naturaleza de los efectos intervenidos o por el peligro real o potencial que comporte su almacenamiento o custodia, previa audiencia al Ministerio Fiscal y al propietario, si fuere conocido, o a la persona en cuyo poder fueron hallados los efectos cuya destrucción se pretende. Cuando se trate de drogas tóxicas, estupefacientes o sustancias psicotrópicas, la autoridad administrativa bajo cuya custodia se encuentren, una vez realizados los informes analíticos pertinentes, asegurada la conservación de las muestras mínimas e imprescindibles que, conforme a criterios científicos, resulten necesarias para garantizar ulteriores comprobaciones o investigaciones, y previa comunicación al Juez instructor, procederá a su inmediata destrucción si, trascurrido el plazo de un mes desde que se efectuó aquella, la autoridad judicial no hubiera ordenado mediante resolución motivada la conservación íntegra de dichas sustancias. En todo caso, lo conservado se custodiará siempre a disposición del órgano judicial competente.

2. En todo caso, el Secretario judicial extenderá la oportuna diligencia y, si se hubiera acordado la destrucción, deberá quedar constancia en los autos de la naturaleza, calidad, cantidad, peso y medida de los efectos destruidos. Si no hubiese tasación anterior, también se dejará constancia de su valor cuando su fijación fuere imposible después de la destrucción.
3. Lo dispuesto en los dos apartados anteriores será también aplicable a los efectos intervenidos en relación con la comisión de delitos contra la propiedad intelectual e industrial. Podrá igualmente procederse a su destrucción anticipada una vez que tales efectos hayan sido examinados pericialmente, asegurando la conservación de las muestras que resulten necesarias para garantizar ulteriores comprobaciones o investigaciones, salvo que la autoridad judicial acuerde mediante resolución motivada su conservación íntegra en el plazo de un mes desde la solicitud de destrucción.
4. Si los objetos no pudieren, por su naturaleza, conservarse en su forma primitiva, el Juez resolverá lo que estime conveniente para conservarlos del mejor modo posible.

Artículo 367 quáter.

1. **Podrán realizarse** los efectos judiciales de lícito comercio, sin esperar al pronunciamiento o firmeza del fallo, y siempre que no se trate de piezas de convicción o que deban quedar a expensas del procedimiento, en cualquiera de los casos siguientes:
 - a) Cuando sean precederos.
 - b) Cuando su propietario haga expreso abandono de ellos.
 - c) Cuando los gastos de conservación y depósito sean superiores al valor del objeto en sí.
 - d) Cuando su conservación pueda resultar peligrosa para la salud o seguridad pública, o pueda dar lugar a una disminución importante de su valor, o pueda afectar gravemente a su uso y funcionamiento habituales.
 - e) Cuando se trate de efectos que, sin sufrir deterioro material, se deprecien sustancialmente por el transcurso del tiempo
 - f) Cuando, debidamente requerido el propietario sobre el destino del efecto judicial, no haga manifestación alguna.

2. Cuando concurra alguno de los supuestos previstos en el apartado anterior, el juez, de oficio o a instancia del Ministerio Fiscal, de las partes o de la Oficina de Recuperación y Gestión de Activos, y previa audiencia del interesado, **acordará la realización** de los efectos judiciales, salvo que concurra alguna de las siguientes circunstancias:
 - a) Esté pendiente de resolución el recurso interpuesto por el interesado contra el embargo o decomiso de los bienes o efectos.
 - b) La medida pueda resultar desproporcionada, a la vista de los efectos que pudiera suponer para el interesado y, especialmente, de la mayor o menor relevancia de los indicios en que se hubiera fundado la resolución cautelar de decomiso.
3. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, cuando el bien de que se trate esté embargado en ejecución de un acuerdo adoptado por una autoridad judicial extranjera en aplicación de la Ley de reconocimiento mutuo de resoluciones penales en la Unión Europea, su realización no podrá llevarse a cabo sin obtener previamente la autorización de la autoridad judicial extranjera.

Artículo 367 quinquies.

1. La realización de los efectos judiciales podrá consistir en:
 - a) La entrega a entidades sin ánimo de lucro o a las Administraciones públicas.
 - b) La realización por medio de persona o entidad especializada.
 - c) La subasta pública.
2. Podrá entregarse el efecto judicial a entidades sin ánimo de lucro o a las Administraciones públicas cuando sea de ínfimo valor o se prevea que la realización por medio de persona o entidad especializada o por medio de subasta pública será antieconómica.
3. **La realización** de los efectos judiciales se llevará a cabo conforme al procedimiento que se determine reglamentariamente.

No obstante, lo anterior, previamente a acordarla se concederá audiencia al Ministerio Fiscal y a los interesados. El producto de la realización de los efectos, bienes, instrumentos y ganancias se aplicará a los gastos que se hubieran causado en la conservación de los bienes y en el procedimiento de realización de los mismos, y la parte sobrante se ingresará en la cuenta de consignaciones del juzgado o

tribunal, quedando afecta al pago de las responsabilidades civiles y costas que se declaren, en su caso, en el procedimiento.

También **podrá asignarse** total o parcialmente de manera definitiva, en los términos y por el procedimiento que reglamentariamente se establezcan, a la Oficina de Recuperación y Gestión de Activos y a los órganos del Ministerio Fiscal encargados de la represión de las actividades de las organizaciones criminales.

Todo ello **sin perjuicio de** lo dispuesto para el Fondo de bienes decomisados por tráfico ilícito de drogas y otros delitos relacionados. En el caso de realización de un bien embargado o decomisado por orden de una autoridad judicial extranjera se aplicará lo dispuesto en la Ley de reconocimiento mutuo de resoluciones penales en la Unión Europea.

Artículo 8. Adscripción de los bienes, efectos e instrumentos intervenidos.

El uso de los bienes, efectos e instrumentos intervenidos que **no sean enajenables** quedarán adscritos a las fuerzas o servicios encargados de la persecución del contrabando de acuerdo con lo que prevea la legislación específica aplicable a esta materia.

Entiendo que al hablar de no enajenables se está refiriendo a bienes de ilícito comercio, por resultar afectado por alguna prohibición como podría ser las embarcaciones que han sido objeto de manipulaciones y que por tanto contravienen la norma de navegabilidad.

Artículo 9. Mercancías de monopolio.

1. Cuando las mercancías aprehendidas sean de las comprendidas en los **monopolios** públicos²⁸⁵, la autoridad judicial a cuya disposición se hayan colocado **procederá** en la forma que indiquen las disposiciones reguladoras de dichos monopolios.²⁸⁶
2. La autoridad judicial podrá **autorizar la realización de actos de disposición** por parte de las compañías gestoras de los monopolios respecto a las mercancías o géneros que hayan sido aprehendidos a reserva de la pertinente indemnización, si hubiese lugar a ella, según el contenido de la sentencia firme.

285. En lo que nos toca, se consideran los correspondientes a la venta minorista de labores del tabaco y a la emisión de sellos y timbre del Estado.

286. Ver Real Decreto 904/1987 29.5 y O.M Economía y Hacienda de 29.2.1988; para los sellos y timbre del Estado su entrega a la FNMT.

El término utilizado “procederá” parece indicar a la autoridad judicial que debe dictaminar lo oportuno conforme a lo indicado en dichas disposiciones reguladoras del monopolio, constreñido pues a no poder resolver en otro sentido, pero en todo caso estimo que ceñido a que sea dicho órgano administrativo regulador del monopolio el que se haga cargo de la custodia y depósito y a resulta en todo caso de lo que el órgano judicial dictamine en cuanto al destino a darle a lo intervenido.

Artículo 10. Valoración de los bienes.²⁸⁷

La fijación del valor de los bienes, mercancías, géneros o efectos objeto de contrabando se hará conforme a las siguientes **reglas**:

1. Si se trata de **géneros estancados**, por el precio **máximo** de venta al público. De no estar señalado dicho precio, se adoptará la valoración establecida para la clase más **similar**. Si no fuera posible la asimilación, **el juez fijará** la valoración previa **tasación pericial**.
2. Para la valoración de los bienes, géneros y efectos comprendidos en las **letras a) y b) del artículo 2.2** así como para la de los delitos **de ilícito comercio**²⁸⁸, **el juez recabará** de las **Administraciones competentes** el **asesoramiento y los informes** que estime necesarios.
3. Cuando los bienes, géneros o efectos sean objeto de **importación o exportación** y no se encuentren comprendidos en los apartados 1 y 2 anteriores, su valor será **el precio medio declarado a las autoridades aduaneras** de los productos **semejantes** clasificados en la subpartida a nivel de **ocho dígitos** y, en su defecto, a nivel **de seis o cuatro** dígitos de la nomenclatura prevista en el Reglamento (CEE) n.º 2658/1987 del Consejo, de 23 de julio de 1987, relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y al arancel aduanero común, y en función de su tipo de operación.
4. En el **resto de los casos**, su **precio oficial** o, en su defecto, el **precio medio de mercado** español de bienes **semejantes** o el **valor de venta**, siempre que fuese superior al de compra o al coste de producción incrementados, en su caso, con el índice general de precios al consumo desde la fecha de compra o producción, y siempre que entre ese momento y

287. Relación con el mismo, el artículo 24 del R.D. 1649/1998.

288. Entiendo que se está refiriendo a las mercancías de ilícito comercio.

la realización del delito hubiese transcurrido **más de un año natural**. El índice aplicable será el correspondiente a cada uno de los años naturales. Se aplicará el valor de compra o el coste de producción con el incremento indicado cuando razonablemente no pueda determinarse el valor de venta.

5. El valor se determinará en relación con la **fecha de realización del ilícito** o, de no conocerse ésta, en relación con el **descubrimiento** del ilícito o **aprehensión** de los bienes, géneros o efectos. A efectos de la determinación del **precio medio**, se tomará el **mes natural anterior** a la fecha fijada en el párrafo anterior.

Destacar en primer lugar en referencia a la valoración, que partiendo a priori de la consideración de la norma de contrabando como una regulación de carácter fiscal, la sanción de las conductas no vienen fijadas en relación a la cuota tributaria y aduanera eludida sino que se fija sobre lo que se puede considerar base imponible de la misma y en su caso deuda aduanera, lo que como bien parte de la doctrina no presupone la existencia de obligación tributaria o aduanera alguna²⁸⁹. Por tanto, el valor a darle a la mercancía constituye una condición de procedibilidad ya que la base del valor de dichas mercancías indicará la existencia o no de delito a lo que habrá que unir la falta de valor comercial que en algún caso pudiera acontecer (v.gr. muestrarios).

Ni que decir tiene que la valoración de la mercancía tendrá incidencia tanto a la hora de calificar como delito o infracción sino ya dentro de las infracciones para la clasificación en leves, graves o muy graves.

Si partimos de una clasificación simple de las mercancías o géneros considerados, entiendo que se contempla la referida a los géneros estancados, mercancías de lícito comercio y a mercancías de ilícito comercio. De otra parte y fijándonos en el origen o estatuto aduanero de la misma, hablaremos de mercancías en importación o exportación.

Respecto a los géneros estancados²⁹⁰ establece el **precio máximo** de venta al público e identificado el producto. Dicho precio incluirá los tributos y derechos

289. Sigo a la profesora Antonia Agulló Agüero en Comentarios a la legislación penal Tomo III Revista de derecho público, pág. 472 y ss.

290. Las leyes de 1964 y 1953 las denominaba "precio estancado". Ahora el precio es fijado por Resolución del Comisionado del Mercado de labores del tabaco; la fundamentación reza: "En virtud de lo establecido en el artículo 4 de la Ley 13/1998, de 4 de mayo, de Ordenación del Mercado de Tabacos y Normativa Tributaria, se

de aduanas correspondientes y que finalmente el T.S. ha establecido finalmente con referencia al mismo, que se incluye el IVA u otros análogos, así en ST. T.S. 327/2017 de 9 de mayo. Si no aparece claramente identificado el producto, se tomará la “**clase más similar**”, lo cual parece referirse a la labor del tabaco en concreto y no solamente a la marca del producto o su presentación.

A dicho fin creo de aplicación lo que se define en el CAU como mercancía idéntica y mercancía similar, entendiéndose por las primeras las producidas en el mismo país y que sean iguales en todos los aspectos, incluidas sus características físicas, su calidad y su prestigio comercial. Las pequeñas diferencias de aspecto no impedirán que se consideren idénticas las mercancías que en lo demás se ajuste a la definición. Respecto a las similares recoge que son las producidas en el mismo país y que sin ser iguales en todos los aspectos, presenten unas características y una composición semejantes que les permitan cumplir las mismas funciones y ser comercialmente intercambiables; para determinar si son similares habrá que tomar en consideración, entre otros factores, su calidad, su prestigio comercial y la existencia de una marca de fábrica o de comercio.

Si no es posible dicha asimilación²⁹¹ **el juez fijará** la valoración previa **tasación pericial. Entiendo que se está** refiriendo al procedimiento establecido en la Ley de enjuiciamiento criminal en concreto en su artículo 365 que establece que “Cuando **para la calificación del delito o de sus circunstancias fuere necesario estimar el valor de la cosa que hubiere sido su objeto** o el importe del perjuicio causado o que hubiera podido causarse, el Juez oírá sobre ello al dueño o perjudicado y acordará después el reconocimiento pericial en la forma determinada en el capítulo VII de este mismo título. El Secretario judicial facilitará a los peritos nombrados las cosas y elementos directos de apreciación sobre que hubiera de recaer el informe. Si tales efectos no estuvieren a disposición del órgano judicial, el Secretario judicial le suministrará los datos oportunos que se pudieren reunir, a fin de que, en tal caso, hagan la tasación y regulación de perjuicios de un modo prudente, con arreglo a los datos suministrados. La valoración de las mercancías sustraídas en establecimientos comerciales se fijará atendiendo a su **precio de venta al público**”.

publican los precios de venta al público de determinadas labores de tabaco en Expendedurías de Tabaco y Timbre de la Península e Illes Balears, que han sido propuestos por los correspondientes fabricantes e importadores “, recogiendo en la respectiva resolución el “valor total” de la marca.

291. Podríamos entender como dice el CAU por producto similar el que presenta.

Resulta más que dudosa la constitucionalidad de lo previsto en la D.A 20 de la L.G.T cuando al respecto de la discrepancia que puede existir en la comprobación de valores en lo referente al valor en aduana de una mercancía no se permita el acceder a la tasación pericial contradictoria, por la indefensión que puede ocasionar y que en el orden judicial quedará no obstante garantizada su posible alegación como medio de prueba.

Para valorar las mercancías, que comprende en su acepción amplia todos los bienes, géneros o efectos, **de lícito comercio**, podemos establecer la diferenciación entre las que sean objeto de **importación o exportación, y las que sean de origen de la Unión**²⁹².

En el primero de los casos, su valor será **el precio medio**²⁹³ **declarado a las autoridades aduaneras** de los productos **semejantes** clasificados en la subpartida a nivel de **ocho dígitos** y, en su defecto, a nivel **de seis o cuatro** dígitos de la nomenclatura prevista en el Reglamento (CEE) n.º 2658/1987 del Consejo, de 23 de julio de 1987, relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y al arancel aduanero común, y en función de su tipo de operación.

En el caso de origen de mercancías con origen de la Unión su **precio oficial**²⁹⁴ o, en su defecto, el **precio medio de mercado** español de bienes **semejantes** o el **valor de venta con los ajustes que marca** el mismo precepto.

Para la valoración de los bienes, géneros y efectos comprendidos en las **letras a) y b) del artículo 2.2** así como para la de los delitos **de ilícito comercio**, el **juez recabará** de las **Administraciones competentes el asesoramiento y los informes** que estime necesarios.

Entiendo que no se establece como posibilidad sino como imperativo legal a efectos de fijación del valor.

292. Se utiliza cuando no sean géneros estancados ni de ilícito comercio, ni para los comprendidos en el apartado a y b del artículo 2.2. (Patrimonio Histórico Español y prohibidos, especímenes de fauna y flora, además de los ya apuntados estancados).

293. Ello supone llevar a cabo una labor por parte de la Aduana de cálculo de una media del valor de la mercancía en concreto objeto de operaciones de I/E y que se toma como herramienta para aplicar el llamado antiguamente “último recurso” a la hora del cálculo del valor en aduana: desde la fecha de la operación se omite el mes anterior para el cálculo y desde esa fecha con 6 meses de efecto retroactivo se calcula la media utilizando los parámetros dados en el artículo: posición TARIC, origen, peso o unidad, mismo tiempo.

294. Podríamos pensar en las tablas aprobadas para el Impuestos de actos jurídicos documentados para los vehículos; no se contempla el organismo administrativo competente para fijar el valor de los bienes.

Todo lo apuntado será igualmente de aplicación en el ámbito de las infracciones administrativas de contrabando por lo que adquiere un papel fundamental la administración aduanera a la hora de fijar el valor.

En el título II de la Ley se regulan las Infracciones administrativas de contrabando -se incorpora al estudio las innovaciones contenidas en el proyecto de borrador de la nueva regulación de las mismas, pendientes de publicación-

La Ley General Tributaria recoge en su artículo **183.3** que las infracciones y sanciones en materia de contrabando se regirán por su normativa específica.

Ello no obsta a que se contemplen una serie de infracciones de carácter tributario aplicables al procedimiento aduanero a lo largo de los artículos **191 a 206**.

El motivo de la contemplación de tales figuras represivas no se centran ya en la política fiscal o de recaudación del Estado, el cual desde nuestra entrada en la actual U.E. ha quedado superada, velando más por el mercado interior que a la vez ha superado a la política comercial.

Lo primero a destacar es la identidad objetiva de las infracciones respecto a los delitos en cuanto a su descripción que observamos en el artículo 11.1

Artículo 11. Tipificación de las infracciones. (Regulado en el artículo 2 del Real Decreto 1649/1994)

1. Incurrirán en infracción administrativa de contrabando las **personas físicas o jurídicas** y las **entidades** mencionadas en el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria²⁹⁵, que lleven a cabo las **acciones u omisiones** tipificadas en los apartados **1 y 2 del artículo 2** de la presente Ley, cuando el valor de los bienes, mercancías, géneros o efectos **sea inferior a 150.000 o 50.000 euros, respectivamente, o a 15.000 euros si se trata de labores de tabaco, y no concurran** las circunstancias previstas en los **apartados 3 y 4**²⁹⁶ de dicho artículo.

295. Herencias yacentes, comunidades de bienes, demás entidades que carentes de personalidad jurídica constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición

296. Es decir, no se trate de drogas tóxicas estupefacientes y sustancias psicotrópicas, armas, explosivos, agentes biológicos o toxinas, sustancias químicas tóxicas y sus precursores u otros bienes cuya tenencia constituya delito; los realizados a través de organización; labores del tabaco si iguala o supera los 15.000 euros; los cometidos en ejecución de plan preconcebido o aprovechando idéntica ocasión, superando en su conjunto los umbrales fijados según la naturaleza de la mercancía.

En el supuesto previsto en el artículo 2.1.c) de esta Ley, se presumirá que las mercancías en **tránsito se han destinado al consumo** cuando no se presenten las mercancías intactas en la oficina de aduanas de destino o no se hayan respetado las medidas de identificación y control tomadas por las autoridades aduaneras, salvo prueba en contrario.

La redacción actual de la ley viene a dejar sin efecto la aplicación de lo dispuesto vía reglamentaria si bien en esta última regulación se alude a determinadas presunciones que se pueden servir utilizando, pero únicamente desde mi punto de vista como orientadoras de las actuaciones de la administración, sin que resulten ser iuris et de iure.

Me refiero a la consideración de la ocultación o sustracción dolosa de cualquier clase de mercancías a la acción de la administración aduanera dentro de los recintos aduaneros o lugar habilitado, con equivalencia a la no presentación.

Sigue añadiendo la norma reglamentaria que, a los efectos anteriores, se considerará, salvo prueba en contrario, que existe ocultación o sustracción dolosa si las mercancías se encuentran contenidas en dobles fondos, espacios disimulados o en cualquier otra circunstancia que racionalmente suponga un ánimo doloso.

En relación a las mercancías en tránsito, el reglamento añade que se entenderán que se destinan al consumo mercancías en tránsito con incumplimiento de la normativa en él señalada cuando, no habiendo sido presentadas en aduana para la ultimación del régimen de tránsito, sean objeto de cualquier acto de comercio, incluido el autoconsumo.

El reglamento añade a las mercancías conducidas en buque de porte menor, a los géneros estancados o prohibidos, sin que se contemple ahora en la ley, por lo que deberíamos de preguntarnos a acerca de su vigencia.

También es de resaltar que el reglamento no habla de levante de mercancía sino de despacho aduanero cuando tipifica la conducta en el apartado g) del artículo 2.1.

El reglamento igualmente establece en relación a los bienes integrantes del patrimonio histórico español que “Asimismo, se entenderá obtenido, mediante alegación de causa falsa, el despacho aduanero de los bienes a que se refieren los apartados 1º y 2º de este párrafo g), cuando los permisos, notificaciones, certificados y autorizaciones, mencionados

en los mismos, se obtengan mediante la realización de una falsa declaración, el suministro de información deliberadamente falsa con el fin de la obtención de éstos o el empleo de permisos, notificaciones, certificados o autorizaciones falsos o falsificados como base para su obtención” El reglamento añade en relación a la vulneración del requisito legalmente establecidos relativa a especímenes de fauna y flora silvestre que se considerarán realizadas con incumplimiento de tales requisitos legalmente establecidos:

- 1º La utilización de especímenes de las especies enumeradas en el anexo A del Reglamento (CE) número 338/97, en fines distintos de los que, en su caso, figuran en la autorización concedida, en el momento en que se haya expedido el permiso de importación o posteriormente.
 - 2º La compra, la utilización con fines comerciales, la presentación al público a efectos comerciales, la venta, la tenencia para la venta, la puesta en venta o el transporte a efectos de venta de especímenes de las especies que figuran en el anexo A del Reglamento (CE) número 338/97, salvo que se haya obtenido el certificado previsto a tal efecto, o la realización de cualquiera de estas acciones con especímenes de las especies que figuran en el anexo B del Reglamento (CE) 338/97, salvo que pueda demostrarse su lícita adquisición o importación.
2. Las **infracciones** administrativas de contrabando previstas en el apartado anterior de este artículo **se clasifican en leves, graves y muy graves**, según el **valor** de los bienes, mercancías, géneros o efectos objeto de las mismas, conforme a las cuantías siguientes:
- a) Leves: inferior a 37.500 euros; o, si se trata de supuestos previstos en el artículo 2.2 de la presente Ley, inferior a 6.000 euros, salvo cuando se trate de labores de tabaco que será inferior a 1.000 euros.
 - b) Graves: entre los importes, ambos incluidos, de 37.500 euros a 112.500 euros; o, si se trata de supuestos previstos en el artículo 2.2 de la presente Ley, de 6.000 euros a 18.000 euros, salvo cuando se trate de labores de tabaco que será de 1.000 euros a 6.000 euros

- c) Muy graves: superior a 112.500 euros; o, si se trata de supuestos previstos en el artículo 2.2 de la presente Ley, superior a 18.000 euros, salvo que se trate de labores de tabaco que será superior a 6.000 euros.

Dentro de la contemplación de **la clasificación** de las infracciones se ha procedido a escalonar en leves, graves y muy graves la calificación de las mismas, siguiendo entiendo con el criterio penal de contemplar los delitos como leves, menos graves o graves²⁹⁷, lo que indica que tendremos que tomar en consideración el hecho en concreto, no solo la tipicidad u objetivación de la conducta del autor y la sanción prevista, junto con la antijuridicidad voluntaria y culpable del mismo²⁹⁸ y todo bajo el prisma del umbral económico fijado de valor de la mercancía, a diferencia de lo establecido en la Ley **General Tributaria que en su artículo 184** toma como criterios orientadores la existencia o no de **ocultación** de datos con determinada incidencia en la determinación de la deuda tributaria o la utilización de **medios fraudulentos**, que sintetizo de la siguiente manera:

- Anomalías sustancias en contabilidad y libros o registros (no llevanza de los mismos, llevanza de contabilidades diversas o la contabilización incorrecta)
- Empleo de facturas y documentos falsos o falseado.
- Utilización de personas interpuestas

3.²⁹⁹ También incurrirán en **infracción administrativa** de contrabando las personas que procedan a:

- a) **La rotura del precinto** de las **máquinas expendedoras de tabaco** cuando estas hubiesen sido objeto de una medida de las previstas en el artículo 14 de la presente Ley.

297. Vis atractiva de la doctrina penal

298. Sigo a Antonio Márquez y Márquez pág. 518 en Tipificación de las infracciones administrativas de contrabando, tomo II Revista de derecho Público

299. Consideradas como muy graves

- b) **La rotura de precintos** en el caso de cierre de **establecimientos** o la realización de **actividades** en el establecimiento durante el tiempo acordado de cierre o el **quebrantamiento de la suspensión** del ejercicio de la actividad objeto del contrabando.

Critico la inclusión de estas dos infracciones en tanto en cuanto poco o nada tienen que ver con la conducta característica del contrabando, centrada en intentar introducir o extraer en o de la U.E. mercancías en general. Las descripciones de tales conductas consistentes en incumplir una medida cautelar adoptada en relación a un expediente iniciado por infracción de contrabando deberían de ser eso únicamente y no haberlas elevado a infracción per se.

Igual crítica me merece la que se relaciona en el siguiente punto y que se expone a continuación; así considero que en su conjunto todas deberían ser consideradas como conductas u omisiones que deberán en su caso agravar la sanción, pero no tipificadas como tales infracciones en sí.

El artículo 203.1 de la LGT que se transcribe a continuación viene a recoger como infracciones tributarias conductas que engloban a la mayoría de la que describe la ley de contrabando, así establece:

Infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria.

1. Constituye infracción tributaria la **resistencia, obstrucción, excusa o negativa** a las actuaciones de la Administración tributaria. Se entiende producida esta circunstancia cuando el sujeto infractor, debidamente notificado al efecto, haya realizado actuaciones tendentes a dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones de la Administración tributaria en relación con el cumplimiento de sus obligaciones.

Entre otras, **constituyen resistencia, obstrucción, excusa o negativa** a las actuaciones de la Administración tributaria las siguientes conductas:

- a) No facilitar el examen de documentos, informes, antecedentes, libros, registros, ficheros, facturas, justificantes y asientos de contabilidad principal o auxiliar, programas y archivos informáticos, sistemas operativos y de control y cualquier otro dato con trascendencia tributaria.

- b) No atender algún requerimiento debidamente notificado.
- c) La incomparecencia, salvo causa justificada, en el lugar y tiempo que se hubiera señalado.
- d) Negar o impedir indebidamente la entrada o permanencia en fincas o locales a los funcionarios de la Administración tributaria o el reconocimiento de locales, máquinas, instalaciones y explotaciones relacionados con las obligaciones tributarias.
- e) Las coacciones a los funcionarios de la Administración tributaria.

La Ley de contrabando sigue los dictados de la LGT si bien amoldando dicha relación e infracciones a la materia propia en el ámbito aduanero.

4. Tendrán la **consideración de infracción** administrativa de contrabando la **resistencia, negativa u obstrucción** prevista en el artículo 12bis.1. b) **cuando no se apliquen como** criterio de **graduación** de la sanción de contrabando. A estos efectos, constituye **resistencia, obstrucción, excusa o negativa** las siguientes conductas de la persona investigada, del presunto infractor o de la persona sancionada:

- a)³⁰⁰ No facilitar el examen de la documentación justificativa de los bienes, mercancías, géneros o efectos y las actividades objeto de la investigación de contrabando o de la documentación necesaria para la tramitación del expediente sancionador de contrabando.
- b)³⁰¹ No atender algún requerimiento debidamente notificado.
- c)³⁰² La incomparecencia, salvo causa justificada, en el lugar y tiempo que se hubiera señalado.
- d)³⁰³ Negar o impedir indebidamente la entrada o permanencia en fincas o locales a las autoridades, funcionarios o fuerzas o el reconocimiento de medios de transporte, locales, máquinas, instalaciones y

300. Considerada como leve

301. Considerada como leve

302. Considerada como leve

303. Considerada como grave

explotaciones relacionados con la investigación del contrabando, la tramitación del expediente o la ejecución de la sanción de cierre de establecimiento o suspensión del ejercicio de la actividad.

- e)³⁰⁴ Las coacciones a las autoridades, funcionarios y fuerzas en el ejercicio de las funciones previstas en esta Ley.
- f)³⁰⁵ Cualquier otra actuación del presunto infractor o de la persona objeto de la investigación de contrabando tendente a dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones.

5. Las infracciones previstas en los apartados 3 y 4 serán:

- a) Infracciones **muy graves**, las conductas previstas en el apartado 3 de este artículo.
- b) Infracciones **graves**, las conductas previstas en las letras d) y e) del apartado 4 de este artículo.
- c) Infracciones **leves**, el resto de las conductas previstas en el apartado 4 de este artículo.

Artículo 12. Sanciones.

1. Los responsables de las infracciones administrativas de contrabando serán sancionados con **multa pecuniaria proporcional** al valor de los bienes, mercancías, géneros o efectos objeto de las mismas, **sin perjuicio de lo establecido en los demás apartados** del presente artículo.

Los **porcentajes** aplicables a cada clase de infracción estarán comprendidos entre los límites que se indican a continuación:

- a) Leves: el 100 y el 150 %.
- b) Graves: el 150 y el 250 %.
- c) Muy graves: el 250 y el 350 %.

El importe **mínimo** de la multa será, en todo caso, de 500 euros.

2. **Los responsables**³⁰⁶ de las infracciones administrativas de contrabando relativas a los bienes incluidos en el **artículo 2.2** de esta Ley serán sancionados del siguiente modo:

304. Considerada como grave.

305. Considerada como leve.

306. El artículo 3.1 del borrador del proyecto de nuevo reglamento de las infracciones de contrabando dispone: 1. A los efectos de determinar la titularidad del establecimiento o actividad con ocasión de la imposición de la sanción de cierre de establecimiento o suspensión del ejercicio de la actividad prevista en el artículo 12.2 de la Ley Orgánica, la Administración atenderá a quien figure como titular en cualquier registro público o fiscal en

- a) Con **multa pecuniaria proporcional** al valor de las mercancías. Los porcentajes aplicables a cada clase de infracción estarán comprendidos entre los límites que se indican a continuación:
- 1.º) Leves: el 200 y el 225 %, salvo que se tratase de labores **de tabaco** que los límites será el 200 y el 300 %.
 - 2.º) Graves: el 225 y el 275 %, salvo que se tratase de labores **de tabaco** que los límites será el 300 y el 450 %.
 - 3.º) Muy graves: el 275 y el 350 %, salvo que se tratase de labores **de tabaco** que los límites será el 450 y el 600 %.
- El importe **mínimo** de la multa será de 1.000 euros, salvo **en labores de tabaco** que será de 2.000 euros.
- b) Con el cierre³⁰⁷ del establecimiento o la suspensión del **ejercicio de la actividad**.

Cuando se trate de **labores de tabaco** se impondrá la sanción de **cierre** de los establecimientos de los que los infractores sean titulares. El cierre podrá ser **temporal** o, cuando se trate de **infracciones muy graves y exista reiteración, definitivo**.

A estos efectos se considerará que existe **reiteración**³⁰⁸ cuando en el plazo de los **cinco** años anteriores a la comisión de una infracción calificada

el momento de la comisión de la infracción, sin perjuicio de la posibilidad de aportación o incorporación de pruebas en contrario.

307. 2. El mismo artículo 3.2 señala: En el caso de que la resolución que acuerda la imposición de sanción de cierre de establecimiento o suspensión del ejercicio de la actividad hubiera devenido firme en vía administrativa, en particular, la interposición de recursos o reclamaciones en vía administrativa por un tercero a quien el sujeto infractor hubiera cedido sus derechos sobre el establecimiento o actividad afectados por la sanción, con posterioridad a la comisión de la infracción a que se refiere la resolución sancionadora, no suspenderá por sí sola la ejecución de la sanción, de conformidad con lo previsto en el título V de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, sin perjuicio de la responsabilidad civil o penal en que hubiera podido incurrir el sujeto infractor.

308. El borrador del proyecto contempla en el **artículo 5 la Reiteración de la siguiente forma**: 1. A efectos de la aplicación del criterio de graduación previsto en el artículo 12 bis.1.a) de la Ley Orgánica, se estará a lo dispuesto en los apartados siguientes. 2. Cuando resulte aplicable el criterio de reiteración y el sujeto infractor hubiera sido sancionado por una infracción administrativa de contrabando en resolución administrativa firme dentro de los cinco años anteriores a la fecha de la comisión de la infracción, la sanción mínima se incrementará en las unidades de graduación siguientes: a) Cuando el sujeto infractor hubiera sido sancionado por una infracción leve, el incremento será de una unidad de graduación. b) Cuando el sujeto infractor hubiera sido sancionado por una infracción grave, el incremento será de dos unidades de graduación. c) Cuando el sujeto infractor hubiera sido sancionado por una infracción muy grave, el incremento será de tres unidades de graduación. 3. Cuando resulte aplicable el criterio de reiteración y el sujeto infractor hubiera sido sancionado por dos o más infracciones administrativas de contrabando en resolución administrativa firme dentro de los cinco años anteriores a la fecha de la comisión de la infracción, el incremento será de cuatro unidades de graduación. 4.

como muy grave, el sujeto infractor hubiese sido condenado **por delito de contrabando o sancionado por infracción** administrativa **muy grave** en materia de contrabando **en, al menos, dos ocasiones, en virtud de sentencias o resoluciones administrativas firmes**³⁰⁹.

Cuando no se trate de labores de tabaco, la sanción podrá consistir en el **cierre temporal** del establecimiento o, si las actividades objeto del contrabando son las de importación o exportación, en la **suspensión temporal** del ejercicio **de la actividad** con los géneros objeto de contrabando. El cierre, en su caso, afectará al establecimiento en el que se desarrolla la actividad de almacenamiento, comercialización o fabricación de los géneros objeto de contrabando. Cuando exista separación entre lugares destinados al almacenamiento, la venta o fabricación de los bienes objeto de contrabando y los que corresponden al resto de bienes, el **cierre se limitará a los espacios afectados**.

Para cada clase de infracción, el **cierre temporal o la suspensión** del ejercicio de las actividades objeto de contrabando **tendrá una duración** comprendida entre los siguientes límites inferior y superior, respectivamente:

- 1.º) Leves: cuando se trate de labores **de tabaco** entre siete días y seis meses.
 - 2.º) Graves: cuando se trate de labores **de tabaco** entre seis meses y un día, y doce meses; en el **resto de los supuestos previstos en el artículo 2.2** de esta Ley, entre cuatro días y seis meses.
 - 3.º) Muy graves: cuando se trate de labores **de tabaco** entre doce meses y un día y veinticuatro meses; en el **resto de los supuestos previstos en el artículo 2.2** de esta Ley, entre seis meses y un día y doce meses.
- 3.** En el supuesto de la infracción prevista en el **artículo 11.3**³¹⁰ de esta Ley, los responsables de la infracción serán sancionados:

Cuando resulte aplicable el criterio de reiteración y el sujeto infractor hubiera sido condenado por delito de contrabando por sentencia judicial firme dentro de los cinco años anteriores a la fecha de la comisión de la infracción, el incremento será de cinco unidades de graduación. 5. Cuando, tratándose de labores de tabaco, la infracción se califique como muy grave y se aprecie reiteración en los términos previstos en el artículo 12.2.b) de la Ley Orgánica, se impondrá la sanción de cierre definitivo.

309. Cabe plantearse la duda de si constituye reiteración una sentencia por delito y una resolución por infracción grave o por el contrario debe de ser de la misma naturaleza, penal o administrativa.

310. Supuestos de la rotura de precintos de máquinas o del establecimiento o quebrantar la orden que ordena no realizar la actividad o quebrantar la suspensión de la misma.

- a) Con el **doblo del importe** de la sanción pecuniaria acordada en el expediente sancionador en el que se decretaba el cierre del establecimiento o la suspensión del ejercicio de la actividad.
- b) Con sanción **adicional**:
 - 1.º) Con **cierre** de establecimiento, cuando se trate de rotura de precinto sin prueba de que en éste se desarrolle actividad económica, por un **periodo adicional igual** al acordado en la sanción quebrantada. Cuando se pruebe el desarrollo de actividad económica en el establecimiento, el **periodo adicional será igual al doble del acordado** en la sanción quebrantada.
 - 2.º) En el supuesto de quebrantar la sanción de suspensión del ejercicio de la actividad objeto del contrabando, con una sanción de igual al **doble del periodo temporal** de la sanción quebrantada.
- 4. En el supuesto de la **infracción de resistencia** prevista en el **artículo 11.4**³¹¹ de esta Ley, los responsables de la infracción serán sancionados con multa pecuniaria de:
 - a) Leves: 1.000 euros.
 - b) Graves: 3.000 euros, salvo en el supuesto previsto en el artículo **11.4.e**)³¹² de esta Ley, que la sanción será de 5.000 euros, cuando no tenga la consideración de delito.
- 5. Cada sanción de cierre o suspensión del ejercicio de la actividad se cumplirá de forma ininterrumpida.

Artículo 12 bis. Graduación de las sanciones.

- 1. Las sanciones por infracciones administrativas de contrabando se graduarán atendiendo en cada caso concreto a los siguientes criterios:
 - a) La **reiteración**.³¹³ Se apreciará reiteración cuando el sujeto infractor haya sido sancionado por cualquier **infracción** administrativa

311. Resistencia, negativa y obstrucción; todas catalogadas como leves menos la de la letra d) y e) siendo la e) la relativa a negar o impedir la entrada en fincas, etc.

312. Coacciones a autoridad, funcionario y agente; catalogada como se sabe como grave

313. Se regula en el artículo 8 del Real Decreto 1649/1998 si bien estimo ha sido totalmente dejado sin contenido por la ley. *El borrador del nuevo Real Decreto que regula el nuevo reglamento de las infracciones de contrabando en su artículo 4 a 9 recoge la aplicación de los criterios de graduación de las sanciones.*

de contrabando en resolución administrativa **firme** o condenado por **delito de contrabando** por sentencia judicial **firme**, en ambos casos, dentro de los **cinco años anteriores** a la **fecha de la comisión** de la infracción.

- b) La **resistencia, negativa u obstrucción a la acción investigadora**³¹⁴ de los órganos competentes para el descubrimiento y persecución de las infracciones administrativas de contrabando o de los órganos competentes para la iniciación del procedimiento sancionador por estas infracciones.
- c) La **utilización de medios fraudulentos**³¹⁵ en la comisión de la infracción o la comisión de ésta por medio de persona interpuesta. Se considerarán principalmente **medios fraudulentos** a estos efectos los siguientes:
 - 1.º La existencia de anomalías sustanciales en la contabilidad³¹⁶.
 - 2.º El empleo de facturas, justificantes y otros documentos falsos o falseados.

314. Regulado en el artículo 9 del Real Decreto 1649/1998 éste considera que se da resistencia, negativa u obstrucción a la acción investigadora cuando no se atiendan los requerimientos formulados por los órganos competentes o cuando realicen actuaciones tendentes a dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones....

El proyecto de borrador de la nueva regulación de las infracciones detalla en relación a la resistencia, obstrucción, excusa o negativa las conductas constitutivas:

- a) No facilitar el examen de la documentación justificada de los bienes, mercancías, géneros o efectos y de las actividades objeto de la investigación de contrabando o de la documentación necesaria para la tramitación del expediente sancionador de contrabando.*
- b) No atender algún requerimiento debidamente notificado*
- c) La incomparecencia, salvo causa justificada, en el lugar y tiempo que se hubiera señalado.*
- d) Negar o impedir indebidamente la entrada o permanencia en fincas o locales a las autoridades, funcionarios o fuerzas o el reconocimiento de medios de transporte, locales, máquinas, instalaciones y explotaciones relacionadas con la investigación del contrabando o la tramitación del expediente sancionador de contrabando*
- e) Las coacciones a las autoridades, funcionarios y fuerzas en el ejercicio de las funciones previstas en la ley orgánica*
- f) Cualquier otra actuación tendente a dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones de la investigación de contrabando o de la tramitación del expediente sancionador de contrabando.*

315. El Real Decreto 1649/1998 lo contempla en el artículo 10 estableciendo que solo se apreciará que concurre las anomalías reseñadas como medios fraudulentos (anomalías contables, facturas, justificantes y otros documentos falsos o falseados) cuando las mismas dificulten el control de la Administración sobre los bienes, etc. Se ve que aglutina los puntos 1º y 2º.

316. *El borrador de proyecto del nuevo reglamento de las infracciones de contrabando establece en su artículo 7.2 los supuestos en que se considera se puede estar ante anomalías sustanciales de en la contabilidad:*

- 3.º La utilización de medios, modos o formas que indiquen una planificación del contrabando.³¹⁷
 - 4.º La declaración incorrecta de la clasificación arancelaria o, en el caso de operaciones de importación, de cualquier elemento determinante de la deuda aduanera en la declaración en aduanas que eluda el control informático de la misma.
- d) La comisión de la infracción **por medio o en beneficio** de personas, entidades u organizaciones de cuya naturaleza o actividad pudiera derivarse una **facilidad especial para la comisión de la infracción**.³¹⁸
 - e) **La utilización** para la comisión de la infracción de los **mecanismos** establecidos en la **normativa aduanera** para la **simplificación** de formalidades y procedimientos de despacho aduanero.³¹⁹
 - f) La **naturaleza de los bienes**, mercancías, géneros o efectos objeto del contrabando³²⁰.

317. El artículo 10 en su apartado 3 del Real Decreto 1649/1998 considera que se han utilizado medios, modos o formas que indican una planificación del contrabando cuando en la comisión de la infracción se utilicen medios, modos o formas que tiendan a asegurar el éxito del ilícito, entre otros, vehículos con doble fondo o espacios disimulados, precintos falsificados, sistemas de radio escucha, sistemas de detección de controles de los órganos encargados de la represión del contrabando, sistemas de coordinación entre varios medios de transporte o que pongan de manifiesto la existencia de un plan predeterminado para la comisión de dicha infracción administrativa de contrabando.

318. El R.D. en su artículo 10.apartado 5 fija que se considerará que **se han utilizado** personas físicas, jurídicas o entidades interpuestas en la comisión de la infracción cuando el sujeto infractor, con la finalidad de ocultar su identidad, haya hecho figurar a nombre de un tercero, con o sin su consentimiento, la titularidad de los materiales, instrumentos, maquinaria o medios de transporte empleados en la comisión de la infracción, los bienes, mercancías, géneros o efectos objeto del contrabando o la realización de las operaciones que constituyan la infracción administrativa de contrabando. En el artículo 11 regula como **facilidad especial para la comisión de estas infracciones**, lo que se considerará, y así entre otros supuestos, que se aprecia esta circunstancia cuando la infracción se cometa por medio o en beneficio, entre otros, de personal al servicio de la Administración aduanera, de las entidades y organizaciones, sus titulares y personal a su servicio siguientes: compañías de transporte internacional, agencias de aduanas, compañías transitarias y consignatarias, asociaciones garantes de los regímenes TIR o tránsito aduanero o de los titulares o personal al servicio de depósitos aduaneros o fiscales y almacenes de depósito temporal.

319. El artículo 12 del Real Decreto se aprecia esta circunstancia, cuando las conductas tipificadas como infracción administrativa de contrabando se hayan producido al amparo de las facilidades que ofrecen los procedimientos simplificados regulados en el *artículo 253 del Reglamento (CEE) 2454/93, de la Comisión, de 2 de julio, los procedimientos informáticos previstos en el artículo 222 del mismo texto, el procedimiento simplificado del régimen de tránsito del artículo 389 y siguientes del citado Reglamento* y la autorización de un almacén de depósito temporal. Ahora dicha regulación hay que entenderla referida al Reglamento 952/2013 en concreto sus artículos 226 y 227

320. Regulado en el artículo 7 del Real Decreto 1649/1998 entiende que está tácitamente derogado

2. Los criterios de graduación son **aplicables simultáneamente**.

El criterio establecido en la **letra f)** del apartado anterior operará como circunstancia **atenuante** en la graduación de la sanción, aplicable cuando los bienes, mercancías, géneros o efectos objeto del contrabando **sean de lícito comercio** y **no se trate de** géneros prohibidos, material de defensa, otro material o de productos y tecnologías de doble uso a los que se refiere el capítulo II de la Ley 53/2007; ni se trate de productos que pueden utilizarse para aplicar la pena de muerte o infligir tortura u otros tratos o penas crueles, inhumanos o degradantes; ni de agentes o toxinas biológicos o de sustancias químicas tóxicas; ni de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español; ni de especímenes de fauna y flora silvestres y sus partes y productos de especies recogidas en el Convenio de Washington, de 3 de marzo de 1973, y en el Reglamento Comunitario correspondiente; ni de labores de tabaco o de mercancías sujetas a medidas de política comercial.

3. **Reglamentariamente** se determinará la aplicación de cada uno de los criterios de graduación.³²¹

En relación con esta remisión al Real Decreto 1649/1998 éste señala en su artículo 6 y apartados respectivos que:

3. Para la aplicación de los criterios de graduación se partirá de la sanción en su límite inferior. Los criterios de graduación son aplicables simultáneamente.
4. Cuando en la graduación de una sanción ésta no pueda incrementarse el porcentaje o número de días que resulte de la aplicación simultánea de los criterios de graduación recogidos en este artículo, por haber alcanzado ya su límite superior, la sanción se aplicará en dicho límite superior.
5. Cuando en la graduación de una sanción ésta no pueda reducirse el porcentaje que resulte de la aplicación simultánea de los criterios de graduación recogidos en este artículo, por haber alcanzado ya su límite inferior, la sanción se aplicará en dicho límite inferior.

321. Ver el Real Decreto 1649/1998 de 24 de julio, en concreto su artículo 6 que entiendo que en su mayor contenido ha venido a ser derogado por la regulación del nuevo artículo 12 bis que tratamos, por lo que no se entiende muy bien dicha remisión al reglamento cuando se ha dado rango legal a lo que se regulaba reglamentariamente. Parece que dicha remisión se centra en los apartados 3,4 y 5 del artículo 6 del Real Decreto 1649/1998.

Cierta distorsión en relación a la reiteración se aprecia respecto a lo contemplado en la Ley General tributaria regula dicha materia de graduación en el artículo 187.1 señalando que las sanciones tributarias se graduarán exclusivamente conforme a los siguientes criterios, en la medida en que resulten aplicables:

- a) **Comisión repetida** de infracciones tributarias. Se entenderá producida esta circunstancia cuando el sujeto infractor hubiera sido sancionado por una **infracción** de la **misma naturaleza**, ya sea leve, grave o muy grave, en virtud de resolución **firme** en vía administrativa dentro de los **cuatro años** anteriores a la comisión de la infracción.
- b) **Perjuicio económico** para la Hacienda Pública.
- c) **Incumplimiento** sustancial de la obligación de facturación o documentación.
- d) **Acuerdo o conformidad** del interesado....

El mismo artículo 187, señala en su apartado 2º que Los criterios de graduación **son aplicables simultáneamente**

Artículo 13. Competencia, procedimiento y recursos.

1. Serán competentes para conocer de las infracciones de contrabando los órganos de la Administración aduanera de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en la forma en que se disponga reglamentariamente.
2. Las resoluciones de los órganos administrativos aludidos en el punto anterior que resuelvan o pongan fin al expediente administrativo de contrabando podrán ser objeto de impugnación ante la vía económico-administrativa y, posteriormente, ante la jurisdicción contencioso-administrativa.

Todo lo relacionado con el procedimiento administrativo se regula en el capítulo II del Real Decreto 1649/1998 bajo el título “Procedimiento sancionador” que abarca los artículos 15 a 37.

Así, en relación a la competencia, el RD trata la misma bajo la rúbrica de órganos competentes en su artículo 16.

1. Competencia para **acordar e imponer sanciones** consistentes en multa. Son órganos competentes para acordar e imponer las sanciones consistentes en multa, decretar el comiso de los bienes, efectos e instrumentos intervenidos y, en su caso, ordenar la enajenación anticipada de los

- mismos, los Administradores de Aduanas e Impuestos Especiales, los Interventores de Territorio Franco, los Jefes de Dependencia de Aduanas e Impuestos Especiales y el Director del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.
2. Competencia para **acordar el cierre de establecimientos**³²². Es competente para acordar el cierre de establecimientos por infracciones administrativas de contrabando relacionadas con las labores del tabaco, el Director del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria³²³.
 3. Competencia para **iniciar e instruir** el procedimiento sancionador. Son competentes para iniciar e instruir el procedimiento sancionador, por las infracciones administrativas de contrabando, las Secciones de contrabando de las Administraciones de Aduanas e Impuestos Especiales de la provincia en la que se haya descubierto la infracción o, en su caso, de las Intervenciones de Territorio Franco, o la Sección de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en las provincias en las que no exista Administración de Aduanas.
 4. La competencia territorial se determinará en función de la normativa de organización aplicable a los órganos con competencia sancionadora.³²⁴

La Resolución del Departamento de aduanas e Impuestos Especiales de 14 de diciembre de 2016 ³²⁵ de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por

322. El artículo 19 del mismo reglamento establece: Sanción de cierre de los establecimientos. La imposición de la sanción de cierre de los establecimientos de los que los sujetos infractores sean titulares, recogida en el artículo 5.2, párrafo b), del presente Real Decreto, se realizará en el mismo expediente que el instruido para la imposición de la sanción pecuniaria y, en su caso, el comiso de los bienes, efectos e instrumentos regulado en el artículo 14 del presente Real Decreto. El expediente será resuelto por el órgano competente para imponer la sanción de cierre del establecimiento propuesta.

323. Se plantea la duda en relación a quien lo será respecto de otros cierres por el 2.2. que no sea por labores de tabaco. Además, al respecto hay que recoger lo recogido en el Artículo 19. Sanción de cierre de los establecimientos. La imposición de la sanción de cierre de los establecimientos de los que los sujetos infractores sean titulares, recogida en el artículo 5.2, párrafo b), del presente Real Decreto, se realizará en el mismo expediente que el instruido para la imposición de la sanción pecuniaria y, en su caso, el comiso de los bienes, efectos e instrumentos regulado en el artículo 14 del presente Real Decreto. El expediente será resuelto por el órgano competente para imponer la sanción de cierre del establecimiento propuesta.

324. Resolución de 10 de febrero de 1999 de la AEAT.

325. B.O.E. 30.12.2016. Deja sin efectos la Resolución de 8 de enero de 2015, del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se delegan determinadas

la que se delegan competencias en órganos de las delegaciones especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria establece:

1. Delegar en el titular de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en la que esté integrada la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales competente para **iniciar e instruir** el procedimiento sancionador por infracción administrativa de contrabando, según lo previsto en el artículo 16.3 del Real Decreto 1649/1998, de 24 de julio, por la que se desarrolla el Título II de la Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de represión del contrabando, relativo a las infracciones administrativas de contrabando, la competencia para **acordar el cierre** de establecimientos, atribuida al titular del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales en el artículo 16.2 del citado Real Decreto.

Artículo 14. Medidas complementarias.

1. Se **aplicará** a las infracciones administrativas de contrabando lo dispuesto en el artículo 5, artículo 6, números 1 y 2, y en los artículos 7, 8, 9 y 10 de la presente Ley.
2. **Antes de iniciado** el procedimiento sancionador por infracción administrativa de contrabando, las autoridades, los funcionarios y las fuerzas que, en el ejercicio de sus competencias, tengan conocimiento de conductas o hechos que puedan constituir infracción administrativa de contrabando, procederán a la **aprehensión cautelar** de los bienes, efectos e instrumentos que, de acuerdo con el artículo 5 de esta Ley, puedan resultar decomisados.
3. El **control, inspección e intervención de medios de pago** portados por personas físicas, o en sus equipajes o medios de transporte, se registrará por la legislación de prevención del blanqueo de capitales.

El acta de intervención, de la que se dará traslado inmediato al Servicio Ejecutivo de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias, para la investigación de los hechos consignados, y a la Secretaría de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias, para la incoación, en su caso, del correspondiente procedimiento sancionador,

competencias en órganos de las delegaciones especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

deberá indicar expresamente si los medios de pago intervenidos fueron hallados en lugar o situación que mostrase una clara intención de ocultarlos.

En relación a lo relativo a las medidas cautelares, el Real Decreto establece:

Artículo 24. **Actuaciones previas** relativas a los bienes, efectos e instrumentos aprehendidos.

A los bienes, efectos e instrumentos aprehendidos se les dará, según sea la naturaleza de los mismos, el siguiente destino:

- a) Cuando se trate de **labores de tabaco**³²⁶ o de otros géneros o efectos estancados, se procederá en la forma que indiquen las disposiciones reguladoras de los respectivos monopolios públicos, entregándose los mismos al Comisionado para el Mercado de Tabacos o a los representantes de dichos monopolios, respectivamente.
- b) Cuando se trate de **géneros prohibidos, material de defensa o de doble uso**, se les dará el destino que determinen los reglamentos, entregándose a los organismos encargados de su custodia, intervención y control, si los hubiera.
- c) Si se trata de bienes integrantes o susceptibles de integrar el **Patrimonio Histórico Español**, se actuará conforme a las normas que regulan dicho Patrimonio, entregándose los mismos a los representantes de la Dirección General de Bellas Artes y Bienes Culturales del **Ministerio de Educación y Cultura**³²⁷ o de los órganos de las **Comunidades Autónomas** con competencia en la gestión del Patrimonio Histórico Español.
- d) Si se trata de especímenes de la **fauna y flora silvestres**, sus partes o productos de especies recogidas en el Convenio de Washington, de 3 de marzo de 1973, y en el reglamento comunitario correspondiente, se actuará con arreglo a las normas que regulan el tratamiento a dar a dichos especímenes, partes o productos, entregándose los mismos a los organismos especializados en su acogida, cuidado y protección, si los hubiera³²⁸. Las aprehensiones de estos especímenes y de sus partes o

326. Habrá que estar a lo dispuesto en el Real Decreto 904/1987 de 29 de mayo y en la O.M de 29 de febrero de 1988.

327. A fecha junio de 2019 Ministerio de cultura y deporte del que depende la DG de bellas artes

328. En BOE de fecha 4.12.2018 se publica Resolución de 19 de noviembre de 2018 de la Dirección General de Política Comercial y Competitividad, del Ministerio de Industria, Comercio y Turismo por la que se publica el Convenio con Safaris Reunidos S.L. para el depósito y mantenimiento de especímenes CITES decomisados.

productos **se comunicarán** al Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales.

- e) Los **demás bienes, efectos e instrumentos** aprehendidos serán depositados en las instalaciones, locales o almacenes de la Administración aduanera, o autorizados por ésta, quedando bajo su vigilancia y control, sin perjuicio de las medidas provisionales que el órgano instructor puede adoptar durante la tramitación del procedimiento.

Artículo 14 bis. Principio de no concurrencia de sanciones.

1. Si los órganos de la administración aduanera de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en el curso de un procedimiento administrativo, estimasen que una conducta pudiera ser constitutiva de delito de contrabando, pasarán el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirán el expediente al Ministerio Fiscal, y se abstendrán de seguir el procedimiento administrativo sancionador, que quedará suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones, o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal.

La sentencia condenatoria impedirá la imposición de sanción por infracción administrativa de contrabando. De no haberse apreciado en la sentencia la existencia de delito, la administración aduanera continuará sus actuaciones sancionadoras de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados y se reanudará el cómputo del plazo de prescripción en el punto en el que estaba cuando se suspendió. Las actuaciones administrativas sancionadoras realizadas durante el periodo de suspensión se tendrán por inexistentes.

2. Las sanciones derivadas de la comisión de infracciones administrativas de contrabando son compatibles con la exigencia de la deuda tributaria y aduanera y del interés de demora.

El **artículo 17 del Real Decreto** establece al respecto que:

1. En cualquier momento del procedimiento sancionador en que el órgano competente estime que los hechos pudieran ser constitutivos de

Ello en base a la regulación establecida en el Real Decreto 1333/2006 de 21 de noviembre por el que se regula el destino de los especímenes decomisados de las especies amenazadas de fauna y flora silvestres protegidas.

delito de contrabando, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente, notificándolo al interesado, y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente.

2. A tal efecto, el órgano competente acordará la remisión del expediente, junto con las actuaciones practicadas, al Juzgado ordinario que corresponda según su competencia, poniendo a su disposición las mercancías intervenidas.
3. La remisión del expediente a la jurisdicción competente interrumpirá los plazos de prescripción para las infracciones administrativas de contrabando y para la imposición de las sanciones correspondientes.
4. Si la autoridad judicial no apreciara la existencia de delito, la Administración aduanera continuará el expediente con base en los hechos que los Tribunales hayan considerado probados mediante resolución judicial firme.
5. La sentencia condenatoria de la autoridad judicial excluirá la imposición de sanción por infracción administrativa de contrabando.

Artículo 15. Prescripción.

1. Las infracciones administrativas de contrabando prescriben a los **cuatro años** a contar desde el día de su comisión.
2. Las sanciones impuestas por infracciones administrativas de contrabando prescriben a los **cuatro años** a contar desde el día siguiente a aquel en que adquiriera firmeza la resolución por la que se impone la sanción.

El **Real Decreto contempla en su Artículo 13**. Prescripción de la sanción, que debemos de entender sin aplicación en cuanto al plazo señalado como prescripción por disponer la ley uno menor.

1. Las sanciones impuestas por infracciones administrativas de contrabando prescriben a los *cinco años*, a contar desde el día siguiente a aquel en que adquiriera firmeza la resolución por la que se impone la sanción.
2. La prescripción se aplicará de oficio, sin necesidad de que se invoque o se excepcione por el sujeto infractor

Artículo 16. Competencias en materia de reconocimiento y registro de los servicios de aduanas.

1. En el ejercicio de sus funciones de control y vigilancia, **los servicios de aduanas** podrán efectuar el reconocimiento y registro de cualquier vehículo o medio de transporte, caravana, paquete o bulto.
2. Los **funcionarios adscritos** a la aduana de la que depende un recinto aduanero, en el ejercicio de sus funciones, tendrán acceso libre, directo e inmediato a todas las instalaciones **del recinto** donde pueda tener lugar la vigilancia y control aduanero o fiscal, previa identificación en su caso.

Se entiende por RECINTO ADUANERO³²⁹ el espacio físico-geográfico delimitado y habilitado para presentar las mercancías objeto de tráfico exterior, tanto de entrada como de salida del TAU a fin de ser despachada y cuyas modalidades³³⁰ son:

- a) Puerto marítimo
- b) Aeropuerto
- c) Terminales interiores de transporte por carretera
- d) Terminales interiores de transporte por ferrocarril
- e) Zonas francas
- f) Depósitos aduaneros
- g) Almacenes de depósito temporal
- h) Recintos de empresas autorizadas

329. Artículo 35 OO.AA. Demarcación: 1º Si es terrestre, las oficinas, almacenes y locales destinados al servicio de la misma o de sus Delegaciones, tanto en el edificio en que se hallen instaladas como en sus dependencias avanzadas o anejos, y asimismo los caminos que oficialmente estén reconocidos como únicos habilitados para unión de la Aduana o sus Delegaciones con el punto avanzado. En las Aduanas o sus Delegaciones situadas en estaciones de ferrocarril de servicio internacional se considerará como recinto, además del señalado en el párrafo precedente, el edificio de la estación con sus dependencias y andenes, así como la extensión de vías internacionales comprendidas entre las agujas de entrada y salida. 2º Si es marítima, su recinto y el de sus Delegaciones comprenderá además del especificado para las terrestres en el párrafo primero del apartado anterior, los muelles, el puerto o bahía y sus anejos. La jurisdicción de una Aduana principal, en el orden administrativo y fiscal, alcanza a todo el territorio de la provincia donde aquélla se halle establecida. La demarcación de una Aduana comprende: 1º las aguas jurisdiccionales que bañen la parte de costa sobre la que dicha Oficina ejerce vigilancia indirecta, según delimitación que con el debido enlace formarán las Administraciones principales de las respectivas provincias, delimitación que habrá de ser aprobada por la Dirección General de Aduanas (hoy en el año 2001 Departamento). 2º Los términos municipales que, estando afectados por la zona fiscal aparecen enumerados en el apéndice nº 4 de estas ordenanzas.

330. También se alude a Aduana terrestre (oficinas, almacenes, locales y caminos en su caso); ferrocarril (además del anterior el edificio de la estación y andenes) y marítima (además del visto para el terrestre, los muelles, puerto y bahía y anejos).

Finalmente, **las disposiciones adicionales** fijan lo siguiente:

Disposición adicional primera. Organización funcional.

1. Las autoridades, los funcionarios y fuerzas a quienes está encomendada la persecución y el descubrimiento del contrabando continuarán desempeñando sus cometidos, con los derechos y facultades que, para la investigación, persecución y represión de estas conductas, han venido ostentando desde su creación.
El Servicio de Vigilancia Aduanera, en la investigación, persecución y represión de los delitos de contrabando, actuará en coordinación con las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado y tendrá, a todos los efectos legales, carácter colaborador de los mismos.
2. Los órganos de la Administración aduanera de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a requerimiento de los organismos y servicios encargados de la persecución del contrabando, podrán autorizar, sin interferencias obstativas, la salida de mercancías de los recintos o lugares habilitados por la Administración aduanera, a fin de facilitar las investigaciones encaminadas al descubrimiento del contrabando.
3. Con idéntico fin los organismos y servicios encargados de la persecución del contrabando podrán establecer contactos e intercambiar información con otros servicios homólogos nacionales o internacionales.

Disposición adicional segunda. Presupuestos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

1. La Agencia Estatal de Administración Tributaria podrá consignar en sus presupuestos partidas específicamente destinadas a operaciones confidenciales relacionadas con la persecución de los delitos que tenga encomendada³³¹.
2. La fiscalización y control de estas partidas se llevará a cabo mediante el procedimiento que establezca la Intervención General de la Administración del Estado, en el que se regulará en todo caso la confidencialidad antes indicada.
Del resultado de la fiscalización y control referidos se dará traslado al Tribunal de Cuentas.

331. Ley 11/1995 de 11 de mayo de gastos reservados.

Disposición adicional tercera. Información que deben suministrar las compañías de transporte.

1. Con el fin de combatir el **tráfico ilegal de mercancías y capitales** así como para garantizar la **seguridad** de la cadena logística, las personas físicas o entidades que realicen operaciones de transporte estarán obligadas, en el momento **de finalización del embarque y antes de la salida del medio de transporte**, a remitir a las autoridades aduaneras españolas la información relativa a los pasajeros que vayan a ser embarcados en países o territorios que no formen parte del Territorio Aduanero Comunitario para ser trasladados, sea por vía aérea, marítima o terrestre, al territorio español, con independencia de que el transporte sea en tránsito o como destino final.

Cuando se trate de embarcaciones de recreo, incluidas las de la lista 6ª del Registro de Matrícula previsto en el artículo 4 del Real Decreto 1027/1989, de 28 de julio, sobre abanderamiento, matriculación de buques y registro marítimo, la información sobre los pasajeros y todas las personas que se encuentren a bordo de las mismas en el momento de arribar, incluidos los tripulantes, a que se refiere esta Disposición deberá ser proporcionada, en todo caso, por los capitanes o comandos de las citadas embarcaciones. En caso de incumplimiento de esta obligación y sin perjuicio de la exigencia de la responsabilidad que de ello pudiera derivarse, esta información será exigible a los directores o responsables de los puertos, marinas o clubes náuticos a los que dichas embarcaciones arriben.

2. La información será comprensiva del nombre y apellidos de cada pasajero, de su fecha de nacimiento, nacionalidad, número de pasaporte o del documento de viaje que acredite su identidad y tipo del mismo, forma de pago, importe del billete, fecha de compra, puntos o escalas intermedias y medio de contratación.
3. La información obtenida deberá ser eliminada de los archivos y registros por las autoridades aduaneras en **un plazo no superior a noventa días**, salvo que con anterioridad se hubiese iniciado algún procedimiento de investigación judicial o administrativa sobre determinados viajeros.
4. El incumplimiento de esta obligación de suministro de información será sancionado de conformidad con lo previsto en el título IV de la

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y, en particular, en su **artículo 198**³³².

En relación a esta disposición deberemos tener muy en consideración la Directiva UE 2016/681 del Parlamento Europeo y del Consejo de 27 de abril de 2016³³³ relativa a la utilización de datos del registro de nombres de los pasajeros (PNR) para la prevención, detección, investigación y enjuiciamiento de los delitos de terrorismo y de la delincuencia grave, cuya transposición es obligatoria antes del día 25 de mayo de 2018 y que ha sido incumplido por nuestro país, estando a fecha febrero de 2019 en debate en la comisión de interior el proyecto publicado el 14.12.2018 en el D.O. Cortes Generales, Congreso, como “Proyecto de Ley Orgánica sobre la utilización de los datos del **Registro de Nombres de Pasajeros para la prevención, detección, investigación y enjuiciamiento de delitos de terrorismo y delitos graves**”; directiva y regulación nacional con fines policiales y que en lo atinente al ámbito aduanero se concreta en los delitos relacionados en el Anexo II, en concreto:

Pertenencia a organización criminal, tráfico ilícito de estupefacientes y sustancias psicotrópicas, tráfico ilícito de armas, municiones y explosivos; fraude incluido el que afecte a los intereses de la Unión; blanqueo del producto del delito y falsificación de moneda, incluido el euro; delitos contra el medio ambiente, incluido el tráfico ilícito de especies animales protegidas y de especies y variedades vegetales protegidas; tráfico ilícito de bienes culturales, incluidas las antigüedades y las obras de arte; falsificación y violación de derechos de propiedad intelectual e industrial de mercancías; tráfico ilícito de sustancias hormonales y otros factores de crecimiento; tráfico ilícito de materiales radioactivos o sustancias nucleares; tráfico ilícito de vehículos robados y espionaje industrial.

En relación igualmente a dicha temática, la oren PCI/161/2019 de 21 de febrero, publica el acuerdo del Consejo de Seguridad Nacional por el que se aprueba la Estrategia Nacional contra el Crimen Organizado y de la Delincuencia Grave, que comprende la lucha contra el contrabando por organizaciones criminales y en cuya una de la líneas de acción figura la del fortalecimiento, apoyo

332. Ver pasaje relacionado con las infracciones, página 107 y ss de este manual.

333. La Decisión de ejecución 2017/759 de 28 de abril establece un protocolo común y formato de datos a utilizar por las compañías aéreas para transmisión de dichos datos de pasajeros.

e impulso a las labores de inteligencia y coordinación que viene desarrollando el llamado CITCO³³⁴

Disposición adicional cuarta. Liquidación de la deuda aduanera y tributaria en relación con los delitos de contrabando y medidas cautelares y competencias de investigación patrimonial en tales delitos.

1. La liquidación de la **deuda tributaria**, cuando pueda practicarse por no concurrir causa que lo impida de conformidad con lo establecido en el artículo 4 de esta Ley, se sujetará a las reglas del procedimiento administrativo que se inicie o se hubiera iniciado para su práctica y podrá procederse a su ejecución por el procedimiento administrativo de apremio. La liquidación y los actos de gestión recaudatoria podrán impugnarse en vía administrativa y contencioso-administrativa conforme a las reglas generales. La liquidación tendrá la consideración de provisional y la Administración procederá a su anulación cuando los hechos declarados en la resolución que ponga fin al procedimiento penal determinen la inexistencia del hecho imponible.

Cuando los hechos indicados en el párrafo anterior determinen la modificación de la liquidación practicada, subsistirá el acto inicial, que será rectificado de acuerdo con los mismos, sin que se vea afectada la validez de las actuaciones recaudatorias realizadas respecto de la cuantía no afectada por aquéllos.

2. El pase del tanto de culpa a la jurisdicción competente o la remisión del expediente al Ministerio Fiscal **no impedirá** que se practique la **liquidación de la deuda aduanera** y que se lleve a efecto su recaudación por el procedimiento de apremio, con sujeción a las siguientes reglas:
 - a) La liquidación podrá practicarse y notificarse dentro del plazo de prescripción del delito de contrabando cuando la Administración proceda o haya procedido a denunciar los hechos y tenga a su disposición todos los elementos necesarios para la práctica de dicha liquidación.

334. Centro de Inteligencia contra el Terrorismo y crimen organizado con antecedente en el CICO y este a su vez en el Gabinete de Análisis y Coordinación en la Delegación del Gobierno para el Plan Nacional sobre Drogas de 1994, y cuya regulación es fijada por el Real Decreto 873/2014 de 10 de octubre y que por Real Decreto 952/2018 de 27 de julio de desarrollo de la estructura del Ministerio del Interior lo adscribe a la Secretaría de Estado de Seguridad con nivel de subdirección general.

- b) Cuando la Administración no dispusiera de todos los elementos necesarios para practicar la liquidación, o esta pudiese perjudicar de cualquier forma la investigación o comprobación de la defraudación, el plazo será de **tres años contados desde** que se hubiere **notificado la resolución judicial firme** que ponga fin al procedimiento penal, o desde el momento en que la autoridad judicial incoe la causa sin secreto para las partes.
- c) Las liquidaciones y los actos de gestión recaudatoria se sujetarán a las normas del procedimiento administrativo aplicable y serán recurribles en vía administrativa y contencioso-administrativa conforme a lo previsto en dichas normas.
- d) Las liquidaciones que se practiquen antes de que se hubiera dictado resolución firme en el procedimiento penal tendrán el carácter de **provisionales** y serán anuladas por la Administración cuando los hechos declarados probados sean determinantes de la inexistencia del hecho imponible.

Cuando los hechos indicados en el párrafo anterior determinen la **modificación** de la liquidación practicada, subsistirá el acto inicial, que será rectificado de acuerdo con los mismos, sin que se vea afectada la validez de las actuaciones recaudatorias realizadas respecto de la cuantía no afectada por aquéllos.

- 3. Se aplicarán al delito de contrabando las previsiones contenidas en el artículo 81.8³³⁵ y en la disposición adicional decimonovena de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Como comentario señalar que en esta disposición se establece la admisión de una tramitación simultánea de un procedimiento de gestión tributaria para el cobro del crédito tributario paralelo a la sustanciación de un proceso penal en curso que versa sobre los mismos hechos al encontrarnos ante un delito de contrabando si bien condicionándose el resultado de las operaciones de liquidación al resultado del proceso penal, pudiendo ser anulada o rectificada a la baja para acomodar la misma a lo que se declare en sentencia judicial.

Resaltar que esta disposición fue introducida por la reforma operada en esta ley orgánica por la Ley 34/2015 que es una norma de rango ordinario. Con antelación a ésta

335. Regula las medidas cautelares para aseguramiento de cobro de deudas

última, la ley orgánica 10/2015 de 10 de septiembre de acceso y publicidad del contenido de sentencias dictadas en materia fiscal, se modifica la disposición final segunda de dicha ley orgánica 12/1995, de tal manera que se amplía el catálogo de preceptos de dicha ley que carecen de rango orgánico, es decir, los que tienen rango ordinario y susceptibles de modificación por mayoría simple. Mas es llamativo que es con esta reforma operada en septiembre como hemos comentado, que se introduce en dicho catálogo la disposición adicional cuarta que comentamos y que no tiene su nacimiento sino en octubre de ese año por la ley 34/2015 de 21 de septiembre en vigor el 11 de octubre.

Esta norma en todo caso hay que relacionarla con los artículos de la Ley General Tributaria, 250 y ss tras la reforma por Ley 34/2015 que delimita los casos en los que es posible liquidar una deuda tributaria sujeta a un proceso vía penal y que declara expresamente la incompatibilidad de la iniciación o continuación de procedimientos sancionadores, admite no obstante la coexistencia de actuaciones por la inspección tributaria y el proceso penal en curso salvo cuando según el 251 pueda verse de alguna forma comprometido el éxito de la vía penal, excluyendo la posibilidad, en todo caso, de recursos administrativos contra liquidaciones relativas a hechos sometidos a dicho proceso penal aunque si pudiéndose ser recurribles en relación a los elementos o cuantías no relacionados con el delito, siendo en este punto donde se da una radical contradicción en relación con la regulación en el delito de contrabando en el que si se admite recurso.

Disposición transitoria única. Retroactividad.

1. Los preceptos contenidos en la presente Ley tendrán efectos retroactivos, en cuanto favorezcan a los responsables de los actos constitutivos de contrabando a que la misma se refiere, en los términos establecidos en el Código Penal.
2. Igual eficacia retroactiva tendrán las disposiciones sancionadoras previstas en esta Ley, conforme a lo dispuesto en el artículo 128.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.³³⁶

Disposición derogatoria única.

1. Quedan derogados la Ley Orgánica 7/1982, de 13 de julio, que modifica la legislación vigente en materia de contrabando y regula los delitos

336. Hemos de entenderlo referido al artículo 26.2 Ley 39/2015 2. Que establece que “Las disposiciones sancionadoras producirán efecto retroactivo en cuanto favorezcan al presunto infractor o al infractor, tanto en lo referido a la tipificación de la infracción como a la sanción y a sus plazos de prescripción, incluso respecto de las sanciones pendientes de cumplimiento al entrar en vigor la nueva disposición”

e infracciones administrativas en la materia; el artículo primero de la Ley Orgánica 3/1992, de 30 de abril, que establece supuestos de contrabando en materia de exportación de material de defensa o de doble uso, y cuantas disposiciones de igual o inferior rango se opongan a lo establecido en esta Ley.

2. En tanto que por el Gobierno no se aprueben las disposiciones reglamentarias de desarrollo de la presente Ley³³⁷, el Real Decreto 971/1983, de 16 de febrero, que desarrolla el Título II de la Ley Orgánica 7/1982, de 13 de julio, continuará en vigor en todo aquello que no se oponga a la presente Ley.

Disposición final primera. Normativa supletoria.

1. En lo no previsto en el **Título I** de la presente Ley se aplicará **supletoriamente el Código Penal**.³³⁸
2. En lo no previsto en el **Título II** de la presente Ley se aplicarán **supletoriamente** las disposiciones reguladoras del régimen tributario general y, en concreto, la **Ley General Tributaria**, así como **subsidiariamente la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común**³³⁹.

Disposición final segunda. Carácter de la Ley. El artículo 4 del Título I, los preceptos contenidos en el Título II, así como los apartados 2 y 3 de la disposición adicional primera, la disposición adicional cuarta³⁴⁰, el apartado 2 de la disposición transitoria única y el apartado 2 de la disposición final primera de la presente Ley tienen el carácter de ley ordinaria.

Disposición final tercera. Entrada en vigor.

La presente Ley entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado».

337. Aprobado el **Real Decreto 1649/1998 de 24 de julio** a este hay que entender referido cualquier mención.

338. Artículo 9 C.P.: Las disposiciones de este Título se aplicarán a los delitos que se hallen penados por leyes especiales. Las restantes disposiciones de este Código se aplicarán como supletorias en lo no previsto expresamente por aquéllas.

339. Debemos entender referida a la **ley 39/2015** reguladora del Procedimiento administrativo

340. No se introdujo hasta la aprobación de la **ley 34/2015** de 21.9

CÁLCULO DE LAS SANCIONES EN LA LGT

CALIFICACION **leves, graves y muy graves**

Criterios de calificación:

1. Ocultación
 2. Utilización de medios fraudulentos
 - a) Anomalías en contabilidad.
 - No llevanza de libros
 - Llevanza de contabilidades diversas
 - Llevanza incorrecta de libros
 - b) Utilización de facturas falsas
 - c) Utilización de personas o entidades interpuestas
- En algunas infracciones, la LGT las califica directamente en leves, graves o muy graves.

GRADUACION

Calculo del importe final de la sanción

Criterios de graduación:

1. Comisión repetida de infracciones tributarias
2. Perjuicio económico para la H.P.
3. Incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación
4. Reducción en los supuestos de actas con acuerdo
5. Reducción por conformidad del interesado
6. Reducción en los supuestos de ingreso total del importe de la sanción

Infracciones tipificadas en los artículos 191 a 206 LGT

ART INFRACCION CONCORDANCIA RGRST RE 2063/2004 15.10

Arts. 8,9,10,11,12

191. Infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación

192. Infracción tributaria por incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta declaraciones o documentos necesarios para practicar liquidaciones
193. Infracción tributaria por obtener indebidamente devoluciones
194. Infracción tributaria por solicitar indebidamente devoluciones, beneficios o incentivos fiscales
195. I.T. por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes
- Art. 13
196. I.T. por imputar incorrectamente o no imputar bases imponibles, rentas o resultados por las entidades sometidas a un régimen de imputación de rentas
197. I.T. por imputar incorrectamente deducciones, bonificaciones y pagos a cuenta por las entidades sometidas a un régimen de imputación de rentas
198. IT por no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico o por incumplir la obligación de comunicar el domicilio fiscal o por incumplir las condiciones de determinadas autorizaciones
- Art.14
199. I.T. por presentar incorrectamente autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico o contestaciones a requerimientos individualizados de información
- art. 15
200. I.T. por incumplir obligaciones contables y registrales
- art. 16
201. I.T. por incumplir obligaciones de facturación o documentación
- art 17
202. I.T. por incumplir las obligaciones relativas a la utilización del nº identificación fiscal o de otros números o códigos
203. I.T. por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la A.T.
- art 18
204. I.T. por incumplir el deber de sigilo exigido a los retenedores y a los obligados a realizar ingresos a cuenta
205. I.T. por incumplir las obligaciones de comunicar correctamente datos al pagador de rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta
206. I.T por incumplir la obligación de entregar el certificado de retenciones o ingresos a cuenta

art. 19

206. bis infracción en supuesto de conflicto en la aplicación de la norma tributaria

D.A. 18. I.T. por no presentar en plazo y presentar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos las declaraciones sobre bienes y derechos situados en el extranjero

D.A. 22. Obligaciones de información relativas a cuentas financieras en el ámbito de la asistencia mutua

AUTORIDADES COMPETENTES PARA MERCANCIAS OBJETO DE CONTROL EN FRONTERA REAL DECRETO 595/2018		
PLANTAS	MINISTERIO AGRICULTURA, PESCA Y ALIMENTACION (SANIDAD VEGETAL)	
ANIMALES	MINISTERIO AGRICULTURA, PESCA Y ALIMENTACION (SANIDAD ANIMAL)	
PRODUCTO	CONSUMO HUMANO	MINISTERIO DE SANIDAD, CONSUMO Y BIENESTAR S.
	CONSUMO ANIMAL	MINISTERIO AGRICULTURA, PESCA Y ALIMENTACION (SANIDAD ANIMAL)
MEDICAMENTOS	USO HUMANO	M. SANIDAD, CONSUMO Y BS
	USO VETERINARIO	M AGRICULTURA, P Y A.
	USO FITOSANITARIO	M. AGRICULTURA, PYA
EQUIPAJES	MINISTERIO DE SANIDAD, CONSUMO Y B.S.	
VIAJEROS Y RESTOS DE COCINA DE MEDIOS DE TRANSPORTE	MINISTERIO DE SANIDAD, CONSUMO Y B.S.	
Inspección, control de calidad comercial y de seguridad De determinados productos, agroalimentarios e industriales objeto de comercio exterior Asistencia al exportador, Normalización		MINISTERIO INDUSTRIA, C Y T SERVICIO OFICIAL DE INSPECCION VIGILANCIA Y REGULACION DEL COMERCIO EXTERIOR CITE SOIVRE

Abreviaturas

APA	Ministerio de Agricultura, pesca y alimentación
SCBS	Ministerio de Sanidad, consumo y bienestar social
ICT	Ministerio de Comercio, industria y turismo
AEAT	Agencia Estatal de la administración tributaria

TIPO IAC	CLASE IAC	VALORACIÓN	SANCIONES (art.12 ley)	GRADUACIÓN ART. 7 RGTO Atenuante (BLC)	GRADUACIÓN ART 8 RGTO Reiteración (1 vez)	GRADUACIÓN ART 8 RGTO Reiteración (+ 1 vez)
<150.000 (2.1 LORC)	Leve Grave Muy grave	<37.500 Desde 37.500 a 112.500 >112.500 a 150.000* * Excluido este valor	mp 100-150% mp 150-250% mp 250-350% Sanción mínima 500 E	R MP 15-20 puntos R MP 30-40 puntos R MP 15-20 puntos	I MP 15-20 puntos I MP 30-40 puntos I MP 15-20 puntos	I Mp 40-50 puntos I Mp 80-100 puntos I Mp 40-50 puntos
< 50.000 (2.2. LORC) 2.2 a PHE 2.2.b GE o P, CITES 2.2 c MD, DU, PM, P	Leve Grave Muy grave*	< 6.000 E Desde 6.000 a 18.000 E >18.000 a 50.000 E * Excluido este valor	mp 200-225% mp 225-275%/ct o Sea 4d-6m mp 275-350%/ ct o Sea 6m 1d a 12m Sanción mínima 1.000 Euros		I MP 15-20 puntos I MP 30-40 puntos I MP 15-20 puntos	I MP 40-50 puntos I MP 80-100 puntos I MP 40-50 puntos
< 15.000 (2.3.b LORC) Labores tabaco	Leve Grave Muy grave*	<1.000 E Desde 1.000 a 6.000 >6.000 hasta 15.000* * Excluido este valor	mp 200-300% / ct o Sea 7d-6m mp 300-450%/ct o Sea 6m1d-12m mp:450-600%/ct o Sea 12m1d-24m Sanción mínima 2.000 E Cd en caso IAC MG y al menos 2 veces en 5 años		I MP 8-10 p / I.ct 25-35d I MP 15-20 p / I.ct: 50-70 d I MP 8-10 p / I.ct:25-35d	I MP 20-25 p / I.ct 70-90 d I MP 40-50 p / I ct:140-180d I MP 20-25 p / I.ct: 70-90 d

El proyecto de borrador de reforma del reglamento de las infracciones administrativas de contrabando, menciona entre sus definiciones el concepto de “unidad de graduación” para aludir a los puntos porcentuales o el período temporal aplicable a cada sanción o infracción, y que son los siguientes:

- a) En las infracciones tipificadas por el artículo 12.1 de la LORC:
 - 1º leves: 10 puntos
 - 2º graves: 20 puntos
 - 3º muy graves: 20 puntos
- b) En las infracciones tipificadas por el artículo 12.2 de la LORC y para los géneros o efectos que NO sean labores de tabaco:
 - 1º sanción pecuniaria
 - 2º leves: 5 puntos
 - 3º graves: 10 puntos
 - 4º muy graves: 15 puntos
- c) Para las infracciones contempladas en el artículo 12.2 que SEAN labores del tabaco:
 - 1º sanción pecuniaria:
 - a) Leves: 20 puntos
 - b) Graves: 30 puntos
 - c) Muy graves: 30 puntos
 - 2º sanción de cierre de establecimiento:
 - a) Leves: 7 días
 - b) Graves: 1 mes
 - c) Muy graves: 2 meses

ANEXO ACTUALIZACIONES A FECHA 22 ABRIL DE 2019

CÓDIGO ADUANERO DE LA UNIÓN

Reglamento 952/2013 P.E. y Consejo de 9.10.2013

Modificaciones:

Reglamento 2016/2339/UE 14.12 P.E. y Consejo (DOUE 23.12.2016)

Reglamento 2019/474/UE 14.03 P.E. y Consejo (DOUE 25.03.2019)

REGLAMENTO DELEGADO UE 2015/2446 COMISIÓN

Modificaciones:

R.D. UE 2016/698 de la Comisión de 8-4-2016 (DOUE 11.5.2016)

R.D. UE 2018/1063 de la Comisión de 16.5.2018 (DOUE 30.7.2018)

R.D. UE 2018/1118 de la Comisión de 7.8.2018 (DOUE 13.8.2018)

REGLAMENTO DE EJECUCIÓN UE 2015/2447 de la Comisión

Modificaciones

R.D. UE 2017/989 de la Comisión de 8.6.2017 (DOUE 13.6.2017)

R.D. UE 2018/604 de la Comisión de 18.4.2018 (DOUE 20.4.2018)

NORMAS TRANSITORIAS

R.D. UE 2016/341 de la Comisión de 17.12.2015 (DOUE 15.3.2016)

R.D. UE 2016/651 de la Comisión de 5.4.2016 (DOUE 24.4.2016) modifica el 2016/341

DECISIÓN DE EJECUCIÓN UE 2016/578 de la Comisión de 11.4.2016 (DOUE 15.4.2016) que deroga la Decisión de Ejecución 2014/255/UE.

BIBLIOGRAFÍA

- PELECHÁ ZOZAYA, Francisco. *Fiscalidad sobre el comercio exterior: el derecho aduanero tributario*. Editorial Marcial Pons 2009.
- PELECHÁ ZOZAYA, Francisco. *El Código aduanero comunitario y su aplicación en España*. Editorial Marcial Pons 1995.
- MARTOS GARCIA Juan Jesús. *Tributación y defraudación en el comercio electrónico. Recomendaciones para mejorar el control administrativo*. Instituto Andaluz de Administración Pública, Premios Blas Infante 2006.
- DANNECKER, Gerhard. *Monografías jurídicas Evolución del derecho penal y sancionador comunitario europeo*. Editorial Marcial Pons 2001.
- ALMAJANO GARCES Luis y ALMAJANO PABLOS José Javier. *Derecho aduanero*. Ediciones Internacionales Universitarias 1992.
- ABAJO ANTÓN Luis Miguel. *El despacho aduanero*. Editorial FC 2000.
- GARCIA VALERA Alberto y AROBES AGUILAR-GALINDO José Carlos. *Manual Práctico para el operador del comercio exterior Aduanas 2011*. Asociación Española de Concesionarios de zonas francas y depósitos francos 2011.
- TOMÁS HERNANDEZ, Pascual. *La reforma comunitaria. De las simplificaciones al despacho centralizado*. Asociación Española de Concesionarios de zonas francas y depósitos francos 2006.
- HERRERA OROZCO Carlos Gerardo. *Derecho aduanero tributario de la Unión Europea (nacimiento de la deuda aduanera)*. Editorial Bosch Editor 2016.
- VARIOS AUTORES. *Revista de Derecho Público*. Comentarios a la legislación Penal. Tomo III Delitos e infracciones de contrabando Ed. Revista de derecho privado, Editoriales de derecho reunidas, Edersa 1984.
- MUÑOZ MERINO, Ana. *El delito de contrabando*. Aranzadi 1992.

ROSEEL FERRER, Jordi. *Todo sobre infracciones tributarias y delitos fiscales*. Colección legal de Vecchi 1987.

ABOGACIA GENERAL DEL ESTADO DIRECCION SERVICIO JURIDICO DEL ESTADO. *Manual de delitos contra la Hacienda Pública*. Ed. Thomson, Aranzadi 2008.

LEFEBVRE, Francis. *Compliance penal*. Memento 2018.

DE VEDIA, María Trinidad, Aranzadi digital nº 1/2017.

Ed. Aranzadi “*El delito de contrabando en los programas de compliance penal*”

La determinación y el cálculo de la pena en el C.P. La Ley Wolters Kluwer Ed. Mayo 2017.

PELÁEZ MARTOS, José María. *Cómo actuar ante una Inspección de Hacienda 2ª ed.* CISS Wolters.

Escuela Judicial CGPJ. Cuadernos derecho judicial año 2000. *Delitos contra la salud pública y contrabando*.

El contrabando de especímenes protegidas de fauna y flora silvestres. Comentarios al artículo 2.1f) de la L.O. 12/1995 por Patricia Faraldo Cabana, profesora titular de derecho penal en Universidad de Cataluña; revista Aranzadi de derecho ambiental nº 18/2010.

Reflexiones sobre la legitimación de las investigaciones penales de Vigilancia aduanera, por Jorge Navarro Massip, abogado y socio de Molins&Silva; profesor asociado de derecho penal en Universidad de Pompeu Fabra; revista aranzadi doctrinal nº 8/2012.

DAUNIS RODRIGUEZ, Alberto. Revista para el Análisis del derecho InDrect en julio de 2018. “*La imprudencia menos grave*”.

Código penal con jurisprudencia sistematizada 6ª Edición Tirant Lo Blanch.

Ramón Deza Villasanz

Funcionario de carrera del Cuerpo Técnico de Investigación de Vigilancia Aduanera.

Profesor asociado de Derecho Penal y Criminología de la Universidad de Málaga.

Licenciado en Derecho.

Experto Universitario en Criminología. Especialista en Derecho de la Unión Europea (UMA).

El autor es director del Curso de *Formación Derecho aduanero y tributario en comercio internacional* (2018/19) de la Universidad Internacional de Andalucía.

El Derecho aplicable actualmente en el ámbito del comercio internacional aglutina la materia aduanera y tributaria.

Respecto de la primera podemos observar su constante evolución legislativa no ya a nivel nacional sino también de actual Unión Europea, que ha ido al mismo tiempo relegando a la normativa nacional a un segundo nivel y ello por la delegación de competencias de los Estados en las instituciones europeas en la materia aduanera.

Estas últimas, en un determinado momento, pusieron de manifiesto de forma tajante la competencia exclusiva en relación a la regulación respecto al comercio con terceros estados o territorios, que hasta 2013 se había ido dejando en manos de los Estados miembros de la Unión. El reflejo de dicha asunción competencial es la publicación del Código aduanero de la Unión que es objeto de un sucinto estudio en esta obra.

Se ha inclinado el autor por intentar establecer un paralelismo entre norma europea y nacional introduciendo en segundo lugar, la materia tributaria, siempre que ésta sea aplicable por parte de la autoridad aduanera y añadiendo a todo ello menciones a la intervención de otros órganos de la administración.

A ello se une el análisis de posibles irregularidades administrativas y otras que un momento dado son susceptibles de constituir un ilícito penal, provocando ello un salto al estudio de la normativa penal nacional creada al efecto y que no es otra que la Ley orgánica de represión del contrabando.

El objetivo es que el lector pueda tener una idea lo más omnicompreensiva de lo que acontece cuando las relaciones comerciales se establecen con países y territorios no integrado en la Unión europea y los pormenores a los que uno debe atender en caso de realizar dichos intercambios, si bien todo ello partiendo de un análisis lo más asequible posible que conlleve a una comprensión básica.