

Problemática de la clasificación arancelaria de las mercancías en la Unión Europea

Problems of tariff classification of goods in the European Union

DAVID GARCÍA GUERRERO

*Profesor Ayudante Doctor de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Nacional de Educación a Distancia (UNED)*

ORCID ID: 0000-0002-0300-4360

Recibido: 15.06.2023 / Aceptado: 07.07.2023

DOI: 10.20318/cdt.2023.8062

Resumen: La clasificación arancelaria de una mercancía que se pretende importar en el territorio aduanero de la Unión Europea conlleva consecuencias de importante calado, como una determinada imposición, así como la posible aplicación de otro tipo de medidas. Existe un convenio internacional de la Organización Mundial de Aduanas, que forma parte del Derecho de la Unión Europea, que establece el Sistema Armonizado, sobre el que se basa la Nomenclatura Combinada de la Unión, a la que se le pueden añadir otras subpartidas, componiendo lo que se conoce como arancel integrado de la Unión o TARIC. Se analiza la clasificación arancelaria de las mercancías en la Unión Europea, así como las herramientas y garantías de las que dispondría el contribuyente europeo, sin dejar pasar la oportunidad de hacer referencia a la reforma aduanera de gran calado que se está desarrollando, en la actualidad, en la Unión.

Palabras clave: clasificación arancelaria, arancel aduanero común, Sistema Armonizado, Nomenclatura Combinada, arancel integrado de la Unión, TARIC, derechos de aduanas, Unión Europea.

Abstract: The tariff classification of a good intended to be imported into the customs territory of the European Union has far-reaching consequences, such as a certain level of taxation, as well as the possible application of other types of measures. An international convention of the World Customs Organisation, which is part of EU law, establishes the Harmonised System, on which the EU Combined Nomenclature is based, to which other subheadings can be added, making up what is known as the Integrated Tariff of the Union or TARIC. The tariff classification of goods in the European Union is analysed, as well as the tools and guarantees available to the European taxpayer, without overlooking the opportunity to refer to the far-reaching customs reform currently underway in the Union.

Keywords: tariff classification, Common Customs Tariff, Harmonised System, Combined Nomenclature, Integrated Tariff of the Union, TARIC, customs duties, European Union.

Sumario: I. Introducción. II. El arancel aduanero común y la clasificación arancelaria de las mercancías. III. La Información Aduanera Vinculante (IAV). IV. Litigiosidad ante los órganos jurisdiccionales nacionales y el Tribunal de Justicia de la Unión Europea. V. Inteligencia Artificial: ¿una solución en pro de los contribuyentes y de la Hacienda de la Unión Europea? VI. Reflexiones finales ante la reforma aduanera de la Unión Europea en marcha.

I. Introducción

1. UCKMAR señalaba el cambio de paradigma de la fiscalidad internacional, estando esta última fuertemente influenciada por las características del comercio internacional de nuestros días. Si bien, hace más de un siglo, el tráfico internacional estaba casi monopolizado por las materias primas, en la actualidad está asentado el proceso de globalización¹. En consecuencia, siguiendo las ideas de CALVO CARAVACA y CARRASCOSA GONZÁLEZ, este proceso económico ha modificado radicalmente el *modus operandi* de los operadores del comercio internacional, ya que se está en presencia de un mercado único gigante que se identificaría directamente con el planeta Tierra en su conjunto².

2. La publicación de una sentencia del Tribunal Supremo de Tailandia hizo saltar las alarmas entre los importadores y exportadores: el grupo automovilístico Toyota importó a este país mercancías que consideró piezas de automóvil, las cuales gozaban de una reducción del 30% en los derechos de importación devengados en Tailandia; sin embargo, el Tribunal Supremo confirmó la decisión recurrida en la que se establecía que la clasificación arancelaria efectuada por Toyota no era correcta, dado que se trataba en realidad de kits completos desmontables que conllevaban una tributación más elevada. La consecuencia fiscal es la obligación de versar el equivalente a más de 272 millones de dólares³. ¿Cuál sería la situación en la Unión Europea?

3. Como bien señala LÓPEZ ESPADAFOR, la Unión es titular de un conjunto de recursos propios que nutren su presupuesto, teniendo algunos naturaleza tributaria -recursos propios tradicionales o derechos de aduanas- y otros que no tienen esta naturaleza⁴. Nuestra atención va a recaer en los derechos de aduanas⁵. TOSI y BAGGIO recuerdan que son cuatro los elementos esenciales que van a ser exigidos a la hora de la declaración en aduana de una mercancía que pretende ser introducida en el territorio aduanero de la Unión: la cantidad, la cualidad, el origen y el valor. Este estudio se va a centrar exclusivamente en la calidad, ya que la descripción exhaustiva cualitativa del bien, esto es, su tipología, composición o uso, por ejemplo, permiten que puedan ser clasificadas a través de un código mediante el cual se le asignan una serie de medidas⁶.

4. Por lo tanto, clasificar una mercancía conllevará una determinada imposición, así como la posibilidad de que le vengan aplicadas otro tipo de medidas. Se trata de un asunto relevante de cara a los dos sujetos que componen la relación jurídico-tributaria: por un lado, la Hacienda de la Unión Europea, que tiene interés en la satisfacción de su derecho de crédito del tributo del que es titular la Unión, y, por otro lado, el obligado tributario o “deudor” -que es la terminología empleada por el Código Aduanero de la Unión⁷.

5. Está estrechamente relacionada con la cuestión esta “brecha aduanera”, que hace referencia a la diferencia entre el *quantum* monetario que se recauda efectivamente por las Administraciones de los Estados miembros por los impuestos arancelarios y el *quantum* monetario que se debería haber recauda-

¹ V. UCKMAR, “Introduzione”, en V. UCKMAR (Coord.), *Diritto Tributario Internazionale. Manuale*, CEDAM, Padua, 2010, p. XVII.

² A. L. CALVO CARAVACA y J. CARRASCOSA GONZÁLEZ, “Lex mercatoria y arbitraje privado internacional”, *Cuadernos de Derecho Transnacional*, vol. 12, nº 1, 2020, p. 66.

³ “Thailand’s top court rules Toyota unit must pay \$272 mln in import duties”, Reuters, 15 de septiembre de 2022. Disponible online: <https://www.reuters.com/business/autos-transportation/thailands-top-court-rules-toyota-unit-must-pay-272-mln-import-duties-2022-09-15/>; y “Toyota faces Thai bribery probe over tax dispute”, Financial Times, 20 de abril de 2021. Disponible online: <https://www.ft.com/content/aa0351ec-30dd-408e-8c33-633276ec4667>

⁴ C. M. LÓPEZ ESPADAFOR, “Replanteamiento del Derecho Internacional Tributario”, en *Quincena Fiscal*, nº 4, 2023, pp. 5 y 6.

⁵ J. M. TEJERIZO LÓPEZ, “La unión fiscal en la UE (una visión general)”, en *Revista de Derecho de la Unión Europea*, nº 28, 2018, 2015, p. 117.

⁶ L. TOSI y R. BAGGIO, *Lineamenti di Diritto Tributario Internazionale*, 7ª ed., CEDAM, Padua, 2022, pp. 263 y 264.

⁷ Apartado 19 del artículo 5 del Reglamento (UE) núm. 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.

do en teoría por ellos⁸. El Tribunal de Cuentas Europeo consideró que era necesario estimar la cantidad exacta de brecha aduanera que existe en la Unión para conocer el estado real de la situación⁹. Aspecto que ha sido igualmente puesto de manifiesto por el Grupo de Sabios que se ha encargado de establecer las bases de la reforma aduanera de la Unión Europea que está en marcha, planteando la introducción de un informe anual sobre la brecha de ingresos aduaneros basado en una metodología acordada y un marco de datos para gestionar mejor la recaudación de ingresos aduaneros¹⁰.

6. A su vez, ha de ponerse en relación, naturalmente, con la protección de los intereses financieros de la Unión Europea, que no solamente ha de ser una prioridad para esta organización internacional, sino también para cada uno de sus Estados miembros con la misma intensidad que si de sus intereses se tratase, *ex artículo 325 del Tratado de Funcionamiento de la Unión*. De las distintas modalidades de fraude, por la materia específica de este estudio, tiene relevancia el fraude aduanero, que hemos venido definiendo como la conducta que persigue el impago total o parcial de los recursos propios de la Unión de naturaleza tributaria¹¹ de forma intencionada, el cual ha de ser perseguido penalmente por los Estados miembros. Son manifestaciones de este tipo de fraude fiscal en ámbito aduanero: una declaración de un valor inferior de la mercancía; declarar un país de origen falso del bien; una clasificación arancelaria que no se corresponda con las características cualitativas del bien; incluso una combinación de varios de los anteriores; o también la solicitud de una franquicia sin que concurren los requisitos legalmente establecidos¹².

7. De todas ellas, es relevante para el presente trabajo la incorrecta clasificación arancelaria, ya que puede tener incluso relevancia penal cuando se den los elementos del tipo penal¹³. Es sabido que el comercio internacional de mercancías está regulado por normas que no son extremadamente sencillas y que están dispersas, incluyendo aquéllas que tienen naturaleza tributaria; por lo que el tributarista ocupa una parte relevante de su tiempo en estudiar toda esa legislación, la cual suele modificarse de forma bastante acelerada¹⁴. Dado que no son numerosos los trabajos de la vertiente fiscal del Derecho Aduanero, se propone un estudio que sirva para poner de relieve los problemas actuales que se consideran más relevantes y las perspectivas de futuro.

8. Así las cosas, se comenzará analizando el arancel aduanero común y sus elementos, poniendo una especial atención en la clasificación arancelaria de la mercancía, debiendo hacer referencia a un instrumento muy relevante como es la Información Aduanera Vinculante (IAV); posteriormente, se analizará el derecho al recurso, siendo posible que hayan existido hasta tres clasificaciones distintas -la primera la realiza en obligado tributario en la declaración en aduana, la segunda puede ser resultado de una comprobación que efectúe la autoridad aduanera de un Estado miembro y la tercera podría ser la consecuencia de un recurso ante un órgano jurisdiccional nacional-, existiendo doctrina del Tribunal de

⁸ *From Shadow to Formal Economy: Levelling the Playing field in the Single Market*, Dirección General de Políticas Internas de la Unión, Parlamento Europeo, 2013, p. 40.

⁹ *Informe especial. Controles aduaneros: la armonización insuficiente es un obstáculo para los intereses financieros de la UE*, Tribunal de Cuentas Europeo, 2021, p. 14.

¹⁰ A. GONZÁLEZ LAYA ET AL., *Putting more union in the european customs. Ten proposals to make the EU Customs Union fit for a Geopolitical Europe*, Bruselas, 2022.

¹¹ Su naturaleza tributaria es pacífica en la doctrina tributaria, pudiendo destacar a C. M. LÓPEZ ESPADAFOR, “La discutible autonomía de la Unión Europea y su contemplación desde la perspectiva tributaria”, en *Quincena Fiscal*, nº 19, 2010, pp. 5 y 6; y también a F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. 2. Parte speciale*. 12ª ed., UTET Giuridica, Milán, 2019.

¹² D. GARCÍA GUERRERO, *Régimen fiscal y cooperación en materia aduanera en la Unión Europea*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2022, pp. 218 a 222; además, *vid. Informe Especial. Regímenes de importación: las insuficiencias en el marco jurídico y una aplicación ineficaz afectan a los intereses financieros de la UE*. Tribunal de Cuentas Europeo, 2017.

¹³ En el caso español, el delito de defraudación contra la Hacienda de la Unión Europea se tipifica en el artículo 305.3 del Código Penal, que ha traspuesto las partes que le afectaban de la Directiva (UE) 2017/1371 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 5 de julio de 2017, sobre la lucha contra el fraude que afecta a los intereses financieros de la Unión a través del Derecho penal (J. MARTÍN QUERALT, C. LOZANO SERRANO, J. M. TEJERIZO LÓPEZ, G. CASADO OLLERO y G. ORÓN MORATAL, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 32ª ed., Tecnos, Madrid, 2021, pp. 726 y 727).

¹⁴ C. M. LÓPEZ ESPADAFOR, *El Derecho Financiero y Tributario como articulación jurídica de la redistribución de la riqueza*, Dykinson, Madrid, 2023, p. 19.

Justicia de la Unión Europea en materia de clasificación arancelaria; a continuación, cabría preguntarse si la Inteligencia Artificial puede ser una herramienta útil; y se finalizaría con unas breves ideas sobre el proyecto de reforma aduanera que se ha emprendido en la Unión.

II. El arancel aduanero común y la clasificación arancelaria de las mercancías

9. En primer lugar, el artículo 28.1 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea dispone lo siguiente: “La Unión comprenderá una unión aduanera, que abarcará la totalidad de los intercambios de mercancías y que implicará la prohibición, entre los Estados miembros, de los derechos de aduana de importación y exportación y de cualesquiera exacciones de efecto equivalente, así como la adopción de un arancel aduanero común en sus relaciones con terceros países”. El arancel aduanero común ha encontrado parte de su desarrollo normativo fundamental de la Unión a través del Reglamento (UE) núm. 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el código aduanero de la Unión¹⁵ y del Reglamento (CEE) n° 2658/87 del Consejo, de 23 de julio de 1987, relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y al arancel aduanero común¹⁶.

10. Este precepto de Derecho originario de la Unión Europea muestra la diferenciación de varios conceptos: por un lado, ciertas figuras como son los derechos de aduanas de importación o de exportación, así como las exacciones de efecto equivalente; y, por otro lado, se obliga a la Unión a establecer un arancel aduanero común en el marco del tráfico internacional de mercancías con terceros Estados y territorios. De lo anterior se puede deducir que no son lo mismo los derechos de aduana y el arancel aduanero común. Dicho de otro modo, el arancel aduanero común no se trata única y exclusivamente de una alícuota o una cantidad que se impone sobre una determinada base -valor en aduana-¹⁷.

11. Se pueden definir los derechos de aduana -de importación y de exportación- como aquellos tributos que se abonan como consecuencia del paso de una mercancía de la línea del territorio aduanero de la Unión¹⁸. Si bien se sujetan a imposición las importaciones, se proclama, como norma general, el principio de libertad de las exportaciones, por lo que no están sometidas a tributación¹⁹. Por su parte, ha sido la jurisprudencia comunitaria la que ha ido perfeccionando la definición de exacciones de efecto equivalente, entendiéndose como tales a cualquier carga pecuniaria impuesta unilateralmente por una autoridad pública²⁰ que, independientemente del *nomen iuris* que se le dé y de su técnica, grave una mercancía que haya atravesado la frontera y que no constituya *stricto sensu* un derecho de aduana, sin ser requisito la existencia de un fin proteccionista por parte del Estado o territorio que sea titular de esa exacción²¹.

12. Asentados los conceptos anteriores, cabría preguntarse en qué consiste, pues, el arancel aduanero común. Podría decirse que, desde un punto de vista sustancial, es una figura compleja. Atendiendo al artículo 56.2 del Código Aduanero de la Unión, el arancel aduanero común comprendería: “a) la nomenclatura combinada de las mercancías establecida en el Reglamento (CEE) no 2658/87; b) cualquier otra nomenclatura que se base total o parcialmente en la nomenclatura combinada, o que introduzca en esta nuevas subdivisiones, y que sea establecida por un acto de la Unión de ámbito específico con el fin de aplicar medidas arancelarias en el comercio de mercancías; c) los derechos de aduana

¹⁵ En adelante, Código Aduanero de la Unión.

¹⁶ En adelante, Reglamento 2658/87.

¹⁷ Artículo 69 del Código Aduanero de la Unión.

¹⁸ M. BEGHIN, *Diritto tributario*, 3ª ed., CEDAM, Padua, 2017, p. 738.

¹⁹ A. MANGAS MARTÍN y D. J. LIÑÁN NOGUERAS, *Instituciones y Derecho de la Unión Europea*, 9ª ed., Tecnos, Madrid, 2016, p. 919.

²⁰ E. GARCÍA COSO, “Tema 23. Mercado interior (I): libre circulación de mercancías”, en V. M. SÁNCHEZ (Dir.), *Derecho de la Unión Europea*, 4ª ed., Huygens, Barcelona, 2017, pp. 227 y 228.

²¹ J. J. MARTOS GARCÍA, “Las exacciones de efecto equivalente a los derechos de aduana en la Unión Europea. Análisis jurisprudencial”, en *Crónica Tributaria*, n° 144, 2012, pp. 56 a 61.

autónomos, convencionales o normales, aplicables a las mercancías cubiertas por la nomenclatura combinada; d) las medidas arancelarias preferenciales contenidas en acuerdos que haya celebrado la Unión con países o territorios situados fuera de su territorio aduanero o con grupos de esos países o territorios; e) las medidas arancelarias preferenciales que adopte unilateralmente la Unión para países o territorios situados fuera de su territorio aduanero o para grupos de esos países o territorios; f) las medidas autónomas que establezcan una reducción o una exención de los derechos de aduana por ciertas mercancías; g) las disposiciones que prevean un trato arancelario favorable para ciertas mercancías en razón de su naturaleza o de su destino final en el marco de las medidas indicadas en las letras c) a f) o h); h) otras medidas arancelarias contenidas en la normativa de la Unión en el ámbito de la agricultura, del comercio o de otros ámbitos”.

13. Por lo tanto, la nomenclatura arancelaria de una mercancía es un elemento del arancel aduanero común. Ahora bien, convendría que se determinasen los siguientes conceptos en sede de clasificación de las mercancías en la Unión Europea que pueden crear confusión entre ellos: Sistema Armonizado, Nomenclatura Combinada y arancel integrado de la Unión o TARIC.

14. Comenzando con el Sistema Armonizado, se ha de traer a colación el Convenio Internacional del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías de la Organización Mundial de Aduanas, el cual encuentra su aplicación en la Unión Europea²². Prevé un código de seis cifras²³. A través del mismo se establece un sistema único para la designación y clasificación de las mercancías en el comercio internacional, puesto que, si cada Estado o territorio aprobase un sistema distinto, se dificultaría el tráfico internacional de mercancías, acarreado un coste extra para los operadores de este mercado²⁴. Así, se podría definir el Sistema Armonizado de designación y codificación de mercancías como aquella nomenclatura que incluye las partidas, las subpartidas, los códigos numéricos, las Notas de las secciones, capítulos y subpartidas y las Reglas generales para interpretar este sistema establecidas en el Anexo del citado Convenio. Dentro de este sistema, se distinguiría entre nomenclatura arancelaria, nomenclatura estadística y nomenclatura arancelaria y estadística combinadas: la nomenclatura arancelaria es la que establece una parte contratante del Convenio para percibir los derechos aduaneros de importación; la nomenclatura estadística es la que determina una parte del Convenio para la presentación de las estadísticas del comercio de importación y exportación; y la nomenclatura arancelaria y estadística combinadas aúna tanto la arancelaria como la estadística, siendo elaborada por una parte contratante, de cara a la declaración de las mercancías a la importación²⁵. Gracias a este Convenio se crea el Comité del Sistema Armonizado, en el que están representadas las partes adheridas a este texto internacional, que gestiona la Organización Mundial de Aduanas. De entre sus varias funciones, se pueden señalar, por una parte, la redacción de notas explicativas, criterios de clasificación y demás criterios o la formulación de recomendaciones utilizados para interpretar y aplicar el Sistema Armonizado, y, por otra parte, proporcionar información, de oficio o a instancia, o consejos sobre la clasificación de mercancías en el Sistema Armonizado²⁶.

15. Pasando a la Nomenclatura Combinada, se trata del sistema común de codificación y clasificación de mercancías de la Unión Europea que sustituyó las anteriores nomenclatura del arancel aduanero común y nomenclatura estadística Nimexe. En consecuencia, se utiliza tanto en las declaraciones en aduana de la Unión como en la realización de estadísticas comerciales²⁷. La Nomenclatura Combinada

²² Decisión 87/369/CEE del Consejo de 7 de abril de 1987 relativa a la celebración del Convenio Internacional del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías, así como de su Protocolo de enmienda.

²³ Anexo del Convenio Internacional del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías.

²⁴ F. VISMARA, *Corso di diritto doganale. Diritto dell'Unione europea e diritto interno*, G. Giappichelli Editore, Turín, 2018, pp. 28 y 29.

²⁵ Artículo 1 del Convenio Internacional del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías.

²⁶ F. VISMARA, *ob. cit.*, p. 29.

²⁷ F. GARÍN ALEMANY, “Régimen jurídico español del Comercio Exterior”, en C. ESPLUGUES MOTA (Dir.), *Derecho del Comercio Internacional*, 8ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2017, p. 59.

se basa en el Sistema Armonizado de la Organización Mundial de Aduanas²⁸, de forma que las seis primeras cifras son las previstas en el Sistema Armonizado, añadiéndose las subpartidas NC, que son otras dos cifras más²⁹, que son subpartidas propias de la Unión³⁰.

16. Finalizando con el arancel integrado de la Unión, también denominado TARIC, surgió porque era conveniente que los Estados miembros pudiesen crear subdivisiones estadísticas nacionales y determinadas medidas específicas de la Unión Europea no pueden tenerse en cuenta en el marco de la Nomenclatura Combinada³¹. Este arancel integrado de la Unión o TARIC se basa en la Nomenclatura Combinada que, a su vez, como ya se ha dicho, se basa en el Sistema Armonizado. La base de datos TARIC es actualizada periódicamente por la Unión Europea, siendo una herramienta imprescindible para importadores y exportadores. Por lo tanto, a las ocho cifras anteriormente mencionadas de código arancelario de la mercancía, se habría de añadir la subpartida TARIC, que son otras dos cifras más, pudiendo añadirsele otras cuatro más³².

17. Así las cosas, uno de los elementos del arancel aduanero común es tanto la Nomenclatura Combinada del Reglamento 2658/87 como otras adicionales³³. El código de la mercancía quedará con la siguiente estructura en estricto orden, de izquierda a derecha: dos números que se refieren al capítulo, dos números que se refieren a la partida, dos números que se refieren a la subpartida -que dan un total de seis, basados en el Sistema Armonizado-, dos números que se refieren a la subpartida NC, llegando a establecerse la posibilidad de que existan dos números más, que son las subpartidas TARIC, e, incluso, otros cuatro números adicionales. Téngase en cuenta que los capítulos se engloban en secciones en función de la clase de producto de que se trate³⁴. Por tanto, este código de mercancía en la Unión Europea contiene ocho dígitos obligatorios, pudiendo añadirse hasta otros 6 más; de las ocho cifras obligatorias, las seis primeras son la aplicación del llamado Sistema Armonizado, mientras que las dos últimas cifras obligatorias y también las otras seis cifras opcionales -recordemos, la suma de dos y, en el supuesto de que existiese, otros cuatro más- son resultado de una clasificación propia de la Unión con la finalidad de que la citada clasificación sea lo más precisa posible³⁵.

18. Podríamos decir que mediante la clasificación de las mercancías se otorga a un bien específico una categoría y a través del tipo de gravamen o directamente una cantidad ya determinada se conoce la cantidad de dinero que se deberá aplicar sobre el valor de las mercancías que podrían ser encuadradas en una categoría específica³⁶.

19. En cualquier caso, las notas explicativas que son elaboradas por la Organización Mundial de Aduanas, en sede del Sistema Armonizado, así como por la Comisión Europea, en relación a la Nomenclatura Combinada, no son jurídicamente vinculantes. Ahora bien, estos actos de *soft law* contribuyen de manera relevante, según jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, a la interpretación del alcance de las diferentes partidas arancelarias, como se verá más adelante³⁷.

20. En suma, para la aplicación del arancel aduanero común, la clasificación arancelaria de una mercancía consiste en la asignación a ésta de la subpartida o subdivisión de la Nomenclatura Combinada. Para la aplicación de medidas que no sean arancelarias, la clasificación arancelaria consistirá en la

²⁸ Considerandos del Reglamento 2658/87.

²⁹ Artículo 3.1 del Reglamento 2658/87.

³⁰ R. FALCÓN Y TELLA y E. PULIDO GUERRA, *Derecho Fiscal Internacional*, 3ª ed., Marcial Pons, Madrid, 2018, p. 358.

³¹ Considerandos del Reglamento 2658/87.

³² Apartados 2 y 3 del artículo 3 del Reglamento 2658/87.

³³ Letras a) y b) del apartado 2 del artículo 56 del Código Aduanero de la Unión.

³⁴ M. FABIO, *Manuale di diritto e pratica doganale*, VI ed., Wolters Kluwer, Milán, 2017, pp. 55 y 56.

³⁵ F. M. CARRASCO GONZÁLEZ, "Los derechos de aduana", en F. PÉREZ ROYO (Dir.), *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*, 11ª ed., Tecnos, Madrid, 2017, pp. 1033 y 1034.

³⁶ F. VISMARA, *ob. cit.*, p. 149.

³⁷ STJUE 12 diciembre 2013, *Hark*, C-450/12, ECLI:EU:C:2013:824, apartado 32.

asignación de la subpartida o subdivisión de la Nomenclatura Combinada o cualquier otra que haya sido adoptada por el Derecho comunitario cuya base sea, de forma total o parcial, la Nomenclatura Combinada o que establezca en esta última otras subdivisiones a la mercancía de que se trate. La consecuencia de la determinación de una subpartida o subdivisión para un bien será la aplicación de las medidas previstas para la misma³⁸.

III. La Información Aduanera Vinculante (IAV)

21. El Código Aduanero de la Unión ha implantado un verdadero procedimiento administrativo en relación al sistema de decisiones aduaneras³⁹. Con “decisión”, el citado Reglamento de la Unión Europea se refiere al acto que ha sido emanado por la autoridad aduanera relativo a la normativa aduanera a través del cual la citada autoridad se pronuncia con respecto a un caso particular produciendo efectos jurídicos para el interesado⁴⁰.

22. En particular, la Sección 3, titulada “Decisiones relativas a la aplicación de la legislación aduanera”, del Capítulo 2 del Título I del Código Aduanero de la Unión llega a distinguir hasta cuatro decisiones distintas: decisiones adoptadas previa solicitud, decisiones adoptadas sin solicitud previa, decisiones relativas a las informaciones vinculantes y decisiones relativas a las informaciones vinculantes en relación con otros elementos.

23. Centrándonos en las decisiones relativas a las informaciones vinculantes, se adoptan previamente realizando una solicitud. Su contenido podrá versar solamente sobre dos aspectos: la clasificación arancelaria -informaciones arancelarias vinculantes o decisiones IAV- o el origen -informaciones vinculantes en materia de origen o decisiones IVO-⁴¹. La autoridad aduanera no puede aceptar una solicitud relativa a informaciones vinculantes en el supuesto de existencia de otra solicitud que afecte a la misma mercancía con independencia de la aduana ni de quién sea el solicitante -si es el titular o si es otra persona que actúe por cuenta del titular-, ni en el supuesto de que no exista una conexión entre la solicitud y los fines de las decisiones IAV, ni con ninguno de los destinos que se prevé en el régimen aduanero de que se trate⁴².

24. Por lo tanto, serán de interés de cara a nuestro estudio las decisiones IAV, es decir, las informaciones arancelarias vinculantes. Estas últimas vincularán, efectivamente, en los siguientes términos para las dos partes de la relación: para una autoridad aduanera, respecto al titular de la decisión, en relación con aquellas mercancías cuyas formalidades aduaneras se realicen desde el momento en que la decisión despliegue efectos jurídicos; y, por otra parte, para el titular de la decisión, respecto de las autoridades aduaneras, desde el momento en que reciba la notificación de la decisión o se estime que la ha recibido⁴³.

25. Se exige al titular de la decisión IAV que pueda probar que el bien declarado corresponde con lo descrito en la decisión para la aplicación de esta última en el contexto de un determinado régimen aduanero⁴⁴.

26. Por lo que respecta la duración de la validez de una decisión IAV, el Código Aduanero de la Unión estipula que será de 3 años a contar desde el momento en que la decisión surtió efecto. No obs-

³⁸ Artículo 57 del Código Aduanero de la Unión.

³⁹ M. A. MARÍN RAMÍREZ, “Decisiones relativas a la aplicación de la legislación aduanera”, en J. A. SOLÉ ESTALELLA (Dir.), *El Código Aduanero de la Unión y su normativa de desarrollo*, 1ª ed., Thomson Reuters Aranzadi, Pamplona, 2017, p. 2 (versión online).

⁴⁰ Apartado 39 del artículo 5 del Código Aduanero de la Unión.

⁴¹ Art. 33.1 del Código Aduanero de la Unión.

⁴² M. FABIO, *ob. cit.*, p. 72.

⁴³ F. VISMARA, *ob. cit.*, pp. 75 y 76.

⁴⁴ M. A. MARÍN RAMÍREZ, *ob. cit.*, pp. 26 y 27 (versión online).

tante, podría acortarse este plazo, cesando en su validez, si se produce alguna de las siguientes causas: o bien cuando la decisión IAV adopte un cambio de la nomenclatura, o bien cuando la Comisión adopte medidas que tengan como objeto la determinación de la clasificación arancelaria de las mercancías; en estos supuestos, los efectos tendrán lugar en el momento que se apliquen esas modificaciones o esas medidas. Ahora bien, es importante señalar que no tendrá efectos retroactivos⁴⁵.

27. Las decisiones IAV pueden ser anuladas en los supuestos de que hayan sido adoptadas teniendo en cuenta informaciones que fueren incorrectas o incompletas. No se permite la modificación de este tipo de decisiones. No obstante, sí que se prevé su revocación, pudiendo destacar el supuesto en el que el contenido de una decisión IAV contravenga la interpretación de la nomenclatura arancelaria que sea el resultado de notas explicativas en relación a la Nomenclatura Combinada y el TARIC desde el momento que se publican en el Diario Oficial de la Unión Europea, o de una sentencia del Tribunal de Justicia de esta última desde el instante de su publicación en el mencionado boletín oficial comunitario, o incluso las decisiones de clasificación, los criterios de clasificación o las modificaciones de las notas explicativas de la nomenclatura del Sistema Armonizado de designación y codificación de las mercancías, adoptado por la organización creada por el Convenio por el que se establece un Consejo de Cooperación Aduanera, con efectos a partir de la fecha de publicación de la Comunicación de la Comisión en la serie C del Diario Oficial de la Unión Europea⁴⁶.

28. Desde el punto de las garantías del obligado tributario, es menester señalar qué ocurre con su derecho a ser oído en relación a las decisiones IAV. Se trata de un derecho fundamental de la Unión Europea en tanto en cuanto se reconoce, en el artículo 41.2 de la Carta de los Derechos Fundamentales de ésta, que toda persona tiene el derecho a ser oída antes de la adopción de una decisión que le sea desfavorable. Ello permite, de un lado, que la autoridad aduanera que haya de decidir sobre el asunto disponga de la totalidad de elementos necesarios, y, de otro lado, que el interesado corrija un error detectado o ponga de manifiesto circunstancias personales. Para ello, el plazo en el que la persona interesada debe ser escuchada ha de ser adecuado. Los tribunales podrán valorar si la autoridad aduanera, en el momento de decidir en un sentido o en otro, tuvo en cuenta la aportación del interesado⁴⁷. A su vez, este derecho a ser oído también se integra en los artículos 47 y 48 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea en materia de derecho de defensa⁴⁸. La plasmación del derecho a ser oído en la mencionada Carta es el resultado de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión, órgano jurisdiccional que ya había venido reconociendo este derecho, al que le otorgó incluso rango de principio fundamental de la Unión Europea. Pues bien, aunque el Derecho interno de un Estado miembro no prevea el derecho a ser oído, habrán de garantizarlo porque se trata de una obligación que tienen los países miembros de la Unión Europea⁴⁹.

29. Para GARCÍA HEREDIA, la aplicación del derecho a ser oído -y las consecuencias de su incumplimiento-, atendiendo a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión, quedaría configurado de la siguiente forma: en primer lugar, se trata de un derecho de efecto directo, por lo que se puede invocar, de forma directa, ante los tribunales nacionales de los Estados miembros; en segundo lugar, la omisión del derecho a ser oído podría traer consigo la violación del derecho de defensa cuando un Ordenamiento jurídico interno de un Estado miembro no permita, ante la ausencia de este derecho, que el obligado tributario obtenga la suspensión de la ejecución de la decisión aduanera de que se trate hasta su eventual revocación; en tercer lugar, el Derecho de la Unión Europea no prevé el modo en que ha de garantizarse el derecho a ser oído ni las consecuencias jurídicas en caso de su vulneración, si bien sería de aplicación del principio de equivalencia -las medidas a adoptar habrán de ser equivalentes a las que hayan sido

⁴⁵ Apartado 3 del artículo 33 y apartados 1 y 3 del artículo 34 del Código Aduanero de la Unión.

⁴⁶ Apartados 4, 6 y 7 del artículo 34 del Código Aduanero de la Unión.

⁴⁷ F. VISMARA, *ob. cit.*, pp. 73 y 74.

⁴⁸ STJUE 3 julio 2014, *Kamino International Logistics y Datema Hellmann Worldwide Logistics*, C-129/13 y C-130/12, EU:C:2014:2041, apartados 28 y 29.

⁴⁹ S. ARMELLA, *Diritto doganale dell'Unione Europea*, Egea, Milán, 2017, p. 372.

previstas para la protección de las personas en supuestos de Derecho interno que puedan ser comparables- y el principio de efectividad -las medidas que se adopten no pueden conllevar, en la práctica, que sea, bien imposible, bien excesivamente difícil, el ejercicio de los derechos que se derivan del Ordenamiento jurídico de la Unión Europea; y, en cuarto lugar, en el momento en que el tribunal nacional de un Estado miembro dirima las consecuencias por la violación del derecho a ser oído, un elemento que puede ser tenido en cuenta es que la citada violación conllevará únicamente la anulación de la decisión que pone fin al procedimiento si, en el caso de inexistencia de esta irregularidad, se hubiera conseguido un resultado distinto en el citado procedimiento⁵⁰.

30. En relación a este último elemento, HERRERA MOLINA señala que el derecho a ser oído en el ámbito administrativo quedaría debilitado porque esa situación podría darse en la práctica cuando las alegaciones en un recurso posterior desvirtúen la decisión de la autoridad aduanera perjudicial para el solicitante. Así las cosas, afirma el Profesor que el derecho a ser oído, plasmado en el derecho a hacer alegaciones ante una decisión que le es desfavorable al obligado tributario, quedaría vacío de cualquier relevancia práctica⁵¹.

31. Dado que las bases del sistema de decisiones aduaneras de la Unión se establecen en el Código Aduanero de la Unión, será en éste donde podremos encontrar las referencias al derecho a ser oído en sede de decisiones IAV. Efectivamente, se ha codificado, si bien no se trata de un derecho absoluto, pudiéndose limitar en ciertas ocasiones, como puede ser la amenaza para la seguridad y protección tanto de la Unión como de sus residentes, entre otros⁵².

32. Atendiendo al artículo 22.6 del Código Aduanero de la Unión, se otorga el derecho a ser oído al solicitante cuando la autoridad aduanera vaya a adoptar una decisión que le perjudique. A tal fin, la autoridad aduanera le trasladará la fundamentación. El solicitante, teniendo en su poder esta información, podrá efectuar observaciones “dentro de un plazo establecido”, que comenzará a computar desde la fecha en que reciba o se considere que deba haber recibido esta comunicación con los motivos de la decisión que le sería desfavorable al solicitante. Si bien el referido Código no fija un plazo en concreto, éste será de 30 días⁵³, tal y como lo establece el artículo 8 del Reglamento Delegado (UE) 2015/2446 de la Comisión de 28 de julio de 2015 por el que se completa el Reglamento (UE) n° 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo con normas de desarrollo relativas a determinadas disposiciones del Código Aduanero de la Unión⁵⁴.

33. A continuación, en el apartado a) del segundo párrafo del artículo 22.6 del Código Aduanero de la Unión, parece que se indica que las decisiones IAV quedan excluidas del ámbito de aplicación del derecho a ser oído. Así, el citado precepto establece que “El párrafo primero no será de aplicación en cualquiera de los casos siguientes: a) cuando se refiera a una decisión prevista en el artículo 33, apartado 1; [...]”. Por su parte, el artículo 33.1 reza lo siguiente: “1. Las autoridades aduaneras adoptarán, previa

⁵⁰ A. GARCÍA HEREDIA, “La aplicación del derecho de defensa en el marco de un procedimiento de recaudación de una deuda aduanera: el derecho a ser oído antes de que se adopte una decisión desfavorable. Análisis de la STJUE de 3 de julio de 2014, asuntos C-129/13 y C-130/13 (acumulados)”, en *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, n° 381, 2014, pp. 120 y 121.

⁵¹ P. M. HERRERA MOLINA, “Respeto al “derecho de defensa” en el ámbito aduanero (Conclusiones del Abogado General Melchior Wathelet en los casos acumulados C-129/13 y C-130/13, Kamino International)”, en *ECL Leading Cases. Tributos, gasto público y la crisis del Estado de Derecho*, 2014. Disponible online: <https://ecjleadingcases.wordpress.com/2014/03/12/respeto-al-derecho-de-defensa-en-el-ambito-aduanero-conclusiones-del-abogado-general-melchior-wathelet-en-los-as-acumulados-c-12913-y-c-13013-kamino-international/>

⁵² Considerando 27 del Código Aduanero de la Unión.

⁵³ Se trata de un tema por el que ya manifestamos interés, si bien no en sede de decisiones IAV, sino del cumplimiento de este plazo en los procedimientos tributarios regulados por el Derecho interno español. En este sentido, *vid.* D. GARCÍA GUERRERO, “El trámite de audiencia en los procedimientos tributarios aduaneros: normativa interna *versus* disciplina de la Unión Europea”, en *Quincena Fiscal*, n° 19, 2022, pp. 75 a 98.

⁵⁴ En adelante, Reglamento de Ejecución del Código Aduanero de la Unión.

solicitud, decisiones relativas a informaciones arancelarias vinculantes («decisiones IAV») o decisiones relativas a informaciones vinculantes en materia de origen («decisiones IVO») [...]».

34. Aquí hemos de realizar una crítica a la redacción expuesta. No se debería consentir que, ante un derecho que está reconocido en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, fruto del reconocimiento previo por parte del Tribunal de Justicia de la citada organización internacional, y que se ha visto codificado específicamente en el ámbito aduanero en el Código Aduanero de la Unión, no exista una plasmación clara del alcance del mismo tanto para el obligado tributario como para los operadores jurídicos. Tal es así que la Unión Europea publicó un documento, que no tiene carácter vinculante, titulado *Directrices administrativas sobre el proceso de información arancelaria vinculante*⁵⁵, ante ciertas cuestiones sobre decisiones IAV que no tenían claro cómo resolver las autoridades aduaneras.

35. Como se decía, aunque, apriorísticamente, realizando una interpretación literal del apartado a) del segundo párrafo del artículo 22.6 del Código Aduanero de la Unión pareciese que se excluye el derecho a ser oído en el sector de las decisiones IAV, las Directrices propone una serie de casos en los que sí resultaría de aplicación el derecho a ser oído y otros supuestos en los que no se podría aplicar, los cuales se exponen a continuación.

36. Por un lado, el solicitante tendría derecho a ser oído en las siguientes situaciones: cuando una autoridad aduanera no emita una decisión IAV -piénsese en la hipótesis de que se hayan solicitado más de una decisión de este tipo-; cuando se anule una decisión IAV por haber ofrecido el solicitante datos erróneos o ante una información que no sea completa; cuando se revoque una decisión IAV por un error en la clasificación de la mercancía, tras una revisión interna, o consultas de la autoridad aduanera de un Estado miembro con otros Estados miembros, o ante conclusiones emitidas por el Comité del Código Aduanero, entre otros; cuando se haya publicado una sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea -revocando la decisión IAV- o un Reglamento de Ejecución de la Comisión en sede de clasificación arancelaria -invalidando este tipo de decisiones-, lo cual afectaría no solamente a mercancías idénticas -a las que, como se indicará después, no se las incluirá en el ámbito de aplicación del derecho a ser oído-, sino también a mercancías similares, y es precisamente respecto a los titulares de decisiones IAV que tengan que ver con mercancías similares a los que se les ofrece el derecho a ser oídos porque estos bienes podrían ostentar tanto aspectos como características diferentes que los excluirían del campo de aplicación de la Sentencia o del Reglamento; cuando la Organización Mundial de Aduanas emita notas explicativas de la Nomenclatura Combinada, decisiones o criterios de clasificación, así como modificaciones de las notas explicativas del Sistema Armonizado, debiendo las autoridades aduaneras revocar las decisiones IAV a las que les afecten los citados cambios; y cuando se deniegue al solicitante la prórroga del periodo de utilización de una decisión IAV. En los seis supuestos anteriormente expuestos, la obligación de que se reconozca el derecho a ser oído del obligado tributario reside en que todos ellos podrían afectar negativamente a los intereses de un operador económico -el titular de la decisión-, pudiendo alegar el obligado tributario lo que estime conveniente al respecto⁵⁶.

37. VISMARA señala, basándose en el artículo 8 del Reglamento de Ejecución del Código Aduanero de la Unión, las garantías que tiene todo solicitante en relación al derecho a ser oído. Así, la comunicación que efectúe la autoridad aduanera al obligado tributario en relación a una decisión que le es desfavorable habrá de prever una referencia a la documentación y datos e información que servirán de fundamento, debiendo indicar, igualmente, el derecho de acceso a estos últimos y el plazo en el que puede ejercer este derecho que le permite efectuar cuantas observaciones estime oportunas⁵⁷.

⁵⁵ *Directrices administrativas sobre el proceso de información arancelaria vinculante*, Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera, Comisión Europea, Bruselas, 21 de diciembre de 2018. Disponible online: https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2019-04/bti_guidance_es.pdf

⁵⁶ *Directrices administrativas sobre el proceso de información arancelaria vinculante*, ob. cit., pp. 45 a 47.

⁵⁷ F. VISMARA, ob. cit., p. 75.

38. Por su parte, no se aplicaría el derecho a ser oído del solicitante en los siguientes casos: primero, ante una clasificación de una mercancía por parte de una autoridad aduanera de forma distinta de la clasificación propuesta por el solicitante, situación que se entiende que se subsume, de forma estricta, en el mencionado apartado a) del segundo párrafo del artículo 22.6 del Código Aduanero de la Unión, si bien tienen el derecho al recurso, previsto *ex* artículo 22.7 del citado Reglamento comunitario; tampoco se aplicará ante la revocación que trae como causa un error administrativo o un cambio en el expediente -por ejemplo, que sean erróneos el nombre o la dirección del titular de la decisión- que no incida sobre la naturaleza esencial de una decisión IAV -como sí sería la clasificación arancelaria del bien en cuestión-; además, tal y como habíamos adelantado *supra*, cuando se publiquen sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea o reglamentos de ejecución de la Comisión en materia de clasificación arancelaria, siempre y cuando se trate de mercancías idénticas -si son similares, sí que tendría derecho el titular de la decisión IAV-, puesto que la autoridad aduanera no está adoptando una decisión que perjudica los intereses del operador económico, sino que está aplicando una resolución judicial o un acto de la Unión vinculante; otro supuesto en que no se aplica el derecho a ser oído es que desaparezca el código en ese momento de la mercancía porque haya sido modificada la nomenclatura del Sistema Armonizado, de la Nomenclatura Combinada o del arancel integrado de la Unión o TARIC; ni tampoco cuando el solicitante no proporcione a la autoridad aduanera la información que le requiera necesaria para poder adoptar la decisión IAV *ex* artículo 22.2 del Código Aduanero de la Unión, teniendo como consecuencia el rechazo de su solicitud; y, por último, también se hace referencia a una Decisión de Ejecución la Comisión Europea en la que se solicite a los Estados miembros la revocación de una decisión IAV, atendiendo a lo dispuesto en el artículo 34.11 del Código Aduanero de la Unión, por lo que la autoridad aduanera no tiene capacidad para decidir si se aplica o no porque la citada Decisión es de obligado cumplimiento⁵⁸.

IV. Litigiosidad ante los órganos jurisdiccionales nacionales y el Tribunal de Justicia de la Unión Europea

39. Cualquier persona a la que le afecte de forma directa e individual una decisión de una autoridad aduanera relativa a la aplicación de la normativa aduanera tiene derecho a recurrir esta decisión, así como también tiene derecho a recurrir la ausencia de decisión en el plazo que habría debido emitirla la autoridad aduanera, tratándose de silencio negativo⁵⁹. El derecho al recurso queda regulado por los artículos 44 y 45 del Código Aduanero de la Unión. Sin embargo, si el recurso tiene como objeto una resolución emanada de una autoridad judicial para su revocación, anulación o modificación, los citados preceptos 44 y 45 del Código Aduanero de la Unión no le será de aplicación⁶⁰.

40. Este derecho al recurso, configurado en el sentido que se acaba de manifestar, encuentra sus pilares en el Derecho de la Unión, pero los Estados miembros habrán de servirse de su Ordenamiento jurídico interno para hacerlo efectivo. Así, todos los Estados miembros habrán de prever, como mínimo, dos fases, atendiendo al artículo 44.2 del Código Aduanero de la Unión: primero, se podrá interponer recurso ante la autoridad aduanera o ante la autoridad judicial u otro órgano que haya establecido el Estado miembro a tal fin; y, posteriormente, también se ha de poder interponer otro recurso ante un órgano superior independiente, pudiendo ser este último una autoridad judicial o un órgano especializado equivalente.

41. En el Derecho interno español, el derecho al recurso establecido *ex* artículos 44 y 45 del Código Aduanero de la Unión se reconocería a través de las dos siguientes fases: la primera fase se correspondería con el recurso de reposición ante la autoridad aduanera o con la reclamación económico-admi-

⁵⁸ *Directrices administrativas sobre el proceso de información arancelaria vinculante*, *ob. cit.*, pp. 47 y 48.

⁵⁹ P. FLORES VILLAREJO, "Cuestiones generales", en J. A SOLÉ ESTALELLA (Dir.), *El Código Aduanero de la Unión y su normativa de desarrollo*, 1ª ed., Thomson Reuters Aranzadi, Pamplona, 2017, pp. 19 y 20 (versión online).

⁶⁰ Artículo 43 del Código Aduanero de la Unión.

nistrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional o Central, no pudiéndose interponer la segunda hasta que no se haya resuelto el primero; y la segunda fase correspondería con el recurso ante un órgano judicial porque es, para nuestro Ordenamiento jurídico interno, un órgano independiente⁶¹.

42. El recurso habrá de interponerse en el Estado miembro en el cual la decisión aduanera haya sido solicitada o adoptada. Además, se crea una obligación para los Estados miembros de resolver de forma rápida para confirmar o corregir la decisión aduanera⁶², convirtiéndose, en consecuencia, en un derecho a un recurso rápido⁶³.

43. Otro aspecto relevante es que, como regla general, se establece que la mera presentación del recurso no conlleva la suspensión de la decisión que se pretende atacar. No obstante, sí que se habría de suspender la decisión en dos supuestos específicos: bien porque existan razones fundadas sobre la conformidad de la decisión con respecto a la legislación aduanera, bien ante un posible daño irreparable al recurrente. No obstante, si estos dos supuestos tienen que ver con una decisión cuyo contenido es el pago de derechos de aduanas, se requerirá una garantía por parte de la persona que recurre, con la excepción de que ello tenga como consecuencia una grave dificultad económica o social de éste tras una evaluación documentada⁶⁴.

44. Volviendo al Derecho doméstico español, se puede solicitar la suspensión del acto objeto de recurso de reposición en el momento en que se garantice la cantidad de dinero exigida en este acto recurrido, no siendo necesaria en los casos de error aritmético, material o de hecho que se hubieren dado al dictar el acto. Para la reclamación económico-administrativa, por su parte, también podría solicitarse la suspensión del acto si se garantiza el importe reflejado en el acto, si bien se excepciona la necesidad de garantía en el supuesto de que cause perjuicios de difícil o imposible reparación -en sintonía con el tenor del Código Aduanero de la Unión-, así como en el supuesto de error aritmético, material o de hecho; cabe destacar que esta suspensión puede mantenerse hasta que recaiga sentencia ante un recurso ante la jurisdicción de lo contencioso-administrativo⁶⁵.

45. Son los tribunales nacionales los que conocerán de los recursos contra decisiones de las autoridades aduaneras. Dado que el órgano judicial de un Estado miembro debe aplicar el Derecho de la Unión Europea en materia aduanera, éste puede o debe plantear una cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia de la Unión *ex* artículo 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, en función de si la resolución que vaya a emitir este tribunal nacional es susceptible -se le otorga la posibilidad de hacerlo o no- o no es susceptible -le obliga a realizarla si se le plantea- de un ulterior recurso judicial de Derecho doméstico⁶⁶.

46. Cuando un órgano judicial de un Estado miembro plantea una cuestión prejudicial en materia de clasificación arancelaria siguiendo la Nomenclatura Combinada establecida por el Reglamento 2658/87, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea no puede realizar él mismo la determinación de la clasificación, sino que ha de ofrecer aquellos criterios que debe seguir el tribunal nacional para clasificar correctamente la mercancía objeto del litigio. Efectivamente, la clasificación arancelaria de un bien se lleva a cabo tras una apreciación meramente fáctica que compete al órgano judicial del Estado miembro ante un recurso en esta materia; apreciación que realizará siguiendo los criterios que le proporcione el Tribunal de Justicia de la Unión como respuesta a la cuestión prejudicial que le hubiere planteado⁶⁷.

⁶¹ P. FLORES VILLAREJO, *ob. cit.*, p. 20 (versión online).

⁶² Apartados 3 y 4 del artículo 44 del Código Aduanero de la Unión.

⁶³ F. VISMARA, *ob. cit.*, p. 317.

⁶⁴ Apartados 2 y 3 del artículo 45 del Código Aduanero de la Unión.

⁶⁵ Artículos 224 y 234 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

⁶⁶ A. MANGAS MARTÍN y D. J. LIÑÁN NOGUERAS, *ob. cit.*, pp. 659 y 660.

⁶⁷ STJUE 25 mayo 2023, *Danish Fluid System Technologies*, C-368/22, ECLI:EU:C:2023:427, párrafo 30; STJUE 27 de abril 2023, *X y Inspecteur van de Belastingdienst Douane*, C-107/22, ECLI:EU:C:2023:346, apartado 17; STJUE 9 marzo 2023, *SO-*

47. En base al citado procedimiento de cooperación regulado por el artículo 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea entre el Tribunal de Justicia de la Unión Europea y el tribunal del Estado miembro, esto es, la cuestión prejudicial, el Tribunal de Justicia de la Unión habrá de responder de manera útil a las preguntas formuladas para que pueda resolver el litigio el órgano judicial nacional, pudiendo incluso reformular las cuestiones planteadas por este último⁶⁸.

48. La regla número 1 para la interpretación de la Nomenclatura Combinada dispone que la clasificación arancelaria de toda mercancía queda determinada por el texto de las partidas, así como de las notas de las secciones o de los capítulos de la referida nomenclatura. Basándose, por un lado, en el principio de seguridad jurídica, y, por otro lado, para la facilitación de los controles aduaneros, el criterio decisivo, a tal fin, como regla general, es atender a las características y a las propiedades objetivas del bien, tal y como hayan sido definidas, como se ha dicho, en los términos de las referidas partidas de la Nomenclatura Combinada y de las notas de las secciones o de los capítulos⁶⁹.

49. Para poder garantizar la aplicación uniforme del arancel aduanero común, un medio muy relevante son las notas explicativas de la Nomenclatura Combinada que elabora la Comisión en la Unión Europea y las notas explicativas del Sistema Armonizado de la Organización Mundial de Aduanas. Aunque ninguna de ellas tenga carácter vinculante, como se señaló en líneas pretéritas, sirven para la interpretación de las partidas arancelarias siempre y cuando el tenor de las citadas notas explicativas sea conforme con las disposiciones que interpretan⁷⁰.

50. Otra cuestión interesante sería qué ocurre cuando se esté en presencia de un concepto cuya definición y alcance no haya sido previsto por el Ordenamiento jurídico de la Unión Europea. En este caso, se interpretará según el sentido habitual que tenga en el lenguaje corriente y siempre atendiendo el contexto de su uso y los objetivos que persigue la normativa que le da soporte⁷¹.

51. Se ha venido citando en relación a estos parámetros las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión más recientes, en particular, las últimas publicadas en el Diario Oficial de la Unión Europea de este año 2023, si bien, como se reitera en el cuerpo de estas resoluciones judiciales, se trata de jurisprudencia consolidada.

V. Inteligencia Artificial: ¿una solución en pro de los contribuyentes y de la Hacienda de la Unión Europea?

52. Una hipótesis que está siendo estudiada es el uso de Inteligencia Artificial a la hora de efectuar la clasificación arancelaria de una mercancía⁷². Su aplicación por parte de las Administracio-

MEO, C-725/21, ECLI:EU:C:2023:194, apartado 27; STJUE 9 febrero 2023, *Global Gravity*, C-788/21, ECLI:EU:C:2023:86, apartado 35; o también STJUE 9 febrero 2023, *LB GmbH (Air loungers)*, C-635/21, ECLI:EU:C:2023:85, apartado 31.

⁶⁸ STJUE 25 mayo 2023, *Danish Fluid System Technologies*, C-368/22, ECLI:EU:C:2023:427, párrafo 31, haciendo referencia a la STJUE 8 de septiembre de 2016, *Schenker*, C-409/14, EU:C:2016:643, apartado 72 y jurisprudencia citada.

⁶⁹ STJUE 25 mayo 2023, *Danish Fluid System Technologies*, C-368/22, ECLI:EU:C:2023:427, párrafo 33; STJUE 27 de abril 2023, *X y Inspecteur van de Belastingdienst Douane*, C-107/22, ECLI:EU:C:2023:346, apartado 18; STJUE 9 marzo 2023, *SO-MEO*, C-725/21, ECLI:EU:C:2023:194, apartado 28; STJUE 9 febrero 2023, *Global Gravity*, C-788/21, ECLI:EU:C:2023:86, apartado 36; o también STJUE 9 febrero 2023, *LB GmbH (Air loungers)*, C-635/21, ECLI:EU:C:2023:85, apartados 32 y 33.

⁷⁰ STJUE 25 mayo 2023, *Danish Fluid System Technologies*, C-368/22, ECLI:EU:C:2023:427, párrafo 35; STJUE 27 de abril 2023, *X y Inspecteur van de Belastingdienst Douane*, C-107/22, ECLI:EU:C:2023:346, apartado 19; STJUE 9 marzo 2023, *SO-MEO*, C-725/21, ECLI:EU:C:2023:194, apartado 29; STJUE 9 febrero 2023, *Global Gravity*, C-788/21, ECLI:EU:C:2023:86, apartado 37; o también STJUE 9 febrero 2023, *LB GmbH (Air loungers)*, C-635/21, ECLI:EU:C:2023:85, apartado 34.

⁷¹ STJUE 25 mayo 2023, *Danish Fluid System Technologies*, C-368/22, ECLI:EU:C:2023:427, párrafo 40, mencionando expresamente la STJUE 26 marzo 2020, *Pfizer Consumer Healthcare*, C-182/19, EU:C:2020:243, apartado 48 y jurisprudencia citada.

⁷² AA.VV., “Los macrodatos, el análisis de datos, la inteligencia artificial y el aprendizaje automático”, en *El papel de las tecnologías avanzadas en el comercio transfronterizo. Una perspectiva aduanera*, Organización Mundial del Comercio y Organización Mundial de Aduanas, 2022, <https://doi.org/10.30875/9789287073648>.

nes aduaneras podría, en un principio, simplificar esta tarea⁷³. Permítasenos recordar de nuevo que, aunque los recursos propios tradicionales, cuyo máximo exponente son los derechos de aduanas, sean de titularidad de la Unión, son los Estados miembros, a través de sus Administraciones, los encargados de recaudarlos. En consecuencia, van a entrar en juego las Administraciones aduaneras de los Estados miembros⁷⁴.

53. Existe un procedimiento legislativo en curso que pretende aprobar un acto de la Unión de gran relevancia: la “Ley” de Inteligencia Artificial de la Unión Europea⁷⁵ -que es, en realidad, una propuesta de Reglamento⁷⁶-. Hace pocas referencias expresas al ámbito aduanero, aunque importantes. Así, considera que el uso de la Inteligencia Artificial, en campos específicos, puede traer graves consecuencias, por lo que habrían de ser tachados ciertos sistemas de Inteligencia Artificial como de alto riesgo; no obstante, no se reputarán como tales los citados sistemas usados por una autoridad aduanera y fiscal en el seno de un procedimiento administrativo, puesto que se afirma que estos últimos no entran en la categoría de sistemas de Inteligencia Artificial usados por autoridad que aplican la legislación como finalidad la prevención, detección, investigación y enjuiciamiento de infracciones penales⁷⁷. Piénsese que si un sistema de Inteligencia Artificial se subsume en la categoría de alto riesgo se desencadenan toda una serie de garantías: datos de alta calidad, transparencia o supervisión humana, entre otros. Pues bien, dicho de otro modo, los sistemas de Inteligencia Artificial empleados por las autoridades fiscales y aduaneras en los procedimientos tributarios no serían considerados como sistemas de alto riesgo⁷⁸.

54. La Agencia Estatal de Administración Tributaria es la autoridad aduanera que lleva a cabo en España cualquier procedimiento tributario relacionado con los recursos propios tradicionales de la Unión Europea⁷⁹.

55. En su Plan Estratégico 2020-2023, la Agencia Estatal de Administración Tributaria señaló que el uso de la Inteligencia Artificial que ella mismo hace es en ámbito de información y asistencia al contribuyente, pudiendo destacar cómo proporciona información personalizada al contribuyente en el marco del Suministro Inmediato de Información (SII) para el Impuesto sobre el Valor Añadido, y es por ello que se pretende una implantación integral en sede del mencionado impuesto. Sin lugar a dudas, es plenamente consciente del potencial de estos sistemas, de ahí que quiere asentar, para los años venideros, la automatización en la tramitación de procedimientos, en las que tendrá un rol fundamental, entre otras, la Inteligencia Artificial. Como justificación, menciona cuatro ventajas: liberalización de recursos humanos para que puedan dedicarse a otras actividades con un mayor valor añadido, tratamiento unifor-

⁷³ En este sentido, *vid.* I. KAFANDO, “How can Customs better leverage emerging AI technologies for more sustainable and smarter operations?”, en *World Customs Journal*, vol. 14, nº 2, 2020, pp. 149 y 150. Disponible online: [https://worldcustomsjournal.org/Archives/Volume%2014%2C%20Number%202%20\(Oct%202020\)/1902%2001%20WCJ%20v14n2%20Kafondo.pdf?_t=1603239884](https://worldcustomsjournal.org/Archives/Volume%2014%2C%20Number%202%20(Oct%202020)/1902%2001%20WCJ%20v14n2%20Kafondo.pdf?_t=1603239884)

⁷⁴ C. M. LÓPEZ ESPADAFOR, “La cooperación internacional contra el fraude fiscal tras el Brexit ante las competencias tributarias de la Unión Europea”, en *La Ley Unión Europea*, nº 100 (especial 100), 2022, pp. 2 y 3 (versión online).

⁷⁵ Sobre su estructura y problemática, *vid.* J. CRUZ ÁNGELES, “La nueva “ley” de inteligencia artificial: una aliada necesaria para gestionar controles fronterizos, de asilo y migratorios en la Unión Europea”, en G. VESTRI (Dir.), *La disrupción tecnológica en la Administración Pública: retos y desafíos de la inteligencia artificial*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2022, pp. 97 a 121.

⁷⁶ Propuesta de Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo por el que se establecen normas armonizadas en materia de Inteligencia Artificial (Ley de Inteligencia Artificial) y se modifican determinados actos legislativos de la Unión.

⁷⁷ Considerando 38 de la Propuesta de Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo por el que se establecen normas armonizadas en materia de Inteligencia Artificial (Ley de Inteligencia Artificial) y se modifican determinados actos legislativos de la Unión.

⁷⁸ J. MARTÍN LÓPEZ, Inteligencia artificial, sesgos y no discriminación en el ámbito de la inspección tributaria, en *Crónica Tributaria*, nº 182, 2022, p. 54.

⁷⁹ Mediante el art. 103. Uno de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991 se creó la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Tal precepto le otorga, en su apartado 2, la responsabilidad de la aplicación efectiva del sistema aduanero.

me de todos los obligados tributarios, facilitación del cumplimiento de las obligaciones de estos últimos y también lucha contra el fraude fiscal⁸⁰.

56. Con respecto a las Directrices Generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2023, no se menciona de forma expresa en ningún momento a los sistemas de Inteligencia Artificial. No obstante, para prevenir incumplimientos y fomentar el cumplimiento voluntario y prevenir el fraude, en materia específica aduanera, se propone que se prosiga con la coordinación con toda autoridad que esté implicada en una operación de comercio internacional de mercancías. Además, en sede de actuaciones de comprobación para el control del fraude aduanero, se establece que se va a fomentar la utilización de técnicas avanzadas de análisis de información, que complementarán y se añadirán a los que ya se han consolidado por parte de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, con la finalidad de identificar tanto los sectores como los operadores de riesgo⁸¹. Ámbitos, todos ellos, en los que se podría insertar los sistemas de Inteligencia Artificial.

VI. Reflexiones finales ante la reforma aduanera de la Unión Europea en marcha

57. No podemos finalizar este estudio sin hacer referencia a una de las reformas de gran calado que está emprendiendo la Unión Europea como es la de la unión aduanera. Unas de las conclusiones del Grupo de Sabios nombrado para asentar las bases de la mencionada reforma es que las aduanas de los distintos Estados miembros de la Unión no funcionan como una sola⁸². Se trata de dar paso al próximo nivel, llegando incluso a afirmar que sería uno de los cambios más ambiciosos que va a vivir la unión aduanera desde que fuera creada en el año 1968. En concreto, podrían sintetizarse en tres los principios fundamentales de esta reforma aduanera: primero, conseguir una unión aduanera que sea eficiente, con procedimientos aduaneros simplificados y modernos aplicados de forma uniforme en todo el territorio de la Unión; segundo, una unión aduanera geopolítica para proteger los intereses financieros de la Unión Europea y de sus Estados miembros, defender los intereses y valores comunitarios y mejorar la cooperación internacional en sede aduanera, todo ello gracias a la creación de una figura fundamental como es la Autoridad Aduanera de la Unión Europea; y una unión aduanera rápida y lista para el futuro que afronte la transición digital y ecológica de los últimos años y también los cambios en la cadena de suministro, pudiendo destacar la creación del Centro Aduanero de Datos de la Unión Europea.

58. La Comisión también tiene en cuenta la clasificación arancelaria de las mercancías para la reforma aduanera. En sede de lucha contra el fraude aduanero, ante la eliminación de la exención del pago de derechos de aduanas por la importación de una mercancía cuyo valor sea de 150 euros -esto es, tributará cualquier mercancía, como regla general, sin tener en cuenta si su valor es superior o inferior al citado *quantum*-, se pretende simplificar la clasificación y valoración para mercancías de escaso valor. Además, propone una revisión del Convenio Internacional del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías de la Organización Mundial de Aduanas para que la transición ecológica también afecte al Sistema Armonizado, que es la base, como ya se ha visto, de la Nomenclatura Combinada de la Unión Europea; entre las medidas, se podría destacar la creación de listas de productos medioambientales e incluso que se modifique la misma estructura del Sistema Armonizado. Las propuestas de revisión del citado Convenio facilitarían a los Estados y territorios la posibilidad de calibrar derechos de aduanas en pro de una política ecológica⁸³.

⁸⁰ *Plan Estratégico de la Agencia Tributaria 2020-2023*, Agencia Estatal de Administración Tributaria, Madrid, 28 de enero de 2020, pp. 16, 40, 73 y 76. Disponible online: https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Planificacion/PlanEstrategico2020_2023/PlanEstrategico2020.pdf

⁸¹ Resolución de 6 de febrero de 2023, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2023.

⁸² A. GONZÁLEZ LAYA ET AL., *Putting more union in the european customs. Ten proposals to make the EUCustoms Union fit for a Geopolitical Europe*, ob. cit.

⁸³ *Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo. Reforma*

59. En este paquete importante de reforma aduanera se puede señalar el proyecto de un nuevo Código Aduanero de la Unión⁸⁴, que vendría a sustituir al actual vigente. En él, la Autoridad Aduanera de la Unión Europea estaría también relacionada con la clasificación arancelaria de las mercancías. Podría ayudar en la elaboración de una interpretación común sobre determinados casos de clasificación arancelaria que sean complejos. No supondría, en ningún caso, una usurpación de las funciones que el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea le atribuye a la Comisión de creación y adopción de las modificaciones anuales del Reglamento 2658/87, en relación a la Nomenclatura Combinada, así que esta institución comunitaria continuaría, naturalmente, emanando decisiones sobre clasificación arancelaria. Simplemente, la Autoridad Aduanera de la Unión allanaría el camino de la Comisión. Y los Estados miembros, por su parte, emitirían las decisiones IAV.

60. Efectivamente, uno de los problemas a los que se enfrentan los contribuyentes europeos es a la posibilidad de que existan diferentes decisiones IAV en distintos Estados miembros que se contradigan entre ellas. Aquí también entraría la Autoridad Aduanera de la Unión Europea, ejerciendo una labor de supervisión de las decisiones IAV y su aplicación por parte de las autoridades aduaneras de los Estados miembros. Así, la Autoridad Aduanera de la Unión debería garantizar el análisis, el seguimiento y la comunicación con la Comisión en materia de decisiones IAV.

61. Se descartó una opción que favorecería en demasía el tan importante principio de seguridad jurídica como es que la Autoridad Aduanera de la Unión Europea pudiese emitir, directamente, las decisiones IAV de forma centralizada. De esta forma, se garantizaba una unidad de criterio, si bien hubiese sido necesario, en esta hipótesis desechada, establecer un sistema de recursos contra las decisiones emitidas por la citada autoridad comunitaria⁸⁵.

62. Con respecto a la Inteligencia Artificial, sería interesante que se abordase un debate entre las instituciones de la Unión Europea y las Administraciones aduaneras de todos los Estados miembros, en los que se pusiesen sobre la mesa los posibles riesgos del uso de este tipo de sistemas en ámbito aduanero y, en particular, en relación a la clasificación arancelaria de las mercancías. Todo ello en el marco de la reforma aduanera, con la nueva normativa que estará en vigor en los próximos años, y teniendo en cuenta la creación de la ya mencionada varias veces Autoridad Aduanera de la Unión Europea y también del Centro Aduanero de Datos de la Unión Europea, que podría favorecer la protección y gestión de los datos obtenidos. Además, la adquisición e implantación de sistemas de Inteligencia Artificial podría tener como fuente de financiación dos programas aduaneros de la Unión: el Programa Aduana para la cooperación en el ámbito aduanero, que tiene como uno de sus objetivos el desarrollo de las capacidades administrativa e informática, incluidas las competencias humanas y la formación, así como el desarrollo y la explotación de los sistemas electrónicos europeos, por lo que podría ser perfectamente subvencionable cualquier acción a tal efecto⁸⁶; con respecto al Programa de la Unión de Lucha contra el Fraude, se prevé como acción subvencionable el suministro de herramientas informáticas para el refuerzo de la cooperación transnacional y pluridisciplinar y la cooperación con la Comisión⁸⁷. Aunque se podría encuadrar la adquisición de sistemas de este tipo y la formación del personal de las Administraciones aduaneras de los Estados miembros en otras acciones subvencionables, se ha querido dejar de manifiesto

aduanera: impulsar la unión aduanera a un nuevo nivel, Comisión Europea, Bruselas, 17 de mayo de 2023, pp. 4 a 6 y 14 a 16.

⁸⁴ *Proposal for a regulation of the European Parliament and of the Council establishing the Union Customs Code and the European Union Customs Authority, and repealing Regulation (EU) n° 952/2013*, Bruselas, 2023.

⁸⁵ *Commission Staff Working Document Impact Assessment Report. Accompanying the document Proposal for a Regulation of the European Parliament and of the Council establishing the Union Customs Code and the European Union Customs Authority, and repealing Regulation (EU) n° 952/2013*, Bruselas, 17 de mayo de 2023.

⁸⁶ Letra c) del apartado 2 del artículo 3 del Reglamento (UE) 2021/444 del Parlamento Europeo y del Consejo de 11 de marzo de 2021 por el que se establece el programa Aduana para la cooperación en el ámbito aduanero y se deroga el Reglamento (UE) n° 1294/2013.

⁸⁷ Letra a) apartado 2 artículo 9 del Reglamento (UE) 2021/785 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 29 de abril de 2021, por el que se establece el Programa de la Unión de Lucha contra el Fraude y por el que se deroga el Reglamento (UE) n° 250/2014.

que, incluso con los programas aduaneros en vigor en la actualidad, la financiación de estas actuaciones podría conseguirse, en principio, dado que es un tema fundamental de cara al desarrollo de cualquier propuesta. Como mínimo, se podría encauzar por esta vía.

63. La Unión Europea se está preparando para el futuro, si bien corre el riesgo de que, cuando se apliquen de forma definitiva todos los actos y medidas de la reforma aduanera, se esté en presencia de otro escenario distinto al actual, por lo que la Unión ha de intentar que estos cambios necesarios no queden desfasados, dado el lapso de tiempo que se ha previsto para su entrada en vigor en su conjunto. La posición es clara: profundizar en integración en la Unión Europea⁸⁸, de ahí que se hable de avanzar al siguiente nivel en sede aduanera.

64. Ello conllevará una mejor defensa de los intereses financieros de la Unión porque, en la actualidad, los controles los ejercen las autoridades aduaneras de los Estados miembros, sabiendo aquellas personas que pretenden defraudar derechos de aduanas -y otros tributos implicados en el comercio exterior, como pueden ser el Impuesto sobre el Valor Añadido a la importación y/o Impuestos Especiales a la importación- cuáles son aquellos Estados miembros en los que les resulta “más fácil” realizar actividades fraudulentas, como puede ser determinar una clasificación arancelaria de la mercancía que se pretende importar al territorio aduanero de la Unión que no es la que le correspondería, puesto que trae aparejada una tributación menor. La creación de la Autoridad Aduanera de la Unión Europea también favorecerá el control de riesgos.

65. Todo lo anterior garantizando, como no podría ser de otro modo, al mismo tiempo, los derechos de los contribuyentes europeos, como el derecho a ser oído, el derecho a una buena Administración, el derecho de defensa o el derecho al recurso.

⁸⁸ LÓPEZ ESPADAFOR recuerda que la crisis atravesada por la economía europea y por la economía mundial hicieron ver la importancia de afrontar ciertas problemáticas desde la unidad. En particular, la integración económica real no se dará de forma efectiva sin una política monetaria y una política fiscal (C. M. LÓPEZ ESPADAFOR, “Los principios de justicia tributaria en la Unión Europea ante los postulados del Estado social”, en C. M. LÓPEZ ESPADAFOR (Dir.), *Los nuevos retos de la fiscalidad de la Unión Europea*, UJA Editorial, Jaén, 2023, p. 16).