

---

**NOTA INFORMATIVA: ANÁLISIS Y VALORACIONES DE LOS CAMBIOS VINCULADOS A LOS IMPUESTOS ESPECIALES Y DERECHO ADUANERO DE LA LEY DE MEDIDAS DE PREVENCIÓN Y LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL.**

***Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego.***

BOE: 10 de julio de 2021.

**Entrada en vigor: Lunes 12 de julio de 2021.**

---

**ANÁLISIS Y VALORACIONES DE LOS CAMBIOS VINCULADOS A LOS IMPUESTOS ESPECIALES Y DERECHO ADUANERO DE LA NUEVA LEY ANTIFRAUDE**

---

El sábado 10 de julio se publicó en el BOE la esperada Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal.

Entre las numerosísimas novedades y cambios que introduce respecto a los tributos y ámbitos jurídicos más vinculados al fraude, se incluyen varios dedicados al ámbito de los Impuestos Especiales y Derecho Aduanero. Alguno de ellos, como pasaremos a detallar, consideramos que van a ser objeto de gran controversia especialmente en el ámbito de los hidrocarburos y alcohol.

Y si a ello le sumamos que entre lo dicho en el preámbulo de estos sectores y la redacción final de las modificaciones tributarias aprobadas para estos sectores hay algunas significativas y controvertidas diferencias y que la entrada en vigor de las novedades es el lunes 12 de julio de 2021, día hábil siguiente al de su publicación, tenemos delante unas medidas antifraude para el ámbito de los IIEE que nacen con algunos flecos de cuestionable seguridad y rigor jurídico.

## **1.- ÁMBITO DE LOS IMPUESTOS ESPECIALES**

---

### **1.1. RESPONSABILIDAD SUBSIDIARIA IVA**

Los titulares de Depósitos fiscales de productos objeto de Impuestos Especiales serán responsables subsidiarios del pago de la deuda tributaria de IVA que se genere por las empresas titulares de los productos a la salida de estos establecimientos con devengo de IVA pero sin ingreso del mismo ante la AEAT.

Este nuevo supuesto de responsabilidad subsidiaria de IVA, que visto solo así significaría el fin de la actividad de los depósitos fiscales logísticos y de almacenamiento para terceros en general de todos los sectores de los productos dentro del ámbito objetivo de los IIEE (sería inasumible en términos jurídicos, mercantiles y comerciales poder trabajar con este tipo de responsabilidad), se ha matizado para los Depósitos fiscales de Alcohol y Bebidas Derivadas y de Hidrocarburos.

En estos dos casos, la nueva responsabilidad subsidiaria no será exigible al titular del depósito fiscal cuando la salida de los bienes se haya realizado por una persona o entidad autorizada al efecto que conste en el futuro REGISTRO DE EXTRACTORES que se creará para estos efectos.

Esta importante y controvertida novedad, que vincula a los titulares de depósitos fiscales de almacenamiento para terceros con las actividades mercantiles y fiscales de sus clientes, de los cuales no tienen ni información, ni vinculación, ni hasta ahora argumentos jurídicos para exigirles que les informen y justifiquen su actividad a efectos fiscales, se regula de la siguiente forma:

**Artículo octavo. Modificación de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.**

Tres. Se modifica el último párrafo y se añaden tres párrafos al apartado Quinto del Anexo, que quedan redactados de la siguiente forma:

«Los titulares de los depósitos a que se refiere este precepto serán responsables subsidiarios del pago de la deuda tributaria que corresponda a la salida o abandono de los bienes de estos depósitos, independientemente de que puedan actuar como representantes fiscales de los empresarios o profesionales no establecidos en el ámbito espacial del impuesto.

No obstante, los titulares de depósitos fiscales de productos comprendidos en los ámbitos objetivos de los Impuestos sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas y sobre Hidrocarburos serán responsables subsidiarios del pago de la deuda tributaria correspondiente a las entregas de dichos productos efectuadas por los sujetos pasivos de las operaciones asimiladas a las importaciones de bienes devengadas con ocasión de la salida o el abandono de los bienes del régimen de depósito distinto del aduanero.

Dicha responsabilidad subsidiaria solo será exigible cuando el extractor, o la persona autorizada por el mismo, no esté incluido en el Registro de extractores que reglamentariamente se establezca, y su importe no podrá exceder del de las cuotas devengadas por aplicación del artículo 19.5.º de esta Ley con ocasión de la salida o el abandono de los bienes del régimen de depósito distinto de los aduaneros.

A los efectos de esta Ley se consideran extractores las personas o entidades que sean los sujetos pasivos de las operaciones asimiladas a las importaciones de bienes, devengadas con ocasión de la salida o el abandono de los productos comprendidos en los ámbitos objetivos de los Impuestos sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas y sobre Hidrocarburos del régimen de depósito distinto de los aduaneros, las que realicen el envío de los bienes en régimen suspensivo con destino a otro depósito fiscal, así como las autorizadas para realizar dichas operaciones.

Las personas o entidades extractoras deberán hallarse inscritas en el Registro de extractores. Los titulares de los depósitos fiscales deberán verificar que las personas o entidades que realizan las operaciones que determinan su inclusión están incluidas en el Registro de extractores de depósitos fiscales de productos comprendidos en los ámbitos objetivos de los Impuestos sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas o sobre Hidrocarburos.»

Por lo tanto:

- a) Los titulares de los depósitos fiscales serán responsables subsidiarios del pago de la deuda tributaria que corresponda a la salida o abandono de los bienes de estos depósitos.

No existe en el ordenamiento jurídico español un ejemplo igual de limitación de actividad e incertidumbre en el ejercicio de un negocio. Es difícil imaginar un planteamiento de negocio de almacenamiento de productos bajo la premisa de ser responsable subsidiario del fraude de IVA que puedan realizar las empresas propietarias de los productos que tú solo almacenas y gestionas logísticamente.

- b) Reglas especiales para los titulares de depósitos fiscales de productos comprendidos en los ámbitos objetivos de los Impuestos sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas y sobre Hidrocarburos:

- serán responsables subsidiarios del pago de la deuda tributaria correspondiente a las entregas de dichos productos efectuadas por los sujetos pasivos de la liquidación del IVA 380.- Asimilado a la importación en la salida de los productos de sus establecimientos.

Con esta indicación queda determinada la deuda susceptible de ser derivada y su cuantía (el IVA devengado a la salida de los establecimientos y finalmente no ingresada a la AEAT, no todo el IVA devengado por la empresa de referencia en su actividad general).

- Solo podrá ser exigible la responsabilidad subsidiaria cuando la persona o empresas por cuenta de quien sale el producto de los establecimientos (EL EXTRACTOR) no estén incluidos en un nuevo registro pendiente de crearse a fecha de publicación de esta ley, el REGISTRO DE EXTRACTORES.

Sorprende que la Ley Antifraude no haya establecido una entrada en vigor aplazada de este punto cuando a fecha actual no está desarrollado, aprobado ni publicado este Registro de Extractores.

En aras de la seguridad jurídica, debemos entender que esta nueva responsabilidad subsidiaria, pese a que entra en vigor el lunes 12 de julio de 2021, no tendrá efectos jurídicos hasta que el Registro de Extractores esté publicado y operativo.

- ¿Y quienes son considerados como EXTRACTORES?
  - o Los propietarios de los productos a la salida con devengo de IVA (sujetos pasivos del IVA asimilado a la importación).
  - o Las personas o empresas autorizadas para realizar dichas operaciones.
  - o Las personas o empresas que realicen el envío de los bienes en régimen suspensivo con destino a otro depósito fiscal.

Los titulares de los depósitos fiscales afectados por esta responsabilidad subsidiaria están obligados a parametrizar sus sistemas informáticos y controles de movimientos para que cualquier empresa que pueda encargarse de la salida de los productos desde sus establecimientos esté previamente registrada en este futuro nuevo registro.

La definición de “extractores” es tan amplia que, salvo precisión de la Dirección General de Tributos en alguna de las más que previsibles Consultas Tributarias que van a derivarse de esta normativa, están incluidos cualquier persona o empresa que forme parte de la operativa de salida de productos de un depósito fiscal, bien sea su propietario, comprador, intermediario, destinatario o transportista.

¿Qué pasará con empresas de transporte no establecidas que pueden actuar en el transporte de estos productos? ¿permitirá el Registro de Extractores el alta de cualquier empresa esté identificada o no?.

Teniendo en cuenta el esfuerzo informático, logístico y de control que el legislador exige a los depósitos fiscales afectados por este cambio, hubiese sido deseable que estos detalles hubiesen estado claros ya. Hasta la aprobación del Registro de Extractores no lo sabremos. Debemos confiar que la AEAT sea consciente de estas deficiencias normativas a la hora de aplicar el nuevo recurso de la responsabilidad subsidiaria que tienen a su disposición.

Y respecto a quienes son considerados EXTRACTORES, si este registro se va a crear para articular el funcionamiento de la “responsabilidad subsidiaria en el pago del IVA”, ¿Porqué se incluyen a personas o empresas que realicen el envío de los bienes en régimen suspensivo con destino a otro depósito fiscal? Es decir, ¿porqué se incluyen a los encargados de movimientos que no tienen devengo de IVA?.

Esta inclusión consideramos que excede del marco normativo en el que se incluye y desvirtúa el objetivo del mismo.

- Los titulares de los depósitos depósitos fiscales deberán verificar que las personas o empresas consideradas “extractores” están incluidas en el Registro de extractores para poder eximirse de esta responsabilidad subsidiaria.

Si detrás de esta modificación normativa subyace el cuantioso fraude de IVA generado por determinados operadores al por mayor de productos petrolíferos pero sobre todo por distribuidores al por menor y las redes de este tipo de empresas que al amparo del art. 43.1 de la Ley del Sector de Hidrocarburos pueden distribuir a otros intermediarios, y si los volúmenes más importantes de productos petrolíferos se ponen a consumo desde los grandes depósitos fiscales de hidrocarburos, ¿se está pensando en que se va a acabar con el fraude de IVA accionando esta responsabilidad subsidiaria por los errores informáticos que

puedan cometer estos titulares de depósitos fiscales no verificando la inclusión en el nuevo registro de los extractores?

Porque sería un suicidio empresarial que los titulares de depósitos fiscales implicados por la responsabilidad subsidiaria no implementasen todos los controles informáticos y logísticos posibles para verificar el cumplimiento de la exención de esta responsabilidad. ¿De verdad la AEAT y el legislador no tenían o tienen otros recursos que accionar o modificaciones normativas que hacer para de verdad acabar con el fraude de IVA?. Desde nuestra humilde opinión la respuesta es que sí había y hay otras opciones antes de “tirar por la vía más sencilla” de intentar que paguen el fraude de otros, las empresas más solventes de la cadena de almacenamiento de estos productos, obligándoles a hacer de “policías” del fraude cuando este trabajo tiene ya un encargado.

Con esta nueva responsabilidad subsidiaria consideramos que se está lanzando al mercado el peligroso y preocupante mensaje de que la AEAT no puede parar el fraude de IVA generado principalmente en el sector de los Hidrocarburos al amparo de modificaciones normativas previas que siguen vigentes, y prefiere buscar “nuevos pagadores” en vez de “perseguir a los responsables”.

Y para encontrar las razones de las peculiaridades y deficiencias que encontramos en la redacción de esta nueva responsabilidad subsidiaria, el Preámbulo de la Ley nos da la pista. La voluntad del legislador al respecto de esta responsabilidad va más allá de hacer responsables subsidiarios a los depósitos fiscales del IVA de las salidas con devengo pero sin ingreso del mismo a la AEAT, porque lo que se está pensando es en que los depósitos fiscales sean los que controlen que no se realicen operaciones fraudulentas de compras exentas de IVA dentro de estos establecimientos al amparo del régimen suspensivo.

Y decimos que el Preámbulo de la Ley nos da esta pista porque dice:

*Por último, se extiende el supuesto de responsabilidad subsidiaria del pago de la deuda tributaria que alcanza a quien ostente la titularidad de los depósitos distintos de los aduaneros correspondiente a la salida o abandono de los bienes de estos depósitos, a los bienes objeto de Impuestos Especiales, excluidos hasta la fecha para evitar que los beneficios del régimen se utilicen de forma fraudulenta para realizar compras exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido al amparo del régimen, con devengo del Impuesto a la salida pero sin ingreso del mismo ante la Hacienda Pública.*

## **1.2. MODIFICACIÓN DEFINICIÓN DE DEPÓSITO FISCAL**

Se realiza una sutil pero crucial modificación en la definición de DEPÓSITO FISCAL con el objetivo de obligar a los titulares de estos establecimientos a que “realicen operaciones efectivas de almacenamiento de los productos”, tal y como se indica en el Preámbulo. Se cambia de la definición el “pueden almacenarse” por el “se almacene”.

El cambio se recoge de esta forma:

## Artículo décimo. Modificación de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

Se introducen las siguientes modificaciones en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales:

Uno. Se modifica el apartado 10 del artículo 4, que queda redactado de la siguiente forma:

«10. "Depósito fiscal". El establecimiento o la red de oleoductos o gaseoductos donde, en virtud de la autorización concedida y con cumplimiento de las condiciones y requisitos que se establezcan reglamentariamente, **se almacenen**, reciban, expidan y, en su caso, se transformen en régimen suspensivo productos objeto de los impuestos especiales de fabricación.»

Hasta ahora este artículo decía:

- **10.** "Depósito fiscal": El establecimiento o la red de oleoductos o gasoductos donde, en virtud de la autorización concedida y con cumplimiento de las condiciones y requisitos que se establezcan reglamentariamente, **pueden almacenarse**, recibirse, expedirse y, en su caso, transformarse, en régimen suspensivo, productos objeto de los impuestos especiales de fabricación.

Se dice en el Preámbulo que el objetivo de este cambio es que *"se pretende evitar la indebida aplicación del régimen suspensivo o, lo que es lo mismo, el retraso del devengo de los impuestos especiales de fabricación, con el consiguiente riesgo fiscal que ello comporta, por parte de establecimientos que realmente no operan como depósitos fiscales."*

Es decir, se vincula el retraso del devengo de los IIEE con una aplicación indebida del régimen suspensivo.

**Dicho con todos los respetos, esta manifestación es incorrecta y prueba cierto desconocimiento del funcionamiento del régimen suspensivo por quien lo ha redactado.**

**El no almacenamiento (descarga física) de los productos que se receptionan y expiden en un depósito fiscal, no genera ningún retraso en el devengo del IIEE. Porque el devengo y plazo de ingreso del IIEE por el titular del depósito fiscal no se modifica de ninguna manera por este hecho, es el mismo. Es más, obligar a almacenar los productos antes de expedirlos en todo caso lo que puede originar es un retraso en el devengo y por lo tanto ingreso en la AEAT de los IIEE que correspondan. Por lo tanto, consideramos que el fundamento jurídico que se le ha dado a esta importante modificación es incorrecto jurídicamente. El retraso del devengo de los IIEE será lo que se provoque si se impone esta obligación logística.**

**Y decimos importante modificación porque obligar a los depósitos fiscales a descargar y almacenar en sus depósitos todos los productos que se reciben en los mismos va a suponer el cambio radical de modelo de negocio (y probablemente consiguiente cierre para muchos de ellos) que hasta ahora la normativa ha permitido a los titulares de este tipo de establecimientos, limitando además el volumen de negocio que un titular de un depósito fiscal, principalmente de hidrocarburos, puede realizar.**

¿Estas limitaciones contravienen normas de libertad de mercado?

¿Cuándo la nueva definición dice “se almacenen” se está refiriendo al 100 % de los productos que se recepcionen y expidan en un depósito fiscal?

Ese parece ser el espíritu de la norma conforme lo que se indica en el Preámbulo, pero nos tenemos que este punto deberá ser igualmente objeto de concreción por la Dirección General de Tributos. Porque el art. 11.2 d) del Reglamento de los Impuestos Especiales exige desde el año 2018 (sin verse sin embargo que se aplique por la mayoría de Oficinas Gestoras y órganos de intervención) que los depósitos fiscales de graneles líquidos *“deberán disponer de tanques en los que se almacenarán los productos, dotados, en el conjunto del establecimiento de la capacidad mínima de almacenamiento que se exija por la oficina gestora en relación con el volumen de entradas de producto en el establecimiento.”*.

Si se exige una “capacidad mínima” de almacenamiento, en relación al volumen de entradas de productos en el establecimiento. ¿cómo va a exigirse el almacenamiento del 100 % de productos que se reciban? No imaginamos mejor forma de limitar la actividad de estas empresas y hacerlas desaparecer del mercado por imposibilidad radical de realizar su actividad.

Finalmente apuntar que la inclusión en esta Ley Antifraude de la modificación de la definición de Depósito Fiscal cuando el proyecto de modificación del Real Decreto 1165/1995, Reglamento de los impuestos Especiales actualmente en trámite ya la incluye entre sus propuestas, entendemos que puede deberse a dos razones:

- a) Subsana el olvido de no haber incluido esta modificación en el proyecto de modificación de la Ley 38/1992 de los Impuestos Especiales que se encuentra actualmente en trámite y que no incluye entre sus propuestas la modificación del art. 4.10.
- b) Prisas por aplicar esta limitación a algún depósito fiscal respecto al que se quiera dar de baja de oficio el CAE y finalizar su actividad.

### **1.3. MODIFICACIONES EN LAS INFRACCIONES Y SANCIONES (art. 19 Ley de los IIEE)**

#### **A) NUEVAS INFRACCIONES Y SANCIONES.**

Se añaden al art. 19 de la Ley de los IIEE (en el Artículo Décimo punto Dos antes referenciado) las letras d) y e) al apartado 2 y se añade un apartado 8:

«"d) La existencia de diferencias en menos de materias primas, productos en curso de fabricación o productos terminados en fábricas y depósitos fiscales que excedan de los porcentajes autorizados reglamentariamente, puestas de manifiesto en recuentos de existencias practicados por la Administración.

Hasta ahora el tratamiento de las diferencias en menos puestas de manifiesto en recuentos de existencias hechos por la Administración en este tipo de establecimientos se recogían en el art. 15 del Reglamento de los IIEE y se

consideraban infracción tributaria grave sin estar incluidas en el art. 19 de la Ley de los IIEE.

Se dice en el Preámbulo que con esta inclusión “se pretende desincentivar la existencia de dichas diferencias.”. Sorprende que el legislador no conozca que las diferencias que deberían preocuparle son las “diferencias en más” ;-), porque las “diferencias en menos” suelen ser objeto de riguroso control por los sujetos obligados porque si se constatan, suelen ser consecuencia de preocupantes problemas variados.

Ojo con SILICIE, que es el responsable de que las diferencias en más y en menos sean más fácilmente detectables y por lo tanto, sancionables.

e) El incumplimiento por los obligados tributarios de los requisitos y condiciones establecidos en esta Ley y en su normativa de desarrollo necesarios para la aplicación de las exenciones o tipos reducidos previstos en aquélla, cuando no se justifique el uso o destino dado a los productos objeto de dichos beneficios."

"8. Constituye infracción tributaria leve el incumplimiento por los obligados tributarios de los requisitos y condiciones establecidos en esta Ley y en su normativa de desarrollo para la aplicación de un supuesto de exención o un tipo impositivo reducido en razón del destino de los productos objeto de los impuestos especiales, cuando no constituya infracción tributaria grave.

La infracción tipificada en este apartado se sancionará con multa pecuniaria del 10 por ciento del beneficio fiscal aplicado a los productos respecto de los cuales se hayan incumplido los requisitos y condiciones establecidas legal o reglamentariamente."»

Estos dos puntos nuevos son consecuencia de una Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de febrero de 2018, que ha provocado que se considere preciso tipificar dos supuestos nuevos de infracción para sancionar el incumplimiento de los requisitos y condiciones establecidas en la Ley y en su normativa de desarrollo necesarios para la aplicación de determinados beneficios fiscales o para los casos en los que no se justifique el uso o destino dado a los productos por los que se haya aplicado una exención o un tipo impositivo reducido. Y una infracción leve en caso de que los productos se hubieran destinado a un fin que justifica la exención o la aplicación del tipo impositivo reducido.

## **B) MODIFICACION DE INFRACCIONES Y SANCIONES YA EXISTENTES.**

Se modifican los apartados 3 y 6 del art. 19:

"3. Las infracciones a las que se refieren las letras a), b) y c) del número anterior se sancionarán con multa pecuniaria proporcional del 100 por ciento de las cuotas que corresponderían a las cantidades de los productos, calculadas aplicando el tipo vigente en la fecha de descubrimiento de la infracción, con un mínimo de 1.200 euros.

La infracción a la que se refiere la letra d) del número anterior se sancionará con multa pecuniaria del 50 por ciento de las cuotas del impuesto especial que corresponderían a los productos terminados sobre los que se haya comprobado la diferencia o a los productos terminados que se hubieran podido obtener a partir de los productos en curso o las materias primas respecto de los cuales se haya comprobado la diferencia, calculadas aplicando el tipo impositivo vigente en la fecha de descubrimiento de la infracción, con un mínimo de 300 euros.

La infracción a que se refiere la letra e) del número anterior se sancionará con multa pecuniaria proporcional del 50 por ciento del beneficio fiscal aplicado a los productos respecto de los cuales se hayan incumplido los requisitos y condiciones establecidas legal o reglamentariamente.

La sanción que corresponda conforme a lo señalado en las letras a), b), c) y e) se incrementará en el 25 por ciento cuando se produzca comisión repetida de infracciones tributarias. Esta circunstancia se apreciará cuando el infractor, dentro de los dos años anteriores a la comisión de la nueva infracción, hubiese sido sancionado por resolución firme en vía administrativa por infringir cualquiera de las prohibiciones establecidas en el número 2 anterior."

**Modificación provocada por la introducción de los nuevos puntos d) y e) dentro de lo que se consideran infracciones tributarias graves (punto anterior). Se establece cómo se sancionan esas nuevas infracciones.**

"6. Tendrá la calificación de infracción tributaria leve la tenencia, con fines comerciales, de bebidas alcohólicas o de labores del tabaco que no ostenten marcas fiscales o las ostenten sin cumplir los requisitos establecidos reglamentariamente al efecto, salvo cuando respecto de la misma conducta sea de aplicación lo establecido en el apartado 2. Esta infracción se sancionará:

- a) Con multa de 150 euros por cada 1.000 cigarrillos, con un importe mínimo de 600 euros por cada infracción.
- b) Con multa de 90 euros por cada kilogramo de picadura para liar, con un importe mínimo de 600 euros por cada infracción.
- c) Con multa de 10 euros por cada litro de bebidas, con un importe mínimo de 600 euros por cada infracción.

Las sanciones establecidas en las letras a), b) y c) anteriores se graduarán incrementando el importe de la multa en un 25 por ciento en caso de comisión repetida de estas infracciones. La comisión repetida se apreciará cuando el sujeto infractor, dentro de los dos años anteriores a la comisión de la nueva infracción, hubiese sido sancionado en virtud de resolución firme en vía administrativa por la comisión de las infracciones contempladas en este número."

Este punto 6 se regulaba hasta ahora de esta forma (subrayamos arriba las diferencias)

*6. Tendrá la calificación de infracción tributaria leve la tenencia, con fines comerciales, de bebidas alcohólicas o de labores del tabaco que no ostenten marcas fiscales o de reconocimiento, cuando tal requisito sea exigible reglamentariamente,*

*salvo cuando respecto de la misma conducta sea de aplicación lo establecido en el apartado 2. Esta infracción se sancionará:*

*a) Con multa de 150 euros por cada 1.000 cigarrillos que se tengan con fines comerciales sin ostentar tales marcas, con un importe mínimo de 600 euros por cada infracción.*

*b) Con multa de 10 euros por cada litro de bebidas derivadas que se tengan con fines comerciales sin ostentar tales marcas, con un importe mínimo de 600 euros por cada infracción.*

*Las sanciones establecidas en las letras a) y b) anteriores se graduarán incrementando el importe de la multa en un 25 por ciento en caso de comisión repetida de estas infracciones. La comisión repetida se apreciará cuando el sujeto infractor, dentro de los dos años anteriores a la comisión de la nueva infracción, hubiese sido sancionado en virtud de resolución firme en vía administrativa por la comisión de las infracciones contempladas en este número.*

#### **1.4. IMPUESTO ESPECIAL SOBRE EL CARBÓN**

Se modifica (en el Artículo Décimo punto Tres antes referenciado) el apartado 2 y se añaden los apartados 3 y 4 al artículo 87 (INFRACCIONES Y SANCIONES), que quedan redactados de la siguiente forma:

«2. Constituye infracción tributaria grave el incumplimiento por los sujetos pasivos del impuesto de los requisitos y condiciones establecidos en esta Ley y en su normativa de desarrollo necesarios para la aplicación de las exenciones o tipos reducidos previstos en aquella, cuando no se justifique el uso o destino dado al carbón objeto de dichos beneficios.

La base de la sanción será el importe del beneficio fiscal aplicado al carbón respecto del cual se hayan incumplido los requisitos y condiciones establecidas legal o reglamentariamente.

La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 50 por ciento.

3. Constituye infracción tributaria leve el incumplimiento por los sujetos pasivos del impuesto de los requisitos y condiciones establecidos en esta Ley y en su normativa de desarrollo necesarios para la aplicación de las exenciones o tipos reducidos previstos en aquella, cuando no constituya infracción tributaria grave.

La base de la sanción será el importe del beneficio fiscal aplicado al carbón respecto del cual se hayan incumplido los requisitos y condiciones establecidas legal o reglamentariamente.

La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 10 por ciento.

4. El resto de infracciones tributarias en este impuesto se calificarán y sancionarán conforme a lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.»

## **1.5. IMPUESTO ESPECIAL SOBRE LA ELECTRICIDAD**

Se modifica (en el Artículo Décimo punto Cuatro antes referenciado) el apartado 3 y se añaden los apartados 4 y 5 al artículo 103 (INFRACCIONES Y SANCIONES), que quedan redactados de la siguiente forma:

«3. Constituye infracción tributaria grave el incumplimiento por los contribuyentes del impuesto de los requisitos y condiciones establecidos en esta Ley y en su normativa de desarrollo necesarios para la aplicación de las exenciones o reducciones en la base imponible previstas en aquélla, cuando no se justifique el uso o destino dado a la electricidad objeto de dichos beneficios.

La base de la sanción será el importe del beneficio fiscal aplicado a la energía eléctrica respecto de la cual se hayan incumplido los requisitos y condiciones establecidas legal o reglamentariamente.

La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 50 por ciento.

4. Constituye infracción tributaria leve el incumplimiento por los contribuyentes del impuesto de los requisitos y condiciones establecidos en esta Ley y en su normativa de desarrollo necesarios para la aplicación de las exenciones o reducciones en la base imponible previstas en aquélla, cuando no constituya infracción tributaria grave.

La base de la sanción será el importe del beneficio fiscal aplicado a la energía eléctrica respecto de la cual se hayan incumplido los requisitos y condiciones establecidas legal o reglamentariamente.

La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 10 por ciento.

5. Las demás infracciones tributarias relativas a este impuesto serán calificadas y sancionadas de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, sin perjuicio de lo establecido en el artículo anterior.»

## **2.- ADUANAS**

---

### **2.1. RESPONSABILIDAD SUBSIDIARIA**

Se actualiza el supuesto de responsabilidad subsidiaria del pago del impuesto.

Actualmente es para “los y las” agentes de aduanas (una de las aportaciones de esta Ley al lenguaje inclusivo ;-)) y a partir de ahora será de aplicación a “las personas o entidades que actúen en nombre y por cuenta del importador”.

De esta forma, la Ley del IVA se alinea con las modificaciones en el ámbito de la representación aduanera.

Se recoge de estas dos formas:

**Artículo octavo. Modificación de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.**

Se introducen las siguientes modificaciones en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido:

Uno. Se modifica el apartado tres del artículo 87, que queda redactado de la siguiente forma:

«Tres. Serán responsables subsidiarios del pago del impuesto las personas o entidades que actúen en nombre y por cuenta del importador.»

Y respecto a la responsabilidad en relación al régimen económico fiscal de Canarias:

**Artículo noveno. Modificación de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias.**

Se introducen las siguientes modificaciones en la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias:

Uno. Se modifican el apartado 3.º del número 2, se añade un número 3 y se modifica el número 4 del artículo 21 bis, que quedan redactados de la siguiente forma:

«"3.º Las personas o entidades que actúen en nombre propio y por cuenta de los importadores."

"3. Serán responsables subsidiarios del pago del Impuesto las personas o entidades que actúen en nombre y por cuenta del importador.

4. Las responsabilidades establecidas en los números 2 y 3 no alcanzarán a las deudas tributarias que se pongan de manifiesto como consecuencia de actuaciones practicadas fuera de los recintos aduaneros."»

## **2.2. SANCIONES EN MATERIA ADUANERA**

En el caso de no presentación de autoliquidaciones o declaraciones, o presentarlas de forma incorrecta, sin que se produzca perjuicio económico, se eleva el importe mínimo de las sanciones de 100 € a 600 € en el caso de que se produzcan en relación con la Declaración Sumaria de entrada regulada en el Código Aduanero.

Para ello se modifican a) el art. 198.4 y b) art. 199.7 de la LGT de la siguiente forma recogida en el punto Diecinueve y Veinte del Artículo 8 de la Ley Antifraude:

**Diecinueve. Se modifica el apartado 4 del artículo 198, que queda redactado de la siguiente forma:**

«4. No obstante lo dispuesto en los apartados 1 y 2 de este artículo, la sanción por no presentar en plazo declaraciones y documentos relacionados con las formalidades

aduaneras, cuando no determinen el nacimiento de una deuda aduanera, consistirá en multa pecuniaria proporcional del uno por 1.000 del valor de las mercancías a las que las declaraciones y documentos se refieran, con un mínimo de 100 euros y un máximo de 6.000 euros.

El importe mínimo de la sanción que se menciona en el párrafo anterior se elevará a 600 euros cuando la falta de presentación en plazo se refiera a la declaración sumaria de entrada a la que alude el artículo 127 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 Unión.»

**Veinte. Se modifica el apartado 7 del artículo 199, que queda redactado de la siguiente forma:**

«7. Tratándose de declaraciones y documentos relacionados con las formalidades aduaneras 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 1.000 del valor de las mercancías a las que las declaraciones y documentos se refieran, con un mínimo de 100 euros y un máximo de 6.000 euros.

No obstante, el importe mínimo de la sanción que se menciona en el párrafo anterior se elevará a 600 euros cuando la presentación incompleta, inexacta o con datos falsos se refiera a la declaración sumaria de entrada a la que alude el artículo 127 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 Unión.

Si las declaraciones y documentos relacionados con las formalidades aduaneras se presentan por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 250 euros.»

### **3.- VARIOS**

---

Y dada la cantidad y variedad de procedimientos sancionadores en los ámbitos de los Impuestos Especiales y Derecho Aduanero, queremos también destacar estos dos cambios (una positiva y otra negativa para el contribuyente):

#### **3.1. REDUCCIONES DE LAS SANCIONES**

Se eleva la reducción de las sanciones derivadas de las actas con acuerdo del 50% al 65% y la de las sanciones en caso de pronto pago del 25% al 40%.

La reducción por conformidad con la regularización principal, sin embargo, se mantiene en el 30%.

Los nuevos porcentajes de reducción de las sanciones se aplicarán a aquellas sanciones acordadas con anterioridad a la entrada en vigor de la ley, siempre que no hayan sido recurridas y no hayan adquirido firmeza.

También se aplicará la reducción por pronto pago del 40% (aun cuando hubiera sido recurrida la sanción o la liquidación de la que derive) si:

- (i) se desiste del recurso o reclamación interpuesto (frente a la sanción y/o liquidación) antes del 1 de enero de 2022 y
- (ii) se paga el importe restante de la sanción en el período voluntario que se abra desde la notificación de la Administración tributaria tras la acreditación de dicho desistimiento.

Se regula de esta manera, modificando los apartados 1 y 3 del art. 188 de la LGT:

«1. La cuantía de las sanciones pecuniarias impuestas según los artículos 191 a 197 de esta Ley se reducirá en los siguientes porcentajes:

- a) Un 65 por ciento en los supuestos de actas con acuerdo previstos en el artículo 155 de esta Ley.
- b) Un 30 por ciento en los supuestos de conformidad."»

"3. El importe de la sanción que deba ingresarse por la comisión de cualquier infracción, una vez aplicada, en su caso, la reducción por conformidad a la que se refiere la letra b) del apartado 1 de este artículo, se reducirá en el 40 por ciento si concurren las siguientes circunstancias:

- a) Que se realice el ingreso total del importe restante de dicha sanción en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley o en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento que la Administración Tributaria hubiera concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución y que el obligado al pago hubiera solicitado con anterioridad a la finalización del plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley.
- b) Que no se interponga recurso o reclamación contra la liquidación o sanción.

El importe de la reducción practicada conforme a lo dispuesto en este apartado se exigirá sin más requisito que la notificación al interesado, cuando se haya interpuesto recurso o reclamación en plazo contra la liquidación o la sanción.

La reducción prevista en este apartado no será aplicable a las sanciones que procedan en los supuestos de actas con acuerdo."»

### **3.2. PROCEDIMIENTO SANCIONADOR: PLAZO DE INICIO**

Se amplía el plazo máximo para el inicio del procedimiento sancionador incoado a partir de las liquidaciones o resoluciones dictadas en determinados procedimientos de aplicación de los tributos, que pasa de 3 a 6 meses.

Para ello se modifica el art. 209.2 de la LGT de la siguiente forma recogida en el punto Veintidos del Artículo 8 de la Ley Antifraude:

**Veintidós. Se modifica el apartado 2 del artículo 209, que queda redactado de la siguiente forma:**

«2. Los procedimientos sancionadores que se incoen como consecuencia de un procedimiento iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección no podrán iniciarse respecto a la persona o entidad que hubiera sido objeto del procedimiento una vez transcurrido el plazo de seis meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución.

Los procedimientos sancionadores que se incoen para la imposición de las sanciones a que se refiere el artículo 186 de esta Ley deberán iniciarse en el plazo de seis meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la sanción pecuniaria a que se refiere dicho precepto.»

**Natalia Hidalgo Sebastián**

**Abogada especializada en Impuestos Especiales y Derecho Aduanero**

[natalia@nh-asesores.com](mailto:natalia@nh-asesores.com)



**@AsesoresNh**

**@NHidalgoAbogada**



**NH ASESORES – TAX & CUSTOMS**

**Natalia Hidalgo Sebastián**