

TRIBUTACION	FISCALIDAD DEL COMERCIO EXTERIOR: LA NUEVA NORMATIVA PARA EL MERCADO UNICO DE 1993	N.º 197
--------------------	---	----------------



Trabajo efectuado por:

JOSE LUIS FERNANDEZ RANZ

Inspector de Finanzas del Estado

Sumario:

- I. Mercado Interior y Unión Aduanera.
- II. La armonización de la legislación tributario-aduanera.
- III. El Código Aduanero Comunitario.
 - 1. Procedimiento normativo. Naturaleza jurídica.
 - 2. Características generales.
 - 3. Campo de aplicación.
 - 4. Estructura básica.
 - 5. Novedades que representa.
 - 6. Limitaciones. Aspectos pendientes.
- IV. Conclusión.



TRIBUTACION	FISCALIDAD DEL COMERCIO EXTERIOR: LA NUEVA NORMATIVA PARA EL MERCADO UNICO DE 1993	N.º 197
--------------------	---	----------------

I. MERCADO INTERIOR Y UNION ADUANERA

El relanzamiento de la idea comunitaria que se produce con el Acta Unica Europea (1), y se concreta a través del programa y calendario previstos en el Libro Blanco de la Comisión para el Perfeccionamiento del Mercado Interior (2), culminará -si todo va bien- el 1 de enero de 1993 con la existencia de un único mercado de más de 320 millones de habitantes, que sustituirá a los doce mercados ahora existentes, y en el que la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales será una realidad.

La libre circulación de mercancías en el ámbito del Mercado Unico sólo puede conseguirse con la desaparición de todas las barreras que hoy impiden esa circulación libre entre países comunitarios. En el año y medio que resta para la fecha de 1993 iremos asistiendo a la remoción y supresión de los obstáculos físicos, técnicos y fiscales que han impedido la desaparición de los controles aduaneros de mercancías en los intercambios intracomunitarios, en clara oposición con el compromiso de construir un Mercado Común que en 1957 proclamase el Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea (3).

No vamos ahora a insistir en la descripción de esos obstáculos físicos, técnicos y fiscales que de manera precisa enuncia el Libro Blanco, y que de forma acertada ha cuantificado recientemente Paolo Cecchini en su trabajo sobre «El coste de la no Europa» (4).

(1) Acta Unica Europea, de 17 de febrero 1986 (BOE nº 158, de 3 de julio 1987).

(2) «L'Archivement du Marche Interieur». Comisión Communautes Europeennes Junio 1985. Office des publications officielles des Communautes Europeennes. 15 BN 92-825-5437-6.

(3) TCEE de 25 de marzo 1957 (BOE nº 1, de 1 de enero 1986).

(4) Cecchini, Paolo. *Europa 1992: Una apuesta de futuro*. Alianza Editorial. Madrid. 1988.

Nos interesa, por el contrario, centrarnos en los aspectos aduaneros implicados en el objetivo del Mercado Interior, ya que en definitiva éste no se asienta más que sobre una idea muy simple: La de Unión Aduanera (5). Es por ello que en expresión feliz se ha señalado que la idea fundamental de lo que es y lo que debe ser la Comunidad Europea se construye sobre la Unión Aduanera que representa así su gran piedra angular (6). En efecto, el avance y desarrollo en cualquiera de las denominadas políticas comunes de la Comunidad (Agrícola, Comercial, Medioambiental etc...) resultaría imposible sin el auxilio que brinda la Unión Aduanera. Así lo ha reconocido explícitamente la Comisión en una reciente comunicación (7) al Consejo, Parlamento y Comité Económico y Social, con el título: «La Unión Aduanera en el marco del gran Mercado».

Según señala la Comisión en el citado documento, la realización del Mercado Interior en 1993 va a suponer un gran desafío para la Unión Aduanera y, por extensión, para las distintas Administraciones de aduanas nacionales implicadas en ese objetivo. La Aduana ya no interviene en las fronteras intracomunitarias, aunque seguirá manteniendo un papel tradicional en los intercambios exteriores. Esta noción de intercambios exteriores ya no tendrá sentido a escala nacional, sino a escala comunitaria, por lo que el papel tradicional de la Aduana pasará a ejercitarse en la frontera exterior de la Comunidad, en la que se requerirá precisamente que la acción a desarrollar sea lo más homogénea posible, como corresponde a la noción de Unión Aduanera (8).

El concepto de Unión Aduanera implica algo más que la simple Unión Arancelaria. Cuando en 1968 quedó asentada la Unión Arancelaria entre los seis primeros países signatarios del Tratado de la CEE, se vio enseguida que el objetivo cara a un Mercado Común no podía ser exclusivamente arancelario, pues aparecerían numerosas distorsiones y desviaciones de tráfico como consecuencia de tratamientos procedimentales diferentes y normas tributario-aduaneras divergentes, independientemente de que el tipo tarifario fuese idéntico.

Por todo ello se precisa perfeccionar una gestión homogénea de la Unión Aduanera que evite desviaciones artificiosas de tráfico, asegure el trato equitativo y similar a los operadores

(5) Artículo 9 TCEE «La Comunidad se basará en 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».

(6) Comisión de las Comunidades Europeas. Dirección General de Información: Comunidad Europea. Bruselas, julio 1975.

(7) Comunicación COM (90) 572F. Bruselas 31 de enero 1991.

(8) Artículo XXIV GATT.

de comercio exterior independientemente del país de entrada (importación) o salida (exportación) de la Comunidad, permita una percepción correcta y uniforme de los recursos propios tradicionales del presupuesto comunitario (Derechos de aduana, «Prélèvements» agrícolas) (9), y garantice la correcta aplicación del instrumento aduanero como elemento medial de las distintas políticas comunes.

El aspecto que representa la condición necesaria, (aunque no suficiente, como luego veremos), para la consecución de esta gestión homogénea de la Unión Aduanera lo constituye la necesidad de disponer de una normativa aduanera única, homogénea e integrada a nivel comunitario. A este aspecto fundamental vamos a prestar seguidamente la atención preferente constituyendo el interés focal de este trabajo.

II. LA ARMONIZACION DE LA LEGISLACION TRIBUTARIO-ADUANERA

El Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea fue extraordinariamente explícito en la fijación de los medios jurídicos, procedimiento y calendario para el establecimiento del Arancel Aduanero Común, al que dedicó los artículos decimosegundo a vigésimo noveno. Por el contrario resultó muchísimo más parco dedicando solamente un artículo, el veintisiete (9), a la necesidad de armonizar las disposiciones legislativas, reglamentarias y administrativas en materia aduanera.

Esta realidad normativa ha retrasado notablemente las posibilidades de armonización. En efecto, el precepto previsto en el Tratado para la armonización de legislaciones, el citado artículo 27, es claramente insuficiente para el logro del objetivo, ya que prevé una armonización vía Recomendaciones que, como sabemos, según el artículo 189 del Tratado (10) no vinculan a los Estados miembros.

Dado el resultado tan poco exitoso de las Recomendaciones, la Comisión buscó otra apoyatura jurídica en las disposiciones del Tratado que de manera más vinculante posibilitasen la armonización deseada. Estas disposiciones, concebidas con carácter general y no es-

(9) Artículo 27 TCEE «Antes de finalizar la primera etapa los Estados miembros procederán, en la medida necesaria, a la aproximación de sus disposiciones legislativas, reglamentarias y administrativas en materia aduanera.

La Comisión dirigirá a los Estados miembros todas las Recomendaciones necesarias para ello».

(10) Artículo 189 TCEE: «..... Las Recomendaciones y los Dictámenes no serán vinculantes».

pecíficamente para el caso aduanero, son los conocidos artículos 100 y 235 del Tratado (11). Algunos autores criticaron en su momento lo que estimaban que era realizar una interpretación muy extensiva y forzada de las disposiciones del Tratado.

Sin embargo, la utilización de estos artículos genéricos como apoyatura jurídica se realizó con profusión y es la que permitió avanzar en la armonización. La elección entre los artículos 100 ó 235 se basará en cada caso en función de la naturaleza jurídica de la disposición a adoptar. Si el texto que se pretende es una Directiva, el artículo 100 será la base precisa; si es necesaria la elaboración de un Reglamento, el fundamento jurídico será el artículo 235.

Con estos instrumentos jurídicos, a partir de 1968 asistiremos en el seno de la Comunidad a unos primeros y notables intentos de armonización de la legislación aduanera (p. ej: territorio aduanero; origen; valor; perfeccionamiento activo; ...).

La evolución en el terreno de la armonización ha sido, sin embargo, lenta y llena de obstáculos. Durante muchos años se asistió a un permanente debate entre la Comisión y los Estados miembros, por cuanto éstos eran partidarios de la armonización vía Directivas, que dejaban un margen más amplio para la creación de sus derechos nacionales, inclinándose la Comisión en favor de los Reglamentos, que garantizaban una aplicación más uniforme de la legislación.

Para imprimir un mayor impulso, a partir de 1979 la Comisión estableció un «programa plurianual» para la realización de la Unión Aduanera, uno de cuyos objetivos fundamentales lo constituyó la transformación de Directivas en Reglamentos, única manera de conseguir la deseada armonización.

A partir de esa fecha, los logros fueron de una importancia más que notable, dando lugar a un ordenamiento ciertamente armonizado. La transformación de las Directivas en Reglamento surtió sus efectos constituyendo hoy en día el tipo de norma fundamental y hegemónico en

(11) Artículo 100 TCEE: «... El Consejo, decidiendo por unanimidad a propuesta de la Comisión, adoptará directivas para la armonización de las disposiciones legislativas, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros, que tengan una incidencia directa sobre el establecimiento o funcionamiento del Mercado Común».

Artículo 235 TCEE: «Si fuera necesaria una acción de la Comunidad para realizar, dentro del funcionamiento del Mercado Común, cualquiera de los objetivos de la Comunidad, sin que el presente Tratado haya previsto los poderes de acción necesarios a este fin, el Consejo, decidiendo por unanimidad a propuesta de la Comisión y previa consulta de la Asamblea, tomará las disposiciones apropiadas».

esta parcela fiscal. No obstante, los textos aprobados hasta la fecha, al precisar la unanimidad por estar basados en los artículos 100 y 235 del Tratado CEE, a menudo confirmaban algunas prácticas o derogaciones nacionales. Además de esta circunstancia, la complejidad y extensión de la materia y su carácter dinámico y mutable, que se corresponde con lo que es la actividad del comercio internacional, han arrojado una situación de extraordinaria complejidad normativa dado el número de normas (Reglamentos) aplicables.

La necesidad de simplificar, sistematizando, ese panorama normativo cara al Mercado Unico, posibilitado además por la aplicación del Acta Unica que permite adoptar las decisiones normativas por mayoría cualificada basándose en los artículos 28, 100A y 113 del Tratado CEE (11), han auspiciado la labor de codificación de esta materia a través del denominado Código Aduanero Comunitario.

III. EL CODIGO ADUANERO COMUNITARIO

Tras varios años de preparación, que fueron dando paso a sucesivos borradores, el 23 de mayo de 1990 se pudo publicar en el Diario Oficial de las Comunidades Europeas (Sección Comunicaciones e informes), un texto definitivo bajo la forma de Propuesta de Reglamento (CEE) nº .../.....del Consejo de..... por el que se establece el Código Aduanero Comunitario (12). El texto había sido presentado por la Comisión el 21 de marzo de 1990.

1. Procedimiento normativo. Naturaleza jurídica.

El Código Aduanero Comunitario, una vez aprobado, pasará a formar parte del ordenamiento jurídico comunitario, del llamado Derecho derivado, constituyendo una norma con naturaleza de Reglamento (13). Por tanto se trata de una norma de rango superior, alcance general, obligatoria en todos sus elementos y directamente aplicable en cada Estado miembro (art. 189 TCEE). Además, como sabemos, si bien todos los reglamentos tienen carácter normativo inmediato, no todos tienen el mismo rango, ni la misma naturaleza. Por un lado, hay que distinguir los denominados por la doctrina «reglamentos de base», que desarrollan directa-

(12) DOCE nº C-128 de 23 de mayo 1990. Nº información 90/C 128/01.

(13) Artículo 189 TCEE. «Para el cumplimiento de su misión, el Consejo y la Comisión adoptarán reglamentos y directivas, tomarán decisiones, formularán recomendaciones y emitirán dictámenes, en las condiciones previstas en el presente Tratado.

El reglamento tendrá un alcance general. Será obligatorio en todos sus elementos y directamente aplicable en cada Estado miembro ...».

mente los Tratados, de los denominados «reglamentos de ejecución», o de «aplicación», adoptados normalmente por la Comisión, o por el Consejo, en base a otros reglamentos, a los que no pueden derogar (14).

El reglamento cuyo texto incluye el Código Aduanero Comunitario constituye el típico reglamento de base, que en su desarrollo requerirá de una serie de reglamentos de ejecución. Como reglamento de base, se engarza necesariamente en las competencias definidas en el articulado de los Tratados (Derecho originario) que tratará de desarrollar. De acuerdo con el principio de especificidad de competencias o habilitación especial (15) que proclama la inexistencia de competencias generales con la necesidad de concretar el fundamento específico de cada acto de las instituciones de forma expresa (16), el Código Aduanero Comunitario se dictará en base a lo dispuesto en los artículos 28, 100A y 113 del TCEE.

El artículo 28 del TCEE, según la nueva redacción dada por el artículo 16.1 del Acta Unica Europea (17), permite al Consejo -como aquí resultará- decidir por mayoría cualificada y a propuesta de la Comisión, toda modificación o suspensión autónoma del arancel aduanero común.

Por una parte, el artículo 100A del TCEE (18), es el que permite para la consecución de los objetivos previstos en el artículo 8A del TCEE (19), que se refiere a la consecución del

(14) Vid. Falcon y Tella. *Introducción al Derecho Financiero y Tributario de las Comunidades Europeas*. Editorial Civitas. Madrid 1988. pág. 59.

(15) Falcon y Tella. *Introducción al Derecho Financiero y Tributario*. (Vid. Nota 14). pág. 32.

(16) Artículo 190 TCEE. «Los reglamentos, las directivas y las decisiones del Consejo y la Comisión deberán ser motivados».

(17) Artículo 28 TCEE. «El Consejo decidirá, por mayoría cualificada y a propuesta de la Comisión, toda modificación o suspensión autónoma de los derechos del arancel aduanero común».

(18) Artículo 100 A. 1. «No obstante lo dispuesto en el artículo 100 y salvo que el presente Tratado disponga otra cosa, se aplicarán las disposiciones siguientes para la consecución de los objetivos enunciados en el artículo 8A».

El Consejo por mayoría cualificada, a propuesta de la Comisión y en cooperación con el Parlamento Europeo y previa consulta al Comité Económico y Social, adoptará las medidas relativas a la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros que tengan por objeto el establecimiento y funcionamiento del mercado interior».

(19) Artículo 8A TCEE: «La Comunidad adoptará las medidas destinadas a establecer progresivamente el mercado interior en el transcurso de un período que terminará el 31 de diciembre de 1992 (...) de conformidad con el artículo 100 A.....

El mercado interior implicará un espacio sin fronteras interiores, en el que la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales, estará garantizado de acuerdo con las disposiciones del presente artículo 13 del Acta Unica Europea».

mercado interior de 1993, que el Consejo por mayoría cualificada y según el procedimiento de cooperación con el Parlamento Europeo, establecido por el Acta Unica Europea, pueda dictar los reglamentos oportunos.

El proyecto de Código Aduanero Comunitario se está tramitando, por tanto, por el procedimiento de cooperación previsto en los artículos 6 y 7 del Acta Unica Europea (20), que modificaron el artículo 149 del TCEE. El procedimiento de cooperación para dictar disposiciones normativas consiste en que tras un primer dictamen del Parlamento, el Consejo fija una posición común, que, en caso de ser rechazada por aquél, sólo puede ser ratificada por unanimidad. El proyecto al momento presente, está pendiente de su aprobación por el Consejo, habiendo emitido dictamen (no vinculante) el Comité Económico y Social.

(20) Artículo 149. TCEE 1. Cuando, en virtud del presente Tratado, un acto del Consejo deba ser adoptado a propuesta de la Comisión, dicho acto no podrá introducir ninguna modificación a dicha propuesta, a menos que sea adoptado por unanimidad.

2. Cuando, en virtud del presente Tratado, un acto del Consejo sea adoptado en cooperación con el Parlamento Europeo se aplicará el siguiente procedimiento:

a) El Consejo, por mayoría cualificada y en las condiciones del apartado 1, a propuesta de la Comisión y previo dictamen del Parlamento Europeo fijará una posición común;

b) La posición común del Consejo será transmitida al Parlamento Europeo. El Consejo y la Comisión informarán plenamente al Parlamento Europeo acerca de las razones que han conducido al Consejo a adoptar su posición común, así como acerca de la posición de la Comisión.

Si, en un plazo de tres meses después de dicha comunicación al Parlamento Europeo, aprobare dicha posición común o si no se hubiere pronunciado en dicho plazo, el Consejo aprobará definitivamente dicho acto de conformidad con la posición común.

c) El Parlamento Europeo, en el plazo de tres meses contemplado en la letra b), podrá, por mayoría absoluta de los miembros que lo integran, proponer enmiendas a la posición común del Consejo. El Parlamento Europeo podrá también, por igual mayoría, rechazar la posición común del Consejo. El resultado de las deliberaciones será transmitido al Consejo y a la Comisión.

Si el Parlamento Europeo hubiere rechazado la posición común del Consejo, éste sólo podrá pronunciarse en segunda lectura por unanimidad.

d) La Comisión reexaminará, en el plazo de un mes, la propuesta con arreglo a la cual el Consejo haya fijado su posición común basándose en las enmiendas propuestas por el Parlamento Europeo.

En tercer lugar, y por último, el proyecto de Código también se fundamenta jurídicamente en lo dispuesto en el artículo 113 del TCEE, según el cual el Consejo decidirá por mayoría cualificada sobre las propuestas de la Comisión, para la ejecución de la política comercial común (21).

2. Características generales.

El Código Aduanero Comunitario, presenta una serie de caracteres que pueden predicarse del contenido de su texto y sus aspiraciones: (22)

a) *Simplicidad.* El Código responde al deseo de perfeccionamiento de la idea de unión aduanera, lo que obliga tanto en interés de los operadores económicos, como de las administraciones aduaneras, a reunir en un único texto las disposiciones del derecho aduanero que en la actualidad están dispersas en multitud de reglamentos, directivas y disposiciones nacionales. Teniendo en cuenta la enorme importancia que tiene para la Comunidad el comercio exterior, conviene en la necesidad de limitar y simplificar al máximo - con la certeza que proporciona un único texto - las formalidades y controles aduaneros.

La Comisión transmitirá al Consejo, al mismo tiempo que su propuesta reexaminada, las enmiendas del Parlamento Europeo que no hubiese aceptado, acompañadas de su dictamen sobre las mismas. El Consejo podrá adoptar tales enmiendas por unanimidad;

e) El Consejo, por mayoría cualificada, adoptará la propuesta reexaminada por la Comisión.

El Consejo no podrá modificar la propuesta reexaminada por la Comisión si no es por unanimidad;

f) En los casos contemplados en las letras c), d), y e), el Consejo deberá pronunciarse dentro de un plazo de tres meses. A falta de decisión dentro de este plazo, la propuesta de la Comisión se considerará no adoptada;

g) Los plazos contemplados en las letras b) y f) podrán prorrogarse de común acuerdo entre el Consejo y el Parlamento Europeo por un mes como máximo.

3. En tanto que el Consejo no se haya pronunciado, la Comisión podrá modificar su propuesta, mientras duren los procedimientos mencionados en los apartados 1 y 2.

(21) Artículo 113 TCEE (...). 2. Para la ejecución de esta política comercial común, la Comisión presentará propuestas al Consejo.

...

4. En el ejercicio de las atribuciones que le confiere el presente artículo, el Consejo decidirá por mayoría cualificada.

(22) Al respecto proceden consultarse los considerandos que en la exposición de motivos realiza el proyecto de Código (DOCE C-128).

b) *Consolidación*. La legislación aduanera, que se encuentra dispersa en la actualidad en numerosas normas, no sufre sin embargo con el Código grandes líneas de variación, antes al contrario, queda consolidada mediante el proceso codificador en sus caracteres actuales y definitorios de los distintos aspectos de esta tributación y de los diferentes regímenes aduaneros. El Código Aduanero Comunitario recoge en principio la legislación aduanera actual. No obstante, pero siempre de manera excepcional, introduce respecto a esta situación presente algunas modificaciones que dan coherencia, simplifican e integran ciertas lagunas hoy vigentes.

c) *Homogeneidad*. Como consecuencia del objetivo del mercado interior único, el Código aspira a que las normas que contiene den lugar a procedimientos generales que garanticen la aplicación homogénea de las medidas arancelarias derivadas de los intercambios de mercancías entre la Comunidad y terceros países, evitando discriminaciones y/o desviaciones interesadas de flujos comerciales por tratamientos aduaneros divergentes entre las aduanas de los propios países comunitarios.

d) *Exclusividad*. Las normas contenidas en el Código, junto con las disposiciones de desarrollo (reglamentos de aplicación) que lo completarán, constituyen, en principio, la única y exclusiva normativa aduanera aplicable. Como señalaremos más adelante, las normas nacionales únicamente podrán subsistir en la medida en que la normativa comunitaria lo prevea expresamente. El Código viene a consagrar un principio de reserva en favor del Derecho comunitario, «rationae materiae», para los aspectos aduaneros. Esta reserva por razón de la materia es coherente con el proyecto del mercado interior y la comunitarización de la aduana que implica, constituyendo el modelo paradigmático de la cesión de soberanía operada entre los Estados miembros en favor de la Comunidad.

e) *Concurrencia*. La materia aduanera abarca un contenido multidisciplinar; en este contenido confluyen aspectos comerciales, administrativos, penales, mercantiles, fiscales, etc. El Código Aduanero Comunitario regula, con la vocación de exclusividad señalada en el apartado anterior, los aspectos tributario-aduaneros, tanto sustantivos como procedimentales, describiendo los distintos regímenes aduaneros. La consideración integral del fenómeno aduanero obligará a estudiar el Código en concurrencia con otras normativas específicas que contemplan aspectos con incidencia aduanera: normativa agrícola, estadística, comercial, recursos propios, sanidad etc. Hubiese resultado una tarea imposible y desaconsejada intentar integrar estas normativas divergentes en el Código. La ganancia en exhaustividad hubiese resultado un sacrificio para la claridad sistemática e inteligibilidad de los aspectos más homogéneos (los tributario-aduaneros).

f) *Garantía*. El Código apuesta por un sistema uniforme en la definición de los derechos y obligaciones de las personas con respecto a la normativa aduanera, asegurando a su vez el derecho de los operadores económicos a ser tratados de forma equitativa. El Título VII del Código regula con carácter general un derecho de recurso nacional uniforme.

g) *Aplicación uniforme.* Con el fin de garantizar la aplicación uniforme del Código y prever, a este respecto, un procedimiento comunitario que permita adoptar las disposiciones de aplicación en los plazos adecuados, se crea un Comité del Código (23), garantizando una colaboración estrecha y eficaz entre los Estados miembros en este ámbito.

3. Campo de aplicación.

El Título I del Código dedica su Capítulo 1 a precisar el campo de aplicación de la norma.

Según se señala en el artículo 1: «El presente Código constituye, junto con las disposiciones de aplicación adoptadas en el ámbito comunitario como en el nacional, la normativa aduanera. Será aplicable, al igual que las disposiciones adoptadas para su aplicación (...), a los intercambios entre la Comunidad y terceros países sin perjuicio de las disposiciones particulares que se hayan adoptado o se adopten en el marco de la política agraria común, así como de las disposiciones que se establezcan en otros sectores» (24). El párrafo segundo de ese artículo precisa que «El Derecho nacional sólo será aplicable cuando así lo prevea el Derecho comunitario».

El artículo 2 precisa que «... la normativa aduanera comunitaria se aplicará de modo uniforme en la totalidad del territorio aduanero de la Comunidad», «en el marco de normativas particulares o de convenios internacionales, podrán aplicarse igualmente fuera del territorio aduanero de la Comunidad determinadas disposiciones de la normativa aduanera».

Por lo tanto, si nos referimos a la aplicación de la norma - a su eficacia - en el espacio, hay que hacer constar que existen determinadas partes del territorio de la Comunidad que no constituyen territorio aduanero comunitario, a los efectos de aplicar esta normativa. Por el contrario, existen zonas que aun no perteneciendo al territorio de la Comunidad, sí forman parte de un territorio aduanero a los efectos de aplicación de la normativa aduanera.

El artículo 3 del Código, se encargará de precisar a estos efectos qué se entiende por territorio aduanero de la Comunidad (25).

(23) Título VIII, Capítulo 1 del Código Aduanero Comunitario.

(24) Nueva redacción dada al artículo 1 por la Modificación de la propuesta de Reglamento del C.A.C., presentado por la Comisión, en virtud del apartado 3 del artículo 149 del TCEE, el 27 de marzo de 1991 (DOCE nº C-97 de 13 de abril de 1991).

(25) Reproduce lo contenido hasta la fecha en el Reglamento (CEE) 2151/84.

Por lo que se refiere a la aplicación de la normativa del Código en el tiempo (eficacia temporal), el último artículo del texto (26), señala su entrada en vigor el tercer día siguiente al de su publicación en el Diario Oficial de las Comunidades Europeas, y será aplicable a partir del 1 de enero de 1993.

4. Estructura básica.

El proyecto del Código tal y como se encuentra al momento presente, y sobre el que no se esperan demasiadas variaciones, al menos en sus aspectos más esenciales, prescindiendo de pequeños retoques de detalle, se compone de ocho Títulos, divididos en Capítulos y Secciones, con 259 artículos (27).

Los contenidos son los siguientes:

TITULO I: Disposiciones generales.

Capítulo 1: Ambito de aplicación y definiciones de base.

Capítulo 2: Disposiciones generales diversas relativas principalmente a los derechos y obligaciones de las personas con respecto a la normativa aduanera.

Sección 1: Derecho de representación.

Sección 2: Decisiones.

Sección 3: Información.

Sección 4: Otras disposiciones.

TITULO II: Elementos en los que se basa la aplicación de los derechos de importación o de exportación y las demás medidas previstas en el cuadro de los intercambios de mercancías.

Capítulo 1: Arancel aduanero de las Comunidades Europeas y clasificación arancelaria de las mercancías.

(26) Artículo 259, según la versión publicada el 23 de mayo 1990 (DOCE, C-128).

(27) Texto de la versión 90/C 128/01.

Capítulo 2:	Origen de las mercancías.
Sección 1:	Origen no preferencial de las mercancías.
Sección 2:	Origen preferencial de las mercancías.
Sección 3:	Valor en aduana de las mercancías.
TITULO III:	Disposiciones aplicables a las mercancías introducidas en el territorio aduanero de la Comunidad en tanto no se les haya atribuido un destino aduanero.
Capítulo 1:	Introducción de las mercancías en el territorio aduanero de la Comunidad.
Capítulo 2:	Presentación en aduana de las mercancías.
Capítulo 3:	Declaración sumaria y descarga de las mercancías presentadas en aduana.
Capítulo 4:	Obligación de dar un destino aduanero a las mercancías presentadas en la aduana.
Capítulo 5:	Depósito temporal de las mercancías.
Capítulo 6:	Disposiciones aplicables a las mercancías no comunitarias que hayan circulado en un régimen de tránsito.
TITULO IV:	Destinos aduaneros.
Capítulo 1:	Generalidades.
Capítulo 2:	Regímenes aduaneros.
Sección 1:	Inclusión de las mercancías en un régimen aduanero.
	A. Declaraciones efectuadas por escrito.
	I. Procedimiento normal.
	II. Procedimiento simplificado.

- B. Otras declaraciones.
- C. Control a posteriori de las declaraciones.
- Sección 2: Despacho a libre práctica.
- Sección 3: Regímenes de exención condicional y regímenes aduaneros económicos.
 - A. Disposiciones comunes a varios regímenes.
 - B. Tránsito comunitario - procedimiento externo.
 - C. Depósito aduanero.
 - D. Perfeccionamiento activo.
 - I. Generalidades.
 - II. Concesión de autorización.
 - III. Funcionamiento del régimen.
 - IV. Intercambios modelo.
 - V. Otra disposición.
- Sección 4: Exportación.
- Sección 5: Tránsito interno.
- Capítulo 3: Otros destinos aduaneros.
- Sección 1: Zonas francas y depósitos francos.
 - A. Generalidades.
 - B. Entrada de las mercancías en las zonas francas o depósitos francos.

C. Funcionamiento de las zonas francas y de los depósitos francos.

D. Salida de las mercancías de las zonas francas y depósitos francos.

Sección 2: Reexportación, destrucción y abandono.

TITULO V: Operaciones privilegiadas.

Capítulo 1: Franquicias.

Capítulo 2: Mercancías de retorno.

Capítulo 3: Productos de la pesca marítima y otros productos extraídos del mar.

TITULO VI: Deuda aduanera.

Capítulo 1: Garantía del importe de la deuda aduanera.

Capítulo 2: Nacimiento de la deuda aduanera.

Capítulo 3: Recaudación del importe de la deuda aduanera.

Sección 1: Contracción y comunicación al deudor del importe de los derechos.

Sección 2: Plazo y modalidades de pago de la cuantía de derechos.

Capítulo 4: Extinción de la deuda aduanera.

Capítulo 5: Devolución y condonación de los derechos.

TITULO VII: Recurso.

Capítulo 1: Derecho o recurso.

Capítulo 2: Primera fase del ejercicio del derecho de recurso.

Capítulo 3: Segunda fase del ejercicio del derecho de recurso.

Capítulo 4: Otras disposiciones relativas al derecho de recurso.

TÍTULO VIII: Disposiciones finales.

Capítulo 1: Comité del Código Aduanero.

Capítulo 2: Consecuencias jurídicas, en un Estado miembro, de las medidas adoptadas, de los documentos expedidos y de las comprobaciones efectuadas en otro Estado miembro.

Capítulo 3: Otras disposiciones finales.

Como puede comprobarse de la lectura de la relación de los epígrafes del Código, éste guarda sintonía con el esquema lógico de ordenación de todo tributo.

No corresponde ahora comentar punto por punto cada uno de los contenidos de los títulos, ya que desbordaría en extensión el contenido de un trabajo del tipo del presente.

La ordenación de Títulos, como decimos, parece lógica según lo que corresponde a la exposición de los contenidos esenciales de esta tributación. Quizás la mayor duda la ofrece el orden de situación de los Títulos II y III. En efecto, parece que una vez realizada la exposición de las Disposiciones generales (Título I), el orden temporal de la causalidad obligaría a referirse a la relación jurídica-aduanera que se origina cuando las mercancías van a introducirse en el territorio aduanero de la Comunidad previamente a su asignación de un régimen aduanero. Esa relación jurídica-aduanera de contenido complejo que se produce como consecuencia del tráfico jurídico de bienes económicos a través de la frontera exterior comunitaria puede, a su vez, hacer nacer una relación jurídico-tributaria por la producción de un hecho imponible, pero no necesariamente. Es por eso que estas «disposiciones aplicables a las mercancías introducidas en el territorio aduanero de la Comunidad» (Título III), debieran preceder a las propiamente tributarias, esto es, a los «elementos en los que se basa la aplicación de los derechos de importación o de exportación» (Título II).

5. Novedades que representa.

La novedad mayor a destacar consiste en la mera existencia del Código, al haber conseguido recopilar, sistematizar y simplificar, el gran número de normas jurídicas que sobre aspectos sectoriales se encontraban dispersas. El Código se erige como la Ley fundamental de la Unión Aduanera, y el soporte o columna vertebral en torno a la cual se ordenan las bases del Mercado Único.

El Código adquiere para el campo de lo aduanero una trascendencia paralela -sino mayor- que la que representó para nuestro sistema tributario interno la aprobación en 1963 de la Ley General Tributaria. A partir de 1993 - cuando sea de aplicación el Código - la tributación aduanera estará constituyendo la primera gran tributación «federal» de la Europa Unida. El principio de supremacía predicable de las normas del Derecho comunitario nos obliga a redefinir las categorías jurídico-tributarias fundamentales del tributo aduanero en base a los contenidos del Código, prescindiendo, salvo excepciones, de lo contenido en la restante normativa tributaria interna, Ley General Tributaria incluida. Así, el texto del Código constituye el ordenamiento positivo esencial en torno al cual articular los principales institutos, conceptos y elementos de la dogmática tributario-aduanera.

En sintonía con lo anterior es por lo que merece destacarse como novedad importante, y plausible, que se disponga por primera vez de unas definiciones en base sobre los elementos más destacables del tributo aduanero (Título I). Así se dispone de la inequívoca certeza que proporciona el Derecho positivo en la definición de las principales categorías jurídicas que afectan al tributo. Conceptos de dudosa conceptualización actual, tales como: Estatuto Aduanero, Deuda Aduanera, Derechos de Importación, Representación, Destino Aduanero, Régimen Aduanero etc, quedan acotados de forma nítida.

6. Limitaciones. Aspectos pendientes.

En un texto de la complejidad, amplitud y ambición del Código es comprensible suponer las lógicas limitaciones que lo acompañan. Hasta la fecha las principales observaciones y dudas suscitadas sobre los contenidos del texto han provenido del Comité Económico y Social de la Comunidad, a través del Dictamen emitido el 18 de diciembre de 1990 (28).

La principal sombra que el Comité Económico y Social encuentra en el texto del Código tiene relación con la mayor novedad que aporta, debido a su carácter de norma básica y fundamental: las disposiciones generales. En efecto, se reconoce como una gran virtud el reunir en una parte general, por la similitud de contenidos, las disposiciones comunes a los distintos regímenes aduaneros. Sin embargo, se manifiesta la duda razonable sobre si el aumento de esos contenidos generales (p. ej: derecho de representación, información, nulidad de los actos, deber de colaboración, etc) está suponiendo una posible injerencia en el Derecho administrativo general, por referirse a decisiones que desbordan el campo de lo estrictamente tributario-aduanero. La competencia de la Comunidad Europea para armonizar esos ámbitos jurídicos,

(28) Dictamen del Comité Económico y Social sobre el CAL. (DOCE nº C-60 de 8 de mayo 1991) (91 C-60/03).

que no figuran expresamente en los Tratados constitutivos de las Comunidades, resulta al menos dudosa.

Especialmente crítico en este sentido se manifiesta el Comité Económico y Social respecto de la regulación uniforme que se realiza en el Título VIII del Código respecto del Derecho de Recurso y su régimen procesal. Así se señala (29) que mientras la propuesta de Código sólo contiene disposiciones que hoy día ya están armonizadas, sin embargo el Título VII al regular el recurso en materia aduanera está apostando por una armonización nueva con dudoso respaldo normativo en el Derecho originario. La particularidad de esta armonización no residirá en que hoy existan diferencias considerables en los regímenes nacionales, sino en el hecho de que esos regímenes valen de manera generalmente uniforme para el conjunto del Derecho nacional administrativo o fiscal, dispersándose estos sistemas nacionales de su contenido homogéneo, merced a la armonización del Código.

Otra observación de cierto peso se plantea con relación al desarrollo normativo del Código. El carácter de norma básica que configura el texto, obliga a ofrecer una norma de constante remisión hacia otras normas que lo desarrollen. Para el desarrollo normativo el propio Código establece un procedimiento «ad hoc» en el Título VIII a través de la actuación del denominado Comité del Código Aduanero (30). Al respecto de este procedimiento se suscitan las dudas, siempre presentes en la construcción comunitaria, del posible refuerzo de los poderes de la Comisión, con sustracción al control del Consejo y, sobre todo, del Parlamento Europeo.

Queda por último - «last but not least» - y para no alargar en exceso el contenido de la presente reflexión sobre el Código, hacer referencia a dos cuestiones que a modo de flecos quedan pendientes de resolución: el régimen de infracciones y sanciones en materia del ilícito aduanero, y la reforma de la administración aduanera comunitaria.

Respecto de la primera de las cuestiones en la actualidad, y en el seno de la Comisión, se están iniciando los trabajos para armonizar a nivel comunitario el régimen de infracciones y la cuantía de las sanciones. Este aspecto nunca hasta ahora había sido atendido, como tampoco lo realiza el Código por la falta de respaldo ofrecido por el Derecho originario, constituyendo sin embargo una pieza fundamental para el funcionamiento de la Unión Aduanera.

En sentido análogo, y a la espera del momento idóneo de madurez de la Unión Aduanera que implique avanzar el paso decisivo de la comunitarización de la función pública aduanera, y

(29) Vid. punto 2.50 Dictamen Comité Económico y Social (91 C-60/03).

(30) Artículo 253 proyecto CAC. «Se crea un Comité del Código Aduanero, compuesto por los representantes de los Estados miembros y presidido por un representante de la Comisión».

de las administraciones que la sirven, en una única y homogénea, es preciso al menos en el presente, mientras la gestión continúa siendo de carácter nacional, aproximar contenidos, criterios y procedimientos de actuación. Por ello resulta imprescindible identificar los sistemas organizativos de las distintas administraciones aduaneras comunitarias para avanzar hacia su equivalencia. El mismo sentido de equivalencia y homogeneidad debe conseguirse en los medios humanos que encarnan esos sistemas organizativos, lo que sólo podrá lograrse a través de programas comunes de formación. Estos objetivos son los que persigue, todavía de manera embrionaria, la Comisión a través del Programa Matthaeus.

IV. CONCLUSION

El nuevo artículo 8A del Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea, fija el objetivo comunitario de establecimiento de un Mercado Interior para 1 de enero de 1993. El Mercado Interior implicará un espacio sin fronteras interiores, en el que se garantice la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales.

El perfeccionamiento de la Unión Aduanera constituye el presupuesto lógico para el logro de este Mercado Interior, y es la base o piedra angular sobre la que se construye el resto del edificio comunitario. Los obstáculos en el avance hacia la verdadera Unión Aduanera han impedido todo progreso adicional en la construcción de la Europa Unida.

Hay que congratularse, por tanto, de que por fin los obstáculos empiecen a allanarse y podamos asistir al tránsito desde la Unión Arancelaria actual hacia la verdadera Unión Aduanera, motor y antesala del Mercado Interior. Para ello resulta condición necesaria - no suficiente - contar con una normativa de aplicación uniforme a todo el espacio comunitario: la que representa el Código Aduanero Comunitario. La complejidad, amplitud y trascendencia de esta norma a la que ahora sólo hemos hecho un primer acercamiento obligará en los próximos meses y años a constantes y profundas reflexiones.