



El reglamento por el que se establece un mecanismo de ajuste en frontera por carbono (MAFC)

Pablo Renieblas Dorado

Socio de Deloitte Legal.

Inspector del Estado en excedencia (España)

prenieblas@deloitte.es

Extracto

Con la aprobación de un mecanismo de ajuste en frontera en el seno de la Unión Europea, se produce un cambio fundamental en la política medioambiental europea. En este artículo se desganan las principales novedades y las obligaciones a las que van a tener que hacer frente los importadores.

Palabras clave: mecanismo de ajuste en frontera; política medioambiental europea; derechos de emisión; MAFC.

Recibido: 12-07-2024 / Aceptado: 03-10-2024 / Publicado: 04-11-2024

Cómo citar: Renieblas Dorado, P. (2024). El reglamento por el que se establece un mecanismo de ajuste en frontera por carbono (MAFC). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 500, 83-110. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2024.24097>



The regulation establishing a carbon border adjustment mechanism (CBAM)

Pablo Renieblas Dorado

Abstract

With the approval of a border adjustment mechanism within the European Union, a fundamental change has taken place in European environmental policy. This article details the outlines the main changes and the obligations that importers will have to face.

Keywords: border adjustment mechanism; european environmental policy; emission rights; CBAM.

Received: 12-07-2024 / Accepted: 03-10-2024 / Published: 04-11-2024

Citation: Renieblas Dorado, P. (2024). El reglamento por el que se establece un mecanismo de ajuste en frontera por carbono (MAFC). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 500, 83-110. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2024.24097>

Sumario

1. Introducción
2. Características generales del MAFC
 - 2.1. ¿En qué consiste?
 - 2.2. ¿En qué normativa se encuentra regulado?
3. Ámbito objetivo del MAFC
 - 3.1. ¿A qué productos afecta?
 - 3.2. ¿Se ampliará a nuevos productos en breve?
 - 3.3. ¿Afecta a cualquier producto de cualquier país?
4. Obligaciones del MAFC
 - 4.1. ¿Cuándo se debe hacer frente a estas obligaciones?
 - 4.2. ¿Quién es el obligado?
 - 4.3. ¿Qué información deberá presentar el importador?
 - 4.4. ¿Se pueden rectificar las declaraciones?
5. Cálculo de emisiones
 - 5.1. ¿Cómo se calculan las emisiones producidas?
 - 5.2. ¿Existe algún sistema que garantice por un tercero las emisiones de un producto?
6. Compra de derechos de emisión
 - 6.1. ¿Cómo y cuándo se deben comprar los derechos?
 - 6.2. ¿Cómo controla la Comisión el número de derechos adquiridos?
7. Otras cuestiones
 - 7.1. ¿Toda la relación de los operadores será ante la Comisión o deberán también relacionarse con alguna autoridad nacional?
 - 7.2. ¿Existe algún límite para no tener que presentar declaración?
 - 7.3. ¿Qué sanciones se pueden interponer?
8. Efectos en la operativa de los obligados
 - 8.1. ¿Cómo afecta al comercio internacional?
 - 8.2. ¿Qué ocurre si un producto regresa a Europa, ya sea íntegro o transformado?
9. Retos para los operadores económicos



1. Introducción

En el año 2015, en el seno de la Asamblea General de las Naciones Unidas, se suscribió por gran parte de los países la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible.

Ello conllevó que la Comisión Europea haya adquirido el compromiso de alcanzar los Objetivos de Desarrollo Sostenible para 2030 y sitúa el Pacto Verde en el centro de sus iniciativas de recuperación. Para ello, la Comisión ha procedido a adoptar un plan de objetivos 2030, centrado principalmente en el área de clima, energéticos y medioambientales. Así, el objetivo principal es lograr reducir las emisiones de gases de efecto invernadero (GEI) de la UE en un 55 % respecto de los niveles de 1990 de aquí a 2030, adoptar energías renovables, detener la pérdida de biodiversidad, conseguir contaminación «cero», desarrollar la economía circular, etc.

Para conseguir todos estos objetivos, la Comisión Europea ha decidido aprobar un paquete de medidas denominadas «Objetivo 55», encaminadas a revisar y actualizar la legislación de la UE y poner en marcha nuevas iniciativas con el fin de garantizar que las políticas de la UE se ajusten a los objetivos climáticos acordados por el Consejo y el Parlamento Europeo, con el objetivo final de lograr la neutralidad en emisiones para el año 2050.

Entre las distintas medidas aprobadas, podemos destacar la modificación del régimen de comercio de derechos de emisión de la UE (RCDE, en inglés ETS –*emissions trading system*–), la actualización de la directiva que regula la fiscalidad energética y la creación de un mecanismo de ajuste en frontera por carbono (MAFC o CBAM en sus siglas en inglés –*carbon border adjustment mechanism*–).

La aprobación del MAFC no se puede entender sin hacer una breve referencia a la modificación del RCDE. Entre los cambios que introducidos en el RCDE, nos encontramos con la ampliación de los sectores afectos, pero también con la eliminación de la concesión de derechos gratuitos, de tal forma que los operadores afectos a los mismos dejarán de tener acceso de forma gratuita a dichos derechos y, a partir de 2027, deberán hacer frente al pago de los mismos.

Esta modificación se hace de forma paulatina, de tal manera que no tendrán que comprar el 100 % de los derechos de inicio, sino que gradualmente se irá incrementando el número de derechos que tendrán que pagar frente a los que se entregan de forma gratuita.

Ante esta modificación, la Comisión Europea se planteó el posible problema de la denominada «fuga de carbono». Esto supondría que empresas productoras sitas en el ámbito de la UE se puedan plantear la necesidad de mover sus centros productivos fuera de la Unión, a los efectos de reducir sus costes de producción, al no tener que hacer frente al pago de derechos de emisión, y poder aprovecharse de acuerdos de origen preferencial aduaneros que les permitirían importar sus productos sin tener que pagar aranceles.

Para evitar estas conductas es necesario exigir a las importaciones de productos el pago de derechos de emisión por las emisiones producidas en origen, de tal forma que el coste de producción desde el punto de vista del RCDE va a ser el mismo, ya se fabriquen los productos en la UE o en cualquier otro país del mundo.

Así, se procedió a aprobar en el seno de la UE el Reglamento (UE) 2023/956 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 10 de mayo de 2023, por el que se establece un MAFC. Con la aprobación de este reglamento, la importación de determinados productos va a estar sujeta al pago de derechos de emisiones conforme al sistema establecido en el mismo.

Si bien se ha planteado por algunos sectores que el MAFC se trata de un nuevo impuesto a la importación, técnicamente no se puede tratar como tal, ya que no es más que la exigencia del pago de unos derechos por las emisiones producidas en origen por estos productos.

Aunque, desde un punto de vista práctico, nos encontramos ante un coste más en la importación de los productos, que se deberá pagar en el momento en el que se produzca dicha importación, por lo que su semejanza con un impuesto a la entrada es notoria.

La aprobación de dicho reglamento ha supuesto que haya habido países, como puede ser India, que se hayan planteado la posible ilegalidad de la medida, al considerar esta obligación contraria a los tratados firmados en el seno de la Organización Mundial del Comercio (OMC), al imponer un nuevo coste a las importaciones de terceros países, sin que tenga la justificación debida conforme a los acuerdos firmados en el seno de la OMC.

La Comisión Europea ya ha salido al paso de dichas afirmaciones señalando que el MAFC sí es conforme a las reglas de la OMC, al ser una medida medioambiental, hecho que permite y justifica el imponer nuevas obligaciones a las importaciones de productos.

Es importante destacar que ha habido movimientos de países en el sentido de implementar medidas similares al MAFC tales como Reino Unido, Marruecos y Vietnam, que han manifestado su intención de implementar una medida análoga, con lo que la Comisión conseguiría uno de sus objetivos, señalado en los considerandos de la norma, el conseguir que otros países implementen medidas similares a los efectos de conseguir esa reducción de emisiones en el ámbito global.

2. Características generales del MAFC

2.1. ¿En qué consiste?

Como ya hemos indicado, el MAFC conlleva que, a la hora de la importación de determinados productos, será necesario calcular las emisiones producidas en los lugares de origen y hacer frente al pago de derechos de emisión como si dichas emisiones se hubieran producido en Europa (art. 1).

2.2. ¿En qué normativa se encuentra regulado?

El MAFC se ha aprobado mediante reglamento de aplicación directa, el Reglamento (UE) 2023/956 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 10 de mayo de 2023.

En principio, casi todo el desarrollo normativo provendrá de la Comisión Europea, no siendo necesario que las autoridades nacionales desarrollen más normativa, salvo quizá la aplicación del régimen sancionador y la forma de aplicación de los criterios graduativos; temas que serán competencia de cada Estado miembro, aunque las sanciones sí se encuentran reguladas en el propio reglamento.

A su vez, se ha aprobado un nuevo reglamento que regula determinados aspectos de la aplicación del MAFC durante el periodo 2023-2025, el Reglamento de ejecución (UE) 2023/1773 de la Comisión, de 17 de agosto de 2023, por el que se establecen las normas de desarrollo del Reglamento (UE) 2023/956 del Parlamento Europeo y del Consejo en lo que respecta a las obligaciones de presentación de informes a efectos del MAFC durante el periodo transitorio.

Sin embargo, no será esta toda la legislación, ya que queda pendiente de aprobar el reglamento que desarrolla el funcionamiento para el periodo posterior a diciembre de 2025, el que regule todo el sistema de emisiones de certificados, las actualizaciones de la propia norma principal, sobre todo respecto de los nuevos productos que incluir en el mecanismo, etc.

3. Ámbito objetivo del MAFC

3.1. ¿A qué productos afecta?

Al igual que el RCDE no afecta a todos los sectores, el MAFC tampoco se va a aplicar a la totalidad de los productos y procede a delimitar a qué productos será de aplicación (art. 2).

En concreto, se indica que los productos afectados serán aquellos que en su fase productiva son altamente intensivos en emisiones de dióxido de carbono (CO₂) y nombra los siguientes:

- Fertilizantes.
- Electricidad.
- Hierro.
- Acero.
- Aluminio.
- Hidrógeno.

A su vez, se indica en el propio reglamento la posibilidad de que se amplíe antes de 2026 a otros productos, como pueden ser:

- Químicos.
- Polímeros.

Si bien en algunos de los borradores iniciales del texto se incluían desde el principio a estos dos últimos productos, la Comisión al final ha preferido ser prudente debido a la dificultad de implementar este sistema.

Imaginemos la entrada en un puerto de un gran barco portacontenedores, con más de 20.000 contenedores, y lo que supondría el tener que controlar toda esa mercancía para el cumplimiento de esta nueva obligación.

Probablemente, hasta que los operadores y los propios funcionarios se adapten, podría llevar fuertes retrasos en el despacho de la mercancía, con los efectos negativos que tendría para el comercio internacional. Por tanto, la Comisión ha preferido ser prudente e ir introduciendo paulatinamente esta medida entre los distintos productos de importación.

Otra cuestión que nos debemos plantear es si esta nueva obligación afecta a materias primas o a productos terminados y cómo podemos saber fielmente a qué productos se va a aplicar.

El reglamento resuelve este problema mediante la publicación en el anexo I del listado específico de producto afectados, de tal forma que hay que acudir a la normativa reguladora de la clasificación de productos¹ para poder determinar los mismos.

¹ Reglamento (CEE) 2658/87 del Consejo, relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y al arancel aduanero común.



Cuadro 1. Anexo I. Lista de mercancías y GEI

1. A efectos de la identificación de las mercancías, el presente reglamento se aplicará a las mercancías incluidas en los códigos de la nomenclatura combinada (NC) que se enumeran en el cuadro siguiente. Los códigos NC corresponderán a los del Reglamento (CEE) 2658/87.
2. A efectos del presente reglamento, los GEI relativos a las mercancías a que se refiere el apartado 1 serán los que se enumeran en el cuadro siguiente para las mercancías de que se trate.

Cemento

Código NC	GEI
2507 00 80 – Las demás arcillas caolínicas	Dióxido de carbono
2523 10 00 – Cementos sin pulverizar o clinker	Dióxido de carbono
2523 21 00 – Cemento Portland blanco, incluso coloreado artificialmente	Dióxido de carbono
2523 29 00 – Los demás cementos Portland	Dióxido de carbono
2523 30 00 – Cementos aluminosos	Dióxido de carbono
2523 90 00 – Los demás cementos hidráulicos	Dióxido de carbono

Fuente: Reglamento (UE) 2023/956.

Electricidad

Código NC	GEI
2716 00 00 – Energía eléctrica	Dióxido de carbono

Fuente: Reglamento (UE) 2023/956.

Abonos

Código NC	GEI
2808 00 00 – Ácido nítrico; ácidos sulfonítricos	Dióxido de carbono y óxido nitroso
2814 – Amoníaco anhidro o en disolución acuosa	Dióxido de carbono



Código NC	GEI
2834 21 00 – Nitratos de potasio	Dióxido de carbono y óxido nitroso
3102 – Abonos minerales o químicos nitrogenados	Dióxido de carbono y óxido nitroso
3105 – Abonos minerales o químicos, con dos o tres de los elementos fertilizantes: nitrógeno, fósforo y potasio; los demás abonos; productos de este capítulo en tabletas o formas similares o en envases de un peso bruto inferior o igual a 10 kg	Dióxido de carbono y óxido nitroso
Excepto: 3105 60 00 – Abonos minerales o químicos con los dos elementos fertilizantes: fósforo y potasio	
Fuente: Reglamento (UE) 2023/956.	

Fundición, hierro y acero

Código NC	GEI
72 – Fundición, hierro y acero	Dióxido de carbono
Excepto:	
7202 2 – Ferrosilicio	
7202 30 00 – Ferro-sílico-manganeso	
7202 50 00 – Ferro-sílico-cromo	
7202 70 00 – Ferromolibdeno	
7202 80 00 – Ferrovolframio y ferro-sílico-volframio	
7202 91 00 –Ferrotitanio y ferro-sílico-titanio	
7202 92 00 – Ferrovanadio	
7202 93 00 – Ferroniobio	
7202 99 – Las demás:	
7202 99 10 – Ferrofósforo	
7202 99 30 – Ferro-sílico-magnesio	
7202 99 80 – Las demás	
7204 – Desperdicios y desechos (chatarra), de fundición, hierro o acero; lingotes de chatarra de hierro y acero	



Código NC	GEI
◀	
2601 12 00 – Minerales de hierro y sus concentrados, excepto las piritas de hierro tostadas (cenizas de pirita), aglomerados	Dióxido de carbono
7301 – Tablestacas de hierro o acero, incluso perforadas o hechas con elementos ensamblados; perfiles de hierro o acero obtenidos por soldadura	Dióxido de carbono
7302 – Elementos para vías férreas, de fundición, hierro o acero: carriles (rieles), contracarriles y cremalleras, agujas, puntas de corazón, varillas para mando de agujas y otros elementos para cruce o cambio de vías, traviesas (durmientes), bridas, cojinetes, cuñas, placas de asiento, placas de unión, placas y tirantes de separación y demás piezas diseñadas especialmente para la colocación, unión o fijación de carriles (rieles)	Dióxido de carbono
7303 00 – Tubos y perfiles huecos, de fundición	Dióxido de carbono
7304 – Tubos y perfiles huecos, sin soldadura (sin costura), de hierro o acero	Dióxido de carbono
7305 – Los demás tubos (por ejemplo: soldados o remachados) de sección circular con diámetro exterior superior a 406,4 mm, de hierro o acero	Dióxido de carbono
7306 – Los demás tubos y perfiles huecos (por ejemplo: soldados, remachados, grapados o con los bordes simplemente aproximados), de hierro o acero	Dióxido de carbono
7307 – Accesorios de tubería [por ejemplo: empalmes (rácores), codos, manguitos], de fundición, de hierro o acero	Dióxido de carbono
7308 – Construcciones y sus partes (por ejemplo: puentes y sus partes, compuertas de esclusas, torres, castilletes, pilares, columnas, armazones para techumbre, techados, puertas y ventanas y sus marcos, contramarcos y umbrales, cortinas de cierre, barandillas), de fundición, hierro o acero (excepto construcciones prefabricadas de la partida 9406); chapas, barras, perfiles, tubos y similares, de fundición, hierro o acero, preparados para la construcción	Dióxido de carbono
7309 00 – Depósitos, cisternas, cubas y recipientes similares para cualquier materia (excepto gas comprimido o licuado), de fundición, de hierro o de acero, de capacidad superior a 300 l, sin dispositivos mecánicos ni térmicos, incluso con revestimiento interior o calorífugo	Dióxido de carbono
7310 – Depósitos, barriles, tambores, bidones, latas o botes, cajas y recipientes similares, para cualquier materia (excepto gas comprimido o licuado), de fundición, hierro o acero, de capacidad inferior o igual a 300 l, sin dispositivos mecánicos ni térmicos, incluso con revestimiento interior o calorífugo	Dióxido de carbono
7311 00 – Recipientes para gas comprimido o licuado, de fundición, hierro o acero	Dióxido de carbono
▶	

Código NC	GEI
7318 – Tornillos, pernos, tuercas, tirafondos, escarpas roscadas, remaches, pasadores, chavetas, arandelas [incluidas las arandelas de muelle (resorte)] y artículos similares, de fundición, hierro o acero	Dióxido de carbono
7326 – Las demás manufacturas de hierro o acero	Dióxido de carbono

Fuente: Reglamento (UE) 2023/956.

Aluminio

Código NC	GEI
7601 – Aluminio en bruto	Dióxido de carbono y perfluorocarburos
7603 – Polvo y escamillas, de aluminio	Dióxido de carbono y perfluorocarburos
7604 – Barras y perfiles, de aluminio	Dióxido de carbono y perfluorocarburos
7605 – Alambre de aluminio	Dióxido de carbono y perfluorocarburos
7606 – Chapas y tiras, de aluminio, de espesor superior a 0,2 mm	Dióxido de carbono y perfluorocarburos
7607 – Hojas y tiras, delgadas, de aluminio, incluso impresas o fijadas sobre papel, cartón, plástico o soportes similares, de espesor inferior o igual a 0,2 mm (sin incluir el soporte)	Dióxido de carbono y perfluorocarburos
7608 – Tubos de aluminio	Dióxido de carbono y perfluorocarburos
7609 00 00 – Accesorios de tuberías [por ejemplo: empalmes (rácores), codos, manguitos], de aluminio	Dióxido de carbono y perfluorocarburos
7610 – Construcciones y sus partes (por ejemplo: puentes y partes, torres, castilletes, pilares, columnas, armazones para techumbre, techados, puertas y ventanas y sus marcos, contramarcos y umbrales, y barandillas), de aluminio (excepto las construcciones prefabricadas de la partida 9406); chapas, barras, perfiles, tubos y similares, de aluminio, preparados para la construcción	Dióxido de carbono y perfluorocarburos



Código NC	GEI
7611 00 00 – Depósitos, cisternas, cubas y recipientes similares para cualquier materia (excepto gas comprimido o licuado), de aluminio, de capacidad superior a 300 l, sin dispositivos mecánicos ni térmicos, incluso con revestimiento interior o calorífugo	Dióxido de carbono y perfluorocarburos
7612 – Depósitos, barriles, tambores, bidones, botes, cajas y recipientes similares, de aluminio (incluidos los envases tubulares rígidos o flexibles), para cualquier materia (excepto gas comprimido o licuado), de capacidad inferior o igual a 300 l, sin dispositivos mecánicos ni térmicos, incluso con revestimiento interior o calorífugo	Dióxido de carbono y perfluorocarburos
7613 00 00 – Recipientes para gas comprimido o licuado, de aluminio	Dióxido de carbono y perfluorocarburos
7614 – Cables, trenzas y artículos similares, de aluminio, sin aislar para electricidad	Dióxido de carbono y perfluorocarburos
7616 – Las demás manufacturas de aluminio	Dióxido de carbono y perfluorocarburos

Fuente: Reglamento (UE) 2023/956.

Sustancias químicas

Código NC	GEI
2804 10 00 – Hidrógeno	Dióxido de carbono

Fuente: Reglamento (UE) 2023/956.

Como podemos observar, el reglamento no solo hace referencia a materias primas, sino también a productos semielaborados o productos terminados, como pueden ser tornillería, cableado, tubos, estructuras, etc. Con lo que nos encontramos con el primer reto respecto a aquellos que vayan a ser obligados, el determinar qué productos que se importan van a estar afectos.

Una primera duda que puede asaltar a aquellos no muy habituados a manejar la clasificación arancelaria es qué ocurre, por ejemplo, con un producto que es una lámina de aluminio compuesta, revestida de plástico y con un espesor de 4 mm, la cual se clasifica en la partida 7606 11 93, y, mirando el listado, no está en concreto esta partida, y solo aparece la 7606, chapas y tiras de aluminio.

Lo que dice el reglamento es que están afectos todos los productos incluidos en una partida y, por tanto, todos los productos cuya clasificación se inicie por el código 7606 estarán dentro del ámbito de aplicación de la norma; en consecuencia, nuestro ejemplo estará afecto al MAFC.

Otra cuestión es qué ocurre si importamos unos componentes para una máquina que se ha estropeado, por ejemplo, una prensa de uva, y para ello importamos partes de esa máquina, entre las que se encuentran chapas y tiras de aluminio.

Si traemos todas las piezas juntas para hacer la reparación, y miramos la norma de clasificación, veremos que existe una partida específica para clasificar las partes de estas máquinas, que es la 8435 90 00, y, por tanto, si procedemos a clasificar todas las partes que traemos para reparar la máquina en esta partida, no estaremos afectados por el MAFC, aunque traiga tornillería y planchas de aluminio.

Cuestión distinta es que realmente esos productos estén bien clasificados y se puedan clasificar como partes de máquinas, cuando, en realidad, la aduana nos puede indicar que su verdadera clasificación es dentro de las partidas 7606 de planchas de aluminio o de la 7318 de tornillería, que sí se encontraría afectada.

Nos encontramos ante el primer gran problema al cual se van a enfrentar los operadores, que es comprobar la adecuada clasificación de la mercancía, un tema tremendamente complejo que depende de muchos detalles como, por ejemplo, ver si esas planchas o tornillos están diseñados expresamente para esa máquina o, por el contrario, se pueden usar para otras muchas, lo que dará lugar a controversias con las aduanas y a sorpresas desagradables respecto de operadores que piensen que sus productos no se encuentran afectados por una clasificación errónea. O viceversa, operadores que están declarando el MAFC cuando en realidad no deben hacer frente a las obligaciones.

Por tanto, una de las primeras tareas para los posibles afectados deberá ser repasar la adecuada clasificación de sus mercancías, algo que no se debe dejar en manos de los proveedores, al asumir el riesgo el importador y depender de este la verdadera clasificación de mercancías.

Cabe recordar que, en caso de duda, siempre existe la posibilidad de presentar una consulta vinculante de clasificación ante el Departamento de Aduanas de la AEAT.

3.2. ¿Se ampliará a nuevos productos en breve?

Esta cuestión es muy relevante, ya que ha habido muchas quejas de sectores productivos europeos ante la Comisión Europea. La razón es que Europa no es una zona geográfica con una gran cantidad de materia prima y, por ende, debe recurrir a otras zonas geográficas para su adquisición.

Ello supone que los productores europeos van a tener que pagar el MAFC por las importaciones, por ejemplo, de hierro, acero y aluminio, lo que supone un coste extra; sin embargo, tal y como hemos explicado, un productor no europeo que importe una maquinaria

entera no deberá hacer frente a ningún pago, con lo que el productor europeo se queda en una situación clara de desventaja competitiva.

Esta situación ha supuesto que muchas asociaciones hayan presentado sus quejas a la Comisión y esta ha decidido tomar cartas en el asunto. Así, ya ha comunicado en diversas charlas que ha iniciado un primer estudio para ampliar la aplicación del MAFC a productos terminados que contengan otros productos sujetos a MAFC, como pueden ser el aluminio, el hierro o el acero.

Dicho estudio tiene previsto concluirse en diciembre del 2024 para su presentación al Parlamento Europeo y, con base en él, se iniciará el proceso necesario de modificación del reglamento, al otorgar el propio reglamento competencias para proceder a ampliar los productos objeto del MAFC.

Pero no se quedará ahí. También la Comisión ha informado de que se elaborará otro estudio durante el primer semestre de 2025 para incluir otras materias primas y –entendemos– que los productos que contengan las mismas, como ya hemos indicado, como mínimo, se referirán a los químicos y plásticos.

3.3. ¿Afecta a cualquier producto de cualquier país?

Conforme a lo establecido en el anexo III, se aplicará a los productos procedentes de cualquier país del mundo, salvo los correspondientes a Islandia, Liechtenstein, Noruega y Suiza, como consecuencia de los tratados firmados con estos, siendo países que aplican una política similar, por no decir que idéntica, en cuanto al pago de derechos de emisión RCDE.

Tampoco será de aplicación cuando procedan de los siguientes territorios: Büsingen, isla de Helgoland, Livigno, Ceuta y Melilla, territorios que forman parte de países miembros de la UE, pero cuyos territorios no se encuentran integrados dentro de la Unión Aduanera.

Otro elemento que hay que tener en cuenta es qué ocurre si en los países de origen existe una política de pagos de derechos de emisiones, porque, si es así, se podría producir un doble recargo, el existente en el país de origen y el exigido en la UE a la importación de los productos.

En este caso, conforme al artículo 9, el obligado podrá descontar de los derechos que pagará aquel importe que se haya pagado previamente en origen, y deberá llevar un registro con dicha información. A su vez, deberá tener acreditado el pago de dichos derechos en los países de origen.

Así, a título de ejemplo, si una entidad importa un producto procedente de China, este puede estar sujeto al pago de derechos de emisión, ya que China ha establecido su propio

sistema en el que el precio del derecho está fijado en 5 euros y, por ende, con el certificado de haberse pagado se podrá descontar 5 euros por cada derecho que se tenga que adquirir en Europa por la importación de dichos productos.

Habrà que estar atentos a la documentación que entreguen los operadores extranjeros a los efectos de garantizar su realidad y evitar fraudes al respecto.

4. Obligaciones del MAFC

4.1. ¿Cuàndo se debe hacer frente a estas obligaciones?

La Comisión Europea ha decidido que la entrada en vigor del MAFC sea por fases debido a la gran dificultad que puede conllevar que entre en vigor de pleno desde el primer momento; por ello, debemos distinguir varias fases, una fase transitoria y una fase final con pago de derechos.

La primera fase transitoria se inicia con la entrada en vigor del reglamento, con fecha 1 de octubre de 2023, y conlleva la obligación de presentar declaraciones trimestrales por parte de los operadores en el mes siguiente a la finalización del trimestre (enero, abril, julio y octubre), sin que se tenga que hacer frente al pago de los derechos de emisión (art. 32).

Dentro de esta fase transitoria, a su vez, se distinguen otras dos fases más: una hasta julio de 2024, en la que la información que se deberá suministrar es más limitada y con información por defecto, y otra a partir de julio, en la que la información que habrá que suministrar es mucho más detallada y no se permite aplicar valores por defecto.

Otro hito que se debe tener en cuenta es enero de 2025, cuando todas las entidades que vayan a importar productos sujetos al MAFC deberán estar obligatoriamente registradas ante la Comisión Europea e incluir, en todas las importaciones que realicen, el número de registro asignado en los documentos únicos administrativos (DUA) de importación (art. 5). En el caso de que no lo hagan, la aduana procederà a paralizar dichas importaciones y no permitirá la entrada de las mercancías hasta que el operador estè debidamente registrado e incluya su número de registro en las declaraciones.

En enero de 2026 entra en vigor la fase definitiva del MAFC, lo cual supondrà no solo tener que presentar declaraciones, sino que también se tendrà que hacer frente al pago de derechos de emisión.

Existe una modificación sustancial respecto del periodo transitorio y es que las declaraciones dejan de ser trimestrales para pasar a ser anuales, de tal forma que en el mes de mayo del año siguiente deberán estar presentadas.

La razón de por qué en el periodo transitorio la Comisión exige presentación trimestral y no anual es para poder controlar a los operadores y asegurarse de que los mismos van realizando de forma adecuada el reporte de la información, además de verificar que dicha información es coherente y veraz, de tal forma que, si detecta errores en la información enviada, pueda corregirse rápidamente.

Durante esta fase definitiva también existe un periodo transitorio, ya que, al igual que la obligación de pago del RCDE para los operadores interiores con asignaciones gratuitas va ir modificándose paulatinamente desde 2027 a 2033, cuando se irá incrementando gradualmente el número de derechos que pagar frente a los gratuitos, de igual forma ocurrirá con el MAFC, de tal forma que, al principio, se les concederá una parte de derechos de forma gratuita y, poco a poco, irá creciendo el número de derechos que pagar hasta que, finalmente, se tenga que hacer frente al pago del 100 % de los derechos.

4.2. ¿Quién es el obligado?

La entidad que tendrá que hacer frente al cumplimiento de las obligaciones será el importador de los productos, es decir, aquel que aparezca en el DUA como responsable de la importación.

Este hecho es muy importante, ya que, si hay intermediarios que se encargan de buscar materiales y, por el incoterm usado, son estos los importadores, serán por tanto esos *brokers* los encargados de hacer frente al cumplimiento de las obligaciones.

Una cuestión que se están planteando muchos agentes es cambiar los incoterms para que sean sus proveedores los que se hagan responsables de esta obligación, pero, antes de tomar esta decisión, se deben tener en consideración otras cuestiones.

El importador, según lo establecido en el artículo 5 del reglamento, así como la propia normativa aduanera² (CAU), deberá ser un establecido en el territorio de la UE y, por tanto, si el proveedor es un no establecido, en principio, este no podrá ser importador y no podrá hacer frente a dicha obligación (excepto la salvedad que indicaremos).

Lo importante es que la entidad que vaya a importar esté establecida en alguno de los países miembro de la UE, por lo que da igual si el mismo, a su vez, está establecido en el país a través del que se importa. Es decir, si una entidad alemana va a importar a través de España, no tendrá ningún problema y podrá presentar tanto el DUA como hacer frente a la obligación del MAFC mediante la presentación de su número EORI (registro e identificación

² Reglamento (UE) 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el código aduanero de la Unión (CAU).

de operadores económicos a efectos aduaneros), que es común para toda la UE. Por el contrario, si la entidad que pretende importar la mercancía es un operador del Reino Unido, y el mismo no tiene ningún establecimiento europeo en el seno de Unión, en principio, no podrá realizar dicha operación.

En este último caso se admite una excepción, que es la misma que la de la normativa aduanera, esto es, la posibilidad de que un agente de aduanas presente dicho DUA bajo la modalidad de representación indirecta, en cuyo caso será el representante aduanero el que se haga responsable de toda la operativa, tanto de las obligaciones aduaneras como de las obligaciones del MAFC, debiendo obtener el agente de aduanas una autorización por cada cliente con el que opere de esta forma.

Otra cuestión que deben tener en cuenta los operadores a la hora de decidir que sean sus proveedores los que realicen estas obligaciones son los flujos de los productos.

Como veremos posteriormente, en el caso de que se importen productos sujetos al MAFC para ser transformados y, finalmente, estos sean vendidos fuera de la UE, la Comisión permite la aplicación de regímenes aduaneros, lo que evitará tener que hacer frente al pago de los derechos y reducirá el coste de producción de la mercancía, permitiendo ser más competitivos vía precios a los operadores europeos. Para ello, el operador deberá controlar el flujo de la operativa y, por ende, será más sencillo si es él el que realiza las importaciones.

4.3. ¿Qué información deberá presentar el importador?

De nuevo, como consecuencia del periodo transitorio, la información que habrá presentar en las declaraciones varía (art. 6 y anexo VI del reglamento), pero, en general, la base es la misma:

- La entidad productora. Se deberá reportar quién es la entidad que ha fabricado el producto. Es importante distinguir entre proveedor y fabricante, ya que no tienen por qué coincidir.

Evidentemente, el MAFC requiere la información de la entidad que ha fabricado el producto, independientemente de a quién se compre, por tanto, si un producto ha pasado por las manos de dos intermediarios antes de la compra, se deberá pedir la información a los intermediarios para que indiquen qué entidad ha fabricado el producto. Este hecho complica sobremedida, ya que muchos intermediarios no querrán dar esa información, ya que podrían perder su negocio.

Otra cuestión relevante es determinar qué se entiende por productor. Así, una labor de *picking* o alguien que se dedica exclusivamente al montaje, ¿es productor? En este sentido, nos encontramos con un vacío legal de la norma, si bien es cierto que en su articulado hace referencia también a la aplicación de la normativa aduanera.

En diversas charlas que han dado los miembros de la Comisión han indicado al respecto que será de aplicación la norma aduanera a efectos de determinar quién es el productor o fabricante, de tal forma que ni el *picking* ni el mero montaje se puede considerar que confiere el carácter de fabricante, y habrá que acudir a la regla de determinación de transformación sustancial conforme a la normativa aduanera para saber quién es el fabricante para poder dar dicho dato.

Otra cuestión que se plantea es qué ocurre con productos complejos, es decir, productos que sufren varias fases de transformación y han sido varias las entidades participantes en su fabricación, como pueden ser los tornillos. En ese caso, la Comisión ha manifestado en las preguntas frecuentes que se entenderá que el productor será el último que haya participado en la cadena, en este caso, el que finalmente fabrica el tornillo, pero no evita que, para determinar las emisiones de CO₂ del producto, haya que ir aguas arriba y obtener también la información de la entidad que ha fabricado el acero, de la que lo haya laminado y de la que lo haya cortado antes de que se destine a fabricar dicho tornillo.

De nuevo, esto demuestra la dificultad de esta nueva obligación para obtener toda la información necesaria para cumplir con la misma, siendo el hecho clave el tener que tener plena trazabilidad del producto desde el origen de la materia prima.

- La instalación. La segunda información que se debe obtener es la instalación en la que se ha fabricado el producto, con la geolocalización exacta de la misma.

Si el fabricante solo tiene una instalación, la información es sencilla, pero, si tiene diversas instalaciones situadas en el mismo país o en otros países, tiene que informar, respecto de cada envío, sobre cuál es la instalación en concreto donde se ha producido, así que, si el proveedor tiene un *hub* en donde concentra la mercancía, debería ser capaz de decir en cuál de las instalaciones ha producido cada uno de los envíos.

De nuevo, afecta el tener intermediarios que son los que venden la mercancía. No hace falta incidir en la dificultad que supone tener que obtener dicha información.

Cabe recordar que, en los casos de productos complejos con diversas fases de producción, este dato solo se requiere con respecto al último proceso de fabricación, lo cual no evita, como ya hemos dicho, obtener la información de las fases de producción y de las emisiones producidas en cada fase.

- País de origen. Como consecuencia de que el productor pueda tener varias instalaciones, no solo hay que indicar la instalación, sino también el país de origen.

De nuevo, para determinar cuál es el país de origen de una mercancía, es necesario acudir a la normativa aduanera.

- Los métodos y los procesos de producción. Para poder comprobar que las emisiones declaradas son las adecuadas, se exige de nuevo que se presente información sobre cuáles son los métodos y los procesos productivos de los productos.

En el caso de productos complejos, deberá tenerse conocimiento de cada una de las fases productivas, aunque, como veremos en el cálculo de las emisiones, en estos productos complejos se puede llegar a estimar hasta un 20 % de las emisiones de fases anteriores.

- Los insumos. El reglamento establece la obligación de informar de los insumos de electricidad que se hayan producido en la fase de fabricación de los productos. Por el momento, no exige los insumos de otros vectores energéticos.

Es importante señalar que tampoco exige hoy en día informar de las emisiones respecto del transporte de los productos, pero, de nuevo, han anunciado miembros de la Comisión en diversas charlas que están estudiando la posibilidad de incluir también estas emisiones en el cálculo, con lo que finalmente acabaríamos en el alcance III del cálculo de las emisiones.

- Las cantidades importadas. A los efectos de poder comprobar que los derechos de emisión adquiridos son los adecuados, es necesario declarar las cantidades importadas de productos sujetos al MAFC. Este dato, que parece el más sencillo de todos, sin embargo, tiene su importancia, ya que es necesario que cuadre el dato suministrado ante la aduana en los DUA de importación con las cantidades declaradas en el MAFC, ya que dicho cuadre será realizado por la Comisión, requiriendo una gran coordinación entre los departamentos afectados que realicen, por un lado, las importaciones y, por el otro, la presentación de las declaraciones del MAFC.
- Factores de emisión en el consumo. Para poder realizar el cálculo adecuadamente es necesario determinar la materia prima en los procesos productivos y los factores de emisión que tienen la materia prima y el producto final a los efectos de poder determinar el nivel de emisiones en los productos. Este dato será necesario en función del sistema de cálculo de emisiones que se utilice.
- Certificados adquiridos. Por último, deberán reportarse los certificados que han sido adquiridos para cubrir los derechos de emisión a los efectos de finalizar con el proceso.

En la fase transitoria, hasta la declaración anual del año 2026, no será necesario reportar información en la medida en que no hay que hacer frente al pago de ningún derecho.

4.4. ¿Se pueden rectificar las declaraciones?

Una vez presentada la declaración, el artículo 9 del reglamento de ejecución establece que esta se podrá modificar exclusivamente durante los dos meses posteriores a la presentación de la declaración.

Además, previamente se deberá informar de que se va a proceder a realizar dicha modificación, teniendo que autorizar la misma Comisión.

No obstante, para las dos primeras declaraciones se establece un periodo excepcional, pudiéndose modificar estas hasta el mes de julio de 2024.

Una vez transcurrido el plazo, no cabrá modificar la declaración y cualquier error que descubra la Comisión podrá ser objeto de sanción.

Es importante destacar que esta norma es de aplicación durante el periodo que rige dicho reglamento, es decir, hasta el 31 de diciembre de 2025, estando pendiente de desarrollo reglamentario la normativa para el periodo definitivo.

5. Cálculo de emisiones

5.1. ¿Cómo se calculan las emisiones producidas?

El reglamento establece a través de sus artículos 7 y 8 y el anexo IV diversas formas de cálculo de las emisiones de CO₂. Así, para el periodo que transcurre entre la primera declaración de octubre de 2023 hasta la segunda declaración de 2024 (en julio de 2024), la Comisión permite utilizar valores por defecto.

A este respecto, procedió a publicar el 22 de diciembre de 2023 una lista en la que se comunicaba por código de producto arancelario cuáles eran las emisiones que declarar por cada producto, pudiendo los declarantes utilizar este sistema o, en su defecto, cualquiera de los aprobados para las declaraciones posteriores.

A partir de la tercera declaración del año 2024, es decir, la que hay que presentar en el mes de octubre, se distinguen principalmente dos sistemas de cálculo.

Uno sería mediante la medición directa de las emisiones con la ubicación de aparatos de mediación en los centros productivos que sean capaces de leer y determinar las emisiones producidas. Este sistema es, evidentemente, el ideal, ya que permite con plenas garantías poder determinar exactamente las emisiones producidas, sin embargo, no es sencillo, ya que esta maquinaria es cara y no en todos los procesos productivos se puede instalar, con lo que, al menos en el corto plazo, no va a ser lo más habitual encontrarnos con esta situación.

El segundo sería mediante el denominado «sistema de masas». En este segundo debemos distinguir entre bienes simples y bienes complejos.

En el caso de los bienes simples:

- Se identifica, en primer lugar, el proceso de producción; por ejemplo, un producto pasa por las siguientes fases: (i) planta de sinterización; (ii) alto horno; (iii) horno de oxígeno básico; y (iv) laminación en caliente.

- En segundo lugar, se identifican las tecnologías usadas; si son hornos de gas, eléctricos, de hidrógeno, etc.
- Se identifican todas las materias primas usadas en el proceso con los factores de CO₂ medios de dichos componentes.
- Se procede al cálculo de las emisiones mediante la aplicación de las fórmulas contenidas en el anexo IV, que determinan las emisiones mediante la diferencia entre el CO₂ que contiene la materia prima previamente al inicio de la actividad productiva y el CO₂ que contiene el producto final, sumándose a dicha diferencia las emisiones en función de la tecnología usada (gas, electricidad, hidrógeno, etc.).

En el caso de productos complejos, la única diferencia es que se permite estimar las fases previas de producción, pero sin que dicha estimación pueda suponer más del 20 % de las emisiones totales del producto.

Como ya hemos señalado anteriormente, por el momento no se incluyen las emisiones en el transporte, sin perjuicio de que se incluyan en una fase posterior, y ya no se permiten procesos estimativos más allá del indicado para las mercancías complejas.

En todo caso, hay que señalar que diversos sectores han transmitido quejas acerca de la no posibilidad de utilizar factores estimativos, y la Comisión se ha pronunciado al respecto en diversas charlas en las que ha indicado que estudiará dicha posibilidad, pero para que sea aplicada de forma limitada; por ejemplo, en el caso de importadores con un número de operaciones muy pequeñas a lo largo del año, para los que el coste de implementar un sistema de cálculo puede ser superior al coste de la adquisición de los propios derechos. No obstante, está en estudio.

Es importante destacar que, en todos los casos en los que ha participado el que suscribe, las emisiones calculadas por el sistema de valores por defecto han sido muy superiores al cálculo a través del sistema de masas, con lo que a los importadores, a pesar de la dificultad, les interesará poder obtener los datos reales para proceder a su cálculo más que acudir a las estimaciones publicadas por la Comisión.

5.2. ¿Existe algún sistema que garantice por un tercero las emisiones de un producto?

El reglamento, durante el periodo transitorio, no reconoce dicha posibilidad, sin embargo, establece que durante el periodo definitivo deberá ser acreditada por un certificador toda la información referente al esquema de producción, los sistemas utilizados en la fase de producción y la tecnología, junto a las emisiones que se hayan producido (art. 18).

Estas entidades podrán ser terceros que se hayan acreditado previamente o incluso pueden ser los propios productores que se acrediten ante la Comisión Europea respecto de sus procesos y sus productos.

Todavía está pendiente de desarrollo reglamentario, por lo que todavía existen muchas dudas al respecto de esta figura y sobre la seguridad que transmitirán dichos certificados, los cuales también deberán ser presentados en las declaraciones anuales.

Sin embargo, un hecho que parece difícil que la figura del certificado pueda asegurar es que un certificado solo va a garantizar la existencia de una empresa, con una determinada instalación y con un determinado sistema de producción e insumos, pero no va a garantizar la trazabilidad de la mercancía, ya que el certificado se emitirá una vez para cada productor, instalación y sistema productivo de cada producto que fabrique, pero no se emitirá para cada lote fabricado y, por ende, le corresponderá al importador garantizar la trazabilidad del producto y que este proviene de la instalación que indica el certificado.

A título de ejemplo, en la actualidad existen fraudes de productos de acero y hierro, que se declaran con origen asiático y cuya verdadera procedencia es Rusia, de tal forma que intentan cambiar el verdadero origen para evitar las prohibiciones de importación desde Rusia. Así que es factible que este tipo de fraudes se reproduzcan con el MAFC y los importadores deberán estar muy atentos para evitar verse involucrados involuntariamente.

6. Compra de derechos de emisión

6.1. ¿Cómo y cuándo se deben comprar los derechos?

Como ya se ha indicado, a partir del 1 de enero de 2026 se deben haber comprado derechos de emisión para poder hacer frente a la importación de productos sujetos al MAFC (arts. 21 a 24).

Los derechos se compran a la propia Comisión Europea. El precio del derecho será el precio medio publicado por la Comisión en la semana previa a su compra.

Por tanto, el sistema del MAFC no va a incrementar el precio del derecho de emisión, al no participar en el mercado de subastas, pero su precio sí que estará referenciado al mismo, aplicándose el precio medio de la semana anterior a su compra.

El derecho se comprará previamente a la importación de la mercancía, aunque la Comisión permite que la compra no tenga que ser del 100 % de los derechos, sino que vale

con que se adquiriera antes de la importación el 80 %, y el 20% restante se podrá adquirir a lo largo del año.

Por tanto, la Comisión permite un pequeño juego financiero, de tal forma que, si un operador prevé un año de crisis económica o prevé que en el mes de agosto va a caer el precio del derecho, podrá ir adquiriendo el mínimo indispensable, que será el 80 % de los derechos de las importaciones realizadas hasta julio, y comprar todos los derechos que le faltan en el mes de agosto, consiguiendo un cierto ahorro. Si, por el contrario, se prevé que el derecho va a ir subiendo de precio a lo largo del año, se puede hacer una previsión de los derechos que se necesitan y comprar todos ellos a principio de año.

En el caso de que se adquieran al final más derechos de los que realmente se necesitan, es importante destacar que estos solo tienen validez durante el año en el que se compraron y, por tanto, no pueden ser utilizados en el siguiente año, pudiéndose revender los derechos a la Comisión por el precio al que se compraron.

En todo caso, para evitar que se juegue demasiado por parte de los operadores en la compra de derecho, el reglamento establece un límite a la hora de la devolución de los derechos y es que no se puede devolver más del 33 % del total de los derechos adquiridos a lo largo del año. Por tanto, habrá que ser cautelosos en los cálculos que se hagan el principio de año para evitar comprar en exceso derechos que luego no se puedan devolver a la Comisión.

6.2. ¿Cómo controla la Comisión el número de derechos adquiridos?

A los efectos de controlar la compra de los derechos y su imputación a las distintas importaciones, los obligados deberán llevar una contabilidad de los derechos (anexo V del reglamento).

La información será similar a la que deben presentar en las declaraciones, operación por operación, de tal forma que esa contabilidad servirá también como mecanismo de control al propio obligado, al comprobar si cumple o no a la hora de la compra de derechos.

Esta contabilidad deberá ser conservada por el operador, pero no tendrá que ser presentada junto a las declaraciones, y solo se reportará cuando sea solicitada por las autoridades competentes, ya sean nacionales o la Comisión Europea.

Un hecho importante es que en los operadores deberá haber una muy buena comunicación entre el departamento encargado de realizar las importaciones, el encargado de la compra de derechos, el encargado de la llevanza de la contabilidad y el encargado de la compra de derechos, a los efectos de que toda esta información cuadre en todo momento y no haya *gaps* o desvíos en la información que pueda derivar en posteriores sanciones.

7. Otras cuestiones

7.1. ¿Toda la relación de los operadores será ante la Comisión o deberán también relacionarse con alguna autoridad nacional?

Conforme a los artículos 11 y siguientes del reglamento, tenemos que distinguir entre las competencias que asume la Comisión y las competencias que tendrá la autoridad nacional.

Así, en general, la Comisión será la encargada de proceder a revisar las declaraciones y la venta de derechos de emisión e informar a las autoridades nacionales de cualquier error, fraude que observe o falta de presentación, y serán las autoridades nacionales las que se pondrán en contacto con los interesados a efectos de requerir toda la información que haga falta.

Cada país es libre de determinar quién es su autoridad competente; así, hay países que han determinado que sea la aduana, mientras que otros han elegido otros organismos. En el caso de España, según publica la propia Comisión, es la Oficina del Cambio Climático, integrada en el Ministerio para la Transición Ecológica y el Reto Demográfico, la autoridad competente para mantener esa interacción con los obligados, incluida la potestad para proceder a sancionarlos.

La autoridad aduanera se limitará a comprobar que las declaraciones aduaneras sean correctas, incluyendo temas tan trascendentales como la clasificación de las mercancías, el origen o la inclusión del código MAFC una vez que sea obligatorio el registro por parte de los operadores.

7.2. ¿Existe algún límite para no tener que presentar declaración?

La única limitación procede de la normativa aduanera (CAU), al haber establecido una franquicia por valor de 150 euros. Por tanto, no se tendrá que hacer frente a las obligaciones solo en los casos en los que el valor de la totalidad de los productos declarados en la misma declaración no sea superior a 150 euros, en cuyo caso, no se presenta DUA ni se tiene que hacer frente a las obligaciones derivadas del MAFC.

7.3. ¿Qué sanciones se pueden interponer?

El reglamento, en el artículo 26, regula el régimen sancionador aplicable, pero, como ya hemos dicho, requerirá de cierto desarrollo normativo interno para la aplicación de los criterios graduativos, aplicándose normativa nacional en cuanto al procedimiento sancionador.

La norma distingue dos tipos de sanciones: sanción formal y sanción por falta de ingreso.

En el caso de la primera, se establece una sanción que varía entre 10 y 50 euros durante el periodo transitorio, y en el periodo definitivo este importe sube a los 100 euros. Estas sanciones formales se impondrán por errores en las declaraciones o por falta de presentación que no suponga falta de ingreso.

En el caso de falta de ingreso, porque no se hayan comprado certificados o no se hayan presentado correctamente los cálculos de emisiones o simplemente no se presente la declaración con falta de compra de certificados, la sanción variará del tanto al triple del importe pendiente de pago.

Los criterios graduativos de la sanción son variados:

- Alcance de la información no comunicada.
- Cantidades no notificadas de mercancías o emisiones.
- Disposición de satisfacer las solicitudes de información o corregir el informe.
- Conducta dolosa o negligente.
- Conducta anterior en lo que respecta al cumplimiento de las obligaciones.
- Nivel de cooperación para poner fin a la infracción.
- Si ha adoptado medidas para garantizar no cometer infracciones similares en el futuro.

La única regla que establece el reglamento es que, en el caso de que se impongan dos sanciones en dos declaraciones contiguas, llevará a aplicar la sanción máxima.

8. Efectos en la operativa de los obligados

8.1. ¿Cómo afecta al comercio internacional?

En el momento de la publicación de los primeros borradores del MAFC, una de las primeras críticas que se produjeron es la referida a la pérdida de competitividad del sector industrial europeo, en la medida en que se iban a tener unos costes asociados a la actividad productiva superiores al resto del mundo, ya que, si Europa carece de materias primas y en su importación se iba a tener que pagar el MAFC, si otros países no adoptaban la misma medida, se iba a tener un sobrecoste que haría perder vía precio muchas oportunidades de negocio en ventas fuera de la UE.

La Comisión ha tenido en cuenta esta situación y, de nuevo, ha vuelto a hacer referencia al CAU.

El reglamento, en el artículo 3, define la «importación» como el despacho a libre práctica, es decir, cuando se importa una mercancía de forma definitiva; por ende, cuando una mercancía se acoja a cualquier régimen suspensivo aduanero, no será de aplicación lo recogido en el mismo.

Por tanto, el reglamento abre la puerta a que los operadores se puedan acoger a, por ejemplo, depósitos aduaneros o a regímenes de perfeccionamiento activo, de tal forma que, al estar en suspenso la deuda aduanera, no se exige en ningún momento el cumplimiento de lo recogido en este reglamento.

El régimen que más va a ser utilizado probablemente sea el régimen de perfeccionamiento activo, que supone la posibilidad de importar materias primas para que sean transformadas para su posterior exportación sin que se tenga que hacer frente al pago de aranceles; por ende, mientras una mercancía esté sujeta a este régimen, no se tendrá que hacer frente a ninguna obligación del MAFC.

Este régimen, además, permite concatenarse a varios operadores, es decir, si una entidad importa, vende a otra que hace una primera transformación y esta, a su vez, vende a un segundo operador que vuelve a transformar la mercancía para obtener el producto final y proceder a su exportación, los tres operadores podrán aplicar el régimen de perfeccionamiento activo, sin que ninguno de ellos tenga que hacer frente a aranceles o al MAFC, pudiendo tener cada uno el suyo o proceder a su transmisión a través del sistema TORO.

8.2. ¿Qué ocurre si un producto regresa a Europa, ya sea íntegro o transformado?

Otra cuestión interesante, y que puede ser más habitual de lo que se piensa, es qué productos con origen comunitario, una vez exportados, vuelven a Europa.

En este caso, tenemos que distinguir entre productos que vuelven en el mismo estado o productos que han sido transformados fuera de la UE.

En el primer caso, el producto no pierde el origen europeo y, por tanto, a la vuelta del producto a Europa no se exige el cumplimiento del MAFC, ya que este solo es aplicable a productos no comunitarios (art. 2).

En todo caso, es necesario demostrar la trazabilidad de las mercancías y su origen comunitario, ya que, en caso de no hacerlo, se exigirá el MAFC y, por ende, habrá doble pago por derechos de emisiones, en la fase de fabricación del producto y en la reimportación.

De nuevo, para poder demostrar ese origen, será interesante aplicar la normativa aduanera como, por ejemplo, declarar la mercancía de retorno, que supone la vuelta a Europa de la mercancía dentro de los dos años siguientes a su salida, requiriendo que el importador sea la misma entidad que la exportó.

En el caso de que la mercancía se haya transformado, habrá que ver si dicha transformación es suficiente o no para cambiar el origen; si no se cambia el origen, de nuevo no será de aplicación el MAFC al mantener el origen comunitario, pero es necesario poder demostrar la trazabilidad y que se mantiene dicho origen.

En el segundo caso, al cambiar el origen, y conforme al artículo 2, se deberá hacer frente a las obligaciones del MAFC, eso sí, como sobre una parte del producto es factible que se hayan pagado derechos del RCDE, siempre que se demuestre que se ha realizado el pago y la trazabilidad de los componentes del producto, se podrán descontar del pago los derechos pagados previamente en Europa.

9. Retos para los operadores económicos

Las nuevas obligaciones impuesta por el MAFC suponen un reto para las empresas y compañías europeas.

No nos encontramos ante una mera y simple obligación más o ante un mal llamado impuesto nuevo, sino que nos encontramos con un cambio fundamental en la política europea que impacta en las compañías y que afecta a muchas de las divisiones de estas.

El departamento de logística tendrá que hacer frente a una nueva obligación como consecuencia de las importaciones que se realicen.

El departamento de compras será el responsable de obtener una información nada sencilla para poder cumplir las obligaciones.

El servicio jurídico deberá revisar todos los contratos a los efectos de determinar la responsabilidad de cada uno de los firmantes en caso de que la información transmitida sea incorrecta y quién asume las responsabilidades en caso de incumplimiento.

El departamento financiero deberá hacer frente a las obligaciones financieras que supone el MAFC y llevar la contabilidad de compra de derechos, teniendo que estar muy coordinado con el departamento de logística.

El departamento de sostenibilidad será el encargado de comprobar los datos suministrados de emisiones y verificar que los cálculos son correctos, además de contestar a cualquier requerimiento de la Administración al respecto.

Afecta a sistemas, ya que toda esta información conviene automatizarla lo máximo posible, ya que, si no, supondrá una carga administrativa enorme para los equipos.

También intervendrá el servicio de *compliance* de las compañías para determinar responsabilidades dentro de las misma y para la introducción de mecanismos de control que permitan evitar cualquier tipo de riesgo.

Incluso puede afectar al departamento de ventas, ya que deberá tener plena información de los costes que va a suponer el MAFC para determinar los precios de venta, o para la coordinación con el departamento de logística por el posible retorno de mercancía a Europa para evitar de nuevo el pago de este.

Finalmente, operaciones, en coordinación con logística y financiero, deberá analizar todos los flujos de la compañía para decidir sobre la aplicación de regímenes aduaneros que permitan disminuir tanto la factura como las cargas administrativas que suponen el MAFC; algo básico que permitirá a la compañía seguir siendo competitiva en el mercado.

Como se puede ver, no nos encontramos ante una nueva y mera obligación, sino ante un cambio en la política europea que impacta muy seriamente en las compañías y que requiere un análisis detallado con una gran coordinación entre los departamentos involucrados.

Pablo Renieblas Dorado. Licenciado en Ciencias Económicas y Empresariales. Socio del área de aduanas, impuestos especiales y medioambientales en Deloitte Legal. Inspector de Hacienda del Estado en excedencia. Subdirector general de Impuestos Especiales y de Tributos sobre el Comercio Exterior en la Dirección General de Tributos. Jefe de la Oficina Técnica de la Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de Madrid. Ha participado en diversos grupos de trabajo en el seno de la OCDE (fiscalidad medioambiental) y la Comisión Europea (aduanas e impuestos especiales). Ponente en cursos, seminarios y másteres impartidos por diversos centros oficiales (universidades y Administraciones), así como en asociaciones y centros privados en las materias anteriormente indicadas.