

Análisis de la desaparición de las declaraciones aduaneras como elemento tributario esencial en el derecho tributario aduanero, en la era digital

ANALYSIS OF THE DISAPPEARANCE OF CUSTOMS DECLARATIONS AS AN ESSENTIAL TAX ELEMENT IN CUSTOMS TAX LAW, IN THE DIGITAL AGE

José Francisco Sanz Castaño
Profesor de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Europea de Valencia

Resumen: Si la anunciada reforma aduanera es ejecutada, se llevará a cabo una transformación de gran calado en los procedimientos aduaneros, entre otros, la supresión de las declaraciones aduaneras. En el presente artículo analizaremos los avances tecnológicos en la evolución de la declaración aduanera electrónica. Pero también, cuestionaremos desde la perspectiva del Derecho tributario aduanero la supresión de una institución milenaria como es la declaración aduanera.

Abstract: If the announced customs reform is implemented, it will bring about a far-reaching transformation in customs procedures, including the abolition of customs declarations. In this article we will analyze the technological advances in the evolution of the electronic customs declaration. But we will also question, from the perspective of customs tax law, the abolition of a millenary institution such as the customs declaration.

Palabras clave: Reforma aduanera, euro digital, tecnologías disruptivas, macrodatos, inteligencia artificial, cadena de bloques, declaración aduanera.

Keywords: Customs reform, digital euro, disruptive technologies, bigdata, artificial intelligence, blockchain, customs declaration.

Índice: I. INTRODUCCIÓN II. APLICACIÓN DE LAS TECNOLOGÍAS DISRUPTIVAS EN EL ÁMBITO ADUANERO III. LA DECLARACIÓN ADUANERA EN UNA NUEVA ERA DIGITAL. 1. Notas preliminares. 2. La declaración aduanera. 3. Tipos de declaraciones. 4. Declaraciones aduaneras electrónicas en la era digital IV. CONCLUSIONES. BIBLIOGRAFÍA

I. Introducción

En el Diario Oficial de la Unión Europea de 27 de febrero de 2025 ha publicado la Resolución legislativa del Parlamento Europeo, de 13 de marzo de 2024, sobre la propuesta de Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo por el que se establecen el Código Aduanero de la Unión y la Autoridad Aduanera de la Unión Europea y por el que se deroga el Reglamento (UE) n.º 952/2013¹. En adelante, al mencionado texto haremos referencia como la «reforma aduanera», en relación al cambio normativo, o bien, nos referiremos al mismo como «nuevo CAU», porque *de facto*, contiene un nuevo código aduanero.

En el presente artículo, pretendemos exponer la evolución de las declaraciones aduaneras en la era digital, y los efectos que esta reforma tendrán precisamente en la misma². Estas, se han visto afectadas por el cambio de paradigma en el fenómeno aduanero en el que se pretende pasar de un sistema basado en declaraciones aduaneras, a otro basado en datos. En el que el uso de nuevas tecnologías como inteligencia artificial (en adelante IA), cadena de bloques o macrodatos, que se instrumentalizan por parte de las autoridades tributarias aduaneras con la finalidad de detectar posibles fraudes y de conseguir unos procedimientos aduaneros más eficientes.

Sin perjuicio de que las declaraciones aduaneras, parecería que tienen fecha de caducidad o extinción, nos encontramos en una era de redefinición de un instrumento tan importante como es la declaración aduanera. Cambios en el ámbito de las declaraciones que se materializan tanto en declaraciones regulares que se han visto tradicionalmente materializadas a través del Documento único administrativo (en adelante DUA), mediante la implantación del nuevo sistema de declaraciones de importación H1 o el de exportación, conocido como sistema automatizado de exportación (en adelante AES).

También en el ámbito del comercio electrónico se han materializado cambios, tanto en lo relativo la deuda tributaria como aduanera, ya que es conocida la desaparición de la exención de 22 euros por IVA de importación. A la que se suma la exención de 150 en materia de aranceles se encuentra en proceso de desaparición.

Con el fin de hacer efectivas las declaraciones en el ámbito del comercio electrónico, y de llevar a cabo un procedimiento aduanero eficiente y que aporte las garantías debidas. Se implementó la declaración aduanera H7, así como el sistema *Import One Stop Shop* (en adelante IOSS), en lo referente a la deuda tributaria por IVA.

1 (COM (2023) 0258 – C9-0175/2023 – 2023/0156(COD)) P9_TA (2024)0151.

2 A pesar de que en el presente artículo nos centraremos en los efectos de la reforma aduanera en la declaración aduanera, existen otras controversias tradicionales, sobre las que la mencionada reforma aduanera ha incidido de manera relevante. *V. gr.* La responsabilidad del representante aduanero, en la que, como menciona SELMA PENALVA, dependiendo del tipo de representación que ejerza el profesional, este, va a verse afectado por diferentes regímenes de responsabilidad. SELMA PENALVA, Victoria, «Análisis de los diferentes supuestos de responsabilidad tributaria en la LGT tras las últimas modificaciones de la normativa tributaria», *Revista jurídica de Castilla y León*, ISSN 1696-6759, N.º 40, 2016, pp. 194-195.

Nos encontramos frente al escenario que SÁNCHEZ GONZÁLEZ³ presagiaba por la relevancia del uso de tecnologías en este ámbito y los beneficios que podrían aportar a su funcionamiento. Se destacaba la necesidad de que las autoridades aduaneras se adaptaran a las herramientas informáticas, que desde sus inicios ya sugerían que era un campo del que el Derecho aduanero no podía desvincularse. Esta perspectiva resultó ser acertada, hasta el punto de que hoy en día vivimos en un entorno jurídico y social donde la tecnología está profundamente integrada en la sociedad. Tanto las grandes empresas, que consideran estas herramientas tecnológicas como una forma efectiva de aumentar la productividad, como los organismos públicos, que deben buscar la eficiencia en la administración, están adoptando las últimas innovaciones tecnológicas.

Nos encontramos frente a una pluralidad de nuevas tecnologías que presentan conceptos que eran más o menos desconocidos para aquellos que no nos dedicábamos al campo tecnológico. *Verbigratia*, es comúnmente conocido el concepto de «robot», sin embargo, en el ámbito tributario, este, ha sido objeto de múltiples reformulaciones y precisiones conceptuales. Hasta el punto, que una de las características que han ido tradicionalmente unidas al concepto de robot, ya no se considera estrictamente necesaria. FALCÓN PULIDO, no considera necesaria la corporeidad de los robots, lo cual, nos parece completamente lógico en la sociedad digital que vivimos, y menciona como característica de los robots, la «inteligencia» de los mismos. Lo cual, también es plenamente admisible si consideramos que el concepto de robot físico que no es capaz de procesar información, y que únicamente se utiliza para tareas sencillas y repetitivas, con la IA, ha quedado obsoleto. Lo cual, lleva al autor a plantear la idea de la personalidad jurídica de los robots, con la incidencia clara que esta tendría en el ámbito del Derecho Financiero y Tributario⁴.

Cambios tan profundos, efectuados por las nuevas tecnologías, tienen como consecuencia lo que algunos autores han denominado como reformulación del Derecho financiero. Un cambio en el entendimiento de la productividad, que según MIRAS MARÍN, plantea diferentes posibilidades, tanto posibles escenarios futuros que son esperanzadores, como desalentadores. Las nuevas tecnologías aplicadas a la productividad plantean la posibilidad de la incorporación de la robotización a la producción con IA, aumentando la productividad, e ingresos de los ciudadanos. Aumento de productividad y de ingresos, fundamentada en una adaptación social y de las normas financieras y tributarias a través de impuestos, que posibilita evitar una caída en la tributación no habiendo descenso en la recaudación.

El autor, plantea una segunda hipótesis más desalentadora, consistente en que los robots reemplazarían a los trabajadores humanos de manera abrupta, cayendo la recaudación y aumentando el paro. Necesitando, los trabajadores que se han visto sustituidos por las máquinas, formación adaptada a la nueva realidad económica, incrementando esta circunstancia, aún más, el incremento de gasto público y la caída de ingresos. MIRAS MARÍN propone una posible compensación de tales caídas mediante un impuesto sobre la automatización robótica del trabajo⁵.

3 SÁNCHEZ GONZÁLEZ, Idefonso, «La Aduana, pasado, presente y futuro», en *Estudios aduaneros*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974, p. 46. Se trata de una cuestión a destacar, puesto que fue capaz de vislumbrar la dinámica en la que iba a entrar la aduana en su relación con los operadores.

4 Véase, FALCÓN PULIDO, Álvaro, *Fiscalidad y robótica*, Tirant lo Blanch, 2022.

5 MIRAS MARÍN, Norberto, «El régimen tributario del trabajo automatizado mediante robots e inteligencias», en *La tributación del comercio electrónico: modelos de negocio altamente digitalizados*,

En cualquier caso, nos encontramos frente a una redefinición de la sociedad y del Derecho. Cambios, a los que el Derecho tributario aduanero no es ajeno, como parte integrante de la rama del Derecho correspondiente al Derecho Financiero y Tributario. A través de las tecnologías disruptivas mencionadas, se están produciendo cambios no únicamente en la estructura social afectando al empleo de las personas, y teniéndose que reformular el Derecho Financiero en los términos que expresábamos. Sino que estas nuevas tecnologías, también provocan cambios profundos en las estructuras de los ordenamientos jurídicos, por posibilitar la interconexión de ordenamientos jurídicos, por una parte, entre los Estados miembros, y por otra, con el ordenamiento jurídico de la Unión en su conjunto.

II. Aplicación de las tecnologías disruptivas en el ámbito aduanero

La evolución en la normativa aduanera hacia la supresión de las declaraciones aduaneras se está presentando, sin lugar a dudas, gracias a los avances tecnológicos que ofrecen las nuevas tecnologías, tales como la cadena de bloques, macrodatos o la IA.

Según SELMA PENALVA, la IA, sería una de las ramas de la computación que tienen como finalidad la creación de sistemas que permitan manifestar un comportamiento cada vez más inteligente. Existiendo, además, la llamada IA computacional, que sería aquella que emplea la lógica simbólico-inductiva sobre el aprendizaje interactivo, en la que el aprendizaje utiliza datos empíricos a través de la adaptación de la realidad. Entendemos que esta última, sería la utilizada en una reforma aduanera basada en datos, en la que la IA aprendería de la información experiencial que ofrecen las transacciones internacionales de mercancías. La IA absorbería información sobre fraudes, tipos de mercancías afectas a según qué actividades ilícitas, operadores implicados, Estados intervinientes, y todos aquellos factores que se pudieran entender como variables que implican un acrecentamiento del riesgo de entrada de determinadas mercancías a la Unión. Igualmente, según la autora, la IA, en el contexto de gestión de los procesos tributarios, puede utilizarse en procedimientos de verificación de datos y de comprobación limitada en la tarea de detección de incumplimientos. Lo cual, a nuestro entender, es fácilmente traspasable al procedimiento tributario aduanero que, para más abundamiento, se rige por la normativa nacional, más allá del CAU⁶.

En la evolución tecnológica que está experimentando la agencia tributaria, el ámbito aduanero como vemos, no es una excepción. Se plantea la posibilidad de utilizar otros instrumentos como pueden ser los *chatbots* o asistentes virtuales. Mediante este tipo de IA, el agente de comercio exterior puede solucionar dudas de manera instantánea respecto a cuestiones

Coordinador: Guillermo Sánchez-Archidona Hidalgo, Wolters Kluwer España, Madrid, 2022, pp. 355-384.

6 SELMA PENALVA, Victoria, «La aplicación de herramientas de inteligencia artificial en las actuaciones de la administración tributaria: ¿cómo afecta a los derechos y garantías de los obligados tributarios?», en *La digitalización de la economía y la innovación tecnológica en la Administración tributaria: de la eficiencia en la aplicación de los tributos a la protección de los derechos y garantías de los contribuyentes*, Coordinadores: Andrés García Martínez, Marta Marcos Cardona, Victoria Selma Penalva, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2022, pp. 10 y 19.

que se le presenten en las operaciones internacionales que lleve a cabo. Asimismo, MARCOS CARDONA introduce la existencia de otro instrumento tecnológico, como es el *bot* administrativo. Sin embargo, este, serviría para realizar tareas tributarias incluso con ausencia del ser humano⁷.

El uso de los macrodatos será esencial en un sistema implementado por la reforma aduanera basado precisamente en eso, en datos. Según GARCÍA MARTÍNEZ mediante el uso del *big data*, se manejan y se registran ingentes cantidades de datos necesarios en la relación tributaria. Se trata de una tecnología necesaria y complementaria si se pretende implementar la IA y cadena de bloques. Permitiendo, además, el intercambio de información entre administraciones⁸. Lo cual, determina que esta tecnología sea esencial en la estrategia de una reforma aduanera basada en la tecnología con la finalidad de obtener eficiencia, por un lado, y un mayor control sobre los posibles fraudes, por otro.

En un escenario como el planteado, en el que los nuevos sistemas de procedimientos aduaneros se basarán en datos, superando el actual paradigma en el que el procedimiento se basa en declaraciones aduaneras. La cadena de bloques es estrictamente necesaria, dado que posibilita el uso de datos con seguridad e inalterabilidad entre los «nodos»⁹.

Los movimientos o datos, que quedan registrados en la cadena de bloques, se sirven de técnicas criptográficas, a efectos de otorgar seguridad a los actuantes, en este caso, en operaciones de comercio internacional, de manera que los operadores pueden tener la certeza de que los datos quedan inalterados.

Esta reforma aduanera, que lleva aparejada la implementación de disruptivas tecnologías mencionadas, además, podría servir para la integración de otras técnicas o instrumentos, como EIDAS, que se utilizaría para la identificación de los operadores en un escenario de operaciones internacionales. O bien, y teniendo en cuenta que el fenómeno aduanero, se devengan tanto deudas tributarias como aduaneras, que generan la obligación de liquidación por parte de los operadores en cuestión. El desarrollo del euro en su versión digital, que como menciona MIRAS MARÍN, se serviría de cadena de bloques¹⁰. En mi opinión, podría constituir en sí, otro proyecto que complementara la reforma aduanera.

7 MARCOS CARDONA, Marta, «Las actuaciones administrativas automatizadas tributarias», en *La digitalización de la economía y la innovación tecnológica en la Administración tributaria: de la eficiencia en la aplicación de los tributos a la protección de los derechos y garantías de los contribuyentes*, Coordinadores: Andrés García Martínez, Marta Marcos Cardona, Victoria Selma Penalva, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2022, p. 129.

8 GARCÍA MARTÍNEZ, Andrés, «La utilización de técnicas de bigdata e inteligencia artificial para la lucha contra el fraude fiscal», en *La digitalización de la economía y la innovación tecnológica en la Administración tributaria: de la eficiencia en la aplicación de los tributos a la protección de los derechos y garantías de los contribuyentes*, Coordinadores: Andrés García Martínez, Marta Marcos Cardona, Victoria Selma Penalva, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2022, pp. 57-59. Tal y como recoge GARCÍA MARTÍNEZ mediante las técnicas de aprendizaje automático se elaborarán patrones de fraude que permitan detectar los mismos con una mayor eficacia.

9 Participantes de la red.

10 MIRAS MARÍN, Norberto, «La potencial creación de una versión virtual del «Euro» y sus consecuencias en los Sistemas tributarios de los Estados miembros de la Unión Europea», *Quincena fiscal*, N.º 8, 2020. p. 8.

III. La declaración aduanera en una nueva era digital

1. Notas preliminares

El despacho aduanero se puede definir como una pluralidad de actos, trámites o incluso declaraciones que se materializan en el fenómeno aduanero y que sirven para que efectivamente se puedan concluir de manera definitiva tanto importaciones como exportaciones. Es decir, se incluyen las declaraciones aduaneras como un elemento más, aunque especialmente relevante, dentro del proceso de despacho de mercancías, con la finalidad de otorgar el estatuto aduanero a las mercancías, o bien comunitario o bien extracomunitario. Se otorgaría el estatuto comunitario mediante el despacho a libre práctica que posibilita la libre circulación de las mercancías, tras su entrada en el circuito económico de la comunidad. Y se retiraría, a las mercancías comunitarias, mediante el despacho de exportación, tras la salida efectiva de estas mediante la realización de la declaración aduanera correspondiente.

Sin embargo, las mercancías no comunitarias, también pueden ser objeto de una declaración aduanera que no conceda el estatuto comunitario a las mercancías, quedando estas en régimen suspensivo. En tales declaraciones, la mercancía, se vincula a un régimen aduanero especial, en los que los declarantes no persiguen, al menos de manera inmediata, conceder el estatuto de la Unión a las mercancías no comunitarias.

Es decir, estaríamos frente a regímenes especiales como el de perfeccionamiento, en sus modalidades activo y pasivo, en los que se utilizan materias primas o mercancías con la finalidad de llevar a cabo una transformación de las mismas de manera combinada entre un establecimiento que fabrica o transforma en la Unión, y otro, situado en territorio extracomunitario.

El régimen aduanero especial de depósito tiene como variantes el conocido como depósito aduanero y el de zona franca. A pesar de compartir régimen aduanero especial, encontramos diferencias relevantes entre los mismos, como las formalidades aduaneras que hay que cumplir en la vinculación de mercancías a tales enclaves. Entre las que se encuentra la no exigencia, en determinados supuestos, de presentar una declaración aduanera. Lo que sí comparten es la finalidad esencial de ambos enclaves, y que es la del almacenamiento de la mercancía. Es decir, la mercancía podrá permanecer por tiempo indefinido vinculada a tales enclaves como regímenes aduaneros de «depósito» por tiempo ilimitado. La justificación del régimen suspensivo se encuentra en que los operadores pueden no conocer o no poder otorgar un destino definitivo a las mercancías. Esto se puede deber a razones económicas o mercantiles, por ejemplo, por no disponer de los documentos necesarios para llevar a cabo el despacho a libre práctica de la mercancía, o bien, por razones económicas, al no disponer el operador de ventas efectivas, de manera que decide almacenar la mercancía sin liquidar impuestos de importación por un período determinado de tiempo.

En el régimen especial de destino final, como el mismo nombre del régimen especial indica, se aplicará un arancel inferior, siempre y cuando las mercancías se destinen a un uso concreto por parte del operador y después del despacho a libre práctica. Por tanto, por razones obvias, las autoridades aduaneras podrán proceder a realizar las inspecciones necesarias

con la finalidad de asegurarse de que el operador en cuestión ha desinado las mercancías al destino especial correspondiente.

Con la finalidad de vincular mercancía a regímenes especiales, y de la misma manera que ocurre respecto a regímenes aduaneros definitivos como despacho de exportación o a libre práctica, los operadores deben realizar una declaración aduanera por medios electrónicos.

Por tanto, la declaración aduanera se subsume en el despacho aduanero, encontrándose esta, definida como el medio necesario para vincular mercancía a regímenes aduanero. Con carácter general, así se materializa en el artículo 158 del Reglamento (UE) n.º 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el código aduanero de la Unión¹¹ (en adelante CAU). Sin embargo, el CAU se encuentra en proceso de derogación con la finalidad de adaptar las normas del procedimiento aduanero a las nuevas exigencias tecnológicas a las nuevas tendencias económicas como es la del comercio electrónico.

En la derogación del CAU y en la redacción del nuevo CAU, se ha tenido en cuenta, por tanto, la eficiencia en el procedimiento aduanero, como un instrumento formal que pretende alcanzar la eficacia administrativa en la realización de las distintas manifestaciones del procedimiento aduanero. Hasta el punto de generar un cambio de paradigma, ya que las declaraciones aduaneras tal y como las entendemos hoy en día desaparecen en un plazo estipulado en el «nuevo CAU»¹². De hecho, el artículo 63 del «nuevo CAU» recoge respecto a la Declaración en aduana de las mercancías que hasta la fecha establecida en el artículo 265, todas las mercancías que vayan a incluirse en un régimen aduanero serán objeto de una declaración en aduana oportuna para el régimen concreto de que se trate. A partir de la fecha establecida en el artículo 265, con vistas a la inclusión de las mercancías en un régimen aduanero, los importadores, exportadores y titulares del régimen de tránsito podrán presentar una declaración en aduana o facilitar o poner a disposición la información oportuna pertinente para el régimen de que se trate a través del Centro Aduanero de Datos de la UE.

2. La declaración aduanera

En el Derecho Romano se encuentran múltiples referencias a la *professio*, como declaración, que se utilizaba en la antigüedad, con la finalidad de declarar mercancías que cruzaban las fronteras exteriores de un determinado Estado. Sin embargo, el hecho imponible por el que se devengaban los impuestos liquidados por la *professio* y que se denominaban *portorium*, excedía a aquellos hechos imponibles que se veían manifestados por el paso de fronteras exteriores. Ya que también se devengaba *portorium* en caso de paso de pasajes, caminos, o incluso por la entrada a determinadas villas. En cualquier caso, estas, se declaraban mediante

11 Publicado en: «DOUE» núm. 269, de 10 de octubre de 2013, páginas 1 a 101

12 Además, no debemos olvidar que las declaraciones aduaneras en la actualidad aplican incluso entre territorios españoles, ya que se debe presentar declaración aduanera en el tráfico de mercancías con Ceuta y Melilla, al no integrar estas, todavía, el territorio aduanero de la Unión. PÉREZ ZÚÑIGA, José María, SELLAM MOHAMED, Abdelrahman, «Sistema de financiación de la ciudad autónoma de melilla e implicaciones de su entrada en la unión aduanera», en *Presente y futuro de Melilla, Estrategias de gobernanza y políticas públicas*, Directores: Asensio Navarro Ortega, Estanislao Arana García, Alejandro Martínez Dhier, Dykinson, 2024, pp. 20 y 21.

un sistema que como venimos de explicar excedía al de las declaraciones aduaneras, aunque estas, se subsumían en tal sistema¹³.

La declaración aduanera es, por tanto, una institución milenaria y que constituye precedente respecto a la declaración tributaria de mercancías que permitía que el tráfico internacional de mercancías se realizara en condiciones de mayor seguridad. Principio, que sigue encontrándose vigente en el tráfico internacional de mercancías, aunque por supuesto, debe ser tenido en cuenta desde la perspectiva de la evolución del Ordenamiento jurídico, y de las técnicas informáticas, electrónicas o de la información que se ven aplicadas a las formalidades aduaneras de acuerdo a los códigos aduaneros. Formalidades que por otra parte se encuentran en proceso de transformación, tal y como introducíamos, hasta el punto, que en el nuevo CAU se producirá, en los plazos que en él se estipulan, un cambio de paradigma, que implicará que las formalidades aduaneras dejarán de fundamentarse en un sistema basado en declaraciones aduaneras, para funcionar mediante datos. Nosotros, por nuestra parte, consideramos que la eficiencia en los procedimientos administrativos y aduaneros es esencial, sin embargo, siempre y cuando las nuevas adaptaciones no vayan en detrimento de la seguridad jurídica, en el tráfico internacional de mercancías. Transacciones internacionales en las que la declaración aduanera sirve, por una parte, como elemento de control del tráfico de mercancías, y por otro, para dotar, en la medida de lo posible, de objetividad y transparencia en el proceso de imposición tributaria. Además, se trata de una declaración tributaria que, como tal, entendemos obligatoria en el actual marco del ordenamiento jurídico tributario nacional.

El considerando número 43 del CAU dispone la necesidad de modernizar y racionalizar las disposiciones relativas a las declaraciones aduaneras y vinculación de mercancías a regímenes aduaneros. Se pretende que las declaraciones se realicen, por sistemas electrónicos y permite presentar una declaración en aduana mediante inscripción en los registros del declarante. De hecho, en el actual CAU, como adelantábamos, la declaración aduanera es el instrumento que se debe utilizar con carácter general en la vinculación de mercancías a regímenes aduaneros, a excepción, tal y como menciona el mismo artículo 158 del CAU de la vinculación a zona franca.

El artículo 5 CAU define la «declaración en aduana» como «el acto por el que una persona expresa, en la forma y el modo establecidos, la voluntad de incluir las mercancías en un determinado régimen aduanero, con mención, en su caso, de las disposiciones particulares que deban aplicarse». Y en el mismo sentido, en el nuevo CAU, por el tiempo en el que persista su utilización en el artículo 5 las define como «el acto por el que una persona expresa, en la forma y el modo establecidos, la voluntad de incluir las mercancías en un determinado régimen aduanero, con mención, en su caso, de las disposiciones particulares que deban aplicarse».

Por tanto, las declaraciones aduaneras tienen un elemento volitivo, ya que suponen una declaración de voluntad en los términos expresados en el artículo 150 CAU, en el que se manifiesta que el operador podrá elegir libremente el régimen aduanero en el que se pretende incluir las mercancías¹⁴. Asimismo, dispone de un elemento formal, viéndose este

13 ZAMORA MANZANO, José Luis., *El régimen fiscal aduanero del Derecho romano*, Dykinson, p. 77.

14 RODRIGO SERRADILLA, Felipe., AROBES AGUILAR-GALINDO, José Carlos, «Los Regímenes aduaneros», en *El Código Aduanero de la Unión y su Normativa de Desarrollo*, Coordinador: Solé Estalella, Thom-

definido por las autoridades aduaneras. Un elemento comunicativo, ya que se transmite una pluralidad de información que será manejada como datos. Y un elemento objetivo, porque no debemos olvidarnos que se refiere a mercancía que en la actualidad únicamente se define como un elemento tangible.

ALESSI, argumenta que las declaraciones aduaneras tienen una doble funcionalidad, de manera que prescindir de las declaraciones aduaneras conllevaría prescindir también de una de las funcionalidades mencionadas por el autor. Porque, según ALESSI, por una parte, las declaraciones aduaneras implican el inicio de los actos de liquidación de la deuda aduanera, y porque son instrumentalizadas por el declarante para comunicarse con la autoridad aduanera, informando sobre su voluntad de dotar de un destino determinado a la mercancía en cuestión. Además, defiende que no poseen carácter constitutivo de la obligación aduanera, pues esta le corresponde al hecho imponible¹⁵.

Considero que el hecho imponible, comienza mediante el paso de la línea aduanera, hecho imponible que se produce de manera restringida o modalizada, y que culmina mediante el despacho a libre práctica de la mercancía, que se produce, precisamente mediante la presentación de la declaración aduanera de importación. Lo cual, a mi entender, revela la relevancia de las declaraciones aduaneras que van a verse suprimidas según el nuevo CAU.

Si abordamos el hecho imponible en el fenómeno aduanero, desde una perspectiva temporal, veremos que el presupuesto material de entrada en territorio aduanero y devengo no coinciden. La entrada de la mercancía en territorio aduanero implica el comienzo del presupuesto material, aunque si la mercancía se vincula a regímenes especiales el hecho imponible quedará en «pendencia». En este sentido, IBÁÑEZ MARSILLA¹⁶ defiende que se produce una entrada modalizada y restringida en el circuito económico de la comunidad. Consecuentemente, interpreto que en el momento que se da cualquiera de los supuestos que contiene el CAU, o el nuevo CAU¹⁷, que dan lugar al nacimiento de la deuda aduanera, será precisamente el momento en el que se perfecciona de manera definitiva el hecho imponible.

Consecuentemente, en mi opinión, al eliminar las declaraciones aduaneras, estaríamos prescindiendo del elemento volitivo de las actuales declaraciones aduaneras, que como declaraciones tributarias que son, tienen relevancia en el actual sistema tributario aduanero que se manifiesta principalmente mediante la importación de mercancías. Proceso en el que se liquidan impuestos arancelarios como deuda aduanera por impuestos que van a parar al presupuesto de la Unión, y una deuda tributaria por IVA e impuestos especiales,

son Reuters Aranzadi, Pamplona, 2017 p. 573.

15 ALESSI, Renato, «Monopoli fiscali. Imposte di fabbricazione. Dazi doganali», Director: Giannini, *Collana Trattato di Diritto Tributario*, vol. XI, Utet, Turín, 1956; CORTÉS DOMÍNGUEZ, Matías, sostiene la postura de ALESSI, cuando trata si las declaraciones aduaneras tienen naturaleza declarativa o constitutiva, en «Aspectos de la relación aduaneras», *Revista de Derecho Financiero*, vol. XIII núm. 51, 1963, pp. 764-765.

16 IBÁÑEZ MARSILLA, S., «Impuestos arancelarios», en *Manual de Derecho tributario. Parte especial*, Cizur Menor, Thomson Reuters Aranzadi, Pamplona, 2017, p. 913.

17 En el caso del nacimiento de la deuda aduanera de manera regular u ordinaria estaríamos hablando del despacho a libre práctica.

que, aunque se trata de una deuda armonizada a nivel de la Unión, corresponde a impuestos que son titularidad de los Estados miembros¹⁸.

Por otra parte, no deberíamos olvidar, que el principio de eficiencia del artículo 103 de la Constitución no se puede invocar hasta sus últimas consecuencias. El empleo y uso de la discrecionalidad administrativa en la organización de los servicios goza de una presunción de legalidad siempre y cuando no suponga desviación de poder o atente contra otros principios¹⁹.

Consideramos obvio que es esencial mantener altos estándares de seguridad jurídica en el tráfico internacional de mercancías. En tal contexto, CHECA GONZÁLEZ²⁰, subraya que el propio proceso de integración europea ha implicado un descenso de calidad democrática, en beneficio de la eficacia en la actuación reguladora de los Estados en el ámbito económico. Y hace referencia a la presión que los intereses corporativos de los lobbies efectúan en el proceso legislativo, concertando el surgimiento de una legislación pactada con las instituciones públicas. La referenciada influencia de los lobbies no constituye una excepción en el ámbito aduanero, en el que, las declaraciones aduaneras son consideradas como una traba burocrática para las empresas.

La invocación de la Constitución Española respecto a la cuestión que nos ocupa nos parece apropiada, dado que en el actual Ordenamiento jurídico europeo no existe una auténtica o completa Constitución Europea. Sin embargo, el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, como marco de referencia en el ámbito de la Unión, dispone de principios que se han invocado en el desarrollo normativo de la Unión, como en su artículo 15, que recoge el principio de no discriminación²¹.

18 La interconexión del Derecho tributario aduanero con el Derecho tributario puramente interno, se pone de manifiesto también, si tenemos en cuenta que no existe en el CAU un régimen sancionador en materia aduanera, lo que incluye también la normativa penal y de contrabando. Por tanto, nos encontramos con escenarios caracterizados por la posibilidad de la existencia de un procedimiento penal en paralelo a la tramitación de un procedimiento ejecutivo tributario. Respecto a esta cuestión, reseñar, que una denuncia penal condenaría las conductas penalmente reprobables, sin que la Administración tributaria cediera su autotutela ejecutiva para procurar el cobro de lo adeudado por el deudor principal y, en su caso, los derivados responsables. Véase, MARCOS CARDONA, Marta, «El delito de alzamiento de bienes y su compatibilidad con la autotutela ejecutiva: concurrencia de procedimientos administrativo y penal», *Crónica tributaria*, ISSN-e 2695-7566, ISSN 0210-2919, N.º 188, 2023, pp. 85-116.

19 DE MEMBIELA, Juan Lorenzo, «Los principios de eficacia y organización en la estructura de la administración pública» *Revista de administración pública*, ISSN 0034-7639, N.º 164, 2004, p. 340.

20 Respecto a esta cuestión véase CHECA GONZÁLEZ, Clemente, «La inseguridad jurídica en la esfera tributaria: causas de la misma y perniciosos efectos que genera», *Anuario de la Facultad de Derecho*, Universidad de Extremadura, 36, 2020.

21 Considero que el Ordenamiento de la Unión no constituye un ordenamiento ajeno al de los Estados miembros, y que, por tanto, se puede invocar, siempre y cuando los principios de eficacia directa y primacía del Derecho Comunitario lo permita. El Derecho de la Unión es un Derecho autónomo, sin ello implicar que no pueda interpretarse de manera complementaria con el Derecho de los Estados Miembros. En este sentido seguimos a SERRANO ANTÓN, que menciona que las legislaciones de la Unión y la nacional deben complementarse para alcanzar los fines que propone la Unión, requiriéndose cooperación en este sentido de los Estados miembros SERRANO ANTÓN, Fernando, *Manual de Derecho Tributario de la Unión Europea*, Universidad Complutense de Madrid, p. 58.

De manera que podríamos decir, que, a la luz del Derecho tributario, estaríamos prescindiendo de un elemento esencial dentro de la estructura del tributo. El artículo 119 de la LGT define declaración tributaria como todo documento presentado ante la Administración tributaria donde se reconozca o manifieste la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos. Consecuentemente, podemos considerar que una declaración aduanera constituye una declaración tributaria. Concretamente, el artículo 5.12 del CAU define la «declaración en aduana» como el acto por el que una persona expresa, en la forma y el modo establecidos, la voluntad de incluir las mercancías en un determinado régimen aduanero, con mención, en su caso, de las disposiciones particulares que deban aplicarse. Sería, por tanto, una formalidad esencial, mediante la que se declara el hecho imponible constitutivo de importación o exportación.

Asimismo, el artículo 29 de la Ley General Tributaria 58/2003 de 17 de diciembre²² (en adelante LGT) menciona que los obligados tributarios deben cumplir ciertas obligaciones formales, como presentar declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones²³. Por otra parte, el artículo 120 de la LGT menciona que los obligados tributarios deberán presentar las declaraciones que se determinen reglamentariamente.

Considero que el hecho de prescindir de las declaraciones aduaneras se debe analizar no únicamente desde el prisma de la eficiencia. Ya que prescindir de las declaraciones aduaneras favorece a los operadores económicos que realizan declaraciones aduaneras, y especialmente a grandes corporaciones que cuentan con lobbies de presión en las instituciones comunitarias. De hecho, la fundamentación que parece entreverse tras la supresión de las declaraciones aduaneras, y que es el del manejo tributario de las operaciones internacionales únicamente mediante datos, también se puede invocar respecto a otros tributos en los que se realizan declaraciones tributarias y que se encuentran, igualmente altamente digitalizados, donde la administración ya utiliza los datos que los contribuyentes facilitan, como por ejemplo en las declaraciones correspondientes a impuesto de sociedades, renta de personas físicas...

El cambio de paradigma, en el nuevo CAU, sorprende porque se produce cuando en la actualidad, la deuda aduanera se origina por la admisión de la declaración en aduana por parte de las autoridades aduaneras, no tratándose de una autoliquidación. Extremo, que se recoge, de nuevo, en el artículo 67 del nuevo CAU, y en el artículo 69 cuando se menciona que las declaraciones en aduana que cumplan las condiciones establecidas en el texto legal serán admitidas inmediatamente por las autoridades aduaneras, siempre que las mercancías a las que se refieran hayan sido presentadas en aduana.

En el nuevo escenario planteado por el nuevo CAU, las relaciones con las autoridades aduaneras entre importador y exportador se ven alteradas. Dado que la deuda aduanera nacerá en el lugar en el que esté registrado el importador, y no en el lugar donde se presente la declaración en aduana, que desaparecerá en la fecha establecida. Y en la recaudación de los derechos se sustituirá el lugar de declaración de las mercancías por el lugar en que estén establecidos el importador o exportador en la Unión.

22 Publicado en: «BOE» núm. 302, de 18 de diciembre de 2003.

23 Por mi parte, entiendo que una declaración aduanera es tanto una declaración, como una comunicación, aunque no se trata de una autoliquidación, lo cual, también sirve como fundamento para la existencia de la declaración aduanera, porque requiere de la intervención de las autoridades aduaneras pertinentes.

3. Tipos de declaraciones

Con carácter principal, podemos sustentar, que sobre la fundamentación que otorga en CAU y el nuevo CAU, existen tres tipos de declaraciones. En primer lugar, la declaración en aduana normal, la declaración en aduana simplificada y en tercer lugar otras simplificaciones; entre las que están la inscripción en registros del declarante.

La declaración en aduana normal se define por el artículo 162 CAU como las declaraciones en aduana que contienen todos los datos necesarios para la aplicación de las disposiciones que regulan el régimen aduanero para el que se declaren las mercancías. Por su parte, el nuevo CAU, y en el mismo sentido, en su artículo 64 recoge que la misma definición.

El artículo 6 del CAU configura como medio obligatorio de transmisión de declaraciones y de comunicación con las autoridades aduaneras el electrónico. Y en el nuevo CAU en el considerando (4) recoge que es necesario disponer de un conjunto moderno e integrado de servicios electrónicos interoperables para la recogida, el tratamiento y el intercambio de información pertinente para la aplicación de la legislación aduanera en el Centro Aduanero de Datos de la Unión Europea, creándose a tales efectos una Autoridad Aduanera de la Unión Europea con capacidad operativa central para la gobernanza coordinada de la Unión Aduanera en ámbitos específicos.

La declaración simplificada se contiene en los artículos 166 y 167 CAU definiéndose como aquellas que permiten ser cumplimentadas sin datos o documentos que sí se suelen cumplimentar o adjuntar para la admisión de la declaración. En el mismo sentido, el artículo 65 del nuevo CAU, menciona que las autoridades aduaneras podrán aceptar que una persona incluya mercancías en un régimen aduanero sirviéndose de una declaración simplificada en la cual se podrán omitir algunos de los datos o los documentos justificativos.

La inscripción en los registros del declarante²⁴ consiste en la concesión de la autorización de presentar una declaración en aduana «completa o simplificada» en forma de inscripción en sus registros o anotación contable. El operador en cuestión deberá presentar una declaración recapitulativa posterior de las operaciones llevadas a cabo y amparadas por los mensajes enviados en las operaciones de vinculación de mercancías.

4. Declaraciones aduaneras electrónicas en la era digital

El inicio de las operaciones o declaraciones por vía electrónica se data en 1995, año en el que se empezó a utilizar el sistema EDI o *electronic data interchange*, y que implicó que se

24 Artículos 182 a 184 CAU. Y artículo 3 del nuevo CAU, en el que se menciona que hasta la fecha fijada para la desaparición de las declaraciones aduaneras, y previa solicitud, las autoridades aduaneras podrán autorizar a una persona a presentar una declaración en aduana, incluida la declaración simplificada, en forma de inscripción en los registros del declarante, siempre que los datos de esa declaración estén a disposición de dichas autoridades en el sistema electrónico del declarante en el momento de presentarse la declaración en aduana como inscripción en los registros del declarante. Precisamente en el apartado segundo, se menciona que la declaración en aduana se considerará admitida en el momento en que las mercancías hayan sido inscritas en los mencionados registros.

comenzaran a enviar los primeros DUA²⁵, de acuerdo a instrucciones de la Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera de la Comisión Europea (DG TAXUD).

En el ámbito comunitario el Reglamento (CE) 2454/93 de la Comisión²⁶, contiene las formalidades que se deben cumplir por los Estados miembros en el sistema EDI. En el plano nacional, la Circular 5/1995, de 14 de diciembre²⁷, del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, aprueba las instrucciones para la formalización del DUA. La circular adapta los procedimientos aduaneros nacionales al Reglamento 2454/93 e inserta el capítulo VII, en lo referente a los DUA por transmisión electrónica de datos.

En la exposición de motivos de la ley 11/2007 de 22 de junio de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos²⁸, se hace constar la relevancia de las comunicaciones y procedimientos por vía electrónica. En ella, se pone de manifiesto y en valor la importancia de las tecnologías y los avances, recordando que algunas eras se han denominado precisamente en atención a los desarrollos o avances técnicos que en ellas han preponderado generando cambios sociales sustanciales. Consecuentemente, las administraciones, de acuerdo al texto citado, tienen la responsabilidad de implementar en el momento al que se refiere la ley, las comunicaciones electrónicas con los ciudadanos, de acuerdo al principio de eficacia que la misma Constitución recoge en su artículo 103.

El Código aduanero Comunitario CEE 2913/1992 del Consejo²⁹ (en adelante CA) sigue la misma senda al mencionar técnicas de tratamiento de información en el ámbito aduanero, con la finalidad de analizar riesgos y mejorar el control en la entrada de mercancías.

En el contexto del ordenamiento jurídico de la Unión, el Consejo Europeo extraordinario de Lisboa que tuvo lugar en marzo del año 2000, se expresaba precisamente esa idea, manifestando la importancia del uso de las nuevas tecnologías en las relaciones con los ciudadanos³⁰.

Por otra parte, el Código Aduanero Modernizado, Reglamento (CE) núm. 450/2008 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de abril de 2008³¹, por el que se establece el código aduanero comunitario de 2008 (en adelante CAM) también contenía esta previsión acerca de la necesidad tecnológica surgida en el ámbito aduanero, y la necesidad del tratamiento electrónico de datos y el uso de tecnologías de la información.

De esta forma se marca el inicio de una nueva forma de comunicación de los operadores de comercio exterior con las autoridades aduaneras. Comunicación, que paulatinamente, se ve con el paso del tiempo más digitalizada en sus procesos electrónicos. Hasta el punto en

25 Documento único administrativo

26 Publicado en: «DOCE» núm. 253, de 11 de octubre de 1993.

27 Publicado en: «BOE» núm. 310, de 28 de diciembre de 1995.

28 Publicado en: «BOE» núm. 150, de 23 de junio de 2007.

29 Publicado en DOCE núm. 302, de 19 de octubre de 1992.

30 Consejo Europeo de Lisboa a 23 y 24 de marzo 2000 Conclusiones de la Presidencia, página web Parlamento Europeo [Recurso de internet. Acceso el 28 de junio de 2023, https://www.europarl.europa.eu/summits/lis1_es.htm#:~:text=El%20Consejo%20Europeo%20ha%20celebrado,econom%C3%ADa%20basada%20en%20el%20conocimiento] [Consultado el 20 de abril de 2025].

31 Publicado en: «DOUE» núm. 145, de 4 de junio de 2008.

el que, en el CAU, en su artículo 6, se recoge que la comunicación con la aduana debe ser con carácter general y obligatorio, aunque con contadas excepciones, electrónica. Por su parte en el nuevo CAU, como ya hemos mencionado, mediante un sistema de plazos, pretende suprimir las declaraciones aduaneras tal y como las entendemos hoy en día. Provocando un cambio de paradigma en el que se va a implementar un procedimiento aduanero basado en datos, precisamente con la finalidad de realizar un tratamiento más digital y electrónico de la información, en el que se manejen datos por tecnología de cadena de bloques, macrodatos e IA.

La razón de la propia existencia del CAU se encontró en el empleo de novedosas técnicas en el tratamiento de datos en el ámbito aduanero³². Sin embargo, y como suele ser habitual, el avance tecnológico ha ido más rápido que el normativo, y consecuencia de ello, es necesario actualizar el CAU viéndose implementada una nueva versión del código aduanero, de manera que se empleen tecnologías disruptivas, que permiten el uso transversal de información y datos entre diferentes administraciones y entre el ordenamiento nacional y el de la Unión.

En el nuevo CAU El EU CSW-CERTEX debe facilitar el intercambio de información entre el Centro Aduanero de Datos de la UE y los sistemas no aduaneros de la Unión. Por consiguiente, cuando un operador económico presente una declaración en aduana o una declaración de reexportación que exija el cumplimiento de formalidades no aduaneras de la Unión, las autoridades aduaneras y las autoridades competentes asociadas deben poder intercambiar y verificar de manera eficaz y automática la información exigida para el proceso de despacho de aduana.

Asimismo, y como no puede ser de otra manera, el considerando 40 del nuevo CAU, fija unas medidas con la finalidad de regular la transición de un sistema basado en las declaraciones en aduana a otro basado en el suministro de información al Centro Aduanero de Datos de la UE. Los operadores, en sus relaciones tributarias aduaneras con las autoridades correspondientes estarán facultados para el envío de declaraciones en aduana con el objeto de manifestar su voluntad de vincular mercancías a un régimen aduanero durante el período transitorio. Sin embargo, a tenor del considerando 40, cuando el Centro Aduanero de Datos de la UE cuente con el desarrollo tecnológico necesario se prescindirá de aquellas. De manera que se pueda implementar operativamente, los operadores podrán facilitar a las autoridades aduaneras a través del Centro Aduanero de Datos de la UE, los datos relativos a sus operaciones que venían siendo declaradas mediante declaración en aduana, y las autoridades aduaneras ya no deben permitir que ningún operador solicite simplificaciones en relación con la declaración en aduana. Desapareciendo las declaraciones aduaneras, al final del período transitorio.

En la actualidad, y paralelamente al proceso de eliminación de las declaraciones aduaneras, nos encontramos inmersos en un proceso de eliminación de los DUAs. Tradicionalmente, el DUA, ha sido utilizado con la finalidad de efectuar la declaración aduanera, sin embargo, como venimos de explicar, se trata de un instrumento en vías de desaparición, incluso antes de la desaparición de las declaraciones aduaneras. Se trata de un instrumento que ha sido el vehículo utilizado respecto a las declaraciones tanto de importación como exportación o regímenes especiales, y que, en la actualidad, subsiste, viéndose instrumentalizado con el objeto de probar el estatuto de la Unión de las mercancías.

32 MUÑOZ ROYÁN, José Antonio, *El nuevo C.A.U. y la nueva normativa aduanera de la unión*, CTO Editorial, Madrid, 2016, p. 16. En la actualidad no se concibe una aduana que no vaya a funcionar, con la excepción de casos concretos, como aduana electrónica.

De hecho, este proceso ya se encuentra materializado en los procesos de exportación, y se convive en los de importación mediante el H1. La implementación del nuevo sistema de importación H1 implica un gran cambio en las declaraciones de importación. Su implantación llega con razón de la incorporación al procedimiento aduanero en las declaraciones de importación de requerimientos que contienen el mismo CAU. Y su adaptación a las predeclaraciones, las declaraciones simplificadas, el procedimiento simplificado de Inscripción en los Registros del Declarante (EIR), y al Despacho Centralizado Europeo de importación (CCI). Sin embargo, que la realidad tecnológica o las necesidades tecnológicas van más rápido que las normas, cuestión que se puede ver confirmada en el H1, que se pone en marcha para la adaptación de las declaraciones al CAU cuando este, va a ser derogado, precisamente por ser este insuficiente en la actualidad para hacer frente a la realidad comercial desde una perspectiva tecnológica.

En cuanto a las fechas a tener en cuenta, el nuevo sistema de importación y declaraciones mediante H1 se encuentra actualmente en ejecución, pudiendo declararse las mercancías de importación mediante el mismo, o bien, mediante el actual sistema preCAU de DUA, hasta el catorce de octubre de 2025.

De la misma manera que ocurre respecto al sistema AES de exportación y NCTS5 de tránsito, el sistema H1 se basará en datos enviados mediante mensajes. El nuevo sistema de importación conlleva importantes cambios tanto en los mensajes de importación como en la estructura de los grupos y elementos de datos que se deben declarar en cada uno de ellos.

Como no puede ser de otra manera la aparición del H1 conlleva que se vayan a realizar cambios en cuanto a la forma de declarar cierta información que implica la separación de ciertos elementos que en el DUA se encuentran integrados. Asimismo, afectará respecto a otras cuestiones como a los casos en los que se permite modificar y anular una declaración, y a determinados datos que el declarante podrá alterar electrónicamente.

El CCI ya existe en los Estados miembros a nivel nacional, por tanto, e implica, que un operador puede presentar una declaración aduanera respecto a una mercancía que se ha presentado en una demarcación aduanera diferente. El CCI europeo, es la transición de esta operativa a nivel de la Unión, se trata de un proyecto en el que las autoridades españolas han sido pioneras en el desarrollo del proyecto.

El sistema AES para realizar declaraciones de importación a diferencia del H1 en la actualidad no convive con el DUA, sino que es el que a los operadores se tienen que acoger con carácter obligatorio. Desde el 2023 el sistema electrónico de exportación AES es el único al que los operadores se pueden acoger con la finalidad de incluir una mercancía en los regímenes aduaneros de exportación y perfeccionamiento pasivo³³.

Como respecto al H1, el AES tiene por objeto adaptar el procedimiento aduanero de exportación al CAU, y cuenta con los objetivos consistentes en la actualización de las funciones de las declaraciones afectadas, para adaptarlas al CAU sustituyendo sistema ECS (*Export control system*). El CAU recoge varias previsiones en las formalidades aduaneras de exportación

33 También respecto a declaraciones de reexportación, expedición de mercancías en el marco del comercio con territorios fiscales especiales, declaraciones simplificadas de exportación presentación en aduana de las mercancías en caso de inscripción en los registros o en el caso de pre-declaración de exportación.

y estableció como regla general que en todos los intercambios de información entre las autoridades aduaneras y los operadores económicos y las autoridades aduaneras se emplearían técnicas de tratamiento electrónico de datos.

El Modelo de Datos Aduaneros de la UE (en adelante, EUCDM) es aplicable a los sistemas aduaneros transeuropeo y en los Estados miembros, y hace necesario, tal y como hemos tratado de exponer, una adaptación en las formalidades aduaneras tal y como se venían presentando.

Asimismo, surge con la finalidad de añadir nuevas funciones para mejorar la facilitación del comercio y la automatización de procesos previstos en la legislación, y la de conseguir una armonización nacional y transeuropea de las declaraciones de exportación³⁴.

IV. Conclusiones

Actualmente, la declaración aduanera, constituye una formalidad a la que el mismo CAU otorga especial importancia, hasta el punto, que el procedimiento aduanero actual, se fundamenta sobre un sistema de declaraciones aduaneras.

Nos encontramos inmersos en un proceso tecnológico extremadamente complejo, que requiere de la conjugación de las nuevas tecnologías con procesos que se rigen por normas tributarias creadas cuando no existían tales tecnologías disruptivas.

Entiendo que el Ordenamiento de la Unión no constituye un ordenamiento ajeno al de los Estados miembros, y que, por tanto, se puede invocar, siempre y cuando los principios de eficacia directa y primacía del Derecho Comunitario lo permita. El Derecho de la Unión es un Derecho autónomo, sin ello implicar que no pueda interpretarse de manera complementaria con el Derecho de los Estados Miembros. De manera que, a tenor de la LGT, no se podría prescindir de una declaración tributaria tal y como lo es la declaración aduanera.

La declaración tributario-aduanera, constata no únicamente la existencia del hecho imponible en el fenómeno aduanero, sino que también integra el mismo hecho imponible en tanto en cuanto, manifiesta de manera definitiva el hecho imponible.

El nuevo CAU cambia el paradigma en el procedimiento aduanero, ya que este, dejará de basarse sobre la declaración de un hecho comercial, para fundamentarse en un sistema de datos aportados por los distintos operadores intervinientes. Se prescindirá, por tanto, de uno de los elementos que se consideran esenciales desde la perspectiva del Derecho tributario, tal y como hemos expuesto con anterioridad.

Las nuevas tecnologías disruptivas han pasado a integrarse en los sistemas tributarios de los Estados miembros en pro de la eficiencia y la seguridad, así como también como instrumento para el descubrimiento de fraudes tributarios.

34 <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/aduanas/entrada-salida-mercancias/exportacion/sistema-electronico-exportacion-aes-p1.html?faqId=62461b894b7b7810VgnVCM100000d-c381e0aRCRD> [Consultado el 20 de abril de 2025]

El nuevo CAU transformará sistema las plataformas de intercambio *online* actuales en un agente interviniente esencial, ya que, estos, contribuirán en garantizar que las mercancías vendidas cumplan con las obligaciones aduaneras, de hecho, se identificarán como importadores oficiales.

En definitiva, ¿hasta qué punto la eficiencia en la gestión aduanera justifica una reducción drástica de las obligaciones formales actuales de los declarantes en sus operaciones en el tráfico internacional de mercancías?, ¿tales simplificaciones irán en detrimento de la seguridad del tráfico de mercancías?

Además, consideramos que un cambio de paradigma de tales dimensiones hace necesario abordar, de manera seria, la creación de un verdadero Ordenamiento jurídico tributario de la Unión, que garantice los principios básicos tributarios. Ya que, los Ordenamientos jurídicos de los Estados miembros y el de la Unión, son complementarios, con respeto a principios de primacía y eficacia directa, y de acuerdo al reparto de competencias del Tratado de Funcionamiento de la Unión. Complementariedad, que, con la desaparición de las declaraciones aduaneras, se vuelve cuanto menos, muy complicada.

Bibliografía

ALESSI, Renato, «Monopoli fiscali. Imposte di fabbricazione. Dazi doganali», Director: Giannini, *Collana Trattato di Diritto Tributario*, vol. XI, Utet, Turín, 1956.

CORTÉS DOMÍNGUEZ, Matías, «Aspectos de la relación aduaneras», *Revista de Derecho Financiero*, vol. XIII núm. 51, 1963, pp. 764-765.

CHECA GONZÁLEZ, Clemente, «La inseguridad jurídica en la esfera tributaria: causas de la misma y perniciosos efectos que genera», *Anuario de la Facultad de Derecho*, Universidad de Extremadura, 36, 2020.

DE MEMBIELA, Juan Lorenzo, «Los principios de eficacia y organización en la estructura de la administración pública» *Revista de administración pública*, ISSN 0034-7639, N.º 164, 2004.

FALCÓN PULIDO, Álvaro, *Fiscalidad y robótica*, Tirant lo Blanch, 2022.

GARCÍA MARTÍNEZ, Andrés, «La utilización de técnicas de *bigdata* e inteligencia artificial para la lucha contra el fraude fiscal» en *La digitalización de la economía y la innovación tecnológica en la Administración tributaria: de la eficiencia en la aplicación de los tributos a la protección de los derechos y garantías de los contribuyentes*, Coordinadores: Andrés García Martínez, Marta Marcos Cardona, Victoria Selma Penalva, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2022.

IBÁÑEZ MARSILLA, Santiago, «Impuestos arancelarios», en *Manual de Derecho tributario. Parte especial*, Cizur Menor, Thomson Reuters Aranzadi, Pamplona, 2017.

MARCOS CARDONA, Marta, «Las actuaciones administrativas automatizadas tributarias», en *La digitalización de la economía y la innovación tecnológica en la Administración tributaria*:

de la eficiencia en la aplicación de los tributos a la protección de los derechos y garantías de los contribuyentes, Coordinadores: Andrés García Martínez, Marta Marcos Cardona, Victoria Selma Penalva, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2022.

MARCOS CARDONA, Marta, «El delito de alzamiento de bienes y su compatibilidad con la autotutela ejecutiva: concurrencia de procedimientos administrativo y penal», *Crónica tributaria*, ISSN-e 2695-7566, ISSN 0210-2919, N.º 188, 2023, pp. 85-116.

MIRAS MARÍN, Norberto, «El régimen tributario del trabajo automatizado mediante robots e inteligencias», en *La tributación del comercio electrónico: modelos de negocio altamente digitalizados*, Coordinador: Guillermo Sánchez-Archidona Hidalgo, Wolters Kluwer España, Madrid, 2022, pp. 355-384.

MIRAS MARÍN, Norberto, «La potencial creación de una versión virtual del “Euro” y sus consecuencias en los Sistemas tributarios de los Estados miembros de la Unión Europea», *Quincena fiscal*, N.º 8, 2020.

MUÑOZ ROYÁN, José Antonio, *El nuevo C.A.U. y la nueva normativa aduanera de la unión*, CTO Editorial, Madrid, 2016.

PÉREZ ZÚÑIGA, José María, SELLAM MOHAMED, Abdelrahem, «Sistema de financiación de la ciudad autónoma de Melilla e implicaciones de su entrada en la unión aduanera», en *Presente y futuro de Melilla, Estrategias de gobernanza y políticas públicas*, directores: Asensio Navarro Ortega, Estanislao Arana García, Alejandro Martínez Dhier, Dykinson, 2024.

RODRIGO SERRADILLA, Felipe, AROBES AGUILAR-GALINDO, José Carlos, «Los Regímenes aduaneros», en *El Código Aduanero de la Unión y su Normativa de Desarrollo*, Coordinador: Solé Estalella, Thomson Reuters Aranzadi, Pamplona, 2017.

SÁNCHEZ GONZÁLEZ, Idefonso, «La Aduana, pasado, presente y futuro», en *Estudios aduaneros*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974.

SELMA PENALVA, Victoria, «La aplicación de herramientas de inteligencia artificial en las actuaciones de la administración tributaria: ¿cómo afecta a los derechos y garantías de los obligados tributarios?» en *La digitalización de la economía y la innovación tecnológica en la Administración tributaria: de la eficiencia en la aplicación de los tributos a la protección de los derechos y garantías de los contribuyentes*, Coordinadores: Andrés García Martínez, Marta Marcos Cardona, Victoria Selma Penalva, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2022.

SELMA PENALVA, Victoria, «Análisis de los diferentes supuestos de responsabilidad tributaria en la LGT tras las últimas modificaciones de la normativa tributaria», *Revista jurídica de Castilla y León*, ISSN 1696-6759, N.º 40, 2016.

SERRANO ANTÓN, Fernando, *Manual de Derecho Tributario de la Unión Europea*, Universidad Complutense de Madrid.

ZAMORA MANZANO, José Luis., *El régimen fiscal aduanero del Derecho romano*, Dykinson.