



NOTA INFORMATIVA DEL DEPARTAMENTO DE ADUANAS E IMPUESTOS ESPECIALES SOBRE LA ENTRADA Y SALIDA DE EMBARCACIONES DE RECREO DEL TERRITORIO ADUANERO DE LA UNIÓN EUROPEA

INTRODUCCIÓN

La compleja redacción de los artículos 136 y 137 del Reglamento Delegado (UE) 2015/2446¹ (en adelante “DA”) incidente, a su vez, en los artículos 139 y 140 del mismo, ha suscitado dudas en cuanto a qué medios de transporte y, en particular, qué embarcaciones, pueden acogerse, a su entrada y salida del territorio aduanero de la Unión Europea (“TAU” en adelante), al régimen de declaración por acto regulado en los artículos 138 a 141 del mismo DA. Ello tiene incidencia para la aplicación, no sólo de la normativa puramente aduanera, sino también de la normativa sobre el IVA a la importación.

Por tanto, con el objeto de facilitar a los interesados el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y aduaneras, este Departamento considera oportuno hacer públicas las siguientes orientaciones.

1. Cuestiones relativas a la presentación de declaraciones de importación y exportación

Las conclusiones alcanzadas los grupos de expertos dependientes de la Comisión Europea (“COM”) pueden resumirse en lo siguiente:

- a) El artículo 136 DA solo se aplica a las mercancías que no tienen estatuto UE.
- b) Del mismo modo, el artículo 137 DA se aplica a mercancías que tienen dicho estatuto incluso en el caso de que, tratándose de medios de transporte, estén registradas / matriculadas fuera de la UE en un país o tercero.
- c) el apartado 1.d) del artículo 141 del DA (versión corregida) contempla explícitamente que el mero hecho de atravesar la frontera del TAU se considerará una declaración en aduana de reexportación como ultimación del régimen de importación temporal o una declaración en aduana de exportación

¹ Reglamento Delegado (UE) 2015/2446 de la Comisión, de 28 de julio de 2015, por el que se completa el Reglamento (UE) nº 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo con normas de desarrollo relativas a determinadas disposiciones del Código Aduanero de la Unión (DO L343 de 29.12.2015 y corrección mediante Reglamento Delegado (UE) 2016/651 en DO L111 de 27.04.2016)



de mercancías con estatuto UE destinadas a su reimportación. Además, el mismo precepto señala igualmente que el mero hecho de atravesar la frontera del TAU se considerará una declaración en aduana en los casos en que exista una dispensa de trasladar las mercancías introducidas a un lugar apropiado, de acuerdo con las reglas del artículo 135.5 del Código Aduanero de la Unión² (“CAU” en adelante).

- d) Mientras se sustancia una modificación del artículo 135.5 del CAU (que introduzca en el mismo una referencia al “tráfico turístico”³), se sugiere una interpretación flexible de su redacción actual que permita su aplicación a los yates de recreo.

Atendiendo a esta interpretación, se entiende que los yates de recreo están dispensados, a su introducción en el territorio aduanero, de ser conducidos a lugares apropiados determinados por las autoridades aduaneras (art. 135.5 del CAU) y, en la misma medida, la presentación de la correspondiente declaración aduanera (bien de importación temporal, bien de reimportación con franquicia por mercancía de retorno) se considerará presentada por el hecho de cruzar la frontera.

Por tanto, el vigente régimen de las entradas y salidas del TAU de los yates y embarcaciones de recreo en general puede resumirse como figura a continuación.

1.1. Yates que tienen estatuto UE

A la salida del TAU, por el mero hecho de atravesar la frontera, se considerarán declarados para su exportación. Además, dada la redacción que presenta el artículo 137.2 DA debe presumirse que los yates así exportados “están destinados a su reimportación”, es decir, debe presumirse que su exportación es temporal.

Cuando se reintroduzcan en el TAU, efectuando la interpretación flexible arriba mencionada, se considerará que, por el mero hecho de atravesar la frontera, han sido declarados para su despacho a libre práctica como mercancía de retorno, con exención de derechos. Esto será así en la medida en que se cumplan las condiciones previstas en la normativa aduanera para las mercancías de retorno, es decir, que se reintroduzcan antes de transcurridos tres años desde su exportación (este plazo se podrá superar atendiendo a circunstancias especiales) y que a su reintroducción se encuentren en el mismo estado en el que se encontraban cuando fueron exportados.

En definitiva, a falta de declaración expresa en otro sentido, por el mero hecho de que una embarcación con estatuto UE salga del TAU, se presume que sale para volver. Y al

² Reglamento (UE) n ° 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 L 269, 10.10.2013).

³ Referencia que ya se contenía en el artículo 38.4 del Código Aduanero Comunitario, vigente hasta el 30 de abril de 2016.



volver, se considerará despachada a libre práctica con exención de derechos como mercancía de retorno, recuperando su estatuto de mercancía UE.

1.2. Yates que no tienen estatuto UE

Por su parte, una embarcación que nunca haya tenido estatuto de mercancía UE (o que habiéndolo tenido en el pasado no reúna las condiciones para ser considerada mercancía de retorno cuando se reintroduzca), podrá disfrutar a su entrada al TAU del régimen de Importación temporal, siempre que se cumplan las condiciones previstas en la normativa aduanera para dicho régimen (que esté matriculada fuera del TAU a nombre de una persona establecida fuera de dicho territorio y que sea utilizada por una persona establecida fuera del TAU). Dicho esto,

- cuando se introduzcan en el TAU, efectuando la interpretación flexible mencionada más arriba, se considerará que, por el mero hecho de atravesar la frontera, han sido declarados para el régimen de importación temporal.
- cuando salgan del TAU, por el mero hecho de atravesar la frontera, se considerará declarada su reexportación a efectos de la ultimación del régimen de Importación temporal.

2. Cuestiones específicas relativas al régimen de importación temporal

Además de lo ya señalado, la principal novedad derivada de la aplicación del sistema del nuevo CAU es que la mercancía acogida al régimen de importación temporal puede dedicarse a actividades lucrativas en el territorio aduanero siempre que lo permita la normativa sectorial. Esto significa que yates matriculados fuera de la UE y que se hallan en el TAU al amparo del RIT pueden dedicarse dentro del mismo al chárter náutico.

Sentado lo anterior, debe señalarse que el artículo 212.2.b) DA no permite que el usuario del medio de transporte acogido al RIT esté establecido en el territorio aduanero de la UE. Por tanto, la principal limitación a la actividad de chárter realizada con yates amparados en el régimen de importación temporal sería que tales yates no pueden ser utilizados / disfrutados por personas establecidas en el territorio aduanero de la UE.

Conforme a lo dispuesto en el artículo 212.3 DA, se considera titular de la autorización (y, en esa medida, persona regularizable en caso de incumplimiento) a quien tenga el “control físico” del yate en el momento de su despacho para el régimen de importación temporal que, en principio, es el momento del cruce de la frontera.

Por tanto, salvo que el yate entrara al territorio aduanero de la UE bajo un contrato de chárter previo, habrá que considerar “titular” del régimen de importación temporal a la persona o entidad no residente propietaria del yate o con capacidad de disposición



sobre el mismo para ejercer la actividad de chárter. Desde esta perspectiva, si el incumplimiento del régimen de importación temporal consiste en que algún usuario posterior es residente en el territorio de la UE, la obligación aduanera y tributaria recaerá sobre la compañía de chárter y no sobre el usuario.

3. Cuestiones relativas a la exigencia del IVA

3.1. Introducción

De acuerdo con lo expuesto hasta ahora, la entrada al TAU de un yate o embarcación de recreo determinará la exigencia del IVA a la importación salvo que dicho yate o embarcación:

- Pueda ser acogido al RIT
- Pueda ser reimportado como mercancía de retorno

3.2. El IVA y el régimen de importación temporal

Conforme a lo establecido en el artículo 18.dos en relación con el artículo 24, ambos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA en adelante), el IVA no será exigible mientras la embarcación se encuentre vinculada al régimen de importación temporal y se cumplan las condiciones y requisitos establecidos en la normativa aduanera antes expuestos.

Por tanto, si se incumple alguna de las condiciones o requisitos del RIT estando la embarcación en el TAU (por ejemplo, se utiliza por un residente), se considerará realizado el hecho imponible importación de bienes (art. 18.dos LIVA) produciéndose el devengo en el momento en que se hubieran devengado los derechos de importación (art. 77.uno LIVA). Los derechos de importación se habrían devengado en el momento en que no se cumpla o deje de cumplirse alguno de los citados requisitos (artículo 79, apartados 1.a) y 2.b), del CAU).

3.3. El IVA y la reimportación como mercancía de retorno

3.3.1. Introducción

La exención del IVA para la reimportación de las mercancías de retorno es una exención “técnica” que tiene por objeto evitar una doble imposición. Por eso, la exención recogida en el art. 63 LIVA y desarrollada en el art. 18 RIVA, se limita a exportaciones temporales respecto de mercancías que han satisfecho el IVA en su territorio de aplicación. No tendría sentido que el IVA fuera exigido de nuevo con ocasión de su reimportación si lo único que ha ocurrido es que han salido y han vuelto a entrar, siendo el titular la misma persona, no habiendo sufrido modificaciones y sin que haya transcurrido un período de tiempo excesivo desde que salieron.



Por la misma razón no pueden acogerse a la exención por mercancía de retorno las reimportaciones de mercancías exportadas con carácter definitivo y acogidas a la exención prevista en el art. 21 LIVA (salvo excepciones puntuales previstas en la misma).

3.3.2. Requisitos

En este contexto, los requisitos para que una embarcación con estatuto UE pueda acogerse, a su reintroducción en el territorio IVA, a la exención por mercancía de retorno son los siguientes, tal y como quedan expresados en la normativa IVA:

1º. Que la exportación no haya sido consecuencia de una entrega en el territorio de aplicación del Impuesto.

Dada la literalidad del texto de la exención prevista en el art. 21 LIVA, este requisito debe entenderse en el sentido de que la exportación de la embarcación no estuvo acogida a esta exención. Este requisito presenta dos excepciones relativas a los bienes devueltos por defectuosos o recuperados por el exportador por falta de pago.

2º. Que los bienes se hayan exportado previamente con carácter temporal a países o territorios terceros.

Como ya se señaló en el apartado 1.1, cuando una embarcación con estatuto UE se reintroduce en el TAU, se considerará declarada a su reintroducción para despacho a libre práctica con exención por mercancía de retorno, por el mero hecho de atravesar la frontera de la UE. Este esquema de la normativa aduanera lleva anejo la presunción, a efectos del IVA, de que la salida fue temporal y, por tanto, del cumplimiento de este requisito.

3º. Que los bienes no hayan sido objeto de una entrega fuera de la Comunidad.

4º. Que la reimportación de los bienes se efectúe por la misma persona a quien la Administración autorizó la salida de los mismos.

Este requisito, junto con el anterior, supone la exigencia de que el titular de la embarcación sea el mismo tanto a la salida como a la reintroducción en el territorio de aplicación y que esa titularidad se haya mantenido mientras la embarcación se encontraba fuera de dicho territorio.

5º. Que los bienes se reimporten en el mismo estado en que salieron sin haber sufrido otro demérito que el producido por el uso autorizado por la Administración, incluido el supuesto de realización de trabajos lucrativos fuera del territorio de la UE.

No obstante, se admite la realización de algunos trabajos o reparaciones fuera de la UE.

6º. Que la reimportación se beneficie asimismo de exención de los derechos de importación o no estuviera sujeta a los mismos.



Conforme a lo dispuesto en el artículo 203 del CAU, se recuerda que uno de los requisitos para que las mercancías de retorno estén exentas de derechos de importación es que se reintroduzcan en el TAU en un plazo de tres años.

4. Diferencias respecto a la normativa aduanera vigente hasta el 30 de abril de 2016

4.1. Embarcaciones con estatuto UE y matriculadas en la UE

De acuerdo con la normativa vigente hasta el 30 de abril de 2016, una embarcación matriculada en el TAU, que gozase del estatuto de mercancía de la Unión:

- A la salida del TAU, por el mero hecho de atravesar la frontera, se consideraba declarada para su exportación como mercancía de la Unión, con vistas a su reimportación.
- Cuando se reintroducía en el TAU, por el mero hecho de atravesar la frontera, se consideraba declarada para su despacho a libre práctica como mercancía de retorno, exenta de derechos de importación, siempre que se cumplieran las demás condiciones previstas en la normativa aduanera para las mercancías de retorno que, en principio, eran las mismas que las actuales.

Por tanto, a falta de declaración expresa en otro sentido, el mero hecho de que una embarcación con estatuto UE y matriculada en UE, saliera del TAU, implicaba presumir que salía para volver. Y que al volver estaría exenta de derechos como mercancía de retorno y se consideraría despachada a libre práctica.

4.2. Embarcaciones sin estatuto UE matriculadas fuera de la UE

Por su parte, una embarcación que no tuviera el estatuto de mercancía de la UE, podía disfrutar del régimen de Importación temporal, siempre que se cumplieran las condiciones previstas en la normativa aduanera (que estuvieran matriculados fuera del TAU a nombre de una persona establecida fuera de dicho territorio y que fueran utilizados por una persona establecida fuera del TAU). Respecto a las formalidades de entrada y salida del TAU:

- Cuando se introducían en el TAU, por el mero hecho de atravesar la frontera, se consideraban declarados para su Importación temporal.
- A la salida del TAU, por el mero hecho de atravesar la frontera, se consideraban declarados para su reexportación con ultimación del régimen de Importación temporal.

Por consiguiente, los barcos matriculados fuera del TAU, no disponían de ningún tipo de declaración expresa de salida del TAU si se encontraban en el mismo al amparo del régimen de importación temporal.



4.3. *Embarcaciones con estatuto UE pero no matriculadas en el TAU*

Lo indicado en el punto anterior no era aplicable a embarcaciones con estatuto UE (y por tanto no acogidas al régimen de importación temporal) que no estaban matriculadas en el TAU. Para estas embarcaciones sí existía la obligación de hacer, a su salida, una declaración de exportación expresa. En ausencia de dicha declaración expresa, su salida del TAU era irregular y, además de conllevar la pérdida del estatuto UE, suponía la imposibilidad de considerarlas declaradas, a su reintroducción y por el mero hecho de atravesar la frontera, para un despacho a libre práctica con aplicación de la franquicia por mercancía de retorno.

De este modo, sólo si estaban matriculadas a nombre de un no residente y utilizadas por no residentes, podían disfrutar del régimen de importación temporal para el que se considerarían declaradas a su entrada por el mero hecho de atravesar la frontera.

5. Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (IEDMT)

De acuerdo con lo establecido en el artículo 65.1.d) y en la DA 1ª de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, la utilización en territorio español de medios de transporte por personas residentes en España, o que sean titulares de un establecimiento situado en España, determina la obligación de proceder a su matriculación definitiva en España (con la subsiguiente realización del hecho imponible “matriculación” del IEDMT) o bien, directa y alternativamente, la de satisfacer el IEDMT al realizarse el hecho imponible “circulación o utilización” del mismo.

En consecuencia, cualquiera que sea el estatuto aduanero del yate o embarcación, si este no está matriculado en España y está siendo destinado a su utilización por personas residentes en España o que tienen un establecimiento en España, el IEDMT será exigible en los términos establecidos en los referidos preceptos de la Ley 38/1992.