

# MODIFICACIONES INTRODUCIDAS EN LA LEY GENERAL TRIBUTARIA Y SU NORMATIVA DE DESARROLLO DURANTE 2011

**ANTONIO MONTERO DOMÍNGUEZ**

*Inspector de Hacienda del Estado*

## **Extracto:**

A través de las siguientes líneas van a exponerse las últimas modificaciones que se han introducido en las normas de Derecho Tributario general, que han afectado, esencialmente, a la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y al Reglamento general de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, modificaciones que o bien se han producido durante el pasado año 2011 o bien durante el año 2010, pero con entrada en vigor durante el último ejercicio.

**Palabras clave:** LGT, notificaciones electrónicas, obligaciones formales, proceso concursal y asistencia mutua.

# AMENDMENTS TO THE GENERAL TAX LAW AND ITS IMPLEMENTING REGULATIONS DURING 2011

**ANTONIO MONTERO DOMÍNGUEZ**

*Inspector de Hacienda del Estado*

## **Abstract:**

**T**HROUGH the following lines will be exposed the latest amendments which have been introduced in the standards of general tax law that have affected, essentially, to Law 58/2003, of December 17, General Tax, and to the general regulation of actions and procedures of tax inspection and management and development of the common rules of procedures for implementation of the tributes approved by Royal Decree 1065/2007, of July 27, modifications or well have occurred during the past year 2011 either during the year 2010, but with an entry into force during the last financial year.

**Keywords:** GLT, electronic notifications, formal obligations, bankruptcy proceedings and mutual assistance.

# Sumario

Primera parte. Modificaciones legales y reglamentarias en el ámbito de las notificaciones.

1. Notificaciones en la sede electrónica de las Administraciones tributarias; citación para comparecer.
2. Notificaciones y comunicaciones electrónicas en el ámbito de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.

Segunda parte. Modificaciones en el Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

1. Real Decreto 1145/2011, de 29 de julio (BOE de 30 de julio).
2. Real Decreto 1615/2011, de 14 de noviembre (BOE de 26 de noviembre).

Tercera parte. Otras modificaciones en la Ley General Tributaria.

1. Concepto, fines y clases de los tributos.
2. Modificaciones en relación con el ámbito concursal.
3. Modificaciones en relación con la asistencia mutua.

A través de las siguientes líneas van a exponerse las últimas modificaciones que se han introducido en las normas de Derecho Tributario general, que han afectado, esencialmente, a la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y al Reglamento general de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, modificaciones que o bien se han producido durante el pasado año 2011 o bien durante el año 2010, pero con entrada en vigor durante el último ejercicio.

## **PRIMERA PARTE. MODIFICACIONES LEGALES Y REGLAMENTARIAS EN EL ÁMBITO DE LAS NOTIFICACIONES**

### **1. Notificaciones en la sede electrónica de las Administraciones tributarias; citación para comparecer**

A través del artículo 45 de la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible (BOE de 5 de marzo), se introdujo una modificación en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de notificaciones, con el siguiente literal:

«Artículo 45. Adaptación de la normativa tributaria a la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos.

Se modifica el artículo 112 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que queda redactado en los siguientes términos:

"Artículo 112. Notificación por comparecencia.

1. Cuando no sea posible efectuar la notificación al interesado o a su representante por causas no imputables a la Administración tributaria e intentada al menos dos veces en el domicilio fiscal, o en el designado por el interesado si se trata de un procedimiento iniciado a solicitud del mismo, se

harán constar en el expediente las circunstancias de los intentos de notificación. Será suficiente un solo intento cuando el destinatario conste como desconocido en dicho domicilio o lugar.

En este supuesto se citará al interesado o a su representante para ser notificados por comparecencia por medio de anuncios que se publicarán, por una sola vez para cada interesado, por alguno de los siguientes medios:

a) En la sede electrónica del organismo correspondiente, en las condiciones establecidas en los artículos 10 y 12 de la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos.

La Agencia Estatal de Administración Tributaria publicará por este medio los anuncios correspondientes a las notificaciones que deba practicar, en ejercicio de las competencias que le corresponden en aplicación del sistema tributario estatal y aduanero y en la gestión recaudatoria de los recursos que tiene atribuida o encomendada. Mediante Orden del Ministro de Economía y Hacienda se determinarán las condiciones, fechas de publicación y plazos de permanencia de los anuncios en la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Las demás Administraciones tributarias, cuando opten por este medio de publicación, deberán hacerlo de forma expresa mediante disposición normativa de su órgano de gobierno publicada en el 'Boletín Oficial' correspondiente y en la que se haga constar la fecha en la que empieza a surtir efectos.

b) En el 'Boletín Oficial del Estado' o en los boletines de las comunidades autónomas o de las provincias, según la Administración de la que proceda el acto que se pretende notificar y el ámbito territorial del órgano que lo dicte. La publicación en el 'Boletín Oficial' correspondiente se efectuará los días cinco y veinte de cada mes o, en su caso, el inmediato hábil posterior.

Cada Administración tributaria podrá convenir con el boletín oficial correspondiente a su ámbito territorial de competencias que todos los anuncios a los que se refiere el párrafo anterior, con independencia de cuál sea el ámbito territorial de los órganos de esa Administración que los dicten, se publiquen exclusivamente en dicho 'Boletín Oficial'. El convenio, que será de aplicación a las citaciones que deban anunciarse a partir de su publicación oficial, podrá contener previsiones sobre recursos, medios adecuados para la práctica de los anuncios y fechas de publicación de los mismos.

Estos anuncios podrán exponerse asimismo en la oficina de la Administración tributaria correspondiente al último domicilio fiscal conocido. En el caso de que el último domicilio conocido radicara en el extranjero, el anuncio se podrá exponer en el consulado o sección consular de la embajada correspondiente.

2. En la publicación en la sede electrónica y en los boletines oficiales constará la relación de notificaciones pendientes con indicación del obligado tributario o su representante, el procedimiento que las motiva, el órgano competente de su tramitación y el lugar y plazo en que el destinatario de las mismas deberá comparecer para ser notificado.

En todo caso, la comparecencia deberá producirse en el plazo de 15 días naturales, contados desde el siguiente al de la publicación en la sede electrónica o la publicación del anuncio en el correspondiente 'Boletín Oficial'. Transcurrido dicho plazo sin comparecer, la notificación se entenderá producida a todos los efectos legales el día siguiente al del vencimiento del plazo señalado.

3. Cuando el inicio de un procedimiento o cualquiera de sus trámites se entiendan notificados por no haber comparecido el obligado tributario o su representante, se le tendrá por notificado de las sucesivas actuaciones y diligencias de dicho procedimiento, y se mantendrá el derecho que le asiste a comparecer en cualquier momento del mismo. No obstante, las liquidaciones que se dicten en el procedimiento y los acuerdos de enajenación de los bienes embargados deberán ser notificados con arreglo a lo establecido en esta Sección."»

Como puede observarse, el objetivo de la modificación es permitir que las notificaciones para comparecer sean publicadas, además de en los correspondientes boletines oficiales, en la sede electrónica del organismo correspondiente, y específicamente, para el caso de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en la propia de dicho órgano.

## **2. Notificaciones y comunicaciones electrónicas en el ámbito de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria**

La base legal de la regulación que a continuación pasamos a comentar hay que buscarla en la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos, continuadora en este ámbito de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, que dedica dos preceptos específicamente a las comunicaciones y notificaciones mediante el uso de medios electrónicos, con el siguiente tenor literal:

«(...) Artículo 27. Comunicaciones electrónicas.

1. Los ciudadanos podrán elegir en todo momento la manera de comunicarse con las Administraciones Públicas, sea o no por medios electrónicos, excepto en aquellos casos en los que de una norma con rango de Ley se establezca o infiera la utilización de un medio no electrónico. La opción de comunicarse por unos u otros medios no vincula al ciudadano, que podrá, en cualquier momento, optar por un medio distinto del inicialmente elegido.

2. Las Administraciones Públicas utilizarán medios electrónicos en sus comunicaciones con los ciudadanos siempre que así lo hayan solicitado o consentido expresamente. La solicitud y el consentimiento podrán, en todo caso, emitirse y recabarse por medios electrónicos.

3. Las comunicaciones a través de medios electrónicos serán válidas siempre que exista constancia de la transmisión y recepción, de sus fechas, del contenido íntegro de las comunicaciones y se identifique fidedignamente al remitente y al destinatario de las mismas.

4. Las Administraciones publicarán, en el correspondiente Diario Oficial y en la propia sede electrónica, aquellos medios electrónicos que los ciudadanos pueden utilizar en cada supuesto en el ejercicio de su derecho a comunicarse con ellas.

5. Los requisitos de seguridad e integridad de las comunicaciones se establecerán en cada caso de forma apropiada al carácter de los datos objeto de aquellas, de acuerdo con criterios de proporcionalidad, conforme a lo dispuesto en la legislación vigente en materia de protección de datos de carácter personal.

6. Reglamentariamente, las Administraciones Públicas podrán establecer la obligatoriedad de comunicarse con ellas utilizando solo medios electrónicos, cuando los interesados se correspondan con personas jurídicas o colectivos de personas físicas que por razón de su capacidad económica o técnica, dedicación profesional u otros motivos acreditados tengan garantizado el acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos precisos.

7. Las Administraciones Públicas utilizarán preferentemente medios electrónicos en sus comunicaciones con otras Administraciones Públicas. Las condiciones que regirán estas comunicaciones se determinarán entre las Administraciones Públicas participantes.

#### Artículo 28. Práctica de la notificación por medios electrónicos.

1. Para que la notificación se practique utilizando algún medio electrónico se requerirá que el interesado haya señalado dicho medio como preferente o haya consentido su utilización, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 27.6. Tanto la indicación de la preferencia en el uso de medios electrónicos como el consentimiento citados anteriormente podrán emitirse y recabarse, en todo caso, por medios electrónicos.

2. El sistema de notificación permitirá acreditar la fecha y hora en que se produzca la puesta a disposición del interesado del acto objeto de notificación, así como la de acceso a su contenido, momento a partir del cual la notificación se entenderá practicada a todos los efectos legales.

3. Cuando, existiendo constancia de la puesta a disposición transcurrieran diez días naturales sin que se acceda a su contenido, se entenderá que la notificación ha sido rechazada con los efectos previstos en el artículo 59.4 de la Ley 30/1992 de Régimen Jurídico y del Procedimiento Administrativo Común y normas concordantes, salvo que de oficio o a instancia del destinatario se compruebe la imposibilidad técnica o material del acceso.

4. Durante la tramitación del procedimiento el interesado podrá requerir al órgano correspondiente que las notificaciones sucesivas no se practiquen por medios electrónicos, utilizándose los demás medios admitidos en el artículo 59 de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico y del Procedimiento Administrativo Común, excepto en los casos previstos en el artículo 27.6 de la presente Ley.

5. Producirá los efectos propios de la notificación por comparecencia el acceso electrónico por los interesados al contenido de las actuaciones administrativas correspondientes, siempre que quede constancia de dichos acceso. (...)».

Pues bien en desarrollo de los preceptos señalados y del artículo 96 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y, en el ámbito de la normativa tributaria, el artículo 115 bis del Reglamento general de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, incorporado al texto reglamentario citado por el Real Decreto 1/2010, de 8 de enero, estableció en su momento lo siguiente:

«Artículo 115 bis. Notificaciones en dirección electrónica.

1. Cada Administración tributaria podrá acordar la asignación de una dirección electrónica para la práctica de notificaciones a los obligados tributarios que no tengan la condición de persona física. Asimismo, se podrá acordar la asignación de una dirección electrónica a las personas físicas que pertenezcan a los colectivos que, por razón de su capacidad económica o técnica, dedicación profesional u otros motivos acreditados, tengan garantizado el acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos precisos.

Esta dirección electrónica debe reunir los requisitos establecidos en el ordenamiento jurídico para la práctica de notificaciones administrativas electrónicas con plena validez y eficacia, resultando de aplicación lo dispuesto en los apartados segundo y tercero del artículo 28 de la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos.

2. Transcurrido un mes desde la publicación oficial del acuerdo de asignación, y previa comunicación del mismo al obligado tributario, la Administración tributaria correspondiente practicará, con carácter general, las notificaciones en la dirección electrónica.

3. La práctica de notificaciones en la dirección electrónica no impedirá que la Administración tributaria posibilite que los interesados puedan acceder electrónicamente al contenido de las actuaciones administrativas en la sede electrónica correspondiente con los efectos propios de la notificación por comparecencia.

4. En el ámbito de competencias del Estado, mediante Orden del Ministro de Economía y Hacienda se regulará el régimen de asignación de la dirección electrónica por la Agencia Estatal de Administración Tributaria así como su funcionamiento y extensión al resto de la Administración tributaria estatal.

En todo caso, los obligados a recibir las notificaciones telemáticas podrán comunicar que también se considere como dirección electrónica cualquier otra que haya sido habilitada por la Administración del Estado para recibir notificaciones administrativas electrónicas con plena validez y eficacia.

5. A los efectos de este artículo, cualquier Administración tributaria podrá utilizar la dirección electrónica previamente asignada por otra Administración tributaria, previo el correspondiente convenio de colaboración, que será objeto de publicidad oficial.

6. Fuera de los supuestos que se establezcan conforme a lo dispuesto en este artículo, para que la notificación se practique utilizando algún medio electrónico, se requerirá que el interesado haya señalado dicho medio como preferente o haya consentido su utilización.»

A través del precepto, se produjo la adecuación de la norma reglamentaria a las precisiones establecidas en la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos, y en concreto en sus artículos 27.6 y 28.

Tomando como límite subjetivo el establecido en la Ley 11/2007, la modificación reglamentaria tenía por objetivo:

- Afirmar la posibilidad de asignar de oficio una dirección electrónica.
- Hacer compatible este medio de notificación con otros.
- Reconocer la posibilidad de unificación, mediante distintas vías, de las distintas direcciones electrónicas que pudiesen existir habilitadas en distintas Administraciones.
- Establecer de forma indubitada que, fuera de los casos de asignación obligatoria que se regulasen, cualquier otra designación deberá pasar por la declaración expresa en tal sentido del obligado tributario.

El último paso, hasta el momento, dado en la dirección apuntada más arriba lo constituye la aprobación del Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, por el que se regulan supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, real decreto publicado en el Boletín Oficial del Estado de 16 de noviembre de 2010, que entró en vigor el 1 de enero de 2011.

Hay que recordar que es la Ley 11/2007 la que permite establecer reglamentariamente la obligación de relacionarse con la Administración solamente a través de medios electrónicos a las personas jurídicas y a aquellas personas físicas que, atendidas sus circunstancias, puede entenderse que tienen garantizado el acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos precisos, aclarándose que esa previsión legal ha sido objeto de un doble desarrollo, ya que, por un lado, en el ámbito administrativo general, el Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre, precisa que dicha obligación puede comprender la práctica de notificaciones administrativas por medios electrónicos (a cuyo efecto desarrolla la notificación mediante la puesta a disposición del documento electrónico a través de dirección electrónica habilitada, previendo la existencia de un sistema de dirección electrónica habilitada para la práctica de estas notificaciones que quedará a disposición de todos los órganos y organismos públicos vinculados o dependientes de la Administración General del Estado que no establezcan sistemas de notificación propios) y, por otro, expresamente en el ámbito tributario, el Real Decreto 1/2010, de 8 de enero, introdujo el artículo 115 bis del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos al que más arriba se hizo referencia, continente, como ya se vio, de una específica habilitación a las Administraciones tributarias para acordar la asignación de una direc-

ción electrónica para la práctica de notificaciones a determinados obligados tributarios, de manera que tras la publicación oficial del acuerdo de asignación, y previa comunicación del mismo al obligado tributario, la Administración tributaria correspondiente practicase, con carácter general, las notificaciones en la dirección electrónica.

Pues bien, en ese estado normativo, la Administración tributaria del Estado optó por, en lugar de establecer un sistema electrónico de notificación propio, adherirse al sistema de dirección electrónica habilitada previsto en el artículo 38.2 del Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre, respetando al mismo tiempo todos los derechos y garantías de los obligados tributarios que respecto de las notificaciones en dirección electrónica se establecen con carácter especial en la normativa reglamentaria tributaria.

Las características de la norma reglamentaria citada, Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, son las siguientes:

### 1. Ámbito objetivo

El ámbito objetivo del real decreto está ceñido a las comunicaciones y notificaciones que deba efectuar la Agencia Estatal de Administración Tributaria a las personas y entidades comprendidas en el ámbito subjetivo del real decreto, al que más abajo nos referiremos, en sus actuaciones y procedimientos tributarios, aduaneros y estadísticos de comercio exterior y en la gestión recaudatoria de los recursos de otros Entes y Administraciones Públicas que tiene atribuida o encomendada.

En ese aspecto, ámbito objetivo, el texto prevé una serie de supuestos en los que se permite que dichas notificaciones y comunicaciones se realicen por medios no electrónicos, utilizando los tradicionalmente regulados en los artículos 109 a 112 de la Ley General Tributaria:

- En aquellos supuestos en los que esa haya sido la opción elegida por el interesado que ha comparecido de forma espontánea en las oficinas administrativas.
- Por razones de eficacia de la actuación administrativa.
- Cuando las comunicaciones y notificaciones hubieran sido puestas a disposición del prestador del servicio de notificaciones postales para su entrega a los obligados tributarios con antelación a la fecha en que la Agencia Estatal de Administración Tributaria tenga constancia de la comunicación al obligado de su inclusión en el sistema de dirección electrónica habilitada.

Especial referencia dedica el preámbulo a la excepción basada en la eficacia en la actuación administrativa, ya que, se dice, se encuentra relacionada con la inevitable demora que conlleva el transcurso de los diez días que concede la normativa para acceder a la comunicación o notificación electrónica desde su puesta a disposición en la dirección electrónica habilitada.

La concesión de ese plazo en ocasiones puede impedir realizar en el tiempo debido las actuaciones de la Administración tributaria perjudicando con ello –o incluso eliminando– la eficacia del acto de que se trate, supuesto en el que se incurriría cuando la Administración tributaria tuviera que practicar por vía electrónica una comunicación o notificación para la realización de actuaciones que, con arreglo a la norma que las regula, tienen un carácter inmediato o deben realizarse con una celeridad tal que resulta incompatible con una demora de diez días para la práctica de la notificación.

Esa demora resultaría todavía más injustificable cuando la notificación no electrónica pudiese practicarse de forma inmediata y personal al obligado tributario o a su representante que se encuentran en contacto de forma presencial con la Administración tributaria como ocurre, por ejemplo, en el curso de las actuaciones de comprobación o inspección.

Por otra parte, se ha establecido una serie de supuestos en los que en ningún caso se permite que se efectúen en la dirección electrónica habilitada notificaciones y comunicaciones:

- Cuando razones técnicas impidan la conversión del documento a notificar en formato electrónico.
- Cuando deban practicarse mediante personación u otra forma no electrónica por imposición de la normativa específica.
- Las que efectúe la Agencia Estatal de Administración Tributaria en la tramitación de las reclamaciones económico-administrativas, ya que tales comunicaciones y notificaciones no ha de realizarlas en el seno de actuaciones y procedimientos tributarios, aduaneros y estadísticos de comercio exterior ni en la gestión recaudatoria de los recursos de otros Entes. Dichas comunicaciones y notificaciones, en cuanto que han de efectuarse en la tramitación de las reclamaciones económico-administrativas, habrán de ajustarse a la regulación que sobre estas contiene la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento en materia de revisión en vía administrativa, quedando por ello fuera del ámbito del real decreto.
- Las que contengan medios de pago a favor de los obligados, tales como cheques.
- Las dirigidas a las entidades de crédito adheridas al procedimiento para efectuar por medios telemáticos el embargo de dinero en cuentas abiertas en entidades de crédito.
- Las dirigidas a las entidades de crédito que actúen como entidades colaboradoras en la gestión recaudatoria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en el desarrollo del servicio de colaboración.
- Las dirigidas a las entidades de crédito adheridas al procedimiento electrónico para el intercambio de ficheros entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y las entidades de crédito, en el ámbito de las obligaciones de información a la Administración tributaria relativas a extractos normalizados de cuentas corrientes.

- Las que deban practicarse con ocasión de la participación por vía telemática en procedimientos de enajenación de bienes desarrollados por los órganos de recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

En el caso de procedimientos iniciados a solicitud del interesado en los que este o su representante haya señalado un lugar para notificaciones distinto de la dirección electrónica habilitada de uno u otro, las mismas se practicarán en el lugar señalado por el interesado o su representante.

Cuando, tras dos intentos, no sea posible efectuar la notificación en el lugar señalado por el interesado o su representante por causas no imputables a la Administración, la Agencia Estatal de Administración Tributaria podrá practicar la notificación en la dirección electrónica habilitada del representante o del interesado si aquel no la tuviere o este no actuase por medio de representante.

## 2. Ámbito subjetivo

El ámbito subjetivo está conformado por los artículos 27.6 de la Ley 11/2007, de 22 de junio, y 115 bis del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, conforme a los cuales las concretas personas y entidades a las que se impone la obligación de recibir por medios electrónicos las comunicaciones y notificaciones que en el ejercicio de sus competencias les dirija la Agencia Estatal de Administración Tributaria, tienen garantizado –por razón de su capacidad económica o técnica, dedicación profesional u otros medios acreditados– el acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos precisos.

Señala la parte expositiva del texto reglamentario que el caso concreto de las sociedades mercantiles, tanto anónimas como de responsabilidad limitada, se ha considerado que todas ellas –independientemente de su dimensión– disponen de los medios tecnológicos precisos para ser incluidas en el sistema de notificación en dirección electrónica habilitada.

Una clara evidencia de esa disponibilidad es que esas entidades ya están hoy obligadas a presentar telemáticamente la mayoría de sus declaraciones tributarias por lo que las mismas cuentan con la capacidad necesaria para el acceso a los medios técnicos precisos para recibir notificaciones y comunicaciones por medios electrónicos.

A mayor abundamiento, se señala que a todas esas entidades la normativa mercantil les impone obligaciones contables y registrales que implican una capacidad técnica, económica y organizativa mayor que la que pudiera exigirles la inclusión en el sistema de notificación en dirección electrónica habilitada.

Amén de lo anterior, se justifica la medida por cuanto que hoy día existe un uso generalizado de los medios electrónicos para las comunicaciones, lo que permite considerar que las sociedades mercantiles no son ajenas a esa realidad social y no han de encontrar dificultades para disponer de los medios tecnológicos precisos para ser incluidas en el sistema de dirección electrónica habilitada.

En atención a dichos argumentos, la norma señala como obligados tributarios que van a ser destinatarios de este tipo de comunicación y notificación a los siguientes:

- Las entidades que tengan la forma jurídica de sociedad anónima (entidades con número de identificación fiscal –NIF– que empiece por la letra A).
- Sociedad de responsabilidad limitada (entidades con NIF que empiece por la letra B).
- Las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica que carezcan de nacionalidad española (NIF que empiece por la letra N).
- Los establecimientos permanentes y sucursales de entidades no residentes en territorio español (NIF que empiece con la letra W).
- Las uniones temporales de empresas (entidades cuyo NIF empieza por la letra U).
- Las entidades cuyo NIF empiece por la letra V y se corresponda con uno de los siguientes tipos: agrupación de interés económico, agrupación de interés económico europea, fondo de pensiones, fondo de capital riesgo, fondo de inversiones, fondo de titulización de activos, fondo de regularización del mercado hipotecario, fondo de titulización hipotecaria o fondo de garantía de inversiones.
- Las personas y entidades en las que concurra alguna de las siguientes circunstancias:
  - Que estuvieran inscritas en el Registro de grandes empresas regulado por el artículo 3.5 del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.
  - Que hayan optado por la tributación en el régimen de consolidación fiscal, regulado por el Capítulo VII del Título VII del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.
  - Que hayan optado por la tributación en el Régimen especial del grupo de entidades, regulado en el Capítulo IX del Título IX de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.
  - Que estuvieran inscritas en el Registro de devolución mensual, regulado en el artículo 30 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.
  - Aquellas que tengan una autorización en vigor del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria para la presentación de declaraciones aduaneras mediante el sistema de transmisión electrónica de datos (EDI), de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 4 bis del Reglamento (CEE) 2454/93, de la Comisión, de 2 de julio de 1993, por el que se fijan determinadas disposiciones de aplicación del Reglamento (CEE) 2913/92, del Consejo, por el que se establece el Código Aduanero Comunitario.

### 3. Aspectos procedimentales

Las reglas generales de procedimiento más significativas, referentes a la inclusión en el sistema y el acceso a las notificaciones, son las siguientes:

En cuanto a la inclusión en el sistema de notificación electrónica, el precepto establece que la Agencia Estatal de Administración Tributaria deberá notificar a los sujetos obligados su inclusión en el sistema de dirección electrónica habilitada.

Esa notificación se efectuará por los medios no electrónicos y en los lugares y formas previstos en los artículos 109 a 112 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria [se señala que, adicionalmente, la Agencia Tributaria incorporará estas comunicaciones en su Sede Electrónica (<https://www.agenciatributaria.gob.es/>), a los efectos de que puedan ser notificadas a sus destinatarios mediante comparecencia electrónica con los requisitos y condiciones establecidos en el artículo 40 del RD 1671/2009, de 6 de noviembre, por el que se desarrolla parcialmente la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos].

Por razones de pura eficiencia administrativa (recuérdese lo dispuesto en el art. 3.2 de la LGT) se prevé que en los supuestos de alta en el Censo de Obligados Tributarios la notificación de la inclusión en el sistema de dirección electrónica habilitada pueda realizarse conjuntamente con la correspondiente comunicación del número de identificación fiscal que se asigne al obligado tributario.

Después de establecer el cauce de acceso electrónico a la notificación, el texto señala una serie de especialidades, ya que en el supuesto específico de las personas jurídicas y entidades sin personalidad, podrán acceder con el sistema de firma electrónica correspondiente a la persona jurídica o entidad, así como con el de las personas que hayan acreditado su representación con la correspondiente inscripción en el Registro de apoderamientos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. En este último caso, para la recepción electrónica de comunicaciones y notificaciones, el acceso a la dirección electrónica habilitada podrá realizarse tanto por el interesado como por su representante debiendo acreditarse este último con su correspondiente sistema de firma electrónica.

Por otra parte, existe una norma específica relacionada con obligados tributarios que presenten declaraciones aduaneras mediante el sistema de transmisión electrónica de datos (EDI), supuesto en el que las correspondientes comunicaciones y notificaciones se dirigirán a la dirección electrónica habilitada del titular de la autorización a que se hace referencia en el precepto específico de la norma que comentamos.

La Agencia Estatal de Administración Tributaria certificará la notificación de un acto a través de la dirección electrónica habilitada, conforme a la información que deba remitir el prestador del servicio de dirección electrónica habilitada.

Señala el texto que esta certificación, que podrá generarse de manera automatizada, incluirá la identificación del acto notificado y su destinatario, la fecha en la que se produjo la puesta a dispo-

sición y la fecha del acceso a su contenido o en que la notificación se consideró rechazada por haber transcurrido el plazo legalmente establecido.

La última modificación en esta materia se ha producido a través del **Real Decreto 1615/2011, de 14 de noviembre**, por el que se introducen modificaciones en materia de obligaciones formales en el Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, y se modifica el Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, por el que se regulan supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

A través del mismo se añade una nueva disposición adicional tercera al Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, por el que se regulan supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, con el siguiente literal:

«Disposición adicional tercera. Posibilidad de señalar días en los que no se pondrán notificaciones en la dirección electrónica habilitada.

1. Los obligados tributarios que estén incluidos, con carácter obligatorio o voluntario, en el sistema de dirección electrónica habilitada en relación con la Agencia Estatal de Administración Tributaria podrán señalar, en los términos que por Orden Ministerial se disponga, un máximo de 30 días en cada año natural durante los cuales dicha Agencia no podrá poner notificaciones a su disposición en la dirección electrónica habilitada.

2. El retraso en la notificación derivado de la designación realizada por el obligado tributario según lo dispuesto en el apartado anterior se considerará dilación no imputable a la Administración, en los términos establecidos en el artículo 104 i) del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributarias y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

3. No obstante, cuando lo dispuesto en el apartado 1 anterior resulte incompatible con la inmediatez o celeridad que requiera la actuación administrativa para asegurar su eficacia, será de aplicación lo dispuesto en la letra b) del apartado 2 del artículo 3 de este Real Decreto, pudiendo la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en estos casos, desarrollar las actuaciones de notificación reguladas en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en su normativa de desarrollo.»

Como puede observarse, este precepto se refiere a la posibilidad de señalar por parte de los obligados tributarios determinados días en los que no se podrán poner a disposición de los mismos notificaciones en la dirección electrónica habilitada. Esta modificación implicará el reconocimiento de forma expresa de estos días como dilación no imputable a la Administración.

## **SEGUNDA PARTE. MODIFICACIONES EN EL REGLAMENTO GENERAL DE LAS ACTUACIONES Y LOS PROCEDIMIENTOS DE GESTIÓN E INSPECCIÓN TRIBUTARIA Y DE DESARROLLO DE LAS NORMAS COMUNES DE LOS PROCEDIMIENTOS DE APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS, APROBADO POR REAL DECRETO 1065/2007, DE 27 DE JULIO**

### **1. Real Decreto 1145/2011, de 29 de julio (BOE de 30 de julio)**

A través del citado real decreto se modifica el Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, en los siguientes términos:

*Uno. Se modifican las letras b) y f) del apartado 2 del artículo 27, que quedan redactadas de la siguiente forma:*

«b) Cuando se pretenda adquirir o transmitir valores representados por medio de títulos o anotaciones en cuenta y situados en España. En estos casos, las personas o entidades que pretendan la adquisición o transmisión deberán comunicar, al tiempo de dar la orden correspondiente, su número de identificación fiscal a la entidad emisora o intermediarios financieros respectivos, que no atenderán aquella hasta el cumplimiento de esta obligación, de acuerdo con el artículo 109 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores.

Así mismo, el número de identificación fiscal del adquirente deberá figurar en las certificaciones acreditativas de la adquisición de activos financieros con rendimiento implícito.

Lo dispuesto en este apartado no será de aplicación a las adquisiciones o transmisiones de valores que se realicen a través de las cuentas a las que se refiere el artículo 28.7 de este Reglamento.»

«f) Cuando se realicen operaciones de suscripción, adquisición, reembolso o transmisión de acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva españolas o que se comercialicen en España conforme a la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva. En estos casos, las personas o entidades que realicen estas operaciones deberán comunicar su número de identificación fiscal a las entidades gestoras españolas o que operen en España mediante sucursal o en régimen de libre prestación de servicios, o en su defecto, a las sociedades de inversión o entidades comercializadores. El número de identificación fiscal deberá figurar en los documentos relativos a dichas operaciones.

Lo dispuesto en este apartado no será de aplicación a las operaciones que se realicen a través de las cuentas a las que se refiere el artículo 28.7 de este Reglamento.»

*Dos. Se modifica el apartado 7 y se añade un nuevo apartado 9 del artículo 28, que quedan redactados de la siguiente forma:*

«7. Quedan exceptuadas del régimen de identificación previsto en este artículo las cuentas en euros y en divisas, sean cuentas de activo, de pasivo o de valores, a nombre de personas físicas o entidades que hayan acreditado la condición de no residentes en España. Esta excepción no se aplicará a las cuentas cuyos rendimientos se satisfagan a un establecimiento de su titular situado en España.»

«9. La condición de no residente, a los exclusivos efectos previstos en los supuestos a que se refieren los apartados 2, 7 y 8 anteriores, podrá acreditarse ante la entidad que corresponda a través de un certificado de residencia fiscal expedido por las autoridades fiscales del país de residencia o bien mediante una declaración de residencia fiscal ajustada al modelo y condiciones que apruebe el Ministro de Economía y Hacienda.»

*Tres. Se modifica la rúbrica de la subsección 4.ª de la sección 2.ª del Capítulo V del Título II, que queda redactada de la siguiente forma:*

«Subsección 4.ª Obligaciones de información respecto de determinadas operaciones con Deuda Pública del Estado, participaciones preferentes y otros instrumentos de deuda.»

*Cuatro. Se modifica el artículo 44, que queda redactado de la siguiente forma:*

«Artículo 44. Régimen de información respecto de determinadas operaciones con Deuda Pública del Estado, participaciones preferentes y otros instrumentos de deuda.

1. Lo dispuesto en este artículo resultará de aplicación a los siguientes rendimientos:

a) Intereses de valores de Deuda Pública del Estado negociados en el Mercado de Deuda Pública en Anotaciones, así como otros rendimientos derivados de valores de la misma naturaleza emitidos al descuento o segregados.

b) Intereses de los valores regulados en la disposición adicional segunda de la Ley 13/1985, de 25 de mayo, de coeficientes de inversión, recursos propios y obligaciones de información de los intermediarios financieros, así como rendimientos derivados de los instrumentos de deuda previstos en esta disposición emitidos al descuento a un plazo igual o inferior a doce meses.

2. Tratándose de Deuda Pública del Estado, el emisor o su agente de pagos autorizado abonará en cada vencimiento y por su importe íntegro, a las Entidades Gestoras del Mercado de Deuda Pública en Anotaciones y a las entidades que gestionan los sistemas de compensación y liquidación de valores con sede en el extranjero, que tengan un convenio suscrito con una entidad de compensación y liquidación de valores domiciliada en territorio español, los rendimientos correspondientes a los valores que figuren registrados en sus cuentas de terceros a favor de:

a) No residentes sin establecimiento permanente en territorio español.

b) Sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, así como no residentes con establecimiento permanente en territorio español.

c) Contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por la parte correspondiente a cupones segregados y principales segregados, cuando en el reembolso intervenga una Entidad Gestora.

De igual forma se abonarán, por su importe íntegro, los rendimientos correspondientes a los saldos que figuren registrados en la cuenta propia de los Titulares de Cuenta en el Mercado de Deuda Pública en Anotaciones.

3. A efectos de lo previsto en el apartado 2, las Entidades Gestoras y las entidades que gestionan los sistemas de compensación y liquidación de valores con sede en el extranjero, citadas en dicho apartado, deberán presentar ante el emisor, en su caso a través del Banco de España, una declaración, ajustada al modelo que figura como anexo al presente Reglamento, que de acuerdo con lo que conste en sus registros contenga la siguiente información:

a) Identificación de los valores.

b) Importe total de los rendimientos.

c) Importe de los rendimientos correspondientes a contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, excepto cuando se trate de cupones segregados y principales segregados de Deuda Pública del Estado en cuyo reembolso intervenga una Entidad Gestora.

d) Importe de los rendimientos que conforme a lo previsto en el apartado 2 deban abonarse por su importe íntegro.

Esta declaración no procederá presentarla respecto de las Letras del Tesoro, ni por parte de las entidades gestoras respecto de los cupones segregados y principales segregados de Deuda Pública del Estado.

4. Tratándose de valores a que se refiere la letra b) del apartado 1, registrados originariamente en una entidad de compensación y liquidación de valores domiciliada en territorio español, la mencionada declaración será presentada, en los mismos términos señalados en el apartado 3, por las entidades que mantengan los valores registrados en sus cuentas de terceros, así como por las entidades que gestionan los sistemas de compensación y liquidación de valores con sede en el extranjero que tengan un convenio suscrito con la citada entidad de compensación y liquidación de valores domiciliada en territorio español.

Los rendimientos correspondientes a los titulares mencionados en las letras a) y b) del apartado 2 se abonarán igualmente por su importe íntegro.

De igual forma se abonarán, por su importe íntegro, los rendimientos correspondientes a los saldos que figuren registrados en la cuenta propia de las entidades depositarias.

5. Tratándose de valores a que se refiere la letra b) del apartado 1, registrados originariamente en las entidades que gestionan sistemas de compensación y liquidación de valores con sede en el extranjero, reconocidas a estos efectos por la normativa española o por la de otro país miembro de la OCDE, el agente de pagos designado por el emisor deberá presentar una declaración ante el emisor, ajustada al modelo que figura en el anexo al presente Reglamento, informando sobre la identificación de los valores y el importe total de los rendimientos correspondientes a cada entidad que gestiona el sistema de compensación y liquidación de valores con sede en el extranjero, los cuales se abonarán por su importe íntegro.

6. Las declaraciones mencionadas en los apartados anteriores se presentarán el día hábil anterior a la fecha de cada vencimiento de los intereses o, en el caso de valores emitidos al descuento o segregados, en el día hábil anterior a la fecha de cada amortización de los valores, reflejando la situación al cierre del mercado de ese mismo día. Dichas declaraciones podrán remitirse por medios telemáticos.

Tratándose de valores emitidos al descuento o segregados, la información de rendimientos se sustituirá por la información sobre importes a reembolsar. No obstante, respecto de los rendimientos derivados de la amortización de estos valores que se encuentren sometidos a retención, la declaración incluirá además el importe de tales rendimientos.

En el caso previsto en el párrafo anterior la declaración se presentará ante el emisor o, en su caso, ante la entidad financiera a la que el emisor haya encomendado la materialización de la amortización o reembolso.

7. En el caso de vencimiento de intereses, la falta de presentación de la declaración a que se refiere este artículo, por alguna de las entidades obligadas, en la fecha prevista en el primer párrafo del apartado 6 anterior determinará, para el emisor o su agente de pagos autorizado, la obligación de abonar los intereses que correspondan a dicha entidad por el importe líquido que resulte de la aplicación del tipo general de retención a la totalidad de los mismos.

Posteriormente, si dentro de los treinta días naturales a contar desde la fecha de vencimiento de los intereses en el supuesto de valores de Deuda Pública del Estado, o antes del día 10 del mes siguiente al mes en que venzan los intereses derivados de los valores a que se refiere el apartado 1 b) de este artículo, la entidad obligada presentara la correspondiente declaración regulada en este artículo, el emisor o su agente de pagos autorizado procederá, tan pronto como la reciba, a abonar las cantidades retenidas en exceso.

8. Todo lo previsto en los apartados anteriores se aplicará sin perjuicio de las obligaciones de información establecidas con carácter general en la normativa tributaria, para los emisores, así como para las entidades residentes en España que en su calidad de intermediarios financieros actúen como depositarios de los valores a que se refiere el apartado 1 de este artículo, en relación con los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades y los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente en España, que sean titulares de los valores de acuerdo con lo que conste en los registros de tales entidades.»

*Cinco. Se añade una nueva disposición adicional decimosexta, que queda redactada de la siguiente forma:*

«Disposición adicional decimosexta. Habilitaciones sobre el procedimiento de pago de rendimientos de Deuda Pública del Estado.

1. Se habilita al Banco de España para que, de acuerdo con el procedimiento previsto en el apartado 7 del artículo 44 de este Reglamento, abone a las Entidades Gestoras las cantidades retenidas en exceso por la Dirección General del Tesoro y Política Financiera a los titulares de Deuda Pública del Estado.

2. El Ministro de Economía y Hacienda determinará la forma y plazos en que el Banco de España enviará la información pertinente a la Dirección General del Tesoro y Política Financiera y a la Administración tributaria para su comprobación por los procedimientos de intercambio de información previstos en el ordenamiento vigente.

3. El Ministro de Economía y Hacienda y el Banco de España adoptarán las disposiciones necesarias para el desarrollo del procedimiento previsto en el artículo 44 de este Reglamento.»

Según se explicita en el preámbulo del real decreto al que hacemos referencia, su objetivo principal es «simplificar las obligaciones de los inversores no residentes en instrumentos financieros de renta fija para la percepción efectiva de sus rendimientos» así como simplificar «las obligaciones relativas a los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades respecto de la inversión en determinados instrumentos financieros de renta fija».

Con tal finalidad, se aclaran determinadas dudas respecto de la necesidad de que los inversores no residentes tengan asignado un NIF cuando inviertan en valores, de manera que no deban obtenerlo ineludiblemente.

Por otra parte, se regula el procedimiento para hacer efectivos los pagos a los tenedores de deuda, pública o privada, y que afectan, entre otros, a inversores no residentes que efectúan inversiones en instrumentos financieros de renta fija, ya sean emitidos directamente en España o por entidades que pertenecen a una entidad de crédito dominante o una entidad cotizada titular de los derechos de voto, para la aplicación de los beneficios fiscales previstos en el ordenamiento.

Lo anterior está vinculado a lo dispuesto en el Real Decreto-Ley 2/2008, de 21 de abril, de medidas de impulso a la actividad económica, que amplía el ámbito de las exenciones en relación con la Deuda Pública y otros instrumentos de renta fija para todos los no residentes con independencia de su lugar de residencia, existiendo conexión evidente con la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria, que efectuó dos cambios significativos: uno de ellos en lo relativo a la deuda privada, respecto de la que la información a remitir a la Administración tributaria debe referirse en exclusiva a los titulares que deben tributar en España, y otro en lo atinente a la normativa tributaria

que afecta a los no residentes, eliminando la obligación de informar respecto de las rentas derivadas de Deuda Pública obtenidas por no residentes sin establecimiento permanente en España.

Como consecuencia de la aprobación del Real Decreto-Ley 2/2008, de 21 de abril, y de la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, se simplifica también el procedimiento vigente, tanto en lo relativo a la Deuda Pública como a los instrumentos de deuda privada.

Para ello, se modifica el artículo 44 del Reglamento aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, y en dicho precepto se unifica el procedimiento para la deuda privada y la Deuda Pública.

Con el esquema que se plantea, se simplifican en gran medida los condicionantes de índole formal preexistentes para efectuar el pago de rendimientos a favor de los inversores no residentes en instrumentos financieros de renta fija. Igualmente, los rendimientos a favor de sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades seguirán el mismo sistema de pago, en aras de la simplificación de obligaciones formales.

*Seis. Se añade un Anexo al Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007*

El anexo en cuestión incorpora el Modelo de declaración a que se refieren los apartados 3, 4 y 5 del artículo 44 del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

## **2. Real Decreto 1615/2011, de 14 de noviembre (BOE de 26 de noviembre)**

Mediante este real decreto se introducen modificaciones en materia de obligaciones formales en el Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, y se modifica el Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, por el que se regulan supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (BOE de 26 de noviembre).

Las introducidas en el Real Decreto 1363/2010 ya ha sido objeto de comentario más arriba, en la parte dedicada a las notificaciones, por lo que ahora nos ceñiremos a las incorporadas en el Reglamento general citado.

*Uno. Se modifica el apartado 3 del artículo 21, que queda redactado de la siguiente forma:*

«3. Cuando se detecte que una persona física dispone simultáneamente de un número de identificación fiscal asignado por la Administración tributaria y de un documento nacional de identidad o un número de identidad de extranjero, prevalecerá este último. La Administración tributaria deberá notificar al interesado la pérdida de validez del número de identificación fiscal previamente asig-

nado de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 1 de este artículo, y pondrá en su conocimiento la obligación de comunicar su número válido a todas las personas o entidades a las que deba constar dicho número por razón de sus operaciones.»

Supone una modificación del apartado 3 del artículo 21 del reglamento citado estableciéndose, para el caso de que la persona física disponga simultáneamente de varios NIF, que la consecuencia no sea la revocación, sino la rectificación del NIF, al no poderse subsumir dicho supuesto de hecho entre ninguno de los regulados que dan lugar a la revocación del NIF. Ello implica que se reconozca de forma expresa la rectificación censal para estos casos.

*Dos. Se modifica el artículo 32, que queda redactado de la siguiente forma:*

«No estarán obligados a presentar la declaración anual:

a) Quienes realicen en España actividades empresariales o profesionales sin tener en territorio español la sede de su actividad económica, un establecimiento permanente o su domicilio fiscal o, en el caso de entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero, sin tener presencia en territorio español.

b) Las personas físicas y entidades en atribución de rentas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por las actividades que tributen en dicho impuesto por el método de estimación objetiva y, simultáneamente, en el Impuesto sobre el Valor Añadido por los regímenes especiales simplificado o de la agricultura, ganadería y pesca o del recargo de equivalencia, salvo por las operaciones por las que emitan factura.

c) Los obligados tributarios que no hayan realizado operaciones que en su conjunto, respecto de otra persona o entidad, hayan superado la cifra de 3.005,06 euros durante el año natural correspondiente o de 300,51 euros durante el mismo periodo, cuando, en este último supuesto, realicen la función de cobro por cuenta de terceros de honorarios profesionales o de derechos derivados de la propiedad intelectual, industrial o de autor u otros por cuenta de sus socios, asociados o colegiados.

d) Los obligados tributarios que hayan realizado exclusivamente operaciones no sometidas al deber de declaración, según lo dispuesto en el artículo 33.

e) Los obligados tributarios que deban informar sobre las operaciones incluidas en los libros registro de acuerdo con el artículo 36.»

El párrafo b) se mejora técnicamente estableciendo que determinadas personas físicas y entidades en régimen de atribución que en principio no están obligadas a presentar la declaración de operaciones con terceras personas solo deban presentar dicha declaración por las operaciones por las cuales se haya expedido factura.

Asimismo, se modifica la redacción del párrafo e) del artículo exonerando de la obligación de presentación de la declaración de operaciones con terceras personas a quienes estuvieran obligados

a la presentación de la declaración de operaciones en libros registro del artículo 36 del reglamento, eliminando incluso el deber respecto a determinadas operaciones [subvenciones, operaciones de los párrafos d) al i) del art. 34.1, operaciones sujetas al Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación en las Ciudades de Ceuta y Melilla así como las compensaciones agrícolas], ya que las mismas se deberán declarar en la declaración de las operaciones incluidas en los libros registro, modificándose también, en concordancia, el régimen jurídico de esta última declaración.

También se suprime el contenido anteriormente incluido en el apartado segundo del artículo 32 del reglamento, como consecuencia de la modificación operada en el artículo 32 e) del reglamento que se ha expuesto con anterioridad.

*Tres. Se modifican los apartados 1 y 2 del artículo 33, que quedan redactados de la siguiente forma:*

«1. Los obligados tributarios a que se refiere el artículo 31.1 de este reglamento deberán relacionar en la declaración anual todas aquellas personas o entidades, cualquiera que sea su naturaleza o carácter, con quienes hayan efectuado operaciones que en su conjunto para cada una de dichas personas o entidades hayan superado la cifra de 3.005,06 euros durante el año natural correspondiente. La información sobre dichas operaciones se suministrará desglosada trimestralmente. A tales efectos, se computarán de forma separada las entregas y las adquisiciones de bienes y servicios.

A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, tendrán la consideración de operaciones tanto las entregas de bienes y prestaciones de servicios como las adquisiciones de los mismos. En ambos casos, se incluirán las operaciones típicas y habituales, las ocasionales, las operaciones inmobiliarias y las subvenciones, auxilios o ayudas no reintegrables que puedan otorgar.

Con las excepciones que se señalan en el apartado siguiente, en la declaración anual se incluirán las entregas, prestaciones o adquisiciones de bienes y servicios sujetas y no exentas en el Impuesto sobre el Valor Añadido, así como las no sujetas o exentas de dicho impuesto.

Las entidades aseguradoras incluirán en su declaración anual las operaciones de seguro. A estos efectos, se atenderá al importe de las primas o contraprestaciones percibidas y a las indemnizaciones o prestaciones satisfechas y no será de aplicación a estas operaciones, en ningún caso, lo dispuesto en el párrafo a) del apartado siguiente.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, quedan excluidas del deber de declaración las siguientes operaciones:

a) Aquellas que hayan supuesto entregas de bienes o prestaciones de servicios por las que los obligados tributarios no debieron expedir y entregar factura o documento sustitutivo, así como aquellas en las que no debieron consignar los datos de identificación del destinatario o no debieron firmar el recibo emitido por el adquirente en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido.

b) Aquellas operaciones realizadas al margen de la actividad empresarial o profesional del obligado tributario.

c) Las entregas, prestaciones o adquisiciones de bienes o servicios efectuadas a título gratuito no sujetas o exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

d) Los arrendamientos de bienes exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido realizados por personas físicas o entidades sin personalidad jurídica al margen de cualquier otra actividad empresarial o profesional.

e) Las adquisiciones de efectos timbrados o estancados y signos de franqueo postal, excepto los que tengan la consideración de objetos de colección, según la definición que se contiene en el artículo 136.uno.3.º a) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

f) Las operaciones realizadas por las entidades o establecimientos de carácter social a que se refiere el artículo 20.tres de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, y que correspondan al sector de su actividad, cuyas entregas de bienes y prestaciones de servicios estén exentos de dicho impuesto.

g) Las importaciones y exportaciones de mercancías, así como las operaciones realizadas directamente desde o para un establecimiento permanente del obligado tributario situado fuera del territorio español, salvo que aquel tenga su sede en España y la persona o entidad con quien se realice la operación actúe desde un establecimiento situado en territorio español.

h) Las entregas y adquisiciones de bienes que supongan envíos entre el territorio peninsular español o las islas Baleares y las islas Canarias, Ceuta y Melilla.

i) En general, todas aquellas operaciones respecto de las que exista una obligación periódica de suministro de información a la Administración tributaria estatal mediante declaraciones específicas diferentes a la regulada en esta subsección y cuyo contenido sea coincidente.»

En el apartado 1 se modifica la declaración de operaciones con terceras personas en orden a establecer que los datos cuando se declaren queden desglosados por trimestres. En cuanto a la modificación del apartado 2 se realiza para mejorar técnicamente la redacción del precepto.

*Cuatro. Se modifican los apartados 1 y 2 del artículo 35, que quedan redactados de la siguiente forma:*

«1. Las operaciones que deben incluirse en la declaración anual son las realizadas por el obligado tributario en el año natural al que se refiere la declaración.

A estos efectos, las operaciones se entenderán producidas en el periodo en el que, de acuerdo con lo previsto en el artículo 69 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, se debe realizar la anotación registral de la factura o documento sustitutivo que sirva de justificante de las mismas.

2. En todos los casos previstos en el artículo 34.4, cuando estos tengan lugar en un año natural diferente a aquel al que corresponda la declaración anual de operaciones con terceras personas en la que debió incluirse la operación, deberán ser consignados en la declaración del año natural en que se hayan producido dichas circunstancias modificativas. A estos efectos, el importe total de las operaciones realizadas con la misma persona o entidad se declarará teniendo en cuenta dichas modificaciones.

Asimismo, en todos los casos previstos en el artículo 34.4, cuando estos tengan lugar en un trimestre natural diferente a aquel en el que deba incluirse la operación, deberán ser consignados en el apartado correspondiente al trimestre natural en que se hayan producido dichas circunstancias modificativas.»

La modificación del artículo 35.1 del reglamento establece como criterio general de imputación temporal aplicable a la declaración de operaciones con terceras personas el de la anotación registral de la factura o documento sustitutivo de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 69 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, que modifica el Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, sobre declaraciones censales; el Real Decreto 338/1990, de 9 de marzo, sobre el Número de Identificación Fiscal; el Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre sobre el deber de expedir y entregar factura (los empresarios y profesionales), y el Real Decreto 1326/1987, de 11 de septiembre, sobre aplicación de las Directivas de la Comunidad. Por otro lado, la modificación incluida en el apartado 2 se realiza como consecuencia de la necesidad del desglose de los datos con carácter trimestral en la declaración de operaciones con terceras personas que exige la modificación de ciertas reglas de imputación temporal para determinados casos particulares en los cuales se modifica el importe de las operaciones con posterioridad a su realización.

*Cinco. Se modifica el artículo 36, que queda redactado de la siguiente forma:*

«1. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 29.2 f) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, los obligados tributarios que deban presentar autoliquidaciones o declaraciones correspondientes al Impuesto sobre Sociedades, al Impuesto sobre el Valor Añadido o al Impuesto General Indirecto Canario por medios telemáticos, estarán obligados a presentar una declaración informativa con el contenido de los libros registro a que se refiere el artículo 62.1 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, y el artículo 30.1 del Decreto 182/1992, de 15 de diciembre, de la Comunidad Autónoma de Canarias, por el que se aprueban las normas de gestión, liquidación recaudación e inspección del Impuesto General Indirecto Canario y la revisión de los actos dictados en aplicación del mismo.

2. En la misma declaración se deberá informar, en su caso, de la realización de las operaciones siguientes:

a) Las subvenciones, los auxilios o las ayudas satisfechas por las entidades integradas en las distintas Administraciones Públicas a las que se refiere el párrafo segundo del artículo 31.2.

b) Las operaciones a las que se refieren los párrafos d), e), f), g), h) e i) del artículo 34.1.

c) Las operaciones sujetas al Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación en las Ciudades de Ceuta y Melilla.

d) Las operaciones por las que los empresarios o profesionales que satisfagan compensaciones agrícolas hayan expedido el recibo a que se refiere el artículo 14.1 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre.

3. Existirá obligación de presentar esta declaración informativa por cada periodo de liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido o del Impuesto General Indirecto Canario. Dicha declaración contendrá los datos anotados hasta el último día del periodo de liquidación a que se refiera y deberá presentarse en el plazo establecido para la presentación de la autoliquidación del impuesto correspondiente a dicho periodo.»

Esta modificación está en coherencia con la modificación a la que se ha hecho referencia con anterioridad, respecto a la exención de la obligación de presentar la declaración de operaciones con terceras personas a quienes están obligados a la presentación de la declaración de operaciones incluidas en los libros registro, en la propia declaración de libros registro, se deberán declarar determinadas operaciones [subvenciones, operaciones de los párrafos d) al i) del art. 34.1, operaciones sujetas al Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación en las Ciudades de Ceuta y Melilla así como las compensaciones agrícolas] que antes se debían incluir como excepción en la declaración de operaciones con terceras personas.

*Seis. Se añade un nuevo párrafo i) al artículo 104:*

«i) El retraso en la notificación derivado de lo dispuesto en la disposición adicional tercera del Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, por el que se regulan supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en supuestos en que los actos a notificar se refieran a procedimientos de aplicación de los tributos ya iniciados. A tal efecto, deberá quedar acreditado que la notificación pudo ponerse a disposición del obligado tributario en la fecha por él seleccionada conforme a lo dispuesto en la citada disposición adicional tercera.»

La modificación se produce para regular expresamente un nuevo supuesto de dilación no imputable a la Administración como consecuencia de la posibilidad de los obligados tributarios de señalar días en los que no se podrán poner a disposición notificaciones en la dirección electrónica habilitada.

*Siete. Se modifica el apartado 1 del artículo 132, que queda redactado de la siguiente forma:*

«1. El pago de la cantidad a devolver se realizará mediante transferencia bancaria o mediante cheque cruzado a la cuenta bancaria que el obligado tributario o su representante legal autorizado indiquen como de su titularidad en la autoliquidación tributaria, comunicación de datos o en la solicitud correspondiente, sin que el obligado tributario pueda exigir responsabilidad alguna en el caso en que la devolución se envíe al número de cuenta bancaria por él designado.»

La entrada en vigor de la Ley 16/2009, de 13 de noviembre, de Servicios de Pago, que transpone la Directiva 2007/64/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de noviembre de 2007, sobre servicios de pago en el mercado interior, ha regulado en su artículo 44 los denominados «identificadores únicos incorrectos». En cumplimiento de esta normativa y con el fin de evitar dificultades ges-

toras vinculadas a la comprobación de la titularidad de las cuentas bancarias se hace necesario modificar la norma reglamentaria al objeto de que en las autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes se identifiquen expresamente dichas cuentas como de titularidad del obligado tributario.

*Ocho. Se añade un nuevo párrafo e) al apartado 1 del artículo 146:*

«e) Cuando conforme a lo dispuesto en el artículo 21.3 de este reglamento proceda la rectificación censal.»

Se introduce un nuevo supuesto de rectificación censal para los supuestos en que una persona física disponga simultáneamente de varios NIF, ya que no procede la revocación, sino la rectificación del NIF.

*Nueve. Se modifica el apartado 2 de la disposición transitoria tercera, que queda redactada de la siguiente forma:*

«2. La obligación de informar sobre las operaciones incluidas en los libros registro a que se refiere el artículo 36 de este reglamento, será exigible desde el 1 de enero de 2009 únicamente para aquellos sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido inscritos en el registro de devolución mensual regulado en el artículo 30 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, y para aquellos sujetos pasivos del Impuesto General Indirecto Canario inscritos en el registro de devolución mensual regulado en el artículo 8 del Decreto 182/1992, de 15 de diciembre, por el que se aprueban las normas de gestión, liquidación, recaudación e inspección del Impuesto General Indirecto Canario y la revisión de los actos dictados en aplicación del mismo. Para los restantes obligados tributarios, el cumplimiento de esta obligación será exigible por primera vez para la información a suministrar correspondiente al año 2014, de acuerdo con la forma, plazos y demás condiciones para el cumplimiento de la misma que establezca el Ministro de Economía y Hacienda.»

Se modifica el régimen transitorio regulador de la declaración de operaciones incluidas en los libros registro, en el sentido de posponer hasta el año 2014, para todos los sujetos pasivos que no estén inscritos en el registro de devolución mensual del Impuesto sobre el Valor Añadido o del Impuesto General Indirecto Canario, la entrada en vigor de la obligación de presentar electrónicamente la información de los libros registro de dichos impuestos contenida en el artículo 36 del reglamento.

## **TERCERA PARTE. OTRAS MODIFICACIONES EN LA LEY GENERAL TRIBUTARIA**

### **1. Concepto, fines y clases de los tributos**

La Ley de Economía Sostenible contiene una disposición final quincuagésima octava a través de la cual se produce la modificación de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria consistente en la supresión del segundo párrafo de la letra a) del apartado 2 del artículo 2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

El hecho imponible en las tasas, por mor del mismo precepto, se configura como la utilización privativa o el aprovechamiento especial de dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado.

Hasta la modificación que indicamos, la norma establecía que se entendería que el servicio se prestaba o las actividades se realizaban en régimen de derecho público cuando se llevasen a cabo mediante cualquiera de las formas previstas en la legislación administrativa para la gestión del servicio público y su titularidad correspondiese a un ente público.

La limitación reflejada en el párrafo anterior es la que es objeto de supresión.

## 2. Modificaciones en relación con el ámbito concursal

A través de la Ley 38/2011, de 10 de octubre, de reforma de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, se da nueva redacción a su disposición final undécima, que modifica la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, afectando a los artículos 77 y 164 de esta última, con el siguiente alcance:

*1. El apartado 2 del artículo 77 queda redactado de la forma siguiente:*

«2. En el proceso concursal, los créditos tributarios quedarán sometidos a lo establecido en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.»

En la redacción anterior del apartado, el sometimiento pleno a la Ley Concursal quedaba ceñido a los créditos tributarios a los que afectase el convenio al que hubiese sido posible llegar durante la tramitación del concurso, pero no al resto de créditos tributarios.

A partir de la reforma, el sometimiento a la Ley Concursal se predica de la totalidad de los créditos tributarios, con las consecuencias que ello tiene en relación con el derecho de prelación.

*2. El artículo 164 queda redactado de la siguiente forma:*

«Artículo 164. Concurrencia de procedimientos.

1. Sin perjuicio del respeto al orden de prelación que para el cobro de los créditos viene establecido por la ley en atención a su naturaleza, en caso de concurrencia del procedimiento de apremio para la recaudación de los tributos con otros procedimientos de ejecución, ya sean singulares o universales, judiciales o no judiciales, la preferencia para la ejecución de los bienes trabados en el procedimiento vendrá determinada con arreglo a las siguientes reglas:

1.º Cuando concurra con otros procesos o procedimientos singulares de ejecución, el procedimiento de apremio será preferente si el embargo efectuado en el curso del procedimiento de apremio fuera el más antiguo.

2.º Cuando concurra con otros procesos o procedimientos concursales o universales de ejecución, el procedimiento de apremio será preferente para la ejecución de los bienes o derechos embargados en el mismo, siempre que el embargo acordado en el mismo se hubiera efectuado con anterioridad a la fecha de declaración del concurso.

Para ambos casos, se estará a la fecha de la diligencia de embargo del bien o derecho.

2. En caso de concurso de acreedores se aplicará lo dispuesto en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal y, en su caso, en la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, sin que ello impida que se dicte la correspondiente providencia de apremio y se devenguen los recargos del periodo ejecutivo si se dieran las condiciones para ello con anterioridad a la fecha de declaración del concurso o bien se trate de créditos contra la masa.

3. Los jueces y tribunales colaborarán con la Administración tributaria facilitando a los órganos de recaudación los datos relativos a procesos concursales o universales de ejecución que precisen para el ejercicio de sus funciones.

Asimismo tendrán este deber de colaboración, respecto de sus procedimientos, cualesquiera órganos administrativos con competencia para tramitar procedimientos de ejecución.

4. El carácter privilegiado de los créditos tributarios otorga a la Hacienda Pública el derecho de abstención en los procesos concursales. No obstante, la Hacienda Pública podrá suscribir en el curso de estos procesos los acuerdos o convenios previstos en la legislación concursal, así como acordar, de conformidad con el deudor y con las garantías que se estimen oportunas, unas condiciones singulares de pago, que no pueden ser más favorables para el deudor que las recogidas en el convenio o acuerdo que ponga fin al proceso judicial. Este privilegio podrá ejercerse en los términos previstos en la legislación concursal. Igualmente podrá acordar la compensación de dichos créditos en los términos previstos en la normativa tributaria.

Para la suscripción y celebración de los acuerdos y convenios a que se refiere el párrafo anterior se requerirá únicamente la autorización del órgano competente de la Administración tributaria.»

Sin duda alguna, la relevancia de la modificación introducida radica en la fecha que habrá de ser tenida en cuenta a la hora de determinar el carácter preferente del procedimiento administrativo o del procedimiento concursal para proseguir la ejecución de los bienes del concursado en relación con los créditos tributarios, ya que a partir de la entrada en vigor de la reforma será la fecha de la diligencia de embargo dictada en el procedimiento de apremio la que habrá de compararse con la fecha de declaración del concurso.

En la redacción anterior de la norma la fecha era la de providencia de apremio.

### 3. Modificaciones en relación con la asistencia mutua

La modificación normativa que pasamos a comentar, incorporada a través del Real Decreto-Ley 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y finan-

ciera para la corrección del déficit público, BOE de 31 de diciembre, surge ante la necesidad de transponer en el ordenamiento interno la Directiva comunitaria aprobada en materia de asistencia mutua entre los Estados miembros de la Unión Europea, Directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo de 2010, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas (en adelante DR).

La Directiva que ha sido objeto de transposición ha sido desarrollada, además, por dos normas comunitarias, en concreto el Reglamento de Ejecución (UE) N.º 1189/2011, de la Comisión, de 18 de noviembre de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de determinadas normas de la Directiva 2010/24/UE del Consejo sobre asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas, y por la Decisión de Ejecución de la Comisión de 18 de noviembre de 2011, por la que se establecen disposiciones de aplicación en relación con determinadas normas de la Directiva 2010/24/UE del Consejo sobre asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas.

### *1. Artículo 1. Objeto y ámbito de aplicación*

Se modifica el artículo 1, que queda redactado de la siguiente forma:

«Artículo 1. Objeto y ámbito de aplicación.

1. Esta ley establece los principios y las normas jurídicas generales del sistema tributario español y será de aplicación a todas las Administraciones tributarias en virtud y con el alcance que se deriva del artículo 149.1.1.ª, 8.ª, 14.ª y 18.ª de la Constitución.

Lo establecido en esta ley se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en las leyes que aprueban el Convenio y el Concierto Económico en vigor, respectivamente, en la Comunidad Foral de Navarra y en los Territorios Históricos del País Vasco.

2. Esta ley establece, asimismo, los principios y las normas jurídicas generales que regulan las actuaciones de la Administración tributaria por aplicación en España de la normativa sobre asistencia mutua entre los Estados miembros de la Unión Europea o en el marco de los convenios para evitar la doble imposición o de otros convenios internacionales.

A los efectos de esta ley, se entenderá por asistencia mutua el conjunto de acciones de asistencia, colaboración, cooperación y otras de naturaleza análoga que el Estado español preste, reciba o desarrolle con la Unión Europea y otras entidades internacionales o supranacionales, y con otros Estados en virtud de la normativa sobre asistencia mutua entre los Estados miembros de la Unión Europea o en el marco de los convenios para evitar la doble imposición o de otros convenios internacionales. La asistencia mutua podrá comprender la realización de actuaciones ante obligados tributarios.

La asistencia mutua a la que se refiere este apartado participa de la naturaleza jurídica de las relaciones internacionales a las que se refiere el artículo 149.1.3.ª de la Constitución.»

La definición introducida tiene carácter amplio para dar cobertura a todos aquellos tipos de actuaciones de la Administración tributaria estatal consecuencia de la colaboración o cooperación con otros Estados o entidades internacionales o supranacionales. De esta forma, la asistencia cuyos principios se contienen en la Ley General Tributaria viene delimitada, no solo por el tipo de actuación (de suministro de información, de cobro de créditos, de notificación, etc.), sino también por el órgano competente en España para relacionarse con los otros Estados o entidades internacionales y llevar a cabo las actuaciones frente a los particulares a los que se dirige la petición de asistencia, esto es, la Administración tributaria estatal.

Mediante tal definición se consigue cubrir el ámbito objetivo de la asistencia mutua, que puede ser amplio y diverso. En esta línea de generalidad, y teniendo en cuenta que el ámbito objetivo de aplicación de la Directiva transpuesta comprende no solo créditos de naturaleza tributaria (como hacía la anterior Directiva 2008/55/CE) sino, en general, todos los ingresos de derecho público, cualquiera que sea el titular público del derecho, a través de la modificación normativa se da cobertura legal expresa a la asistencia respecto de créditos públicos no tributarios, respecto de los cuales la asistencia en la recaudación también compete a la Administración tributaria estatal, en particular, a la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Se introduce, además, una referencia al artículo 149.1.3.<sup>a</sup> de la Constitución, dado que este precepto contiene el título competencial del Estado para la regulación y ejecución de las relaciones internacionales, en particular, las derivadas de la aplicación del sistema tributario. Y es que la asistencia mutua en materia tributaria no deja de ser uno de los ámbitos en los que se concreta las relaciones entre Estados.

## 2. Artículo 5. La Administración tributaria

Se modifica el apartado 3 del artículo 5, que queda redactado de la siguiente forma:

«3. Las Comunidades Autónomas y las entidades locales ejercerán las competencias relativas a la aplicación de los tributos y el ejercicio de la potestad sancionadora derivada de dicha aplicación, así como la función revisora en vía administrativa de los actos dictados en el ejercicio de aquellas, con el alcance y en los términos previstos en la normativa que resulte aplicable y su sistema de fuentes.

Corresponden a la Agencia Estatal de Administración Tributaria las competencias en materia de aplicación de los tributos derivadas o atribuidas por la normativa sobre asistencia mutua.»

Se modifica el artículo 5.3 de la Ley General Tributaria para establecer la exclusividad que tiene el Estado, y más concretamente la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre las competencias en materia de aplicación de los tributos derivadas de la normativa sobre asistencia mutua.

Esta exclusividad del Estado se ampara en el artículo 149.1.3.<sup>a</sup> de la Constitución Española, que atribuye al Estado la competencia en materia de relaciones internacionales.

### 3. Artículo 17. La relación jurídico-tributaria

Se introduce un nuevo apartado 4 en el artículo 17, renumerándose el actual apartado 4 como 5, con la siguiente redacción:

«4. En el marco de la asistencia mutua podrán establecerse obligaciones tributarias a los obligados tributarios, cualquiera que sea su objeto, de acuerdo con lo establecido en el artículo 29 bis de esta Ley.»

Este precepto tiene por objeto acoger en la relación jurídico-tributaria a las obligaciones derivadas de la normativa sobre asistencia mutua que, aunque se refieran o afecten a créditos de derecho público no tributarios, van a tener la consideración de obligaciones tributarias a efectos de la prestación de asistencia mutua. En este sentido, se incorpora una nueva disposición adicional a la que más adelante se hará referencia.

### 4. Artículo 26. Interés de demora

Se introduce un nuevo párrafo e) en el apartado 2 del artículo 26, reordenándose el actual párrafo e) como f), con la siguiente redacción:

«e) Cuando se reciba una petición de cobro de deudas de titularidad de otros Estados o de entidades internacionales o supranacionales conforme a la normativa sobre asistencia mutua, salvo que dicha normativa establezca otra cosa.»

Se modifica el artículo 26.2 para introducir un nuevo supuesto de exigibilidad de intereses de demora, el derivado del artículo 13.3 de la DR, que establece la aplicación de intereses de demora por parte de la autoridad requerida «a partir de la fecha en que reciba la petición de cobro». Por tanto, el devengo de intereses comenzaría en el momento de la recepción, conforme a la Directiva, de una petición de cobro de deudas de titularidad de otros Estados o entidades internacionales o supranacionales.

Se configura así la regla general de exigibilidad de intereses de demora como resultado de la transposición de la DR. No obstante, si otra norma sobre asistencia mutua en el ámbito de la recaudación estableciese una regla de devengo de intereses diferente, entonces sería aplicable dicha regla.

### 5. Artículo 28. Recargos del periodo ejecutivo

Se introduce un nuevo apartado 6 en el artículo 28, con la siguiente redacción:

«6. No se devengarán los recargos del periodo ejecutivo en el caso de deudas de titularidad de otros Estados o de entidades internacionales o supranacionales cuya actuación recaudatoria se realice en el marco de la asistencia mutua, salvo que la normativa sobre dicha asistencia establezca otra cosa.»

La explicación de la modificación introducida en el artículo 28 de la Ley General Tributaria consiste en que, por las deudas de titularidad extranjera cuyo cobro se solicita a la Administración

tributaria española, al no haberse producido un hecho imponible en España y no ser deudas devengadas en territorio español, técnicamente, conforme a la normativa doméstica, no se puede hablar de la existencia de pago en periodo voluntario o en periodo ejecutivo.

Así, puesto que los recargos del periodo ejecutivo se devengan al inicio de dicho periodo y, como se ha señalado, técnicamente esta circunstancia no se produce en España, la modificación tiene la finalidad de destacar el consecuente no devengo de recargos del periodo ejecutivo en el caso de este tipo de deudas. Como siempre, dejando a salvo los casos en los que la normativa internacional específica reguladora de la asistencia mutua establezca otra cosa.

Esto es, salvo disposición en contrario, en los supuestos de asistencia en el cobro, la autoridad requerida únicamente puede exigir al obligado al pago las cantidades liquidadas por la autoridad requirente, así como, en su caso, los intereses de demora.

#### *6. Artículo 29 bis. Obligaciones tributarias en el marco de la asistencia mutua*

Se introduce una nueva Subsección 6.<sup>a</sup> dentro del Título II, Capítulo I, Sección 2.<sup>a</sup>, compuesta por el nuevo artículo 29 bis, con la siguiente redacción:

«Subsección 6.<sup>a</sup> Obligaciones tributarias en el marco de la asistencia mutua.

Artículo 29 bis. Obligaciones tributarias en el marco de la asistencia mutua.

Son obligaciones tributarias aquellas que deriven de la normativa sobre asistencia mutua. En el caso de su incumplimiento por los obligados tributarios, podrán imponerse las sanciones tributarias establecidas en la ley.»

La modificación del artículo 17 se complementa con la introducción de una nueva Subsección 6.<sup>a</sup> en la Sección 1.<sup>a</sup> (la relación jurídico-tributaria), compuesta por el nuevo artículo 29 bis, que hace referencia a la nueva categoría de obligaciones tributarias: las derivadas de la normativa sobre asistencia mutua, que pueden ser tanto de naturaleza material como formal.

Su inclusión en una subsección específica se justifica porque, en el caso de las obligaciones de pago de deudas de titularidad extranjera, estamos ante una obligación de carácter material que no puede englobarse en ninguna de las subsecciones anteriores. En particular, no puede incluirse dentro de la Subsección 1.<sup>a</sup> (la obligación tributaria principal) dado que en estos supuestos no existe ningún hecho imponible en España que haya originado el nacimiento de la obligación de pago.

#### *7. Artículo 35. Obligados tributarios*

Se introduce un nuevo apartado 6 en el artículo 35, renumerándose el actual apartado 6 como 7, con la siguiente redacción:

«6. También tendrán la consideración de obligados tributarios aquellos a los que se pueda imponer obligaciones tributarias conforme a la normativa sobre asistencia mutua.»

Las modificaciones introducidas en el texto exigen, a su vez, reconocer una nueva categoría de obligados tributarios (en el nuevo art. 35.6), que lo son por mor de la normativa internacional sobre asistencia mutua.

#### 8. Artículo 62. Plazos para el pago

Se introduce un nuevo apartado 6 en el artículo 62, renumerándose los actuales apartados 6 y siguientes, con la siguiente redacción:

«6. El pago de las deudas de titularidad de otros Estados o entidades internacionales o supranacionales cuya actuación recaudatoria se realice en el marco de la asistencia mutua será requerido al obligado tributario, que deberá efectuarlo en los siguientes plazos:

a) Si la notificación del instrumento de ejecución se realiza entre los días uno y 15 de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 de dicho mes o, si este no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.

b) Si la notificación del instrumento de ejecución se realiza entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día cinco del mes siguiente o, si este no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.

No obstante lo anterior, cuando la norma reguladora de la asistencia mutua lo permita, la Administración tributaria podrá desarrollar actuaciones recaudatorias desde la recepción de la solicitud de cobro del Estado o entidad internacional o supranacional requirente, sin necesidad de que haya concluido el plazo al que se refiere este apartado.»

La modificación introducida en el artículo 62 deriva de que las deudas de titularidad extranjera cuyo cobro se solicita a la Administración tributaria española se encuentran ya, con carácter general, en el Estado titular, en fase ejecutiva. Sin embargo al no haberse producido un hecho imponible en España y no ser deudas devengadas en territorio español, en puridad no se puede hablar del pago en periodo voluntario o en periodo ejecutivo.

Cuando la Agencia Estatal de Administración Tributaria recibe una petición de cobro puede proceder directamente a la ejecución del crédito, sin perjuicio de que, para que el obligado tributario pueda proceder al pago, se le notifique el instrumento ejecutivo que contiene la deuda objeto de asistencia y se le requiera para que proceda al pago, concediéndosele a estos efectos el plazo establecido en el nuevo apartado 6 del artículo 62, cuya duración es igual a la del plazo regulado en el artículo 62.5.

#### 9. Artículo 65. Aplazamiento y fraccionamiento del pago

Se introduce un nuevo apartado 6 en el artículo 65, con la siguiente redacción:

«6. Lo establecido en los apartados anteriores será también de aplicación a los créditos de titularidad de otros Estados o entidades internacionales o supranacionales respecto de los cuales se haya recibido una petición de cobro, salvo que la normativa sobre asistencia mutua establezca otra cosa.»

Se añade un último apartado en el artículo 65, por el que se transpone el artículo 13.4 de la DR, y que supone la aplicación de la normativa reguladora de los aplazamientos y fraccionamientos de las deudas internas a los deudores de créditos extranjeros.

#### *10. Artículo 68. Interrupción de los plazos de prescripción*

Se introduce un nuevo apartado 5 en el artículo 68, renumerándose los actuales apartados 5 y siguientes, con la siguiente redacción:

«5. Las actuaciones a las que se refieren los apartados anteriores y las de naturaleza análoga producirán los efectos interruptivos de la prescripción cuando se realicen en otro Estado en el marco de la asistencia mutua, aun cuando dichos actos no produzcan efectos interruptivos semejantes en el Estado en el que materialmente se realicen.»

El artículo 19 de la DR puede resumirse señalando que la normativa sobre prescripción aplicable en los supuestos de asistencia mutua es la vigente en el Estado requirente. De esta forma, las actuaciones llevadas a cabo en el extranjero por la autoridad requerida afectan a la prescripción si ese tipo de actuaciones hubiesen afectado en el supuesto de haber sido llevadas a cabo en el territorio del Estado requirente.

Por tanto, a través del nuevo apartado 5, para los supuestos en que la Administración tributaria española solicite asistencia a otros Estados o entidades, se reconocen los efectos interruptivos en España de las actuaciones llevadas a cabo en el otro Estado en virtud de la solicitud de asistencia.

Para ello no es necesario que las actuaciones llevadas a cabo en el extranjero sean iguales a las que habría que llevar a cabo en España para que tenga lugar la interrupción, sino que tengan naturaleza o contenido semejante o análogo.

#### *11. Artículo 80 bis. Prelación y garantías de créditos de titularidad de otros Estados*

Se introduce un nuevo artículo 80 bis, con la siguiente redacción:

«Artículo 80 bis. Prelación y garantías de créditos de titularidad de otros Estados.

Los créditos de titularidad de otros Estados o entidades internacionales o supranacionales no gozarán de prelación alguna cuando concurren con otros créditos de derecho público, ni del resto de las garantías establecidas en los artículos anteriores de esta sección, salvo que la normativa sobre asistencia mutua establezca otra cosa.»

Se crea un nuevo artículo 80 bis para transponer el tercer párrafo del artículo 13.1 de la DR que permite a los Estados miembros requeridos no conceder a los créditos de los demás Estados miembros cuyo cobro se solicita las preferencias concedidas a créditos similares internos.

En este sentido, el nuevo precepto sitúa al crédito respecto al que se presta la asistencia en el mismo lugar que a los créditos de derecho privado.

## 12. Artículo 81. Medidas cautelares

Se modifica el apartado 1 y se introduce un nuevo apartado 2 en el artículo 81, renumerándose los actuales apartados 2 y siguientes, con la siguiente redacción:

«1. Para asegurar el cobro de las deudas para cuya recaudación sea competente, la Administración tributaria podrá adoptar medidas cautelares de carácter provisional cuando existan indicios racionales de que, en otro caso, dicho cobro se vería frustrado o gravemente dificultado.

La medida cautelar deberá ser notificada al afectado con expresa mención de los motivos que justifican su aplicación.

2. Cuando se solicite a la Administración tributaria la adopción de medidas cautelares en el marco de la asistencia mutua, el documento procedente del Estado o entidad internacional o supranacional que las solicite que permita la adopción de medidas cautelares no estará sujeto a acto alguno de reconocimiento, adición o sustitución por parte de la Administración tributaria española.»

Se modifica el artículo 81 para que la Administración tributaria pueda adoptar medidas cautelares para asegurar el cobro de deudas de derecho público (tributarias o no) de titularidad de otros Estados, tal y como exige el artículo 16 de la DR.

Para ello no será necesario el reconocimiento, adición o sustitución del documento que a estos efectos haya remitido la autoridad requirente.

## 13. Artículo 83. Ámbito de la aplicación de los tributos

Se modifica el apartado 1 del artículo 83, que queda redactado de la siguiente forma:

«1. La aplicación de los tributos comprende todas las actividades administrativas dirigidas a la información y asistencia a los obligados tributarios y a la gestión, inspección y recaudación, así como las actuaciones de los obligados en el ejercicio de sus derechos o en cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

También se considera aplicación de los tributos el ejercicio de las actividades administrativas y de las actuaciones de los obligados a las que se refiere el párrafo anterior, que se realicen en el marco de la asistencia mutua.»

La modificación del artículo 83.1 de la Ley General Tributaria tiene por objeto poner de manifiesto, de forma expresa y clara, que se hace extensiva la normativa reguladora de la aplicación de los tributos a los créditos de titularidad extranjera respecto de los cuales se pide asistencia a la Administración tributaria.

Dado que las obligaciones derivadas de la normativa sobre asistencia mutua ya han sido calificadas como «obligaciones tributarias» en el artículo 29 bis, y los obligados en virtud de dicha normativa ya han sido definidos en el nuevo artículo 35.6 como «obligados tributarios», las «actividades administrativas» y las «actuaciones de los obligados» a las que se refiere el primer párrafo del artículo 83.1 de la Ley General Tributaria ya englobarían las derivadas de la asistencia mutua, y, por tanto, estas últimas ya formarían parte de la aplicación de los tributos.

Con la introducción del segundo párrafo esa circunstancia queda expresamente reflejada en la ley.

Como ya se ha señalado, el ámbito objetivo de aplicación de la Directiva se extiende a todo tipo de crédito de derecho público, tanto de naturaleza tributaria como no tributaria. Por ello la Ley General Tributaria va a dar cobertura normativa a la asistencia respecto de créditos públicos no tributarios, respecto de los cuales la asistencia en la recaudación también compete a la Administración tributaria, en particular, a la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

#### *14. Artículo 95. Carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria*

Se introduce un nuevo apartado 5 en el artículo 95, con la siguiente redacción:

«5. La cesión de información en el ámbito de la asistencia mutua se regirá por lo dispuesto en el artículo 177 ter de esta Ley.»

La modificación no altera el régimen general de cesión de información regulado en el artículo 95 de la Ley General Tributaria. A través del nuevo apartado 5 simplemente se hace una remisión al nuevo artículo 177 ter en lo referente a la cesión de información en el ámbito de la asistencia mutua.

#### *15. Artículo 106. Normas sobre medios y valoración de la prueba*

Se introduce un nuevo apartado 2 en el artículo 106, renumerándose los actuales apartados 2 y siguientes, con la siguiente redacción:

«2. Las pruebas o informaciones suministradas por otros Estados o entidades internacionales o supranacionales en el marco de la asistencia mutua podrán incorporarse, con el valor probatorio que proceda conforme al apartado anterior, al procedimiento que corresponda.»

A través de esta modificación, que introduce un nuevo apartado 2 en el artículo 106, renumerándose los demás apartados del artículo, de conformidad con el artículo 23.6 de la DR, se reconoce expresamente el valor probatorio de la información suministrada por otros Estados o entidades en el marco de la asistencia mutua, valor probatorio que se determinará siguiendo la regla general del apartado 1 del mismo precepto.

## 16. Artículos 177 bis a 177 quaterdecies

Se introduce un nuevo Capítulo VI en el Título III, con la siguiente redacción:

«Capítulo VI.

Asistencia mutua

Sección 1.<sup>a</sup> Introducción»

### 16.1. «Artículo 177 bis. Actuaciones de asistencia mutua.

1. La Administración tributaria podrá requerir y prestará asistencia mutua tendente al intercambio de información, a la recaudación de créditos o a otros fines previstos en la normativa reguladora de dicha asistencia.

2. De conformidad con lo establecido en el artículo 83.1, segundo párrafo, de esta Ley, se considera aplicación de los tributos el ejercicio de las actividades y actuaciones a las que se refiere ese apartado realizadas en el ámbito de la normativa sobre asistencia mutua.

3. A las actuaciones que la Administración tributaria realice como consecuencia de solicitudes de asistencia recibidas les será de aplicación lo establecido en los capítulos anteriores de este título, con las especialidades contenidas en este capítulo.

4. La asistencia que la Administración tributaria preste a otros Estados o a entidades internacionales o supranacionales en virtud de la normativa sobre asistencia mutua estará sometida a las limitaciones establecidas en esta última.»

La Sección 1.<sup>a</sup> se compone de un artículo introductorio, el 177 bis, a través del cual se prevé la prestación y solicitud de asistencia mutua por parte de la Administración tributaria y se asimilan las actuaciones que la Administración tributaria tenga que efectuar y las actividades de los obligados en el marco de la asistencia a la aplicación de los tributos, de forma que, como ya se ha señalado, todo lo establecido en los Capítulos I a V del Título III de la LGT será también aplicable en el ámbito de la asistencia mutua, incluso cuando la asistencia se refiera a créditos públicos de naturaleza no tributaria, pero con las especialidades contenidas en el nuevo Capítulo VI.

El último apartado del artículo pretende llamar la atención sobre la existencia de diversos límites o condiciones, establecidos en la normativa sobre asistencia mutua, que deberán tenerse en cuenta a la hora de determinar si la Administración debe o no prestar la asistencia que le ha sido solicitada.

A título de ejemplo se pueden citar las condiciones que deben darse para que la autoridad requirente pueda formular una petición de cobro a otro Estado miembro, que se establecen en el artículo 11 de la DR, y que, de no darse, facultarían al Estado requerido a no prestar la asistencia, por ejemplo, con carácter general, la impugnación del crédito en el Estado requirente.

Otro artículo que limita las obligaciones de asistencia es el artículo 18 de la DR que, entre otros, establece un límite cuantitativo al ámbito objetivo de la Directiva al facultar a los Estados miembros a negarse a prestar la asistencia solicitada si el importe del crédito afectado es inferior a 1.500 euros.

«Sección 2.<sup>a</sup> Normas comunes»

16.2. «Artículo 177 ter. Intercambio de información.

1. La Administración tributaria podrá facilitar a otros Estados o a entidades internacionales o supranacionales los datos, informes o antecedentes obtenidos en el desempeño de sus funciones, siempre que la cesión tenga por objeto la aplicación de tributos de titularidad de otros Estados o de entidades internacionales o supranacionales, en los términos y con los límites establecidos en la normativa sobre asistencia mutua, sin perjuicio de que el Estado o entidad receptora de la información pueda utilizarla para otros fines cuando así se establezca en dicha normativa.

A fin de proporcionar la citada información, la Administración tributaria realizará las actuaciones que se precisen para obtenerla, incluso cuando la información solicitada no sea precisa para la determinación de sus tributos internos. A tal efecto, la Administración podrá utilizar cualquiera de los mecanismos de obtención de información regulados en esta Ley.

La Administración tributaria podrá oponerse o deberá autorizar expresamente, en los términos establecidos en la normativa sobre asistencia mutua, que la información facilitada conforme al apartado anterior sea transmitida a un tercer Estado o entidad internacional o supranacional.

2. La información suministrada a la Administración tributaria por otros Estados o por entidades internacionales o supranacionales en virtud de normas sobre asistencia mutua tendrá carácter reservado en los términos señalados en el artículo 95.1 de esta Ley, salvo que la normativa sobre asistencia establezca otra cosa.

No obstante, la cesión a terceros establecida en los distintos párrafos del artículo 95.1 de esta Ley será posible solo si la normativa del Estado o entidad que ha facilitado la información permite su utilización para fines similares, salvo que la normativa sobre asistencia establezca otra cosa.

El procedimiento de cesión de esta información a terceros se desarrollará reglamentariamente.

En su caso, la información a que se refiere este apartado podrá ser remitida a otros Estados o a otras entidades internacionales o supranacionales si así lo permite la normativa sobre asistencia mutua, y en las condiciones establecidas en la misma.»

Este artículo está relacionado con el artículo 95 de la Ley General Tributaria, y se divide en dos apartados.

El apartado 1 se refiere a la información de origen español. Supone, por un lado, de acuerdo con el artículo 23.1 de la DR, que la información obtenida por la Administración tributaria en el ejercicio de sus funciones, incluyendo la información conseguida como consecuencia de actuaciones

de investigación realizadas a instancias de otros Estados o entidades internacionales, tiene carácter reservado, pudiendo, no obstante, ser cedida a otros Estados o entidades que la soliciten en el marco de la asistencia mutua.

La cesión, en principio, debe tener por objeto la aplicación de los tributos, créditos, derechos o cualquier otro concepto de titularidad del otro Estado o entidad requirente cubiertos por la normativa sobre asistencia mutua aplicable. No obstante, si así lo establece dicha normativa, podrá también ser utilizada por el Estado o ente receptor para otros fines dentro del propio Estado o ente.

En cambio, la Administración española, de la que parte la información, podrá oponerse o tendrá que autorizar (en función de lo que establezca la normativa internacional sobre asistencia mutua) al Estado receptor para que este, a su vez, pueda transmitir la información a un tercer Estado. En este sentido se pronuncia el artículo 23.4 y 5 de la DR.

El apartado 2 se refiere a la información de origen externo. Este apartado, conforme al artículo 23.1 de la DR, establece también el carácter reservado de la información obtenida por la Administración tributaria procedente de otros Estados o entidades internacionales o supranacionales en virtud de normativa sobre asistencia mutua. Esta información, como regla general, debe destinarse a la gestión de los créditos cuya gestión tenga encomendada y la Administración tributaria solo podrá cederla a terceros en los supuestos del artículo 95.1 de la Ley General Tributaria, salvo que la normativa sobre asistencia mutua establezca otra cosa.

Esto es lo que ocurriría, por ejemplo, con los Convenios para evitar la doble imposición suscritos por España que contienen un artículo sobre intercambio de información equivalente al artículo 26 del Modelo de la OCDE de Convenio para evitar la doble imposición, en el que se basan los Convenios bilaterales españoles. Este artículo establece la utilización de la información obtenida procedente del otro Estado exclusivamente para la aplicación de los tributos, para la resolución de los recursos relacionados con los mismos, o para «la supervisión de las funciones anteriores». Por tanto, la Administración tributaria no podría ceder la información a los terceros previstos en los distintos párrafos del artículo 95.1 de la Ley General Tributaria.

Para los casos en los que la normativa sobre asistencia mutua sí permite la cesión de la información a terceros, como sucede con la DR, se establece en la Ley General Tributaria, como regla general, la establecida en el artículo 23.3 de la DR, esto es, la posibilidad de proceder a tal cesión a terceros siempre y cuando la normativa del Estado suministrador de la información prevea la utilización de la información para fines similares a los del artículo 95.1 de la Ley General Tributaria.

Nuevamente, esta regla general consistente en condicionar la cesión a terceros a la concordancia normativa tendría las excepciones que, en su caso, prevea la normativa internacional sobre asistencia mutua.

Por ejemplo, el artículo 23.1, segundo párrafo, de la DR permite al Estado receptor utilizar la información recibida para la aplicación de las cotizaciones obligatorias a la Seguridad Social. Así, aunque este uso no esté permitido por la legislación del Estado que suministró los datos, el Estado receptor podrá hacer tal uso.

En el último párrafo se prevé también la posible transmisión de la información recibida a otros Estados o a otras entidades internacionales o supranacionales distintas de aquellas que suministraron la información. Para ello es menester que la normativa internacional sobre asistencia mutua lo permita y que se den las condiciones establecidas en la misma (art. 23.4 de la DR).

#### 16.3. «Artículo 177 quáter. Controles simultáneos.

1. Son controles simultáneos las actuaciones realizadas de acuerdo con otro u otros Estados con el objeto de intercambiar la información obtenida en relación con personas o entidades que sean de interés común o complementario para los Estados intervinientes.

2. La Administración tributaria podrá participar, junto con las autoridades competentes de otros Estados, en controles simultáneos, en los términos establecidos en la normativa sobre asistencia mutua.

A los intercambios de información que sean necesarios para los controles simultáneos les será de aplicación lo dispuesto en el artículo anterior.»

Este artículo tiene por objeto reconocer en la Ley General Tributaria otra forma de asistencia entre Estados actualmente existente: los controles simultáneos, ya previstos en el artículo 11 del Real Decreto 1326/1987, de 11 de septiembre, por el que se establece el procedimiento de aplicación de las Directivas de la Comunidad Europea sobre intercambio de información tributaria, por el que se adapta la normativa nacional a las Directivas 77/799/CEE, de 19 de diciembre, y la 79/1070/CEE, de 6 de diciembre, relativas a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos, así como en materia del IVA, respectivamente.

A estos efectos, se introduce una definición de dichos controles, como una forma más de asistencia entre los Estados tendente al intercambio de información referente a personas o entidades que, en estos casos, son de interés común o complementario para los Estados intervinientes.

En definitiva, a través de este precepto se pretende que la Ley General Tributaria contemple expresamente la posibilidad de que la Administración tributaria española participe en controles simultáneos de acuerdo y en colaboración con otro u otros Estados, participación que, hasta ahora, en la normativa tributaria general, solo estaba reconocida de manera indirecta en sede reglamentaria, en particular, en el artículo 61.3 del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, debiendo recordarse que la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE, se refiere en su artículo 12, expresamente, a la figura de los controles simultáneos.

#### 16.4. «Artículo 177 quinquies. Presencia en las actuaciones de asistencia y en controles simultáneos.

1. En el desarrollo de las actuaciones de asistencia a otros Estados, podrán estar presentes funcionarios designados por el Estado requirente, previa autorización de la autoridad competente española o previo acuerdo entre los Estados.

2. Asimismo, los funcionarios designados por la autoridad competente española podrán desplazarse a otros Estados en el marco de peticiones de asistencia efectuadas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, o como consecuencia de controles simultáneos.»

Para que la asistencia mutua sea eficaz, en determinadas ocasiones puede ser necesario o conveniente el desplazamiento de los funcionarios de la Administración requirente (previsto en el art. 7 de la DR), ya que su presencia en el desarrollo de las actuaciones realizadas por las autoridades requeridas puede contribuir a que la asistencia prestada sea efectivamente útil al Estado que la ha solicitado.

Así, este artículo tiene por objeto establecer en la Ley General Tributaria la posible presencia de funcionarios extranjeros en el desarrollo en España de actuaciones de asistencia por la Administración tributaria, previa autorización o previo acuerdo entre los Estados. Estos funcionarios no gozarían de las facultades de la inspección de los tributos, pero el obligado tributario no podrá oponerse a su presencia o colaboración pasiva, ya que, de lo contrario, incurriría en la infracción tributaria del artículo 203 de la Ley General Tributaria, tal y como señala el nuevo apartado 6 de dicho artículo, también introducido a través de esta modificación normativa.

Igualmente, con la misma finalidad, los funcionarios españoles podrán desplazarse a otros Estados a los que se haya solicitado asistencia.

Uno de los supuestos, expresamente contemplados en el artículo 7.1 c) de la DR, en el que sería necesario dicho desplazamiento sería, por ejemplo, cuando se solicita la adopción de una determinada medida cautelar para la cual la autoridad requerida, de acuerdo con su normativa, necesita autorización judicial, siendo en estos casos de especial importancia la comparecencia ante esa autoridad judicial del funcionario español que puede justificar adecuadamente la necesidad de la medida.

#### 16.5. «Artículo 177 sexies. Asistencia en la notificación.

1. En el marco de la asistencia mutua, los actos administrativos dictados en España por la Administración tributaria podrán ser notificados en el territorio de otro Estado mediante la asistencia de la autoridad competente de ese Estado.

Tales notificaciones producirán los mismos efectos que si se hubiesen realizado conforme a la normativa española, sin más requisito que la comunicación recibida de la autoridad requerida de que se ha efectuado la notificación solicitada.

En los casos en que se haya solicitado asistencia a otro Estado, si en el plazo de dos meses desde el envío de la solicitud de notificación no se ha podido realizar la notificación en el extranjero o la Administración tributaria no ha recibido respuesta de la autoridad requerida respecto a la fecha de notificación del documento al destinatario, la Administración podrá proceder a la notificación por comparecencia regulada en el artículo 112 de esta Ley.

Si en estos supuestos se produjese una doble notificación del acto, se considerará como fecha de notificación la correspondiente a la efectuada en primer lugar.

2. Cuando, en el marco de la asistencia mutua, la Administración tributaria reciba una petición de notificación de documentos por parte de la autoridad competente de otro Estado o de entidades internacionales o supranacionales, será aplicable el régimen de notificación regulado en la Sección 3.<sup>a</sup> del Capítulo II de este título.

La notificación podrá efectuarse, en su caso, además de en los lugares establecidos en el artículo 110 de esta Ley, en el lugar que a estos efectos señale la autoridad extranjera.

En los supuestos en los que no sea posible la notificación al interesado por causas no imputables a la Administración tributaria e intentada bien en el domicilio fiscal o bien en el lugar señalado a estos efectos por la autoridad extranjera, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 112 de esta Ley.

Los documentos objeto de notificación serán remitidos al destinatario en la lengua en la que sean recibidos por la Administración tributaria, salvo que la normativa sobre asistencia mutua establezca otra cosa.»

Otra de las formas de colaboración entre Estados es la asistencia en la notificación de documentos, prevista no solamente en el artículo 8 de la DR respecto de actos tendentes al cobro de créditos (créditos ya liquidados), sino también en otras normas internacionales sobre asistencia, por ejemplo, en el ámbito de la Directiva 77/799/CEE (así como en la Directiva que la sustituirá a partir del 1 de enero de 2013: la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE). En este ámbito, el artículo 10 del Real Decreto 1326/1987 regula la asistencia en las notificaciones de actos relativos a la aplicación de los tributos en general. Consecuentemente, este precepto se encuadra dentro de la sección sobre normas comunes a todos los ámbitos de la asistencia mutua.

El primer apartado del artículo se refiere a las solicitudes de asistencia que formule la Administración tributaria española a otros Estados o entidades internacionales. En relación con las solicitudes de notificación que formule la Administración tributaria española a otros Estados o entidades internacionales, en beneficio de la seguridad jurídica, se otorgan a la comunicación recibida del otro Estado, en la que señale que se ha efectuado la notificación en el extranjero, los efectos propios de las notificaciones realizadas en España conforme a la normativa interna. Asimismo, se establece un plazo de dos meses para que la autoridad requerida comunique si dicha notificación se ha producido. De forma que una vez transcurrido dicho plazo sin que se haya realizado dicha notificación o bien, sin que se haya recepcionado comunicación de la autoridad extranjera requerida, la Administración tributaria pueda proceder, si lo considera oportuno, a iniciar el procedimiento de notificación por comparecencia.

Es preciso recordar que el artículo 8.3 de la DR obliga a la autoridad requerida a informar de la notificación efectuada. Con base en ello, y en pro de la seguridad jurídica, se otorga a la comunicación recibida los efectos propios de las notificaciones efectuadas en España conforme a la normativa interna, aunque las fórmulas legales de notificación reguladas en el extranjero no coincidan con las establecidas en la norma doméstica española.

El segundo apartado del artículo 177 sexies regula las especialidades de las notificaciones que deben llevarse a cabo en España en cumplimiento de una solicitud de asistencia recibida.

En estos casos, por mor del artículo 9.1 de la DR, la notificación sigue el régimen general, si bien, se establece un lugar adicional en el que puede practicarse la notificación: el lugar que señale la autoridad extranjera [al que debe referirse el Estado requirente según el art. 8.1 a) de la DR]. Así, la Administración tributaria, según las circunstancias concretas de cada caso, puede optar por intentar la notificación en el domicilio fiscal y/o en el lugar señalado por la autoridad extranjera, sirviendo tanto uno como otro lugar a efectos del cómputo de los dos intentos de notificación a los que se refiere el artículo 112.1 de la Ley General Tributaria.

Por último, teniendo en cuenta que el artículo 22.2 de la DR establece la posible remisión al Estado requerido de los documentos a notificar en la lengua del Estado requirente, como regla general, y salvo que la normativa sobre asistencia mutua establezca otra cosa, los documentos serán remitidos al destinatario en esa misma lengua, contribuyendo así a dar agilidad al procedimiento de notificación, así como a la seguridad jurídica de la Administración actuante.

#### 16.6. «Artículo 177 septies. Medios de comunicación.

Las comunicaciones que la Administración tributaria entable con otros Estados o con entidades internacionales o supranacionales en virtud de la normativa sobre asistencia mutua se llevarán a cabo a través de los medios establecidos en la normativa que regule la asistencia en cada caso.

En defecto de regulación específica, para las comunicaciones se utilizarán preferentemente medios electrónicos, informáticos y telemáticos, en los términos establecidos en esta Ley y en su normativa de desarrollo.»

Este artículo, a diferencia de lo que ocurre con los anteriores, afecta, exclusivamente, a las relaciones entre Estados, en particular, a los medios utilizados por la Administración tributaria para comunicarse con otros Estados o con entidades internacionales o supranacionales.

En línea con la regulación de la DR (art. 21), se pretende incentivar la utilización de medios informáticos con el objeto de dar mayor dinamismo a las comunicaciones y que la asistencia pueda llevarse a cabo de forma rápida y eficaz.

A estos efectos, en el ámbito de la Unión Europea, se ha creado la red RCC como plataforma común basada en una red común de comunicaciones para todas las comunicaciones electrónicas entre las autoridades competentes de los Estados de la Unión Europea [art. 3 e) de la DR].

Fuera del ámbito de la Unión Europea, si la normativa sobre asistencia sí regula los medios de comunicación entre autoridades, las comunicaciones deberán ajustarse a esa normativa. En caso contrario, esto es, en los casos en los que la normativa sobre asistencia no regule los medios de comunicación, las comunicaciones que se lleven a cabo por medios electrónicos deberán cumplir con las garantías de seguridad establecidas en la normativa tributaria en relación con la utilización de tecnologías informáticas (art. 96 de la LGT).

«Sección 3.<sup>a</sup> Asistencia en la recaudación»

#### 16.7. «Artículo 177 octies. Procedimiento de recaudación en el ámbito de la asistencia mutua.

La recaudación de deudas en el ámbito de la asistencia mutua se realizará mediante el pago o cumplimiento del obligado tributario en los términos previstos en los artículos 62.6 y 65.6 de esta Ley, así como, en su caso, a través de la aplicación de las normas de la Sección 2.<sup>a</sup> del Capítulo V del Título III de esta Ley, sin perjuicio de las especialidades contenidas en el presente capítulo.»

A través de este artículo se transpone el artículo 13.1 y 4 de la DR, poniéndose de manifiesto que las actuaciones recaudatorias que lleve a cabo la Administración tributaria para asistir en el cobro a otro Estado o entidad internacional se regirán por las normas del procedimiento de apremio, con las especialidades derivadas de la DR que se transponen en los artículos siguientes.

Ahora bien, si se concede al obligado al pago el aplazamiento o fraccionamiento de la deuda, o si el obligado procede al pago íntegro de la misma dentro del plazo al que se refiere el nuevo artículo 62.6 de la Ley General Tributaria, entonces, si la Administración tributaria no ha iniciado las actuaciones ejecutivas con anterioridad a la concesión o al pago, obviamente tampoco las iniciará con posterioridad y no serán de aplicación las normas reguladoras del procedimiento de apremio.

#### 16.8. «Artículo 177 nonies. Instrumento de ejecución.

1. Tendrá la consideración de instrumento de ejecución aquel que, en virtud de las normas de asistencia mutua, habilite para el ejercicio de las actuaciones recaudatorias a las que se refiere el Capítulo V del Título III de esta Ley.

2. El instrumento de ejecución se asimila a la providencia de apremio. En particular, será considerado título suficiente para iniciar el procedimiento de recaudación y tendrá la misma fuerza ejecutiva que la providencia de apremio a la que se refiere el artículo 167.2 de esta Ley para proceder contra los bienes y derechos de los obligados al pago.

3. Cuando el instrumento de ejecución vaya acompañado de otros documentos referentes al mismo y expedidos por el Estado o entidad internacional o supranacional requirente, dichos documentos serán remitidos al destinatario en la lengua en la que sean recibidos por la Administración tributaria, salvo que la normativa sobre asistencia mutua establezca otra cosa.

4. En ningún caso, ni el instrumento de ejecución ni los documentos que acompañen y se refieran al mismo, que hayan sido recibidos conforme a la normativa de asistencia mutua, estarán sujetos a acto alguno de reconocimiento, adición o sustitución por parte de la Administración tributaria española, salvo que dicha normativa establezca otra cosa.»

En este artículo se regula el instrumento de ejecución de las deudas objeto de asistencia por parte de la Administración tributaria.

Dentro del término «instrumento de ejecución» se incluye, no solamente el instrumento normalizado regulado en el artículo 12 de la DR («instrumento uniforme que permite la ejecución»),

sino también todo instrumento que, en virtud de la normativa sobre asistencia mutua aplicable, permita poner en marcha el procedimiento recaudatorio ejecutivo, ya sea emitido el instrumento por la autoridad requirente o por la Administración tributaria española.

Con el fin de no afectar a la regulación general del procedimiento de apremio actual, se ha optado por asimilar el instrumento de ejecución a la providencia de apremio, de forma que, cuando el procedimiento se desarrolle en el ámbito de la asistencia mutua, las referencias de la normativa doméstica a la providencia de apremio se deberán entender realizadas al instrumento de ejecución.

Señala el artículo 12.2 de la DR que «la petición de cobro de un crédito podrá ir acompañada de otros documentos referentes al mismo y expedidos en el Estado miembro requirente». Cuando estos documentos deban remitirse al obligado tributario, se le remitirán en la lengua en la que hayan sido recibidos.

Como regla general, y en transposición del artículo 12.1, segundo párrafo de la DR, tanto el instrumento de ejecución como los documentos que le acompañen serán válidos y surtirán plenos efectos, sin necesidad de ser reconocidos o sustituidos en el Estado requerido, cualquiera que sea el medio de comunicación a través del cual sean recibidos y siempre que dicho medio se ajuste a la normativa sobre medios de comunicación aplicable.

Dicha validez y eficacia existirán siempre que la normativa sobre asistencia mutua no establezca otra cosa, lo que ocurre, por ejemplo, cuando la normativa sobre asistencia no contemple un instrumento ejecutivo uniforme y solo se remita una solicitud de cobro que la Administración española deba completar emitiendo un instrumento equivalente a la providencia de apremio.

#### 16.9. «Artículo 177 decies. Motivos de oposición contra los instrumentos de ejecución.

Contra el instrumento de ejecución dictado al amparo de las normas de asistencia mutua no serán admisibles los motivos de oposición a los que se refiere el artículo 167.3 de esta Ley, siendo de aplicación lo establecido en el artículo 177 duodecies.1 de esta Ley.»

Por su íntima conexión, efectuamos el comentario conjuntamente con el artículo siguiente.

#### 16.10. «Artículo 177 undecies. Motivos de oposición contra las diligencias de embargo y contra el resto de actuaciones derivadas de una solicitud de cobro recibida en el ámbito de la asistencia mutua.

1. Contra las diligencias de embargo dictadas al amparo de la asistencia mutua solo serán admisibles como motivos de oposición aquellos a los que se refiere el artículo 170.3 de esta Ley.

En el caso de que el motivo de oposición se fundamente en medios de prueba obtenidos en actuaciones ante instancias administrativas o judiciales de otro Estado o entidad internacional o supranacional, se deberá solicitar por el órgano competente la debida acreditación de los mismos. La información remitida a estos efectos tendrá el valor probatorio que proceda en derecho de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 106.2 de esta Ley.

2. Contra el resto de las actuaciones de la Administración tributaria española derivadas de una solicitud de cobro recibida en el marco de la asistencia mutua serán oponibles los motivos que deriven de la presente Ley y su normativa de desarrollo.»

Estos artículos regulan los motivos de oposición en España, como Estado requerido al cobro, contra el instrumento de ejecución y contra las actuaciones recaudatorias que se lleven a cabo en ejecución de una petición de asistencia en el cobro respectivamente, encontrándose entre estas últimas actuaciones las diligencias de embargo.

Dado que el instrumento ejecutivo o bien es remitido directamente por la autoridad requirente o bien, si es emitido por la Administración tributaria como autoridad requerida, esta lo expide en virtud de una solicitud de cobro que se presume válida, el Estado requerido no es competente para la revisión de dicho instrumento, y, consecuentemente, no es oponible ningún motivo contra el mismo en el Estado requerido.

En cambio, de las diligencias de embargo que practique la autoridad requerida debe responder quien las expide, esto es, la Administración tributaria española, y contra ellas se podrá alegar cualquiera de los motivos de oposición tasados en el artículo 170.3 de la Ley General Tributaria.

En caso de que el motivo de oposición radique en actuaciones llevadas a cabo en el Estado requirente, por ejemplo, si se alega el pago o extinción de la deuda en el Estado requirente, entonces, para resolver deberá solicitarse la acreditación de tal circunstancia.

Contra el resto de las actuaciones recaudatorias que la Administración tributaria española lleve a cabo en ejecución de una petición de asistencia en el cobro, como puede ser la denegación de una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento, una derivación de responsabilidad, etc., se podrá oponer cualquier motivo derivado de la Ley General Tributaria y su normativa de desarrollo.

#### 16.11. «Artículo 177 duodécimos. Competencia para la revisión de las actuaciones recaudatorias.

1. La revisión del instrumento de ejecución al que se refiere el artículo 177 nonies de esta Ley se llevará a cabo por el Estado o entidad internacional o supranacional requirente de la asistencia mutua, salvo que las normas reguladoras de la misma establezcan otra cosa.

2. La revisión de las diligencias de embargo y demás actuaciones de la Administración tributaria derivadas de una solicitud de cobro recibida, se llevará a cabo por los órganos revisores establecidos en la presente Ley y en su normativa de desarrollo.»

En este precepto se determina el Estado competente para revisar los actos recaudatorios derivados de la asistencia mutua.

Su fundamento jurídico se encuentra en el artículo 14 de la DR que hace una distribución de responsabilidades de los Estados intervinientes en la asistencia en función de cuál sea la autoridad responsable del acto contra el cual se manifiesta la disconformidad.

Como ya se ha señalado, dado que el instrumento de ejecución o es remitido directamente por la autoridad requirente o, si es emitido por la Administración tributaria como autoridad requerida, esta lo expide en virtud de una solicitud de cobro que se presume válida, la revisión de dicho instrumento va a corresponder al Estado requirente, no al requerido.

De las diligencias de embargo que practique la autoridad requerida, en cambio, debe responder quien las expide, esto es, la Administración tributaria española, por lo que la revisión de las mismas corresponderá a la Administración española.

Lo mismo ocurre con otras actuaciones de recaudación que pueden llevarse a cabo durante la prestación de asistencia en el cobro, como puede ser la denegación de una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento o una derivación de responsabilidad. En estos casos la revisión corresponde también a los órganos competentes de la Administración española.

#### 16.12. «Artículo 177 terdecies. Suspensión del procedimiento de recaudación.

1. Se acordará la suspensión de oficio del procedimiento de recaudación instado al amparo de las normas de asistencia mutua por la comunicación de la existencia de un litigio por el Estado o entidad internacional o supranacional requirente que pudiera afectar al crédito respecto del cual se hubiera solicitado asistencia. Dicha suspensión también tendrá lugar cuando el interesado en el procedimiento comunique y acredite fehacientemente la existencia del mismo.

No obstante lo anterior, dicha suspensión no se acordará o quedará sin efecto cuando dicho Estado o entidad internacional o supranacional manifieste su voluntad a favor de la ejecución.

2. Cuando el litigio se refiera solo a una parte de la solicitud de asistencia, la suspensión referida en el apartado anterior se entenderá producida solo respecto de la parte afectada por la impugnación, pudiéndose continuar con la ejecución de la parte no afectada.

3. Salvo que la normativa sobre asistencia mutua establezca otra cosa, también se suspenderá el procedimiento de recaudación cuando alguno de los Estados o entidades internacionales o supranacionales intervinientes en dicha asistencia hubieran iniciado un procedimiento amistoso y el resultado de dicho procedimiento pudiera afectar al crédito respecto del cual se hubiera solicitado asistencia. La suspensión surtirá efectos hasta que concluya dicho procedimiento, salvo que, entre otros supuestos, existan indicios racionales de que dicho cobro se verá frustrado o gravemente dificultado, en cuyo caso se continuará la ejecución. No obstante lo anterior, se podrán adoptar las medidas cautelares para garantizar el cobro del crédito conforme a lo dispuesto en el artículo 81.2 de esta Ley.»

Este artículo transpone las causas, adicionales a los supuestos generales de suspensión derivados del artículo 165 de la Ley General Tributaria, que, en virtud del artículo 14.4 de la DR, determinan la suspensión del procedimiento de recaudación tramitado a instancias de otro Estado o entidad internacional o supranacional.

Puede resumirse el contenido de este precepto señalando que se producirá la suspensión del procedimiento recaudatorio por dos motivos adicionales:

- Cuando se comunique por parte del Estado requirente o se acredite por parte del interesado en el procedimiento, que existe un litigio en el Estado requirente que puede afectar al crédito objeto del procedimiento recaudatorio, salvo que el Estado requirente manifieste la voluntad de que se continúe con el procedimiento recaudatorio.
- Cuando se esté tramitando un procedimiento amistoso cuyo resultado pudiera afectar al crédito objeto de asistencia. En estos casos la Administración tributaria española podrá adoptar medidas cautelares para garantizar el cobro del crédito.

#### 16.13. «Artículo 177 quaterdecies. Terminación de los procedimientos de recaudación tramitados al amparo de las normas de asistencia mutua.

Los procedimientos de recaudación tramitados al amparo de la asistencia mutua podrán terminar, además de por las causas del artículo 173 de esta Ley, por la modificación o retirada de la petición de cobro original efectuada por el Estado o entidad internacional o supranacional requirente de dicha asistencia.»

En transposición del artículo 15 de la DR, se establece en este precepto una causa adicional que puede implicar la conclusión de los procedimientos de recaudación llevados a cabo como consecuencia de solicitudes de asistencia recibidas: la modificación o retirada de la petición de cobro original.

De acuerdo con la DR, cuando la modificación de la petición no implique la finalización del procedimiento, se conservarán aquellas actuaciones recaudatorias ya realizadas que sean compatibles con la petición modificada.

#### 17. *Artículo 181. Sujetos infractores*

Se introduce un nuevo párrafo g) en el apartado 1 del artículo 181, con la siguiente redacción:

«g) Los obligados tributarios conforme a la normativa sobre asistencia mutua.»

Como ya se dijo más arriba, las modificaciones aludidas exigen reconocer una nueva categoría de sujetos infractores (en el art. 181.1 de la LGT): los vinculados a la existencia de obligados conforme a la normativa sobre asistencia mutua.

#### 18. *Artículo 203. Infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria*

Se introduce un nuevo apartado 6 en el artículo 203, renumerándose el actual apartado 6 como 7, con la siguiente redacción:

«6. Lo dispuesto en los apartados anteriores será de aplicación cuando la resistencia, obstrucción, excusa o negativa se refiera a actuaciones en España de funcionarios extranjeros realizadas en el marco de la asistencia mutua.»

El nuevo apartado tiene por objeto cumplir con el principio de tipificación de las infracciones y sanciones al que se refiere el artículo 178 de la Ley General Tributaria, con base en lo dispuesto en el artículo 8 g) de la misma ley.

Como consecuencia de las distintas formas de prestar asistencia a otros Estados o entidades internacionales, los obligados a prestar dicha asistencia pueden cometer infracciones. Dado que se ha considerado obligados tributarios a aquellos a quienes se impongan obligaciones conforme a la normativa sobre asistencia mutua (en el art. 35.6 de la LGT) y se les ha calificado como posibles infractores (en el art. 181 de la LGT), se tipifica expresamente para estos casos la infracción regulada en el artículo 203 de la Ley General Tributaria.

### 19. *Disposición adicional decimoséptima*

Se introduce una nueva disposición adicional decimoséptima, con la siguiente redacción:

«Disposición adicional decimoséptima. Naturaleza jurídica de los créditos gestionados en el ámbito de la asistencia mutua.

1. A efectos de la asistencia mutua a la que se refiere el artículo 1.2 de esta Ley y sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 80 bis de esta Ley, tendrán la consideración de derechos de la Hacienda Pública de naturaleza pública todo crédito de otro Estado o entidad supranacional o internacional respecto del que se ejerzan las acciones de asistencia, colaboración, cooperación y otras de naturaleza análoga que preste el Estado español en ejercicio de dicha asistencia mutua.

2. A los efectos del ejercicio de dichas acciones de asistencia mutua tales derechos conservarán su naturaleza jurídica originaria conforme a la normativa española y les será de aplicación el régimen jurídico regulado en la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, y en la presente Ley.»

Esta disposición adicional supone la transposición en Derecho interno del artículo 13.1 de la DR. Este precepto establece expresamente que los créditos procedentes de otro Estado o entidad internacional o supranacional tienen la consideración de créditos de derecho público del Estado español. De esta forma se cumple con las exigencias de transposición del artículo citado de la DR.

Por último, derivado de lo anterior, en la citada disposición se reconoce a dichos créditos objeto de asistencia mutua la conservación de su naturaleza jurídica originaria conforme a la normativa española, lo que se les hace partícipes del régimen jurídico propio de la Ley General Presupuestaria y de la Ley General Tributaria.