

FRANCISCO PELECHÁ ZOZAYA

**FISCALIDAD
SOBRE EL COMERCIO
EXTERIOR: EL DERECHO
ADUANERO TRIBUTARIO**

Marcial Pons

MADRID | BARCELONA | BUENOS AIRES

2009

ÍNDICE

	<u>Pág.</u>
PRÓLOGO DEL AUTOR	7
ABREVIATURAS	9
 PRIMERA PARTE EL DERECHO SUSTANTIVO O MATERIAL 	
CAPÍTULO I. PRECISIONES TERMINOLÓGICAS. CONCEPTO DE DERECHO ADUANERO TRIBUTARIO. CONCEPTO DE COMERCIO EXTERIOR. ¿FISCALIDAD O TRIBUTACIÓN SOBRE EL COMERCIO EXTERIOR? LAS FUENTES DEL DERECHO ADUANERO TRIBUTARIO	15
CAPÍTULO II. TRIBUTOS QUE INTEGRAN LA FISCALIDAD SOBRE EL COMERCIO EXTERIOR. MARCO NORMATIVO DE LOS TRIBUTOS QUE INTEGRAN LA FISCALIDAD SOBRE EL COMERCIO EXTERIOR	23
CAPÍTULO III. EL ARANCEL ADUANERO COMUN (I). REGÍMENES Y DESTINOS ADUANEROS. EL HECHO IMPONIBLE Y LOS SUPUESTOS DE NO SUJECIÓN. ZONAS Y DEPÓSITOS FRANCOS. DEPÓSITOS ADUANEROS. EL DEVENGO	29
I. REGÍMENES Y DESTINOS ADUANEROS.....	29
II. EL HECHO IMPONIBLE.....	31
III. LOS SUPUESTOS DE NO SUJECIÓN.....	38
IV. EL DEVENGO.....	44
CAPÍTULO IV. EL ARANCEL ADUANERO COMÚN (II). SUJETO PASIVO Y RESPONSABLES	49

	Pág.
CAPÍTULO V. EL ARANCEL ADUANERO COMÚN (III). LAS EXENCIONES O BONIFICACIONES PURAS O INCONDICIONADAS: RÉGIMEN DE FRANQUICIAS, SUSPENSIONES, CONTINGENTES ARANCELARIOS Y LÍMITES MÁXIMOS ARANCELARIOS («TECHOS», «PLAFONDS» O «PLAFONES»). EL SISTEMA DE PREFERENCIAS GENERALIZADAS	61
I. EXENCIONES O BONIFICACIONES PURAS O INCONDICIONADAS NO LIMITADAS NI CUANTITATIVA NI TEMPORALMENTE	64
II. EXENCIONES O BONIFICACIONES PURAS O INCONDICIONADAS LIMITADAS CUANTITATIVA O TEMPORALMENTE	66
CAPÍTULO VI. EL ARANCEL ADUANERO COMÚN (IV). LAS EXENCIONES O BONIFICACIONES CONDICIONADAS. LOS DESTINOS ADUANEROS	73
I. CONSIDERACIONES GENERALES.....	73
II. EL RÉGIMEN DE PERFECCIONAMIENTO ACTIVO	73
III. LA TRANSFORMACIÓN BAJO CONTROL ADUANERO	76
IV. LA IMPORTACIÓN TEMPORAL.....	76
V. DESTINO FINAL.....	77
VI. EL RÉGIMEN DE PERFECCIONAMIENTO PASIVO	78
VII. EL TRÁNSITO	79
VIII. OTRAS EXENCIONES	80
CAPÍTULO VII. EL ARANCEL ADUANERO COMÚN (V). LAS EXENCIONES O BONIFICACIONES CONDICIONADAS AL ORIGEN DE LAS MERCANCÍAS. EL ORIGEN DE LAS MERCANCÍAS EN LAS OPERACIONES NO PREFERENCIALES O DE «DERECHO COMÚN»	83
I. EL ORIGEN DE LAS MERCANCÍAS	83
II. LAS REGLAS DE ORIGEN NO PREFERENCIALES	86
CAPÍTULO VIII. EL ARANCEL ADUANERO COMÚN (VI). LAS EXENCIONES O BONIFICACIONES CONDICIONADAS AL ORIGEN DE LAS MERCANCÍAS. EL ORIGEN DE LAS MERCANCÍAS EN LAS OPERACIONES PREFERENCIALES	93
I. LAS REGLAS DE ORIGEN PREFERENCIALES	93
II. CONCEPTO DE PRODUCTO ENTERAMENTE OBTENIDO	94

	Pág.
III. LAS TRANSFORMACIONES SUFICIENTES E INSUFICIENTES. LA ACUMULACIÓN BILATERAL	97
IV. EL TRANSPORTE DIRECTO	104
V. RÉGIMEN DE PERFECCIONAMIENTO ACTIVO Y ZONAS FRANCAS	105
VI. LA ACREDITACIÓN DOCUMENTAL DEL ORIGEN	107
VII. VERIFICACIÓN DE LAS PRUEBAS DE ORIGEN	113
VIII. LOS RESPONSABLES POR LA DECLARACIÓN INCORRECTA DEL ORIGEN	116
IX. LAS REGLAS DE ORIGEN DERIVADAS DEL ACUERDO EUROMEDITERRÁNEO	120
 CAPÍTULO IX. EL ARANCEL ADUANERO COMÚN (VII). LA BASE IMPONIBLE. EL VALOR EN ADUANA	 123
 CAPÍTULO X. EL ARANCEL ADUANERO COMÚN (VIII). EL TIPO. LA CLASIFICACIÓN ARANCELARIA	 157
 CAPÍTULO XI. EL IVA A LA IMPORTACIÓN. CONSIDERACIONES GENERALES. EL HECHO IMPONIBLE. LOS SUPUESTOS DE NO SUJECCIÓN. EL DEVENGO. SUJETO PASIVO Y RESPONSABLES. EXENCIONES. BASE IMPONIBLE Y TIPO IMPONIBLE	 179
 CAPÍTULO XII. LOS IMPUESTOS ESPECIALES A LA IMPORTACIÓN. CONSIDERACIONES GENERALES. HECHO IMPONIBLE Y SUPUESTOS DE NO SUJECCIÓN. EL DEVENGO. SUJETOS PASIVOS Y RESPONSABLES. LAS EXENCIONES. BASE IMPONIBLE Y TIPOS	 191
I. EL IMPUESTO SOBRE LA CERVEZA	196
II. EL IMPUESTO SOBRE EL VINO Y LAS BEBIDAS FERMENTADAS	197
III. EL IMPUESTO SOBRE PRODUCTOS INTERMEDIOS	198
IV. IMPUESTO SOBRE EL ALCOHOL Y BEBIDAS DERIVADAS	199
V. EL IMPUESTO SOBRE HIDROCARBUROS	199
VI. IMPUESTO SOBRE LAS LABORES DEL TABACO	203
VII. IMPUESTO SOBRE LA ELECTRICIDAD	205

	Pág.
CAPÍTULO XIII. LOS DERECHOS ANTIDUMPING. CONSIDERACIONES GENERALES. CONCEPTO DE DUMPING. PROCEDIMIENTO PARA EL ESTABLECIMIENTO DE DERECHOS ANTIDUMPING. HECHO IMPONIBLE. SUPUESTOS DE NO SUJECCIÓN. DEVENGO. SUJETOS PASIVOS. BASE IMPONIBLE. TIPO.....	207
I. CONSIDERACIONES GENERALES.....	207
II. CONCEPTO DE <i>DUMPING</i>	209
III. PROCEDIMIENTO PARA EL ESTABLECIMIENTO DE DERECHOS <i>ANTIDUMPING</i>	209
IV. HECHO IMPONIBLE. SUPUESTOS DE NO SUJECCIÓN. DEVENGO. SUJETO PASIVO. BASE IMPONIBLE. TIPO	213
 CAPÍTULO XIV. LOS DERECHOS COMPENSATORIOS O ANTISUBVENCIÓN. CONSIDERACIONES GENERALES. CONCEPTO DE AYUDA PÚBLICA. PROCEDIMIENTO PARA EL ESTABLECIMIENTO DE DERECHOS COMPENSATORIOS O ANTISUBVENCIÓN. HECHO IMPONIBLE. SUPUESTOS DE NO SUJECCIÓN. DEVENGO. SUJETO PASIVO. BASE IMPONIBLE. TIPO.....	 221
I. CONSIDERACIONES GENERALES.....	221
II. CONCEPTO DE AYUDA PÚBLICA	223
III. PROCEDIMIENTO PARA EL ESTABLECIMIENTO DE DERECHOS COMPENSATORIOS O ANTISUBVENCIÓN.....	227
IV. HECHO IMPONIBLE. SUPUESTOS DE NO SUJECCIÓN. DEVENGO. SUJETO PASIVO. BASE IMPONIBLE. TIPO	229
 CAPÍTULO XV. LOS DERECHOS DE IMPORTACIÓN EN EL SECTOR DE LOS CEREALES. LOS DERECHOS ADICIONALES DE IMPORTACIÓN EN EL SECTOR DE LA LECHE Y LOS PRODUCTOS LÁCTEOS. LOS DERECHOS ADICIONALES DE IMPORTACIÓN DE DETERMINADOS PRODUCTOS DEL SECTOR DEL AZÚCAR. LOS DERECHOS DE IMPORTACIÓN ADICIONALES SOBRE LAS IMPORTACIONES DE DETERMINADOS PRODUCTOS ORIGINARIOS DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA. LAS EXACCIONES DE EFECTO EQUIVALENTE A DERECHOS DE ADUANA	 233
I. LOS DERECHOS DE IMPORTACIÓN EN EL SECTOR DE LOS CEREALES	233

	Pág.
II. LOS DERECHOS DE IMPORTACIÓN ADICIONALES EN EL SECTOR DE LA LECHE Y LOS PRODUCTOS LÁCTEOS.....	234
III. LOS DERECHOS ADICIONALES DE IMPORTACIÓN DE DETERMINADOS PRODUCTOS DEL SECTOR DEL AZÚCAR	236
IV. LOS DERECHOS DE ADUANA ADICIONALES SOBRE LAS IMPORTACIONES DE DETERMINADOS PRODUCTOS ORIGINA- RIOS DE ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA.....	236
V. LAS EXACCIONES DE EFECTO EQUIVALENTE A DERECHOS DE ADUANA	238
SEGUNDA PARTE	
EL DERECHO FORMAL O PROCEDIMENTAL	
 CAPÍTULO XVI. EL DESPACHO ADUANERO: CONCEPTO.....	 243
CAPITULO XVII. INTRODUCCIÓN DE MERCANCÍAS EN EL TERRITORIO COMUNITARIO. LA DECLARACIÓN SUMARIA. LA DECLARACIÓN. PLAZOS Y CONDICIONES PARA LA MODIFICACIÓN DE LA DECLARACIÓN. FORMAS DE LA DECLARACIÓN.....	253
CAPÍTULO XVIII. EL LEVANTE DE LAS MERCANCÍAS	269
CAPÍTULO XIX. LA INSPECCIÓN: LA INSPECCIÓN EN RECINTO Y LA COMPROBACIÓN A POSTERIORI. PLAZO PARA LLEVAR A CABO LAS INSPECCIONES DE LAS DECLARACIONES Y LIQUIDACIONES ADUANERAS. REGULACIÓN COMUNITARIA Y REGULACIÓN NACIONAL. INCOMPATIBILIDADES DE LA NORMATIVA NACIONAL CON LA COMUNITARIA.	283
CAPÍTULO XX. NACIMIENTO, CONTRACCIÓN, NOTIFICACIÓN Y EXTINCIÓN DE LA DEUDA ADUANERA	305
CAPÍTULO XXI. LA IMPUGNACIÓN JURISDICCIONAL DE LOS ACTOS DE LA ADMINISTRACIÓN ADUANERA. LA CUESTIÓN PREJUDICIAL	321
 BIBLIOGRAFÍA.....	 337

PRÓLOGO DEL AUTOR

Hace catorce años publicamos en esta misma editorial un libro titulado El Código Aduanero Comunitario y su aplicación en España. El objeto del mismo era el estudio del Arancel Aduanero Común y el encaje de la normativa comunitaria en el Derecho español o, mejor dicho, el encaje del Derecho español en el Derecho comunitario. Agotado hace ya años pensamos que podía elaborarse un nuevo trabajo en esta materia, si bien con algunas diferencias respecto de la obra antes citada.

La obra que hoy presentamos, a diferencia de la que publicamos en 1995, no se refiere sólo al Arancel Aduanero Común, sino a todas aquellas figuras tributarias que inciden sobre el comercio exterior como, por ejemplo, el Impuesto sobre el Valor Añadido a la importación, los derechos antidumping, etcétera. Por otra parte, en la obra que el lector tiene en sus manos hacemos menos hincapié que en la de 1995 respecto de las relaciones entre el Derecho comunitario y el Derecho interno español: catorce años han pasado desde que entró en vigor el Código Aduanero Comunitario y veintitrés desde que España se adhirió a las Comunidades Europeas; somos conscientes de que tanto entre algunos miembros de la Administración como entre algunos administrados todavía no se tiene claro cuáles son las relaciones entre el Derecho comunitario y el Derecho español; creemos que en el año 2009 quienes en tal situación se encuentran no leen demasiado y, en consecuencia, no creemos que dedicando más espacio en la presente obra a esta cuestión vaya a solucionarse el problema.

La presente obra, como se deduce de su título, no pretende tratar el Derecho aduanero en toda su extensión, sino sólo los aspectos tributarios del mismo. Por lo demás, no pretende ser una recopilación de las normas comunitarias y españolas que regulan esta cuestión. Por supuesto que a lo largo de estas páginas se hace cumplida referencia a las normas que regulan las implicaciones tributarias del comercio exterior, y en muchas ocasiones se reproducen textualmente algunos artículos de tales normas: hemos procurado reducir estas reproducciones textuales al mínimo. Salvo excepciones tan honrosas como poco fre-

cuentas, las obras de Derecho aduanero suelen reducirse a la mera reproducción de la normativa aduanera, sin una valoración de la misma, sin una referencia a cómo la Administración entiende tales normas, sin una mención a los problemas que conlleva la aplicación de tales normas y, por supuesto, sin ninguna alusión a cómo los tribunales interpretan tales normas, y sin la menor referencia a la doctrina y al Derecho comparado. Precisamente esto es lo que hemos pretendido en esta obra: analizar la normativa aduanera tributaria haciendo una valoración crítica de la misma, haciendo referencia a cómo la Administración interpreta tales normas, a cómo las interpretan los administrados, a cómo las interpretan los tribunales —muy especialmente el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas— y, en fin, a cómo las cuestiones aduaneras tributarias más problemáticas son y han sido tratadas en el Derecho comparado y en el Derecho histórico. Creemos, honradamente, que eso supone un valor añadido muy superior a reproducir, sin más, las normativa aduanera tributaria; cuestión distinta es que a lo largo de las páginas de la presente obra se haga cumplida referencia a las normas que regulan estas cuestiones, sin reproducir los artículos más que en aquellos casos en que la interpretación de tales normas resulta particularmente difícil.

La obra que hoy presentamos se divide en dos partes fundamentales: la primera parte la dedicamos al estudio del Derecho sustantivo o material, es decir, al estudio de las normas que establecen derechos y obligaciones para la administración y los administrados; la segunda la dedicamos al Derecho formal o procedimental, es decir, al estudio de los actos administrativos y de las actuaciones de los administrados reguladas por el Derecho aduanero tributario que hacen posible el ejercicio de aquellos derechos y el cumplimiento de aquellas obligaciones. Habida cuenta del principio de autonomía institucional y procedimental nacional en la aplicación del Derecho comunitario —y prácticamente todo el Derecho aduanero tributario es Derecho comunitario—, en la segunda parte de la obra, la referida al procedimiento aduanero, hacemos referencia a las pocas normas comunitarias que tratan tales cuestiones o a aquellas cuya aplicación suscita más problemas en relación con las normas procedimentales españolas, que son las que, en gran parte, regulan el procedimiento aduanero y a las que, por supuesto, hacemos referencia pero sin entrar en ellas porque partimos de la base de que el lector ya las conoce.

Hemos procurado en esta obra presentar cada una de las figuras tributarias que inciden sobre el comercio exterior analizándola de acuerdo con la sistemática seguida en cualquier norma tributaria española: hecho imponible, supuestos de no sujeción, devengo, sujeto pasivo, base imponible, tipo, etcétera, a fin de que el lector que tenga unos conocimientos previos de Derecho tributario pueda entender

aquellas normas comunitarias que regulan los aspectos tributarios de la actividad aduanera, normas que no siempre —de hecho casi nunca— utilizan ni esa sistemática ni esa terminología.

El libro que hoy presentamos no es de lectura fácil, fundamentalmente porque la materia a la que se dedica es bastante compleja. Hemos procurado simplificar todo lo simplificable, pero determinadas cuestiones son particularmente complejas y no se pueden exponer de una forma sencilla... salvo que se quiera engañar al lector. Quien tenga la paciencia de leer estas páginas posiblemente acabe con más dudas de las que tenía antes de comenzar la lectura, lo cual, por lo demás, no nos parece mal, ya que aquellos que lo ven todo muy claro en el Derecho aduanero tributario —o en cualquier otra rama del saber— suelen mezclar, en dosis variables según cada persona, dos cosas muy poco recomendables: la falta de espíritu crítico y la ignorancia.

Francisco PELECHÁ ZOZAYA

CAPÍTULO I

PRECISIONES TERMINOLÓGICAS. CONCEPTO DE DERECHO ADUANERO TRIBUTARIO. CONCEPTO DE COMERCIO EXTERIOR. ¿FISCALIDAD O TRIBUTACIÓN SOBRE EL COMERCIO EXTERIOR? LAS FUENTES DEL DERECHO ADUANERO TRIBUTARIO

No resulta fácil dar una definición de Derecho aduanero ni de Derecho aduanero tributario (o de Derecho tributario aduanero, que al fin y al cabo es lo mismo). Bueno será decir, de entrada, que, obviamente, esta rama del Derecho es Derecho público, más concretamente Derecho administrativo, si bien con el paso del tiempo —y tal y como ha sucedido con otras tantas ramas del Derecho administrativo— ha ido adquiriendo una identidad propia, en principio como una parte del Derecho tributario o fiscal, habida cuenta de que hasta tiempos no muy lejanos la mayor parte de las actividades de las administraciones aduaneras se centraban en la gestión de los tributos que incidían sobre el comercio exterior: ello explica que en la gran mayoría de los países la Administración aduanera esté orgánicamente encuadrada en el Ministerio de Hacienda o de Finanzas y, en muchos, sea la misma Administración la que gestiona los tributos internos y los tributos sobre el comercio exterior.

Con el paso del tiempo, sin embargo, las actividades de las administraciones aduaneras que no tienen un contenido propiamente tributario —los controles, por ejemplo, en materia sanitaria, de calidad, de seguridad, de propiedad industrial, etc., es decir, lo que en la Comunidad Europea se llaman los «paraaduaneros»— han ido cobrando mucha importancia, de modo que el Derecho aduanero no es ya sólo una parte del Derecho tributario, sino algo bastante más complejo en el que se mezclan —o coexisten— normas de carácter tributario o fiscal y normas que no tienen tal carácter, de forma que, como señalan BERR

y TRÉMAU, «la frontera que separa la materia aduanera de otras legislaciones no es clara»¹; no es de extrañar, en consecuencia, que los citados autores no se arriesguen a dar una definición del Derecho aduanero, aunque sí se aventuren a decir del mismo que «está destinado a permitir a los poderes públicos ejercer un control sobre los flujos de mercancías que entran o salen del territorio aduanero»². Andrés ROHDE, por su parte, sí se atreve a definirlo, concretamente en estos términos: «el Derecho aduanero es el conjunto de instituciones y principios que se manifiestan en normas jurídicas que regulan la actividad aduanera del Estado, las relaciones entre el Estado y los particulares que intervienen en dicha actividad, la infracción de las normas, sus correspondientes sanciones y los medios de defensa de los particulares frente al Estado»³. Una definición mucho menos descriptiva —y, desde luego, más limitada— sería la que entendiéndose el Derecho aduanero como el conjunto de normas de Derecho público que regulan la entrada y salida de mercancías y personas del territorio de un país o grupo de países. No estará de más señalar que para la correcta aplicación del Derecho aduanero en ocasiones habrá que recurrir a la interpretación de normas de Derecho privado (sobre todo mercantiles) que, a pesar de ello, no forman parte, a nuestro juicio, del Derecho aduanero.

El Derecho aduanero se configura, pues, como un conjunto de normas que ha ido adquiriendo una identidad propia. Algunas de estas normas no tienen nada que ver con la fiscalidad o tributación y otras, sin embargo, tienen claramente este carácter fiscal o tributario. Los autores antes citados —concretamente BERR y TRÉMAU— hablan de un Derecho fiscal aduanero, si bien limitan tal concepto a aquellos tributos distintos del arancel aduanero que inciden sobre el comercio exterior⁴, en tanto que, a tenor de la definición de Derecho aduanero que acabamos de apuntar, el Derecho aduanero tributario o fiscal estaría integrado por las normas reguladoras de todos los tributos que inciden sobre el comercio exterior, incluido, a nuestro juicio, el arancel de aduanas. En el siguiente capítulo tendremos ocasión de relacionar, con cierto detenimiento, los tributos que inciden sobre el comercio exterior y que, en consecuencia, integran la fiscalidad o tributación sobre el comercio exterior.

A la vista de lo expuesto anteriormente podemos afirmar que dentro del Derecho aduanero existe un Derecho aduanero fiscal o tributa-

¹ «La frontière qui sépare la matière douanière de certaines autres législations manque parfois de netteté» (C. J. BERR y H. TRÉMAU, *Le Droit douanier Communautaire et national*, Paris, Economica, 1997, p. 55).

² «Est à coup sûr destiné à permettre aux pouvoirs publics un contrôle sur le flux de marchandises entrant sur le territoire douanier ou en sortant» (C. J. BERR y H. TRÉMAU, *op. cit.*, p. 69).

³ A. ROHDE PONCE, *Derecho Aduanero Mexicano*, t. I, México, 2002, p. 55.

⁴ *Vid.* al respecto C. J. BERR y H. TRÉMAU, *op. cit.*, pp. 79 ss.

rio, eso sí, como una parte del Derecho aduanero; Derecho aduanero que, por supuesto, está también formado por otras normas de Derecho público que no tienen nada que ver con la fiscalidad o tributación. Pero resulta innegable la existencia de un Derecho aduanero tributario o fiscal. En cualquier manual de Derecho tributario, una parte del mismo se dedica al estudio de los tributos que inciden sobre el comercio exterior, siendo la normativa reguladora de los mismos, a la vez, Derecho aduanero y Derecho tributario. En otras palabras, podemos afirmar que no todo el Derecho aduanero es Derecho fiscal o tributario, pero sí que parte del Derecho aduanero es Derecho fiscal o tributario.

Se ha definido el comercio exterior como «aquel que se efectúa entre residentes de distintos países»⁵. No es éste el concepto de comercio exterior que vamos a usar en el presente trabajo, toda vez que excluiríamos de ese concepto el comercio que se lleva a cabo entre residentes de distintos países de la Unión o Comunidad Europea⁶. Sólo entenderemos por comercio exterior el que se lleva a cabo entre residentes en los distintos Estados miembros de la Comunidad y residentes en países terceros. Ello responde al hecho de que desde 1993 los países comunitarios forman un mercado interior único, no estando sujetos los intercambios de mercancías entre los mismos ni a ningún tipo de arancel aduanero⁷ ni a impuestos indirectos a la importación, tales como el Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante IVA) o los Impuestos Especiales (en adelante IIEE)⁸.

Como se señala en el título del presente capítulo, la obra que abordamos podría titularse «Tributación sobre el comercio exterior» o «Fiscalidad sobre el comercio exterior». Hemos optado por la segunda, aunque, personalmente, creemos que es más correcta la primera. Mal asunto

⁵ *Economía. Planeta. Diccionario enciclopédico*, vol. 2, p. 235.

⁶ A los efectos que nos interesan, tan correcto es decir Unión Europea como Comunidad Europea. No obstante, y teniendo en cuenta que todo lo relacionado con el comercio exterior está regulado en el Tratado constitutivo de la Comunidad Europea (normal, e incorrectamente, llamado Tratado de Roma) y en las normas que lo desarrollan, es más lógico hablar de Comunidad Europea que de Unión Europea. *Vid.* al respecto F. PELECHÁ ZOZAYA, *Tratados e Instituciones*, t. I, CISS (epígrafe «precisiones terminológicas»).

⁷ Salvo, claro está, durante el periodo transitorio —que varía según las condiciones de adhesión—, es decir, desde que un nuevo país se integra en la Comunidad Europea hasta que desaparecen los derechos arancelarios en los intercambios de mercancías entre el nuevo Estado miembro y el resto de la Comunidad, y aquél aplica a las mercancías originarias de terceros países el Arancel Aduanero Común. Entre los seis Estados miembros fundadores de la Comunidad Europea (Alemania, Bélgica, Francia, Italia, Luxemburgo y Países Bajos) los derechos arancelarios en los intercambios de mercancías entre los mismos se fueron reduciendo a partir del 1 de enero de 1958 (fecha de entrada en vigor del Tratado constitutivo de la —entonces— Comunidad Económica Europea hasta junio de 1968, en que desaparecieron con más de un año de antelación sobre el calendario previsto).

⁸ El antiguo IVA a la importación en el comercio intracomunitario pasó a ser sustituido por el IVA a la adquisición intracomunitaria, sin perjuicio, claro está, de que se continúe liquidando el IVA a la importación en el comercio con países terceros.

es empezar una obra dándole un título que no consideramos el más adecuado a su contenido: nuestro criterio se ha basado, sencillamente, en la mayor difusión —y no sólo entre el gran público— de la palabra «fiscalidad» que del término «tributación», si bien la palabra «fiscalidad» o «fiscalizar» no tiene nada que ver, necesariamente, con los tributos (ni con los que gravan el comercio exterior ni con los tributos internos), de la misma forma que la expresión «Derecho fiscal» muy frecuentemente sustituye —sin ninguna razón— a la expresión «Derecho tributario». Realmente, el verbo fiscalizar, según la segunda acepción del Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia⁹, significa «criticar y traer a juicio acciones u obras de otro», es decir, comprobar, inspeccionar, verificar, investigar, etc., las acciones u omisiones de otro. Por supuesto que hay un Derecho fiscal tributario (integrado por aquellas normas que regulan la inspección, comprobación, verificación, investigación, etc., del cumplimiento —o no— de las normas materiales o sustantivas del Derecho tributario), pero también hay un Derecho fiscal laboral (integrado por aquellas normas que regulan la inspección, comprobación, verificación, investigación, etc., del cumplimiento —o no— de las normas materiales o sustantivas del Derecho laboral o del trabajo) y hay un Derecho fiscal, en fin, de cualquier rama del Derecho. Y, sin embargo, se ha abierto paso el concepto de «fiscalidad» como sinónimo de «tributación»: por ejemplo, el capítulo segundo del título tercero del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea (arts. 90 a 93) —en el que se hace referencia a los tributos indirectos en los intercambios de mercancías intracomunitarios— se titula «Disposiciones fiscales», en lugar de titularse «Disposiciones tributarias». No es de extrañar, en consecuencia, que el gran público, e, incluso, la doctrina, confundan los conceptos de «Derecho fiscal» y «Derecho tributario», definiéndose el primero como «conjunto de normas jurídicas que regulan las relaciones entre el Estado, u otras entidades públicas por su delegación, y los particulares en todo aquello que se refiere a la imposición, gestión y pago de los tributos. Equivale a Derecho tributario, expresión preferida en la técnica jurídica moderna»¹⁰. Cuando, por ejemplo, se habla de que en un determinado país hay una gran «presión fiscal» damos por sentado que en ese país los tipos de los tributos, o la forma de calcular las bases, son particularmente gravosas para el administrado, no que la inspección de tales tributos sea especialmente rigurosa, ni mucho menos que sea especialmente rigurosa la verificación, por parte de las autoridades competentes, del cumplimiento de las normas sustantivas reguladoras de la utilización de pesticidas —por poner un ejemplo—, o, ni qué decir tiene, que la Fiscalía (o el Ministerio Público, o la Procuraduría) sea particularmente aplicada en el ejercicio de las competencias que le son propias.

⁹ *Diccionario de la Lengua Española*, 21.^a ed., Madrid, Real Academia Española, 1994.

¹⁰ *Salvat Universal. Diccionario enciclopédico*, 16.^a ed., reimpresión de 1992, Barcelona, Salvat Editores, 1992, p. 30.

Por lo que respecta a las fuentes del Derecho aduanero tributario hay que hacer una serie de consideraciones previas, ya que tales fuentes no coinciden necesariamente con las del ordenamiento tributario español en general. Efectivamente, el art. 7 de la Ley General Tributaria (en adelante LGT) establece:

- «1. Los tributos se registrarán:
- a) Por la Constitución.
 - b) Por los tratados o convenios internacionales que contengan cláusulas de naturaleza tributaria y, en particular, por los convenios para evitar la doble imposición, en los términos previstos en el art. 96 de la Constitución.
 - c) Por las normas que dicte la Unión Europea y otros organismos internacionales o supranacionales a los que se atribuya el ejercicio de competencias en materia tributaria.
 - d) Por las disposiciones reglamentarias dictadas en desarrollo de las normas anteriores y, específicamente en el ámbito tributario local, por las correspondientes ordenanzas fiscales».

Aunque nada se diga al respecto en la LGT, es de suponer que el legislador, al relacionar las fuentes de Derecho tributario en ese orden, señaló un orden de prelación de las mismas. Los tributos que se integran en el Derecho aduanero tributario, como veremos en el siguiente capítulo, están directamente regulados por reglamentos de las instituciones comunitarias, o bien regulados por normas nacionales armonizadas a nivel comunitario por directivas emanadas de las instituciones comunitarias. Habida cuenta del principio de primacía del Derecho comunitario sobre el nacional ¹¹, la prelación de fuentes de Derecho respecto de los tributos sobre el comercio exterior será la siguiente:

- a) El Derecho comunitario originario (es decir, los tratados constitutivos de las Comunidades Europeas y los actos que posteriormente los han ido modificando).
- b) Los acuerdos, tratados o convenios que contengan cláusulas de naturaleza aduanera tributaria firmados por las Comunidades Europeas.
- c) El Derecho comunitario derivado (es decir, los actos —reglamentos, directivas y decisiones— adoptados por las instituciones comunitarias en el ejercicio de las competencias que les reconoce el Derecho originario en el ámbito aduanero tributario).
- d) Las normas tributarias españolas (que, a su vez, tendrán su propio orden de prelación) en la medida en que sean compatibles con el Derecho comunitario.

¹¹ Sobre el principio de primacía del Derecho comunitario sobre los Derechos nacionales de los Estados miembros, *vid.* A. MANGAS MARTÍN, *Derecho comunitario europeo y Derecho español*, Madrid, Tecnos, 1986.

Efectivamente, el Tratado constitutivo de la Comunidad Europea dedica una serie de artículos al arancel de aduanas (arts. 23 a 27 y 131 a 134) y otra serie de artículos a la fiscalidad indirecta (arts. 90 a 93). Esas normas están por encima del Derecho comunitario derivado y, por supuesto, por encima de cualquier norma nacional, incluida la Constitución¹². En los acuerdos preferenciales, de asociación, etc., que la Comunidad ha firmado con numerosos países o grupos de países es frecuente que existan disposiciones referentes al arancel de aduanas y, en su caso, a otros tributos que, eventualmente, puedan incidir sobre el comercio exterior. Ni qué decir tiene que lo establecido en los citados acuerdos se aplica por encima de lo que, respecto de los citados tributos, establezca el Derecho comunitario derivado o las normas nacionales internas.

En el orden de prelación que hemos citado vendrían a continuación las normas integrantes del Derecho comunitario derivado, es decir, los reglamentos que regulan el arancel de aduanas (y, como veremos, otros tributos de menor importancia) y las directivas que armonizan los impuestos indirectos internos, como el IVA y los IIEE. Por fin, en este orden de prelación aparecerían las normas tributarias nacionales, que desarrollan las directivas referentes al IVA y a los IIEE, y que, por lo demás, regulan en gran medida la inspección, la recaudación y la revisión de los tributos que inciden sobre el comercio exterior, ya que, como veremos más adelante, las normas comunitarias suelen ser normas de carácter sustantivo o material (es decir, que definen derechos y obligaciones) en tanto que la forma de hacer efectivo el cumplimiento de tales obligaciones o el ejercicio de tales derechos está regulado, en su mayor parte, por normas de carácter nacional en aplicación del principio de autonomía institucional y procedimental del Derecho comunitario¹³. Dicho en otras palabras —y refiriéndonos, por supuesto, a los tributos que inciden sobre el comercio exterior— y simplificando la cuestión quizá en exceso, las normas de Derecho comunitario son, fundamentalmente, de carácter sustantivo o material, en tanto que las normas procedimentales son, predominantemente, de carácter nacional.

El sistema de prelación de fuentes que hemos apuntado para los tributos que inciden sobre el comercio exterior podría aplicarse, quizá, también a los tributos internos, tanto directos como indirectos. La razón de ello estriba en que las normas nacionales que establecen impuestos indirectos siempre deberán estar supeditadas a lo que en materia de fiscalidad indirecta establecen los arts. 90 a 93 del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea, así como a las directivas que en ese ámbito

¹² Sobre la relación entre las Constituciones de los Estados miembros con el Derecho comunitario *vid.* F. PELECHÁ ZOZAYA, *Hacienda Pública y Derecho comunitario*, t. I, Madrid, Escuela de la Hacienda Pública, 1992, pp. 76 ss.

¹³ Sobre el principio de autonomía institucional y procedimental a la hora de aplicar el Derecho comunitario *vid.* F. PELECHÁ ZOZAYA, *op. cit.*, pp. 445 ss.

adopten las instituciones comunitarias. Pero es que, incluso en materia de tributos directos internos, las normas nacionales que establecen los mismos deberán ser compatibles con las pocas directivas que en este ámbito han adoptado las instituciones comunitarias¹⁴, así como, a fortiori, con lo establecido en el Tratado constitutivo de la Comunidad Europea. Es cierto que en el mismo no hay referencias expresas a la fiscalidad directa interna de los Estados miembros, pero no es menos cierto que tales Estados miembros, a la hora de adoptar normas internas en el ámbito de la fiscalidad directa, deben evitar que las mismas supongan una limitación a las libertades contempladas en el antes mencionado Tratado constitutivo (por ejemplo, libre circulación de mercancías, de personas, de capitales, etc.)¹⁵. Por lo demás, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, ya en una época muy temprana de la evolución del Derecho comunitario, reconoció que las normas contenidas en el Tratado constitutivo de la Comunidad Europea podían ser directamente invocadas por los administrados ante sus órganos jurisdiccionales nacionales¹⁶, y otro tanto puede decirse respecto del efecto directo de las directivas comunitarias, es decir, respecto del derecho de los administrados a poder invocarlas ante sus órganos jurisdiccionales nacionales si lo establecido en tales directivas no ha sido debidamente desarrollado en el Derecho interno de los países comunitarios en el plazo fijado en la propia directiva¹⁷.

¹⁴ En materia de fiscalidad directa, prácticamente las únicas directivas que ha adoptado el Consejo son las Directivas 90/434/CEE y 90/435/CEE (*Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, núm. L 225, de 20 de agosto de 1990) referidas, respectivamente, al régimen fiscal de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones, y al régimen fiscal aplicable entre matrices y filiales cuando dos o más sociedades estén establecidas en Estados miembros diferentes.

¹⁵ Vid. al respecto A. J. MARTÍN JIMÉNEZ y J. M. CALDERÓN CARRERO, *Imposición directa y no discriminación comunitaria*, Madrid, Edersa, 2000; F. PELECHÁ ZOZAYA, «La fiscalidad directa en el Derecho comunitario», *CISS. Noticias UE*, núm. 135, Valencia, abril de 1996, pp. 81-89; F. PELECHÁ ZOZAYA, «Fiscalidad directa y mercado común», *El Fisco*, Barcelona, octubre de 2007, pp. 55-60.

¹⁶ El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ya reconoció en su Sentencia de 5 de febrero de 1963 (asunto 26/62) (*Recueil de la Jurisprudence de la Cour de Justice des Communautés Européennes*, 1963, pp. 5 ss.) que los administrados podían invocar directamente ante sus órganos jurisdiccionales nacionales artículos del Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea.

¹⁷ Sobre el efecto directo de las directivas *vid.*, entre otras muchas, la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 4 de diciembre de 1974 (asunto 41/74) (*Recueil de la Jurisprudence de la Cour de Justice des Communautés Européennes*, 1974, pp. 1337 ss.).