



Vía Laietana, 32-34, 4º · 08003 BARCELONA

Tel. (+34) 932 689 430 · feteia@feteia.org · www.feteia.org

## OBSERVACIONES AL ANTEPROYECTO DE LEY DE MEDIDAS DE PREVENCIÓN Y LUCHA CONTRA EL FRAUDE

El Anteproyecto sometido a consulta tiene un doble objetivo. Por una parte, proceder a la incorporación del Derecho de la Unión Europea al ordenamiento interno en el ámbito de las prácticas de elusión fiscal y de los mecanismos de resolución de litigios fiscales. Y por otra, para introducir cambios en la regulación a facilitar las actuaciones tendentes a prevenir y luchar contra el fraude reforzando el control tributario.

Las observaciones e indicaciones jurídicas que nuestra Organización FETEIA-OLTRA formula corresponden a las modificaciones de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido y a la Ley General Tributaria, referidos a la deuda tributaria de la importación de bienes, contenidas en el anteproyecto, que nada tiene que ver con la finalidad del mismo de incorporar a nuestro ordenamiento medidas contra el fraude fiscal.

El alcance empresarial de las medidas que se recogen en el Anteproyecto sobre la actividad aduanera en nuestro país, dificultarán el ejercicio pacífico de los servicios aduaneros que prestan los Transitarios, en su calidad de Representantes Aduaneros, por el alto riesgo e importante incremento de costes económicos que se pretenden establecer por parte del Departamento de Aduanas e II.EE, al hacerles responsables solidarios de la deuda aduanera y tributaria de las operaciones de comercio exterior de sus clientes, cuando estos exportan o importan sus bienes con origen-destino terceros países y encargan a los Transitarios se ocupen de gestionar las formalidades aduaneras en frontera de sus mercancías ante la Aduanas y demás Organismos Especiales de Inspección (sanitarios y Soivre) por cuenta de los mismos, es decir, los importadores y exportadores.

En base a todo ello, planteamos la necesidad de revisar y modificar los siguientes artículos del Anteproyecto de Ley, en el trámite de Información Pública:

### 1) Artículo 8. Modificación de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Se modifican los apartados tres y cuatro del artículo 87. No teniendo nada que objetar sobre la nueva redacción del apartado tres; mientras que nos vemos obligados a solicitar la supresión propuesta del apartado cuatro referido a la ampliación del ámbito espacial y temporal de la responsabilidad solidaria o subsidiaria derivada de las liquidaciones por IVA.

Con el texto en vigor del apartado cuatro del art. 87 de la Ley del IVA, los responsables solidarios y subsidiarios no responden de las deudas tributarias que se ponen de manifiesto como consecuencia de actuaciones practicadas fuera de los recintos aduaneros. Y con el Anteproyecto se establece que la responsabilidad de los Representantes Aduaneros (RA) solidarios y subsidiarios, alcanzará a las deudas tributarias que se pongan de manifiesto como consecuencia de los procedimientos de declaración o verificación de datos de las declaraciones aduaneras. Es decir, durante 3 ó 5-10 años según el art. 103 de Código Aduanero de la Unión (CAU).

La justificación de esta modificación según el preámbulo del Anteproyecto obedece a que el término “recinto aduanero” ha sido objeto de continua controversia. No obstante, teniendo en cuenta que la expresión “recinto aduanero” se refiere al lugar habilitado por la Administración en que se encuentran situadas las mercancías para el despacho de aduana -lugar siempre cierto y conocido de antemano tanto por la Administración como por el interesado-, no se acaba de entender qué clase de controversias puede suscitar esa determinación y, mucho menos, con el carácter continuo a que alude el preámbulo, siendo por ello evidente que la realidad es muy otra, el afán recaudador de la Aduana y contar con un responsable solvente al que poder ejecutar en caso de producirse liquidaciones posteriores en la fase de inspección o verificación de datos de los DUA's.

Esta realidad consiste, ni más ni menos, en extender la facultad revisora o de control posterior al levante que el CAU confiere a la Aduana (artículo 48) en relación con los responsables del pago de la deuda aduanera –el declarante y en el caso de representación indirecta la persona por cuya cuenta se haga la declaración (artículo 73.3)- a los responsables solidarios y subsidiarios con respecto a la deuda por IVA.

Además, hay que indicar que actualmente los Representantes Aduaneros no son responsables de las deudas tributarias de sus clientes que se pongan de manifiesto por actuaciones practicadas fuera de los recintos aduaneros. Por motivos obvios, es el importador el único responsable que se tiene que ocupar del pago de los impuestos a la Administración por la compra de sus mercancías en el exterior. Y según lo establecido en el Anteproyecto, a instancias del Departamento de Aduanas e I.I.E, los Transitarios en su calidad de Representantes Aduaneros se convertirán en responsables, junto con los importadores y sujetos pasivos del impuesto, de las liquidaciones complementarias que puedan emitir las Aduanas en la fase de inspección posterior al despacho y nacionalización de las mercancías durante los tres años siguientes al despacho de las mercancías importadas. El alcance de la medida generará un riesgo empresarial y coste económico enorme, además del agravio comparativo con el nivel de responsabilidad exigido a otros profesionales que actúan mediante representación voluntaria de sus clientes ante la Agencia Tributaria, como Abogados, Asesores Fiscales o Gestores Administrativos. Por el contrario, a los Representantes Aduaneros en el libre ejercicio de su actividad mercantil y colaboradores de las Aduanas, se les equipara al mismo nivel de responsabilidad que a los Administradores de las personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades y mantengan obligaciones tributarias pendientes de pago, o a los liquidadores de sociedades que no hubiesen realizado las gestiones necesarias para el integro cumplimiento de las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a dichas situaciones e imputables a los respectivos obligados tributarios.

## **2) Modificación de las letras b) y c) del artículo 130 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.**

Se solicita la supresión de las referidas letras b) y c) del artículo 130, referidas a la terminación del procedimiento iniciado mediante declaración, excluyéndose la “caducidad” de la deuda tributaria de las importaciones e incorporando que los procedimientos podrán finalizar cuando se acuerde posteriormente el inicio de un procedimiento de comprobación limitada o de inspección.

La referida medida se considera como un agravio comparativo con lo regulado para el resto de los tributos, no relacionados con el comercio exterior, con independencia de entender lo establecido para la deuda aduanera en el CAU al respecto.

### 3) Modificación de los artículos 198.4 y 199.7 de la Ley General Tributaria.

No presentar en plazo declaraciones y documentos relacionados con las formalidades aduaneras o presentados de forma incompleta, inexacta o con datos falsos, cuando no determinen el nacimiento de una deuda aduanera, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del uno por 1000 del valor de las mercancías a las que las declaraciones y documentos se refieran con un mínimo de 600 euros y un máximo de 6.000 euros.

Es decir, por errores menores que no generan perjuicio económico alguno para la Administración, se modifica el mínimo de las sanciones actuales de 100 a 600 euros, (un 500%), por el cambio de un número del contenedor o del contrato de transporte, peso, denominación del importador, etc.

Se pretende justificar la medida de forma arbitraria y sin consideración alguna, manteniendo en la exposición de motivos que las actuales infracciones tributarias no tienen un carácter suficientemente “disuasorio”, sin acreditar en modo alguno los sucesivos y notables aumentos de las infracciones tipificadas en dicho apartado. Olvidándose por completo el Anteproyecto del principio de proporcionalidad establecido en el art. 42 del Código Aduanero de la Unión (CAU) y en el art. 29 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público.

Por tanto, la conclusión no puede ser otra que el incremento de que se trata obedece exclusivamente a fines recaudatorios, lo que no es admisible por alterar el fundamento mismo del sistema sancionador que no es obtener recursos públicos con que nutrir el presupuesto. Sin perjuicio, por otra parte, de la arbitrariedad que supone ejercer potestades públicas para fines diferentes para los que han sido concedidas, en este caso, para reprimir conductas contrarias a preceptos de obligada observancia y no para allegar recursos para el Tesoro Público; arbitrariedad contraria al artículo 9.3 de la Constitución, aplicable a todos los poderes públicos, incluido el legislativo.

Por ello, solicitamos la supresión de ambas medidas, a todas luces “desmesurada”.

### 4) Modificación del artículo 233 de la Ley General Tributaria.

La presentación de otras garantías distintas (compensación de deudas o pago en especie) de las necesarias para obtener la suspensión automática, o con dispensa total o parcial de garantías, o basada en la existencia de error aritmético, material o de hecho, no impedirá la continuación de las actuaciones de la Administración, sin perjuicio de que proceda la anulación de las efectuadas con posterioridad a la fecha de la solicitud si la suspensión fuese concedida finalmente.

Siguiendo la línea del Anteproyecto de regular situaciones individualizadas para la deuda tributaria en las importaciones de bienes, consideramos necesario por las cantidades tan importantes que se pueden generar en estos supuestos y en concreto los referidos por error aritmético, material o de hecho, se acuerde la suspensión automática de las actuaciones de la Administración con la presentación de garantías como el pago en especie o la compensación de deudas tributarias que se encuentren tanto en período voluntario como en período ejecutivo.

**5) Artículo 10. Modificación de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Nueva disposición adicional vigésima tercera. Garantías globales en la deuda aduanera.**

El anteproyecto de nueva disposición adicional, en lo sucesivo DA, establece que cuando un representante aduanero que actúe bajo la modalidad de representación directa, aún sin tener la condición de deudor, quiera solicitar la constitución de la garantía global prevista en el artículo 95 del CAU *“quedará obligado al pago de la deuda aduanera y tributaria garantizada cuando dicha deuda no haya sido satisfecha por el deudor o no recaudada como consecuencia de la ejecución de la garantía”,* y que *“dicha responsabilidad tendrá el carácter de solidaria”*.

Sobre este redactado hay que hacer las siguientes observaciones:

**i) Creación sobre la base del CAU de una responsabilidad tributaria, o por IVA, de carácter solidario:**

El anteproyecto de DA, a propósito de la solicitud de constitución de una garantía global, dispone que los representantes aduaneros en la modalidad de representación directa quedarán obligados a responder solidariamente con el deudor de la deuda tributaria, además de la aduanera. Esta exigencia de solidaridad excede de lo establecido en el CAU, pues éste, como es lógico, sólo la contempla para las deudas aduaneras y no para las tributarias (artículo 84).

Al mismo tiempo, con la implementación de esta responsabilidad solidaria se está derogando de manera implícita la responsabilidad subsidiaria para las deudas “tributarias” establecida para los representantes directos en el artículo 87.3 de la Ley del IVA. Corroborando lo que se acaba de señalar el artículo 90 del mismo CAU que determina como importe de referencia de las garantías a constituir ante las autoridades aduaneras, los derechos de importación o exportación correspondientes a una deuda aduanera y otros gravámenes de carácter no fiscal.

Por tanto, dejando de lado de que el CAU, como ya hemos dicho, no avala esa responsabilidad “tributaria” de carácter solidario, como quiere dar a entender el anteproyecto de DA, tampoco parece adecuado, en aras a los principio de transparencia y seguridad jurídica plasmados en el artículo 9.3 de la Constitución, proceder a la derogación implícita de la responsabilidad subsidiaria a que se refiere el artículo 87.3 de la Ley del IVA a través de una disposición adicional sobre garantía de las deudas aduaneras, incluso aunque esa derogación sólo tuviera que entenderse para el supuesto de que el representante directo solicite la constitución de una garantía global.

Y mucho menos procedente resulta hacerlo entando en contradicción con el artículo 8.uno del propio anteproyecto que reconoce esa responsabilidad subsidiaria sin ambages y sin excepción alguna, con la consiguiente incoherencia interna del anteproyecto que tal cosa implica, incompatible asimismo con el artículo 9.3 de la Constitución. Y todo ello, además, sin tener en cuenta que la instauración de esta nueva responsabilidad solidaria en el ámbito del IVA a la importación, se ha efectuado sin aportar las más mínima justificación acerca del porqué de tan fundamental novedad, atendido que la misma se opone abiertamente al modo en que se concibe el alcance y efectos de la representación directa en nuestro Derecho.

ii) **Creación de una responsabilidad solidaria por deudas aduaneras no prevista en el CAU:**

Esta nueva responsabilidad solidaria referida a deuda aduanera debe su origen en la condición impuesta por el artículo 84 del Reglamento Delegado (UE) 2015/2446, en adelante RD, –no afectado en este punto por el Reglamento Delegado (UE) 2018/1063– de tener que demostrar que el solicitante de una reducción o dispensa de garantía dispone de suficientes recursos financieros para cumplir las obligaciones que le incumben en relación “*con la parte del importe de referencia no cubierto por la garantía*”, lo que le convierte en responsable del pago del citado importe no garantizado o en descubierto.

Dicha condición, puesta en consonancia con el artículo 84 del CAU que dispone que “*cuando varias personas sean responsables del pago de los derechos de importación o de exportación correspondientes a una deuda aduanera, ellas serán, de manera conjunta y solidaria responsables del pago de dicho importe*”, da lugar al nacimiento de un nuevo deudor solidario: el representante directo que solicite y obtenga la correspondiente autorización para reducir o ser dispensado de constituir una garantía global, por la parte de la deuda aduanera no cubierta por la garantía o por toda ella en el caso de dispensa.

Ahora bien, como la condición de disponer de recursos financieros suficientes para pagar el importe de referencia no cubierto por la garantía sólo se encuentra prevista, como se acaba de indicar, por el artículo 84 del RD para los casos de “reducción o dispensa” de constituir garantías y no, en general, en relación a las garantías globales para las que “no se soliciten y obtengan tales beneficios”, la conclusión a la que obligatoriamente se llega es que el anteproyecto de DA, ha creado un nuevo deudor solidario, al margen de lo que disponen los artículos 77.3 del CAU y 84 del RD, para la deuda aduanera resultante de las declaraciones vinculadas a la garantía global cuando dicha deuda aduanera no haya sido satisfecha por el deudor o recaudada como consecuencia de la ejecución de la garantía.

Recordemos que entre las condiciones que el artículo 95.1 del CAU exige para que pueda autorizarse la constitución de una garantía global, cuando el solicitante sea un representante aduanero que actúe bajo la modalidad de representación directa, no figura la de responsabilizarse del pago de la deuda aduanera, en calidad de deudor, en caso de impago por el deudor principal o de frustración de la garantía; y que con arreglo al artículo 73.3 del CAU sólo tienen la condición de deudores el declarante y en el caso de representación indirecta la persona por cuya cuenta se haga la declaración en aduana, siendo declarante de conformidad con el artículo 9.15 del CAU la persona que presenta una declaración en aduana en nombre propio, o la

persona en cuyo nombre se presenta dicha declaración. Lo que significa que el representante aduanero que actúe bajo la modalidad de representación directa, no tiene con arreglo al CAU la condición de deudor, aunque solicite la constitución de una garantía global.

Por último, la responsabilidad solidaria de que se trata es a título de deudor y no como responsable solidario en el sentido típico del artículo 41.1 de la Ley General Tributaria, toda vez que ello se desprende del apartado 2 del propio anteproyecto de DA al prescribir que “obligación de pago será exigible directamente al responsable una vez iniciado en periodo ejecutivo *sin que sea necesario el acto administrativo previo de derivación de responsabilidad* previsto en la artículo 41.5 de la misma LGT” para exigir la deuda a los responsables.

Y siendo ello así, es claro que la conversión, sin matices, es decir por el mero hecho de solicitar la constitución de una garantía global al amparo del artículo 95.1 del CAU y al margen de una solicitud de reducción o de dispensa de garantía, del representante directo en deudor y, además, en deudor solidario de las deudas aduaneras que no alcancen a ser cubiertas íntegramente por la garantía, conlleva que el anteproyecto de DA se haya “excedido o ido más allá” de lo establecido en los artículos 77.3 del CAU y 84 del RD respecto a quienes con arreglo al Derecho de la Unión han de tener la condición de deudores solidarios.

Todo lo que, en definitiva, debilita, cuando no afecta sustancialmente, la viabilidad jurídica del anteproyecto de DA, en la medida en que el CAU y los Reglamentos que lo complementan, desarrollan y ejecutan suponen la regulación “exhaustiva” de la materia y, por ello, salvo previsión expresa en contrario, que no existe en este caso, los Estados miembros carecen de competencia para “añadir” otros elementos a esa regulación (sentencia del Tribunal de Justicia (Sala sexta), de 25 de noviembre de 1986, apartados 12 y 19, asunto C-218/85).

En otros términos, cuando el Derecho de la Unión ocupa todo el espacio normativo de un determinado sector o materia, como pasa con el aduanero, los eventuales vacíos regulatorios no son lagunas a llenar por el Derecho de los Estados miembros, sino desregulaciones queridas por el legislador comunitario.

En consecuencia y de forma categórica, se puede afirmar que el anteproyecto contraviene lo establecido en el CAU al regular en el derecho interno de nuestro país el pago de la deuda aduanera de las importaciones, por ser una facultad reservada única y expresamente al Parlamento y Comisión de la Unión Europea.

### iii) Nivel normativo apropiado para el contenido del anteproyecto de DA

Estando, como están, cumplidamente regulados en el CAU y en el RD, así como en el Reglamento de Ejecución (UE) 2015/2447 (artículo 158) prácticamente todos los aspectos relativos a la utilización y constitución de las garantías globales y sin perjuicio de lo que se acaba de decir en el epígrafe anterior sobre el exceso regulatorio en que ha incurrido el anteproyecto de DA, hay de señalar que no parece lógico que un acto legislativo tenga que ser el vehículo más apropiado



Vía Laietana, 32-34, 4º · 08003 BARCELONA  
Tel. (+34) 932 689 430 · feteia@feteia.org · www.feteia.org

para instrumentar las solicitudes y subsiguientes autorizaciones para constituir dichas garantías en el caso de que el solicitante sea un representante aduanero en la modalidad de representación directa.

Ello es así, porque las leyes tienen en nuestro Derecho un carácter marcadamente “innovativo” que perderían si, como en este caso, tuviesen que ser tributarias de una regulación exterior. Además, las leyes han de estar dotadas de una cierta estabilidad, de la que también carecerían cuando su contenido y vigencia dependiese de lo que pudiera decidir otro legislador, en este supuesto el de la Unión. Y tampoco es recomendable que las leyes recojan o reproduzcan normas ajenas, como igualmente sucedería en el presente caso por referencia al CAU y a los RD y RE, toda vez que ello puede dar lugar a inseguridades o incertezas respecto al verdadero origen de las normas, extremo capital cuando se entrecruzan diferentes Ordenamientos jurídicos y conviene activar vías de recurso.

Por esta razón, se considera que el contenido del anteproyecto de DA, en el hipotético caso de que se ajustase íntegramente al Derecho de la Unión, tendría que canalizarse a través de una norma de rango jerárquico inferior a la ley en la escala de fuentes del Derecho.

#### SERVICIOS JURIDICOS DE FETEIA-OLTRA

Manuel Vicens Matas  
Cesáreo Fernández Crespo  
Abogados

Barcelona, 9 de noviembre de 2018