

## **Informe**

**de la Cámara Oficial de Comercio, Industria, Servicios y Navegación de España**

**sobre el Anteproyecto de Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de las Directivas (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, y 2017/1852, del Consejo de 10 de octubre de 2017, relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea, y de modificación de diversas normas tributarias**

Noviembre de 2018

### **1. Introducción**

El anteproyecto de Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal incorpora una batería de modificaciones en la regulación tributaria, principalmente, tanto para incorporar el Derecho comunitario al ordenamiento interno como para reforzar la lucha contra la elusión fiscal compleja y la economía sumergida.

En particular, en el ámbito del control de las criptodivisas, la prohibición del “software de ocultación de ventas”, la “prohibición de amnistías”, la lucha contra los paraísos fiscales, el endurecimiento de la limitación en efectivo, la ampliación de la lista de morosos, y la normativa antielusión.

## 2. Valoración global

La Cámara de Comercio de España considera que los cambios normativos para la prevención y lucha contra el fraude se dirigen en el sentido adecuado, tanto para proceder a la incorporación del Derecho de la Unión Europea al ordenamiento interno, como para modernizar el sistema fiscal y evitar prácticas de elusión y economía sumergida.

Sobre esta base, es preciso resaltar algunos cambios que implica el Anteproyecto y que inciden sobre materias no ligadas directamente con la lucha contra el fraude, cuyos efectos económicos sobre determinados colectivos pueden ser significativos. Por lo cual, cabría una revisión de determinados aspectos en aras de la mejora del nuevo contexto regulatorio futuro.

## 3. Observaciones

Sobre la base de lo expuesto, la Cámara de Comercio de España ha llevado a cabo una revisión de la nueva normativa, planteándose diversas observaciones en varios ámbitos del Anteproyecto de Ley, en aras de su mejora.

1. En primer lugar, el Anteproyecto de Ley incorpora **medidas para restringir las operaciones económicas** que, al realizarse **en efectivo**, son difícilmente rastreables y pueden facilitar los comportamientos defraudatorios. En particular, se reduce el límite general de pagos en efectivo de 2.500 euros a 1.000 euros entre profesionales, y se limita de 15.000 a 10.000 euros los pagos en efectivo de los particulares con domicilio fiscal fuera de España. El establecimiento de estos nuevos umbrales no viene acompañado de un análisis riguroso con descripción de las alternativas existentes y los correspondientes efectos derivados, por lo que sería conveniente acompañar el Anteproyecto de un ejercicio específico a tal efecto.

De otro modo, **la fijación aleatoria de tales umbrales puede derivar en incertidumbre y efectos perniciosos sobre la actividad productiva, además de incidir negativamente sobre la competencia, la competitividad empresarial y las cargas administrativas soportadas**. A título de ejemplo, se estaría estimulando la necesaria disposición de instrumentos de pago diferentes al efectivo, con los consecuentes costes asociados.

Además, en el actual contexto de **globalización**, introducir unilateralmente una medida de este calado, especialmente en lo relativo a los pagos en efectivo de los particulares domiciliados fuera de España, se vería acompañado de un indudable efecto disuasorio de las compras en territorio español, desviándose tales recursos hacia otros países del entorno que no dispongan de esta restricción. Esta situación es particularmente aplicable a determinados colectivos de turistas, como los procedentes de China o de otros países muy significados por su contribución a nuestros ingresos en concepto de turismo de compras, y cuyos instrumentos financieros diferentes al efectivo presentan recurrentemente problemas para su utilización en España.

Por ello, antes de modificar los umbrales actualmente existentes, sería necesario **analizar pormenorizadamente los efectos** de tal medida sobre el consumo, los intercambios interempresariales y las compras de no residentes. Además, como premisa básica, en la articulación de estas medidas debería considerarse nuestro entorno más próximo, principalmente los países de la Unión Europea, tanto en cuanto a la práctica regulatoria seguida en los mismos como a las opciones legislativas para conseguir un **contexto armonizado y coordinado en el seno comunitario** respecto a las restricciones de las operaciones económicas en efectivo.

2. En segundo lugar, el Anteproyecto de Ley incorpora determinadas **modificaciones de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido y de la Ley General Tributaria, referidas a la deuda tributaria de la importación de bienes, que nada tiene que ver con la finalidad del Anteproyecto de incorporar a nuestro ordenamiento medidas contra el fraude fiscal.**

En este sentido, 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. Más concretamente, 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.

Por ello, se considera necesario **revisar y modificar los siguientes artículos** del Anteproyecto de Ley:

**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 procedería objeción sobre la nueva redacción del apartado tres. Respecto al apartado cuatro, se solicita su supresión referida 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 o 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 debieran existir controversias sobre dicha determinación. Y, mucho menos, con el carácter continuo a que alude el preámbulo.

Esta realidad consiste 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.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 sustancial, 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 íntegro 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 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.**

El hecho de 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, supondrá una sanción consistente 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%). A título de ejemplo, por el cambio de un número del contenedor o del contrato de transporte, peso, denominación del importador, etc.

La justificación de este cambio de la exposición de motivos destaca que las actuales infracciones tributarias no tienen un carácter suficientemente "disuasorio", sin mayor análisis de soporte ni acreditación de los notables aumentos de las infracciones tipificadas en dicho apartado. Asimismo, no se contempla el principio de proporcionalidad establecido en el art. 42 del Código Aduanero de la Unión (CAU) y en el art. 29 de la Ley40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público.

El régimen sancionador debería obedecer a mejorar el funcionamiento de la actividad y reprimir conductas contrarias a preceptos de obligada observancia, sin incluir distorsiones o perseguir un objetivo en términos de incremento de la recaudación del Tesoro Público.

Por todo ello, se solicita la supresión de ambas medidas.

#### **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, se considera 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.**

La nueva disposición adicional del Anteproyecto, en lo sucesivo DA, establece que cuando un representante aduanero que actúe bajo la modalidad de representación directa, aun 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 caben las siguientes observaciones:

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

La DA del Anteproyecto, 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 aplicación 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 la DA, tampoco parece adecuado, en aras de 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 entrando 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 la correspondiente justificación acerca de la razón de tan fundamental novedad.

**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, con 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.

Cabe recordar 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 haya excedido 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 fundamental 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 conocidas 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 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 innovador 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 errores 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.