

## **La Ley se enfoca como una norma cuyo objetivo es endurecer la capacidad de reacción de la Administración tributaria**

vLex entrevista a Clara Jiménez, socia del área fiscal de Pérez-Llorca, con motivo de la publicación de la nueva Ley de Prevención del Fraude Fiscal.

02/01/2007 11:25:17, Jose Ferrándiz

**La reciente aprobación y publicación de las leyes 35/2006 de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, y 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, ha supuesto una modificación importante del panorama tributario español. Por lo que a esta última norma se refiere, y en concreto en relación con las normas para la prevención del fraude fiscal. ¿Cuál es su opinión?**

Efectivamente en los últimos días se ha producido la publicación en el BOE de estas dos normas fundamentales, que introducen modificaciones claves en nuestro ordenamiento, si bien hay que decir ya desde el principio que tienen una orientación muy distinta. Así, mientras la Ley 35/2006 supone una reducción de la "factura fiscal" en [IRPF](#), en el Impuesto sobre Sociedades y en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes (en principio, porque como comentamos en números anteriores no siempre va a ser así), la Ley 36/2006 se enfoca como una norma cuyo objetivo es "endurecer" la capacidad de reacción de la Administración tributaria frente al fraude fiscal. Podría decirse que las Leyes 35/2006 y 36/2006 se han repartido los papeles de "bueno" y "malo" respectivamente en cuanto a su contenido, aunque no es así del todo, porque ni la bondad de la primera está tan clara si se echan números, ni todas las medidas incorporadas en la segunda tienen realmente un sentido de combatir el fraude, ya que hay que pensar que ni la regulación de las operaciones vinculadas, ni el grupo IVA, por poner dos ejemplos de gran trascendencia, sin necesidad de entrar en otras medidas más concretas como la posibilidad de reducir el importe de los recargos por ingreso extemporáneo por razón de la prestación de conformidad, pueden considerarse como medidas de prevención del fraude.

En mi opinión, la Ley 36/2006 es una norma con una importancia rotunda en nuestro ordenamiento y que, por lo que a las medidas de lucha contra el fraude se refiere, es fruto de un profundo conocimiento de la realidad del fraude en España, y lejos de contener medidas teóricas o medidas que podrían considerarse genéricas, lo que hace es incorporar una serie de medidas concretas cuya aplicación, que seguro será medida y respetuosa, esperamos que permita que ese carácter práctico no lesione la posición de los contribuyentes.

Esta norma, desde el punto de vista de instrumento de lucha contra el fraude pretende configurarse como un cambio radical, incorporando una serie de medidas, procedimientos y mecanismos que la Administración tributaria, especialmente la Agencia Estatal de Administración tributaria llevaba mucho tiempo intentando imponer. Por otra parte incorpora un grupo importante de medidas en otras áreas: el novedoso tratamiento de las operaciones vinculadas, el grupo en IVA, o el nuevo enfoque o clasificación del tratamiento de los No Residentes según lo sean en paraísos fiscales, territorios de nula tributación o países o territorios sin efectivo intercambio de información tributaria. En este último punto, debe destacarse que no se refiere a la existencia o no de Convenios de Doble Imposición con cláusula de intercambio de información, sino a que exista un efectivo intercambio de información. NO son conceptos estrictamente coincidentes,

aunque es posible (y deseable en orden a evitar importantes conflictos a nivel supranacional) que en la práctica se identifique el significado de ambas expresiones.

**¿Cómo valora las medidas de lucha contra el fraude en materia de recaudación incorporadas en la Ley 36/2006 y que tan destacadas están siendo por la prensa y por la Administración en la presentación que hace de esta norma?**

La propia Exposición de Motivos del texto que ahora comentamos clasifica las medidas de lucha contra el fraude en tres bloques: medidas tendentes a potenciar las facultades de actuación de los órganos de control, con remoción de los objetos procedimentales, medidas de mejora de la información de que dispone la Administración Tributaria y, por último, medidas para garantizar de manera más eficaz el ingreso efectivo de las deudas tributarias. No obstante, es cierto que luego la Ley no sigue orden alguno a la hora de enumerar o clasificar las concretas medidas en estas categorías.

Estos tres objetivos o categorías deben analizarse separadamente. Empezando por las medidas para garantizar de manera más efectiva el ingreso efectivo de las deudas tributarias, nos parece un objetivo loable en sí mismo. En muchas ocasiones una actuación administrativa en la que se había detectado una falta de ingreso y cuya investigación había consumido importantes recursos y efectivos humanos y técnicos de la Administración y de los Tribunales a través de los cuales había discurrido su impugnación, devenía de imposible cobro porque en la fase recaudatoria se producían determinados comportamientos, no necesariamente de levantamiento de bienes directo y estricto, aunque también podía ser, y se perjudicaba el cobro de la deuda.

En esta línea hay algunas medidas "estrella" en esta materia como es la ampliación del alcance de la responsabilidad de quienes colaboren en fase recaudatoria en el levantamiento de los bienes, que ahora alcanzará también a las sanciones y recargos, la incorporación de auténticos supuestos de levantamiento del velo de sociedades o estructuras generadas con la exclusiva finalidad de eludir la responsabilidad patrimonial universal y, sobre todo, la responsabilidad subsidiaria en materia de tramas. Estas medidas, aunque ésta última creemos conveniente esperar a ver el uso que de ella hace la Administración, nos parecen positivas, aunque con matices como exponemos a continuación, pero no así otras de las incorporadas

Entre las medidas que podríamos encuadrar dentro de esta finalidad, destacaríamos las siguientes:

1. Establecimiento de un nuevo supuesto de responsabilidad subsidiaria para quien adquiera mercancías procedentes de "tramas organizadas" en las que se ha producido el impago del IVA en la fase anterior. Es evidente que no se trata de una configuración "objetiva" de responsabilidad, sino que exige cierto conocimiento por parte del responsable subsidiario del carácter fraudulento de la operativa en la que él participa (nuevo apartado 87.Cinco de la [Ley del IVA](#)).

2. Ampliación de los supuestos en los que se puede declarar la responsabilidad solidaria sin acto expreso de derivación de responsabilidad. Ahora no sólo es posible para el pagador de rendimientos a No Residentes (supuesto que ya estaba) sino también del depositario o gestor de bienes o derechos no afectos a un establecimiento permanente si el titular es un No Residente, residente en paraíso fiscal (nueva redacción del apartado 3 del artículo [9](#) de la [LIRNR](#)).

3. Se establece un nuevo supuesto de afección de bienes inmuebles al pago de la deuda tributaria. Se trata del caso de venta de valores por un No Residente de participaciones en

entidades No Residentes, residentes en países o territorios sin intercambio efectivo de información, pero cuyo activo esté constituido en de manera fundamental por bienes inmuebles sitios en territorio español, o que atribuya a sus partícipes derechos de disfrute sobre esa categoría de bienes inmuebles. Para este supuesto la norma establece un supuesto de afección de los bienes inmuebles sitios en territorio español al pago de la deuda tributaria surgida de dicha transmisión, con la salvedad de que el titular de esos bienes inmuebles resulte ser una entidad residente en España, en cuyo caso quedan afectos los títulos de la misma correspondientes al contribuyente. Esta afección resulta aún más gravosa si tenemos en cuenta que otra modificación operada para este mismo supuesto es que, a efectos de calcular la ganancia patrimonial, el valor de transmisión se calculará atendiendo al valor de mercado de los bienes inmuebles del activo (nueva redacción del apartado 4 del artículo 24).

Es evidente que dada la inseguridad de ese cálculo del valor de mercado de bienes inmuebles, y dada la rigidez del supuesto de afección es ésta una de las medidas que más llamativa nos parece porque, por ejemplo si esos inmuebles resultan adquiridos no por una entidad residente (que está protegida) sino por una persona física se puede encontrar con que una ulterior revisión administrativa del valor de mercado de unos inmuebles transmitidos años atrás puede comportar el ejercicio de esa afección. Es quizá uno de los casos en los que si bien se puede compartir el objetivo global de recaudación de la deuda, consideramos que la importancia del mismo (aseguramiento de las deudas de contribuyentes no residentes) no debía haber primado sobre la seguridad jurídica, o al menos, no debía haber ocurrido cuando el importe de esa deuda que se pretende asegurar se deja tan indefinido como en este caso.

4. Se incorpora en el apartado 2 del artículo 42 de la [Ley General Tributaria](#) la posibilidad de que en determinados supuestos de responsabilidad solidaria, la deuda cuya responsabilidad se deriva alcance la sanción y los recargos, y además no pueda impugnarse las liquidaciones objeto de derivación, sino el alcance global de la responsabilidad (modificación del apartado 5 del artículo 174 también de la [Ley General Tributaria](#)).

A este respecto hay que destacar que los nuevos supuestos a los que a partir de ahora se prevé que podrán derivarse los conceptos de sanción y recargos, son supuestos cuya causa misma de derivación es que los responsables solidarios han colaborado, no en la realización de la conducta o infracción del obligado principal, sino en la fase recaudatoria (los supuestos son los mismos que ya existían en el mencionado artículo 42.2).

La ampliación del alcance de la responsabilidad puede criticarse desde la perspectiva del principio de personalidad de las penas que ampararía que tan sólo el posible infractor respondiera de las sanciones, pero sobre todo creemos criticable el perjuicio que a estos responsables se les causa por el hecho de que no puedan impugnar las liquidaciones que son objeto de derivación. Desde un planteamiento totalmente intelectual, o casi diríamos "maliciosamente" intelectual puede argumentarse que aquel que colabora en la ocultación de bienes, el levantamiento de los mismos etc. no deviene responsable tanto por el comportamiento comprobado, calificado y en su caso sancionado en la liquidación, sino por sus actos posteriores, pero esa visión excesivamente "cínica" dicho sea con todos el respeto para quienes la comparten, es la que permite que un contribuyente al que se le deriva esta responsabilidad acabe respondiendo por una liquidación (sanción incluida si existiese) que podría ser contraria al ordenamiento, pero no fue recurrida por el obligado

principal. No creo que ningún sistema fiscal pueda considerarse más eficaz por conseguir el cobro de este tipo de deudas. Quizá la configuración del comportamiento de estos potenciales responsables solidarios por colaboración en el perjuicio de la fase recaudatoria podría haberse regulado tal como ahora aparece, pero manifestando que en todo caso si la deuda principal fuese recurrida y estimado el recurso, ellos responderían por una infracción simple, pero no creemos adecuado haber regulado la imposibilidad de recurrir contra las liquidaciones.

5. Se añaden dos supuestos de responsabilidad subsidiaria en la letras g) y h) del apartado 1 del artículo 43 de la [Ley General Tributaria](#). Se trata de dos supuestos "largamente deseados" por la Administración, porque en aquellas ocasiones en las que había intentado combatir los supuestos que ahora regula con los mecanismos hasta ahora existentes y que eran fundamentalmente el fraude de ley y la responsabilidad subsidiaria de la figura de la sucesión en la titularidad de explotaciones o actividades económicas, los Tribunales habían considerado que tales figuras no eran aplicables, siéndolo exclusivamente el levantamiento del velo, técnica que todos tenían claro que era una reacción sólo atribuible a los Tribunales y no a la Administración (STS 19 de abril de 2003, AN 16 de mayo de 2005 y TSJ de Castilla y León de 7 de noviembre de 2007, por mencionar aquellas cuyo pronunciamiento más claro nos parece).

La teoría del levantamiento del velo (lifting the veil) es una creación de la jurisprudencia norteamericana con intención de averiguar "lo real" en la evolución de una determinada persona jurídica, en la medida en que esa evolución, formalmente considerada, puede implicar una frustración de los legítimos intereses de terceras personas, pero no es menos cierto que nuestro Tribunal Supremo ha sido siempre muy cuidadoso con esta institución, considerando que sólo puede utilizarse cuidadosamente, en casos extremos y de forma subsidiaria, en otras palabras, cuando no haya más remedio y no puedan esgrimirse otras armas sustantivas y procesales.

La Administración tributaria intentó acudir en los casos que ahora se regulan al mecanismo de fraude de ley y la respuesta jurisprudencial fue clara y rotunda: dicho mecanismo es aplicable en fase de liquidación, pero no en fase recaudatoria. Después intentó la sucesión en la actividad y la derivación de responsabilidad, pero en general no acababa de enmarcarse correctamente en estos mecanismos, y la Administración perdía en los Tribunales la calificación aplicada, aunque el hecho de que el Tribunal que conocía el asunto sí pudiera, por razón del carácter jurisprudencial de este mecanismo, aplicar el levantamiento del velo, acababa permitiendo que no se perjudicaran los intereses de la Hacienda Pública.

Los propios Tribunales han reconocido que en el campo del Derecho Tributario la utilización de sociedades interpuestas o aparentes ha tenido una extraordinaria trascendencia y ha forzado que el legislador haya respondido con normas legales ad hoc que han relegado a un segundo término el reconocimiento y aplicación con carácter general de la doctrina jurisprudencial del levantamiento del velo (STS 19 de abril de 2003).

Pues bien, lo que ahora hace el legislador es incorporar a la [Ley General Tributaria](#) dos supuestos en los que la doctrina del levantamiento del velo se regula como una facultad de la propia Administración y no de los Tribunales, y lo hace en los dos supuestos en los que más habitualmente hemos visto que se utiliza la interposición de sociedades aparentes: aquellos supuestos en los que una sociedad con entidad y realidad económica

cierta, crea o utiliza otra de forma abusiva o fraudulenta "como medio de elusión de la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública". En estos casos se afirma la responsabilidad subsidiaria tanto de la dominante por las deudas de la dominada, como de ésta por las deudas de aquella, porque en cualquiera de las dos direcciones se han producido "traspasos" de capacidad patrimonial para evitar responder ante la Hacienda Pública.

Esta incorporación de dos supuestos de levantamiento del velo en la [Ley General Tributaria](#), es un claro ejemplo del sentido práctico que antes decíamos que tiene esta reforma, pero inquieta considerar que un mecanismo tradicionalmente permitido sólo a los tribunales por razón de lo extraordinario de su aplicación, va a poder ser utilizado por una de las partes de la relación jurídica cuya reconducción a través del mismo se pretende. Además lo abstracto de la definición de los supuestos de utilización (términos como "control efectivo" o concurrencia de una "voluntad rectora común" que entendemos no pueden evitarse en una norma como ésta) permiten adivinar un futuro complicado en los supuestos de aplicación de esta norma, que en definitiva comportará que sigan siendo los tribunales los que acoten los supuestos de aplicación.

En definitiva sería reproducible aquí toda la polémica entre los partidarios de un sistema de seguridad jurídica absoluta en la que tan sólo deviene posible la utilización de normas prohibitivas concretas y no son aplicables los mecanismos de reacción "extraordinarios" como la simulación, el fraude de ley (abuso en la aplicación de la norma) o el levantamiento del velo más que por la actuación de los tribunales, y aquellos que consideran que en todo sistema jurídico deben coexistir tanto las prohibiciones directas como los mecanismo de reacción "anómalos" o "extraordinarios", y que éstos pueden, dentro de los límites propios de todo Estado de Derecho, estar en manos de la propia Administración en orden a evitar una excesiva judicialización del fenómeno tributario. Me inscribo entre estos últimos sin duda alguna, si bien creo que sólo el buen uso por la Administración de los mecanismos atribuidos y la labor de control por los Tribunales de la misma, unidos a un buen sistema de exigencia de responsabilidades a la Administración por el mal uso de estos mecanismos, es propio de un Estado de Derecho.

6. Por último, en materia de medidas recaudatorias, existe luego un conjunto de modificaciones que, o bien constituyen fundamentalmente ajustes a las modificaciones vistas, o bien son modificaciones beneficiosas para el contribuyente y que se han incorporado en la Ley de medidas de prevención del fraude fiscal en cuanto ésta, como otras muchas normas tributarias se aprovechan como vehículos "todo terreno". Así, cabe mencionar la posibilidad de aplicar la reducción por conformidad respecto de los recargos por ingreso extemporáneo (artículo 27) o la admisión de la posibilidad de solicitar y obtener aplazamiento y fraccionamientos en las actas con acuerdo Artículo 188. 2.a) y 3.a)), lo cual no era factible hasta ahora, o la posibilidad de reducción de los recargos por conformidad, antes mencionada.

**En concreto la afirmación de responsabilidad subsidiaria en el ámbito de las tramas ha generado cierta polémica ¿Cómo ve esta concreta medida?**

Esta medida llevaba tiempo fraguándose en el ámbito de la AEAT como posible respuesta al crecimiento que el llamado fraude "carrusel" estaba adquiriendo, y la necesidad de responder de una manera contundente. La pregunta es si tal contundencia es compatible con el rigor y la seguridad jurídica.

Como bien dice la Exposición de Motivos, han sido varios los países de nuestro entorno que han incorporado medidas similares. Y por otra parte, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ya se ha pronunciado al respecto en tres sentencias.

Así, las sentencias de 12 de enero (Asunto C-354/03, Caso Optigen y otros) y 6 de julio de 2006 (Asunto C-439/04 y C-440-04, Asuntos Axel Kittel y REcolta Recycling respectivamente) establecen que si el sujeto pasivo no sabía, y no podía haber sabido, que la operación en la que él participa formaba parte de un fraude cometido por el vendedor, el artículo 17 de la Directiva 77/388 debe interpretarse en el sentido de que se opone a que una norma de Derecho nacional establezca que la anulación de un contrato de venta por nulidad de pleno derecho (por existir causa ilícita en el contrato) implique para el sujeto pasivo la pérdida del derecho a deducir el impuesto soportado, siendo irrelevante si la nulidad resulta de un fraude en el IVA o de otro fraude. No obstante concluye en ambas sentencias el Tribunal que, en cambio, cuando resulte acreditado mediante datos objetivos que la entrega se realiza a un sujeto pasivo que sabía o debía haber sabido que, mediante su adquisición, participaba en un fraude de IVA, corresponde al órgano jurisdiccional nacional denegar a dicho sujeto pasivo el derecho a deducir el impuesto soportado.

Por su parte la sentencia de 11 de mayo de 2006 (C-384/04, Asunto Federation of Technological Industries y otros) considera que el artículo 21.3 de la [Sexta Directiva](#) no se opone a que los Estados miembros puedan adoptar una normativa por la que se declare responsable subsidiario junto al deudor, al sujeto pasivo adquirente de bienes o servicios siempre que supiera o razonablemente sospechara, que el IVA de las correspondientes entregas de bienes o servicios no se iba a ingresar, estableciendo al respecto presunciones iuris tantum, presunciones que deben respetar los principios generales del ordenamiento comunitario y en concreto los de seguridad jurídica y proporcionalidad o, como dice a lo largo de la sentencia, tales presunciones no pueden formularse de manera que resulte excesivamente difícil para el sujeto pasivo refutarlas mediante prueba en contrario. En esta sentencia el Tribunal da un paso más allá que en las anteriores y considera que se puede presumir que una persona puede tener razonablemente sospechas de que la totalidad o parte de una IVA no va a ser ingresado si el precio pagado por ella era inferior al precio más bajo al que, de forma razonable, podía esperar encontrar dichos bienes en el mercado, o bien al precio pagado por esos mismos bienes en anteriores adquisiciones.

Es cierto que la magnitud del fraude "carrusel" y el "descaro" del mismo han obligado a una reacción por parte de los sistemas tributarios afectados, y también lo es que la respuesta del legislador español parece ajustada dentro de los parámetros dados por el Tribunal de Justicia de la Comunidad, ya que ni siquiera establece un mecanismo de responsabilidad solidaria sino que lo mantiene como un caso de responsabilidad subsidiaria y además adopta, casi literalmente las cautelas establecidas por el Tribunal al exigir la concurrencia de diversos requisitos:

a) A la Administración tributaria le corresponde la carga de la prueba de la existencia de un IVA repercutido, o que hubiera debido repercutirse, y no ingresado.

b) Se exige que el destinatario de la operación debiera razonablemente presumir que el Impuesto repercutido o que hubiera debido repercutirse por el empresario o profesional que realiza la operación, o por cualquiera de los que hubieran efectuado la adquisición o entrega de los bienes de que se trate, no haya sido ni vaya a ser objeto de declaración e ingreso.

c) Se da una regla para la consideración de un precio como notoriamente anómalo que coincide en gran medida con la del Tribunal de la Comunidad.

d) Se permite que si se justifica que el precio es sensiblemente inferior por la concurrencia de factores económicos distintos de la aplicación del impuesto, no se aplique el mecanismo de derivación de responsabilidad.

e) Además se exige acto expreso de derivación de responsabilidad.

Nos preocupan entonces dos cuestiones: en primer lugar, y desde un planteamiento amplio del tema, el hecho de que el Tribunal de las Comunidades acepte este tipo de mecanismo como reacción ante el fraude carrusel no garantiza que realmente el mismo sea justo, pero sobre todo lo amplio de sus términos de aplicación, acaba comportando que sea la justicia nacional de cada jurisdicción la que vaya a definir esa razonabilidad, aunque obviamente no tenemos porque creer que no se va a actuar razonable y sopesadamente.

En segundo lugar, hay un tema concreto que nos preocupa de la redacción dada por el legislador español, si bien hay que reconocer que formalmente estaría dentro de los parámetros de la STJCE de 11 de mayo de 2006, y es que la responsabilidad por la que un concreto sujeto pasivo puede acabar respondiendo no es sólo la falta de ingreso del IVA de la transacción previa a la suya en la que es más "sencillo" detectar que el precio es notoriamente inferior por razón de esa falta de ingreso, sino también por la falta de ingreso de cuotas devengadas en anteriores transmisiones, lo cual, en fraudes "carrusel" puros es más sencillo de detectar, pero si en alguna de las transmisiones uno de los participantes ha "recuperado" parte del precio, va a ser más difícil. Como creemos que la Administración aplicará este mecanismo respecto de fraudes "carrusel" puros, no creemos que vaya a producirse una aplicación indebida, pero si así no ocurriese la Administración deberá tenerlo en cuenta.

**Y entre las medidas tendentes a mejorar la información de que dispone la Administración tributaria, ¿hay alguna especialmente destacable?**

Por supuesto que sí. Podríamos destacar varias:

La posibilidad de que reglamentariamente se establezca la obligación de aportar libros-registro periódica y telemáticamente, lo cual supone una profundización importante en el control de la realidad de la empresa y que además pudiera comportar acercar las comprobaciones inspectoras al tiempo real de comisión de las posibles infracciones. Es un tema muy importante cuyo impacto depende íntegramente de ese desarrollo reglamentario, pero que creemos que augura un crecimiento importante de las actuaciones de comprobación realizadas por órganos de gestión.

La trascendencia que se da a la nueva infracción muy grave que se tipifica en el artículo 202 consistente en comunicar datos falsos o falseados en la solicitud del NIF provisional o definitivo, respecto de la cual la sanción es de 30.000 euros y además compatible con las no pecuniarias.

Se incorporan expresamente determinados derechos de los contribuyentes en el procedimiento sancionador, que de facto ya se venían respetando.

La revocación del NIF publicada en el BOE determinará el cierre del registro público correspondiente y la imposibilidad de efectuar cargos y abonos en las cuentas y posiciones bancarias. Esta medida y la del número 2 pretenden impedir la creación o el mantenimiento de sociedades que en ocasiones se utilizan como vehículos de operaciones que realmente no se declaran por quien corresponde.

En el sector inmobiliario y no sólo por temas fiscales, sino también de prevención de blanqueo de capitales se establece la obligatoriedad de consignar en las Escrituras Públicas relativas a actos o contratos por los que se declaren, transmitan, graven, modifiquen o extingan a título oneroso el dominio o los demás derechos reales sobre bienes inmuebles, el NIF de los intervinientes como los medios de pago, pero además se contempla la imposibilidad de acceso e inscripción de esas Escrituras a los Registros Públicos si tales requisitos no se cumplen.

**Una de las novedades más comentadas de la reforma, es la desaparición del trámite de audiencia previa al interesado si la Administración Tributaria estima indicios de delito contra la Hacienda Pública ¿Cómo valora esta medida?**

La redacción del artículo 180 de la [Ley General Tributaria](#) vigente hasta el pasado 1 de diciembre disponía que cuando la Administración tributaria estimase que la infracción de la que estuviera conociendo pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal, previa audiencia al interesado, y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo que quedará suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones, o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal.

La única modificación operada por la Ley 36/2006 es la desaparición del trámite de audiencia. Dos son los mensajes contenidos a este respecto en Exposición de Motivos de la Ley. Se dice en primer lugar que se pretende no perjudicar las posibilidades de investigación de los delitos (en este caso de los delitos contra la Hacienda Pública), y en segundo lugar, que la existencia de ese trámite suponía la concesión de un privilegio a la delincuencia fiscal, ya que en ningún otro delito de carácter público se condiciona la correspondiente denuncia o querrela a la existencia de un trámite de audiencia previo.

La realidad es que con anterioridad a la [Ley General Tributaria](#) (Ley 58/2003) lo que existía era una obligación de notificación de la remisión del expediente a la vía judicial, siendo tras la Ley 58/2003 cuando se establece la obligación de un trámite previo. La Administración tributaria se venía planteando hace tiempo la inconsistencia de mantener un trámite que en su opinión complicaba el procedimiento, pero que en nuestra opinión comportaba para la Agencia tributaria sobre todo otro problema, y es que el cumplimiento de un trámite formal podía perjudicar la interrupción de la prescripción penal, ya que la postura jurisprudencial mayoritaria es que la prescripción penal sólo se interrumpe cuando hay diligencias del Ministerio Fiscal y por lo tanto, no con la denuncia por la AEAT. Por esta razón, cuanto el plazo de prescripción iba muy ajustado, podía producirse la prescripción de un delito porque el acto con fuerza interruptiva no estaba atribuido a la Administración tributaria.

Por otra parte es cierto que la Agencia Estatal de la Administración Tributaria había defendido en ocasiones que en un delito fiscal que no tuviera carácter de trama no había ningún problema en mantener ese trámite, pero que cuando se está ante una maquinación en forma de trama, ese trámite podía perjudicar el desarrollo de ulteriores actuaciones. Esto último es totalmente cierto a nuestro entender, y fue lo que estuvo a punto de perjudicar algunos importantes expedientes de la AEAT (así el Auto de la Audiencia Provincial de Valencia núm. 21/2006 (Sección 3ª), de 19 de enero que ordena el archivo provisional de la causa abierta contra 17 empresas en un caso de presunta trama

defraudadora por no haberse cumplido ese trámite de audiencia en relación con algunas de las entidades).

Es cierto que en materia de tramas no parece muy lógica la existencia de ese trámite, pero también lo es que, aunque en otros delitos públicos no exista este trámite, o que tampoco exista cuando el delito contra la Hacienda Pública se denuncia por alguien distinto a la Administración tributaria, el hecho de que ésta haya realizado actuaciones comprobadoras podría haber aconsejado que para casos distintos de las tramas, u otros en los que el trámite pudiera perjudicar la actuación, se hubiera podido mantener el trámite, sin perjuicio de que estaríamos abonando un terreno claro para la litigiosidad procedimental, al dejar en manos de la Administración la determinación de cuando éste trámite ha de celebrarse o no.

Por último resaltar dos cuestiones: en primer lugar, que la modificación se ha limitado a hacer desaparecer el trámite de audiencia, pero debería haberlo sustituido por una obligación de comunicación al contribuyente afectado relativa al envío del expediente a la vía judicial. Ahora mismo tal obligación no existe y la AEAT puede sencillamente efectuar el envío y guardar silencio. No obstante, esté o no contemplado en la normativa, creemos que por respeto a los derechos del contribuyente e incluso el interés por no perjudicar las actuaciones en curso, la Administración tributaria podría o debería, aun sin norma al efecto, efectuar esa comunicación del envío del expediente.

Por último y para concluir, hay que destacar en relación a la reforma del Código Penal el incremento de la pena para los delitos fiscales hasta los 6 años para los supuestos más graves (como estructuras organizadas), ampliación del plazo de prescripción de los Delitos contra la Hacienda Pública (entre otros) a 10 años y además establece que, con carácter general, la presentación de denuncia o querrela suspende el plazo de prescripción del posible delito contra la Hacienda Pública.