

# MODIFICACIONES INTRODUCIDAS EN LA LEY GENERAL TRIBUTARIA POR LA LEY DE MEDIDAS PARA LA PREVENCIÓN DEL FRAUDE FISCAL

**ANTONIO MONTERO DOMÍNGUEZ**  
*Inspector de Hacienda del Estado*  
*Dirección General de Tributos.*  
*Ministerio de Economía y Hacienda*

## *Extracto:*

**E**n el presente artículo el autor analiza minuciosamente las modificaciones que la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, introduce en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Igualmente, el autor hace referencia a una norma actualmente en fase de elaboración pero que, por su trascendencia y vinculación con las modificaciones ahora introducidas por la mencionada ley, se considera oportuno incluir: el Proyecto de Real Decreto por el que se aprueba 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.

**Palabras clave:** recargos, responsabilidad, comprobación de valores, notificaciones y procedimientos tributarios.

# Sumario

1. Introducción.
2. Régimen de recargos por extemporaneidad.
3. Obligaciones tributarias formales.
4. Sistema de responsabilidades tributarias.
5. Comprobación de valores.
6. Notificaciones.
7. Procedimiento de Inspección.
8. Procedimiento de Recaudación.
9. Régimen sancionador.
10. Número de identificación fiscal.

## 1. INTRODUCCIÓN

En fecha 30 de noviembre de 2006 ha sido publicada en el Boletín Oficial del Estado la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, en adelante, LMF.

Estas notas tienen por objeto exponer los cambios que a través de dicha norma se introducen en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en adelante, LGT.

En este sentido, como siempre es útil hacer una lectura de la exposición de motivos que incorpora la norma recién aprobada que establece en general, y, en particular, respecto de los aspectos que nos interesan, que la finalidad del texto es dotar de cobertura legal a determinadas actuaciones que, ya enunciadas en el Plan de Prevención del Fraude Fiscal, precisaban de regulación para su materialización, señalando que las ahora aprobadas son el resultado de la experiencia práctica de lucha contra el fraude de la Administración tributaria, respondiendo a varias líneas estratégicas, a saber:

- Potenciar las facultades de actuación de los órganos de control.
- Mejorar la información de que dispone la Administración tributaria, no tanto desde el punto de vista cuantitativo como cualitativo y de inmediatez en su obtención.
- Garantizar el ingreso efectivo de las deudas tributarias.

La norma tiene en cuenta la tipología de las actuaciones defraudatorias objeto del Plan al que se ha hecho referencia más arriba, centrando su actuación en las que son consideradas más graves, siendo de destacar las tramas organizadas de defraudación en el IVA y en el IEDMT, así como en la lucha contra el fraude en el sector inmobiliario.

Además, se realizan modificaciones en otros aspectos sustantivos como en la tramitación de los procedimientos por presunto delito contra la Hacienda Pública, eliminando el actual trámite de audiencia previo a la remisión del expediente a la vía judicial, creando, en otro orden, nuevos supuestos de responsabilidad tributaria para luchar contra el fraude en fase recaudatoria.

En orden a favorecer la regularización voluntaria por parte del contribuyente, lo que indirectamente implica una forma de lucha contra el fraude fiscal, se incluyen en la norma determinados preceptos que tratan de potenciar, incentivar dichas regularizaciones, con la modificación del sistema de recargos por presentación extemporánea, con la nueva regulación de las actas con acuerdo y con la introducción de modificaciones en la regulación de la reducción de las sanciones pecuniarias (actas con acuerdo y actas en conformidad), admitiendo la posibilidad de aplazar o fraccionar el pago.

Del análisis de las modificaciones resultan los comentarios que a continuación pasamos a realizar, debiendo significarse que a lo largo de la exposición se hace referencia también a una norma actualmente en fase de elaboración pero que, por su trascendencia y vinculación con las modificaciones ahora introducidas, se considera oportuno incluir referencia al mismo, el Proyecto de Real Decreto por el que se aprueba 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, en adelante, RGAT, a cuyo efecto hacemos notar que las observaciones que se harán toman como referencia las redacciones reglamentarias que se incorporan en el texto que ha sido sometido al trámite de información pública, redacciones que, previsiblemente, sufrirán modificaciones en los subsiguientes trámites de elaboración de la norma reglamentaria citada.

## 2. RÉGIMEN DE RECARGOS POR EXTEMPORANEIDAD

***Modificación: adición de un nuevo apartado 5 al artículo 27 LGT, reduciendo el importe de los recargos en atención al ingreso de la deuda y del importe restante del recargo.***

El artículo 27 LGT establece lo siguiente:

*«Artículo 27. Recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo.*

*1. Los recargos por declaración extemporánea son prestaciones accesorias que deben satisfacer los obligados tributarios como consecuencia de la presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria.*

*A los efectos de este artículo, se considera requerimiento previo cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria.*

*2. Si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa dentro de los tres, seis o 12 meses siguientes al término del plazo establecido para la presentación e ingreso, el recargo será del cinco, 10 ó 15 por ciento, respectivamente. Dicho recargo se calculará sobre el importe a ingresar resultante de las autoliquidaciones o sobre el importe de la liquidación derivado de las declaraciones extemporáneas y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse y los intereses de demora devengados hasta la presentación de la autoliquidación o declaración.*

*Si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa una vez transcurridos 12 meses desde el término del plazo establecido para la presentación, el recargo será del 20 por ciento y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse. En estos casos, se exigirán los intereses de demora por el período transcurrido desde el día siguiente al término de los 12 meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la presentación hasta el momento en que la autoliquidación o declaración se haya presentado.*

*En las liquidaciones derivadas de declaraciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo no se exigirán intereses de demora por el tiempo transcurrido desde la presentación de la declaración hasta la finalización del plazo de pago en período voluntario correspondiente a la liquidación que se practique, sin perjuicio de los recargos e intereses que corresponda exigir por la presentación extemporánea.*

*3. Cuando los obligados tributarios no efectúen el ingreso ni presenten solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación al tiempo de la presentación de la autoliquidación extemporánea, la liquidación administrativa que proceda por recargos e intereses de demora derivada de la presentación extemporánea según lo dispuesto en el apartado anterior no impedirá la exigencia de los recargos e intereses del período ejecutivo que correspondan sobre el importe de la autoliquidación.*

*4. Para que pueda ser aplicable lo dispuesto en este artículo, las autoliquidaciones extemporáneas deberán identificar expresamente el período impositivo de liquidación al que se refieren y deberán contener únicamente los datos relativos a dicho período.»*

La dicción del texto legal vigente vino a sustituir al artículo 61.3 de la norma precedente (Ley 230/1963, de 28 de diciembre), que se incardinaba no en el ámbito de las obligaciones tributarias accesorias, como en la actual ley, sino dentro de la regulación del pago.

El texto transcrito sufre una ampliación como consecuencia de la LMF derivada de la modificación que se introdujo en el texto que entró en el Congreso de los Diputados como anteproyecto de ley. En dicho trámite se introdujo un nuevo apartado 5 en el que se establecía lo siguiente:

*«El importe de los recargos a que se refiere el número 2 anterior se reducirá en el 25 por ciento siempre que junto a la presentación extemporánea de la declaración se realice el ingreso total del importe del recargo correspondiente.»*

Esa redacción pretendía potenciar, sin duda, la regularización mediante la presentación, aun extemporánea, tanto de declaraciones como autoliquidaciones, aunque sólo citase las primeras (recuérdese el enunciado del art. 27 LGT, que habla sólo de declaración extemporánea aunque de su contenido se deduce claramente que también regula las autoliquidaciones), incentivando dicha regularización mediante la reducción de los recargos que se establecen con carácter general en el mismo precepto.

Dicha redacción, no obstante su intención, planteaba algún problema gestor, ya que obligaba a establecer un sistema de autoliquidación del recargo, que siendo viable, aun con ciertas dificultades, en el ámbito de las autoliquidaciones, no lo era en el de las declaraciones, en el que el conocimiento de base del recargo se hacía depender de la cuantía finalmente liquidada por la Administración tributaria, por lo que la autoliquidación del recargo no era factible en el momento de presentar la declaración extemporánea.

Como consecuencia de lo anterior, en el trámite de enmiendas en el Senado se propuso una redacción alternativa que ha sido la finalmente aprobada:

«5. El importe de los recargos a que se refiere el apartado 2 anterior se reducirá en el 25 por ciento siempre que se realice el ingreso total del importe restante del recargo en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta ley abierto con la notificación de la liquidación de dicho recargo y siempre que se realice el ingreso total del importe de la deuda resultante de la autoliquidación extemporánea o de la liquidación practicada por la Administración derivada de la declaración extemporánea, al tiempo de su presentación o en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta ley, respectivamente, o siempre que se realice el ingreso en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento de dicha deuda que la Administración tributaria hubiera concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución y que el obligado al pago hubiera solicitado al tiempo de presentar la autoliquidación extemporánea o con anterioridad a la finalización del plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta ley abierto con la notificación de la liquidación resultante de la declaración extemporánea.

**El importe de la reducción practicada de acuerdo con lo dispuesto en este apartado se exigirá sin más requisito que la notificación al interesado, cuando no se hayan realizado los ingresos a que se refiere el párrafo anterior en los plazos previstos incluidos los correspondientes al acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento».**

La modificación tiene por finalidad, insistimos en ello, incentivar el cumplimiento de la obligación tributaria material principal por parte del contribuyente (el pago de la cuota, según lo dispuesto en el art. 19 LGT); la fórmula: permitiendo una minoración de los recargos que dicha presentación extemporánea lleva asociados.

Los condicionantes para que dicha reducción opere son los siguientes:

- 1.º Que se ingrese el importe del recargo restante (75%) en el plazo que se abrirá con la notificación del mismo (art. 62.2 LGT).
- 2.º Que se ingrese el importe de la deuda según el caso de que se trate:
  - Si es una deuda autoliquidada, en el momento de presentar la autoliquidación extemporánea.
  - Si es una deuda vinculada a una declaración y posterior liquidación por la Administración, en el plazo abierto con la notificación de dicha liquidación (art. 62.2 LGT).

En uno y otro caso se admite la posibilidad de que se solicite y obtenga el aplazamiento o fraccionamiento de dicha deuda, siempre y cuando se garantice de determinada forma (aval o certificado de seguro de caución). De ser este el caso, la reducción del recargo se hace depender de que el ingreso de la deuda se realice en los plazos establecidos en dichos acuerdos de aplazamiento o fraccionamiento. La solicitud de estos últimos deberá producirse bien en el momento de presentar la autoliquidación o bien en el plazo de ingreso en período voluntario abierto con la notificación de la liquidación (en el caso de declaraciones).

Por último, en caso de incumplimiento de los ingresos en los plazos que se han señalado, se exigirá el importe del recargo objeto de reducción (25%), sin más requisito que la notificación del correspondiente requerimiento de ingreso.

La operativa de la solución que se adopta tiene precedentes en el artículo 188.3 LGT, cuando al regular la reducción de las sanciones en el supuesto de las actas de conformidad aplica una reducción del 25 por 100 (accesoria a la asociada a la reducción por conformidad) si se realiza el ingreso total del importe restante de la misma en período voluntario.

### 3. OBLIGACIONES TRIBUTARIAS FORMALES

#### *Modificación del artículo 29.3 LGT para hacer referencia a la aportación de libros registro de forma periódica y por medios telemáticos.*

El actual artículo 29 LGT contiene las reglas generales en relación con las obligaciones tributarias formales, dando una definición de las mismas basada en su carácter no pecuniario, estableciendo un listado enunciativo no cerrado de aquellas.

El apartado 3 que es objeto de modificación señala en su redacción original lo siguiente:

*«3. En desarrollo de lo dispuesto en este artículo, las disposiciones reglamentarias podrán regular las circunstancias relativas al cumplimiento de las obligaciones tributarias formales.»*

La modificación introducida en dicho apartado por la LMF da una nueva redacción a dicho precepto:

«3. En desarrollo de lo dispuesto en este artículo, las disposiciones reglamentarias podrán regular las circunstancias relativas al cumplimiento de las obligaciones tributarias formales.

**En particular, se determinarán los casos en los que la aportación de los libros registro se deba efectuar de forma periódica y por medios telemáticos.»**

En relación con esta modificación, el apartado 2 f) del mismo artículo de la LGT establece lo siguiente:

*«(...) 2. Además de las restantes que puedan legalmente establecerse, los obligados tributarios deberán cumplir las siguientes obligaciones:*

*(...) f) La obligación de aportar a la Administración tributaria libros, registros, documentos o información que el obligado tributario deba conservar en relación con el cumplimiento de las obligaciones tributarias propias o de terceros, así como cualquier dato, informe, antecedente y*

*justificante con trascendencia tributaria, a requerimiento de la Administración o en declaraciones periódicas. Cuando la información exigida se conserve en soporte informático deberá suministrarse en dicho soporte cuando así fuese requerido (...).»*

El futuro desarrollo reglamentario de lo ya previsto en la LGT vía LMF se encuentra en el proyecto de RGAT, en el que se establece la obligación de presentar una declaración informativa con el contenido de los libros registro a que se refiere el artículo 62.1 del Reglamento de Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, para 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.

#### 4. SISTEMA DE RESPONSABILIDADES TRIBUTARIAS

*Modificación de los artículos 41 y 42 LGT para extender la responsabilidad a las sanciones, intereses y recargos en los supuestos regulados en el apartado 2 de este último artículo.*

*Modificación del artículo 43 LGT para incluir en su apartado 1 dos nuevos supuestos de responsabilidad vinculados a la figura del levantamiento del velo.*

##### **Primera modificación:**

El artículo 41 LGT establece una serie de reglas generales en relación con el sistema de responsabilidades tributarias.

En su apartado 3 señala:

*«3. La responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria exigida en período voluntario.*

*«Cuando haya transcurrido el plazo voluntario de pago que se conceda al responsable sin realizar el ingreso, se iniciará el período ejecutivo y se exigirán los recargos e intereses que procedan.»*

Por su parte, el artículo 42 LGT, al regular la figura de la responsabilidad solidaria, dedica su apartado 2 a establecer la casuística de responsables en el marco del procedimiento de apremio, es decir, aquellos supuestos en los que el ordenamiento jurídico reacciona contra quienes, realizando las operaciones en la norma descrita, tratan de impedir el normal desarrollo de las actuaciones ejecutivas desplegadas por la Administración tributaria para el cobro de las deudas.

Este apartado 2 al que nos referimos establece:

*«2. También serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria pendiente, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria, las siguientes personas o entidades:*

*a) Las que sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria.*

*b) Las que, por culpa o negligencia, incumplan las órdenes de embargo.*

*c) Las que, con conocimiento del embargo, la medida cautelar o la constitución de la garantía, colaboren o consientan en el levantamiento de los bienes o derechos embargados o de aquellos bienes o derechos sobre los que se hubiera constituido la medida cautelar o la garantía.*

*d) Las personas o entidades depositarias de los bienes del deudor que, una vez recibida la notificación del embargo, colaboren o consientan en el levantamiento de aquellos.»*

De la conjunción de lo dispuesto en los artículos 41.3, 42.2 y, sobre todo, 58, todos ellos de la LGT, se observa que las sanciones, recargos e intereses de demora quedaban fuera del sistema de responsabilidades en los supuestos del artículo 42.2, y ello por cuanto que los dos primeros artículos citados hacen referencia a la extensión de la responsabilidad, limitándola a la «deuda tributaria en período voluntario», deuda que, según el artículo 58 LGT citado, se configura de la siguiente forma:

*«1. La deuda tributaria estará constituida por la cuota o cantidad a ingresar que resulte de la obligación tributaria principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta.*

*2. Además, la deuda tributaria estará integrada, en su caso, por:*

*a) El interés de demora.*

*b) Los recargos por declaración extemporánea.*

*c) Los recargos del período ejecutivo.*

*d) Los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, a favor del Tesoro o de otros entes públicos.»*

El apartado 3 del mismo precepto no deja lugar a dudas:

*«3. Las sanciones tributarias que puedan imponerse de acuerdo con lo dispuesto en el título IV de esta ley no formarán parte de la deuda tributaria, pero en su recaudación se aplicarán las normas incluidas en el capítulo V del título III de esta ley.»*

La modificación introducida en la LGT por la LMF subsana el defecto de la redacción original, estableciendo las siguientes modificaciones:

1.º El artículo 41.3 queda redactado de la siguiente forma:

«3. **Salvo lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 42 de esta ley**, la responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria exigida en período voluntario.

Cuando haya transcurrido el plazo voluntario de pago que se conceda al responsable sin realizar el ingreso, se iniciará el período ejecutivo y se exigirán los recargos e intereses que procedan.»

2.º En el artículo 42.2 se produce la siguiente corrección de redacción:

«2. También serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria pendiente, **y en su caso, del de las sanciones tributarias, incluidos el recargo y el interés de demora del período ejecutivo, cuando procedan**, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria, las siguientes personas o entidades: (...)»

Además de lo anterior, es objeto de modificación por la LMF el artículo 182 LGT, en su apartado 1, que en la redacción original establece:

«1. Responderán solidariamente del pago de las sanciones tributarias, derivadas o no de una deuda tributaria, las personas o entidades que se encuentren en los supuestos de los párrafos a) y c) del apartado 1 del artículo 42 de esta ley, en los términos establecidos en dicho artículo». (...).

Para incluir la corrección a la que estamos haciendo referencia, dicho apartado queda redactado de la siguiente forma:

«1. Responderán solidariamente del pago de las sanciones tributarias, derivadas o no de una deuda tributaria, las personas o entidades que se encuentren en los supuestos de los párrafos a) y c) del apartado 1 **y en los del apartado 2 del artículo 42** de esta ley, en los términos establecidos en dicho artículo. (...)»

Más arriba se ha indicado que lo que hace la LMF es subsanar un defecto en que incurrió la LGT originado por la separación conceptual que en la misma se hizo al regular lo que ha de considerarse deuda tributaria y lo que no lo es.

La corrección era necesaria por cuanto que el defecto en cuestión estaba vinculado a la naturaleza de la responsabilidad que se regula en el precepto ahora modificado, ya que, a diferencia del resto de los supuestos de responsabilidad contemplados en la norma, en este lo que se exige es la responsabilidad a quien con su actuación perjudica el crédito tributario mediante actuaciones que se vinculan, exclusivamente, al desarrollo del procedimiento de recaudación, sin que exista nexo entre dicha actuación y la génesis de la deuda cuyo cobro se persigue, por lo que limitar esa responsabilidad, cualitativamente hablando, excluyendo la sanción, recargos e intereses no tiene base conceptual alguna, ya que el derecho perjudicado, el derecho al cobro, no distingue, desde la óptica del procedimiento de recaudación, entre los distintos elementos integrantes del crédito público. La

única limitación es la establecida en la propia LGT, y viene señalada por el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar.

La reforma introducida vuelve a situar la regulación de esta responsabilidad en los términos preexistentes a la entrada en vigor de la LGT.

## Segunda modificación:

A través de la misma se introducen dos nuevos supuestos de responsabilidad subsidiaria, que se unen a los ya previstos en el artículo 43.1 LGT.

En la redacción original se establecen los siguientes supuestos:

*«Artículo 43. Responsables subsidiarios.*

*1. Serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades:*

*a) Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo a) del apartado 1 del artículo 42 de esta ley, los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que, habiendo estas cometido infracciones tributarias, no hubiesen realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones. Su responsabilidad también se extenderá a las sanciones.*

*b) Los administradores de hecho o de derecho de aquellas personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades, por las obligaciones tributarias devengadas de estas que se encuentren pendientes en el momento del cese, siempre que no hubieran hecho lo necesario para su pago o hubieran adoptado acuerdos o tomado medidas causantes del impago.*

*c) Los integrantes de la administración concursal y los liquidadores de sociedades y entidades en general que no hubiesen realizado las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a dichas situaciones e imputables a los respectivos obligados tributarios. De las obligaciones tributarias y sanciones posteriores a dichas situaciones responderán como administradores cuando tengan atribuidas funciones de administración.*

*d) Los adquirentes de bienes afectos por ley al pago de la deuda tributaria, en los términos del artículo 79 de esta ley.*

*e) Los agentes y comisionistas de aduanas, cuando actúen en nombre y por cuenta de sus comitentes.*

*f) Las personas o entidades que contraten o subcontraten la ejecución de obras o la prestación de servicios correspondientes a su actividad económica principal, por las obligaciones tributarias relativas a tributos que deban repercutirse o cantidades que deban retenerse a trabajadores, profesionales u otros empresarios, en la parte que corresponda a las obras o servicios objeto de la contratación o subcontratación. (...).»*

En la reforma que estamos analizando se han introducido dos nuevos supuestos, nuevas letras g) y h), con el siguiente literal:

**«g) Las personas o entidades que tengan el control efectivo, total o parcial, directo o indirecto, de las personas jurídicas o en las que concurra una voluntad rectora común con estas, cuando resulte acreditado que las personas jurídicas han sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta para eludir la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública y exista unicidad de personas o esferas económicas, o confusión o desviación patrimonial. La responsabilidad se extenderá a las obligaciones tributarias y a las sanciones de dichas personas jurídicas.**

**h) Las personas o entidades de las que los obligados tributarios tengan el control efectivo, total o parcial, o en las que concurra una voluntad rectora común con dichos obligados tributarios, por las obligaciones tributarias de estos, cuando resulte acreditado que tales personas o entidades han sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta como medio de elusión de la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública, siempre que concurren, ya sea una unicidad de personas o esferas económicas, ya una confusión o desviación patrimonial.**

**En estos casos la responsabilidad se extenderá también a las sanciones.»**

Los dos supuestos, que son objeto de nueva incorporación en el sistema de responsabilidades tributarias español, establecen, de forma novedosa y en Derecho positivo lo que hasta ahora ha sido una construcción jurisprudencial que se ancla en la teoría del levantamiento del velo, de origen anglosajón.

En el primer supuesto [letra g)] se regula la responsabilidad de las personas, físicas o jurídicas, responsables efectivos y materiales de la gestión mercantil, económica en términos generales, de las entidades jurídicas que, dominadas, controladas por aquellos, tienen la condición de sujetos pasivos frente a la Hacienda Pública, caracterizadas dichas entidades, de ordinario, por una insolencia patrimonial acreditada que les impide hacer frente a sus obligaciones tributarias, habiendo sido creadas o utilizadas con tal finalidad elusoria.

En el segundo supuesto previsto [letra h)], prevé la posibilidad de hacer efectivo el cobro de los créditos de derecho público tributarios de los obligados sobre el patrimonio formalmente propiedad de las personas jurídicas distintos de aquellos, cuando dichas entidades hayan sido creadas o utilizadas como mecanismo de interposición, como reducto jurídico para evitar la acción de la Administración tributaria sobre un patrimonio que realmente pertenece al obligado al pago.

En uno y otro caso nos encontramos ante dos mecanismos para luchar contra lo que se ha dado en denominar «ejercicio antisocial del derecho», en este caso esencialmente societario, en el que se usa la confusión de patrimonios y de facultades decisorias en orden a evitar, tal y como establece el precepto, la aplicación del principio de responsabilidad patrimonial universal predicado en el artículo 1.911 del Código Civil.

La reforma positiviza la doctrina del Tribunal Supremo de los últimos 20 años en esta materia, y en todos los órdenes, siendo de destacar en el Civil y en el Contencioso-Administrativo.

Destacar que la modificación introducida incluye en el monto total de la responsabilidad la exigencia de las sanciones, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 41.4 LGT que establece lo siguiente:

*«4. La responsabilidad no alcanzará a las sanciones, salvo las excepciones que en esta u otra ley se establezcan.»*

En relación con estos nuevos supuestos de responsabilidad, se incluye en la norma una disposición transitoria (cuarta), bajo la descriptiva denominación «Responsabilidad tributaria por levantamiento del velo», según la cual:

*«La responsabilidad tributaria establecida en el apartado cuatro del artículo quinto de esta ley podrá ser exigida cuando los presupuestos de hecho determinantes de la responsabilidad concurran a partir de la fecha de entrada en vigor de esta ley.»*

## 5. COMPROBACIÓN DE VALORES

***Modificación del artículo 57.1 LGT para ampliar los medios de comprobación aplicables por la Administración y desarrollar el previsto en la letra b) de dicho precepto (estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal).***

La LGT dedica su artículo 57 a la regulación de la comprobación de valores dentro de la más genérica referente a los elementos de cuantificación de la obligación tributaria principal y de la obligación de realizar pagos a cuenta.

El precepto señala lo siguiente en su redacción original:

*«Artículo 57. Comprobación de valores.*

*1. El valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos determinantes de la obligación tributaria podrá ser comprobado por la Administración tributaria mediante los siguientes medios:*

- a) Capitalización o imputación de rendimientos al porcentaje que la ley de cada tributo señale.*
- b) Estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal.*
- c) Precios medios en el mercado.*
- d) Cotizaciones en mercados nacionales y extranjeros.*
- e) Dictamen de peritos de la Administración.*
- f) Cualquier otro medio que se determine en la ley propia de cada tributo.*

2. La tasación pericial contradictoria podrá utilizarse para confirmar o corregir en cada caso las valoraciones resultantes de la aplicación de los medios del apartado 1 de este artículo.

3. Las normas de cada tributo regularán la aplicación de los medios de comprobación señalados en el apartado 1 de este artículo.

4. La comprobación de valores deberá ser realizada por la Administración tributaria a través del procedimiento previsto en los artículos 134 y 135 de esta ley, cuando dicha comprobación sea el único objeto del procedimiento, o cuando se sustancie en el curso de otro procedimiento de los regulados en el título III, como una actuación concreta del mismo, y en todo caso será aplicable lo dispuesto en dichos artículos salvo el apartado 1 del artículo 134 de esta ley.»

En relación con la modificación operada por la LMF es preciso destacar lo dispuesto en la letra b) del apartado 1, que fija como medio de comprobación la estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal.

Veamos la modificación en conjunto.

El nuevo texto del apartado 1, que es el que se modifica, es el siguiente:

«1. El valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos determinantes de la obligación tributaria podrá ser comprobado por la Administración tributaria mediante los siguientes medios:

a) Capitalización o imputación de rendimientos al porcentaje que la ley de cada tributo señale.

b) Estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal.

**Dicha estimación por referencia podrá consistir en la aplicación de los coeficientes multiplicadores que se determinen y publiquen por la Administración tributaria competente, en los términos que se establezcan reglamentariamente, a los valores que figuren en el registro oficial de carácter fiscal que se tome como referencia a efectos de la valoración de cada tipo de bienes. Tratándose de bienes inmuebles, el registro oficial de carácter fiscal que se tomará como referencia a efectos de determinar los coeficientes multiplicadores para la valoración de dichos bienes será el Catastro Inmobiliario.**

c) Precios medios en el mercado.

d) Cotizaciones en mercados nacionales y extranjeros.

e) Dictamen de peritos de la Administración.

**f) Valor asignado a los bienes en las pólizas de contratos de seguros.**

**g) Valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria.**

**h) Precio o valor declarado correspondiente a otras transmisiones del mismo bien, teniendo en cuenta las circunstancias de estas, realizadas dentro del plazo que reglamentariamente se establezca.**

i) Cualquier otro medio que se determine en la ley propia de cada tributo.»

Como puede observarse, la modificación introducida por la LMF tiene por finalidad establecer en qué puede consistir la estimación por referencia como medio de comprobación de valores: en la aplicación de determinados coeficientes multiplicadores aprobados por la Administración tributaria a determinados valores. Estos valores sólo podrán ser los establecidos en registros oficiales de carácter fiscal y, cuando se trate de inmuebles, a efectos de fijar los coeficientes en cuestión, habrá de tenerse en cuenta el Catastro Inmobiliario.

Además, se amplían los medios de comprobación en tres nuevos:

- El derivado de pólizas de contratos de seguro.
- El fijado como valor de tasación en fincas hipotecadas.
- El declarado en transmisiones del mismo bien realizadas en determinado plazo.

Por otra parte, es preciso hacer referencia a lo dispuesto en la disposición transitoria quinta incluida en el texto aprobado:

***«La nueva redacción del apartado 1 del artículo 57 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, establecida en el apartado cinco del artículo quinto de esta ley será aplicable a todas las comprobaciones de valores que realice la Administración tributaria a partir de la fecha de entrada en vigor de esta ley».***

El precepto legal, en su nueva redacción, tiene su correspondencia en el proyecto de RGAT, cuyo texto sometido a información pública ya prevé el desarrollo de la norma legal, que se sintetiza en los siguientes aspectos:

- Se establecen determinadas limitaciones en la facultad de comprobar por parte de la Administración.
- Se desarrolla lo dispuesto en el nuevo artículo 57.1 b) LGT, en función de la tipología del bien al que se refiera la comprobación.
- Se enmarca el procedimiento de comprobación como individual o en el seno de otros procedimientos de aplicación de los tributos.
- Se desarrollan los aspectos estrictamente procedimentales de la comprobación de valores.
- Se desarrollan los aspectos derivados de la Tasación Pericial Contradictoria autorizada por la LGT.

## 6. NOTIFICACIONES

### ***Modificación del artículo 112 LGT para agilizar la notificación por comparecencia.***

La LGT regula en su artículo 112 la notificación por comparecencia, con el siguiente literal:

*«Artículo 112. Notificación por comparecencia.*

*1. Cuando no sea posible efectuar la notificación al obligado tributario 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 obligado o a su representante para ser notificados por comparecencia por medio de anuncios que se publicarán, por una sola vez para cada interesado, 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 día inmediato hábil posterior.*

*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.*

*La Administración tributaria podrá llevar a cabo los anteriores anuncios mediante el empleo y utilización de medios informáticos, electrónicos y telemáticos en los términos que establezca la normativa tributaria.*

*2. En la publicación 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 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.»*

La modificación que ha introducido la LMF, que sólo afecta al apartado 1 de dicho artículo, introduce determinados mecanismos en orden a facilitar la gestión de este tipo de notificaciones:

«1. Cuando no sea posible efectuar la notificación al **interesado** o a su representante por causas no imputables a la Administración 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, **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 20 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 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.

La Administración tributaria podrá llevar a cabo los anteriores anuncios mediante el empleo y utilización de medios informáticos, electrónicos y telemáticos en los términos que establezca la normativa tributaria. (...).»

## 7. PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN

***Modificación del artículo 155 LGT, regulador de las actas con acuerdo, para permitir el aplazamiento/fraccionamiento del importe de las cantidades derivadas del acta bajo determinadas condiciones.***

El artículo 155 LGT reguló de forma absolutamente novedosa la figura de las denominadas actas con acuerdo.

El texto legal original es el siguiente:

«Artículo 155. *Actas con acuerdo.*

1. *Cuando para la elaboración de la propuesta de regularización deba concretarse la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados, cuando resulte necesaria la apreciación de los hechos determinantes para la correcta aplicación de la norma al caso concreto, o cuando sea preciso realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria que no puedan cuantificarse de forma cierta, la Administración tributaria, con carácter previo a la liquidación de la deuda tributaria, podrá concretar dicha aplicación, la apreciación de aquellos hechos o la estimación, valoración o medición mediante un acuerdo con el obligado tributario en los términos previstos en este artículo.*

2. *Además de lo dispuesto en el artículo 153 de esta ley, el acta con acuerdo incluirá necesariamente el siguiente contenido:*

a) *El fundamento de la aplicación, estimación, valoración o medición realizada.*

b) *Los elementos de hecho, fundamentos jurídicos y cuantificación de la propuesta de regularización.*

c) *Los elementos de hecho, fundamentos jurídicos y cuantificación de la propuesta de sanción que en su caso proceda, a la que será de aplicación la reducción prevista en el apartado 1 del artículo 188 de esta ley, así como la renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador.*

d) *Manifestación expresa de la conformidad del obligado tributario con la totalidad del contenido a que se refieren los párrafos anteriores.*

3. *Para la suscripción del acta con acuerdo será necesaria la concurrencia de los siguientes requisitos:*

a) *Autorización del órgano competente para liquidar, que podrá ser previa o simultánea a la suscripción del acta con acuerdo.*

b) *La constitución de un depósito, aval de carácter solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución, de cuantía suficiente para garantizar el cobro de las cantidades que puedan derivarse del acta.*

4. *El acuerdo se perfeccionará mediante la suscripción del acta por el obligado tributario o su representante y la inspección de los tributos.*

5. *Se entenderá producida y notificada la liquidación y, en su caso, impuesta y notificada la sanción, en los términos de las propuestas formuladas, si transcurridos diez días contados desde el siguiente a la fecha del acta no se hubiera notificado al interesado acuerdo del órgano competente para liquidar rectificando los errores materiales que pudiera contener el acta con acuerdo.*

*Confirmadas las propuestas, el depósito realizado se aplicará al pago de dichas cantidades. Si se hubiera presentado aval o certificado de seguro de caución, el ingreso deberá realizarse en el*

*plazo al que se refiere el apartado 2 del artículo 62 de esta ley, sin posibilidad de aplazar o fraccionar el pago.*

*6. El contenido del acta con acuerdo se entenderá íntegramente aceptado por el obligado y por la Administración tributaria. La liquidación y la sanción derivadas del acuerdo sólo podrán ser objeto de impugnación o revisión en vía administrativa por el procedimiento de declaración de nulidad de pleno derecho previsto en el artículo 217 de esta ley, y sin perjuicio del recurso que pueda proceder en vía contencioso-administrativa por la existencia de vicios en el consentimiento.*

*7. La falta de suscripción de un acta con acuerdo en un procedimiento inspector no podrá ser motivo de recurso o reclamación contra las liquidaciones derivadas de actas de conformidad o disconformidad.»*

La reforma operada en virtud de la LMF afecta exclusivamente al apartado 5 del texto transcrito, que queda redactado de la siguiente forma:

«5. Se entenderá producida y notificada la liquidación y, en su caso, impuesta y notificada la sanción, en los términos de las propuestas formuladas, si transcurridos 10 días contados desde el siguiente a la fecha del acta, no se hubiera notificado al interesado acuerdo del órgano competente para liquidar rectificando los errores materiales que pudiera contener el acta con acuerdo.

Confirmadas las propuestas, el depósito realizado se aplicará al pago de dichas cantidades. Si se hubiera presentado aval o certificado de seguro de caución, el ingreso deberá realizarse en el plazo al que se refiere el apartado 2 del artículo 62 de esta ley, **o en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento que la Administración tributaria hubiera concedido con dichas garantías y que el obligado al pago hubiera solicitado con anterioridad a la finalización del plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta ley.»**

De la comparación entre las redacciones primitiva y nueva del apartado en cuestión se deduce que, como ya comentamos al inicio de este trabajo en relación con la exigencia de los recargos por extemporaneidad, el legislador trata de facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

La redacción originaria de la LGT establecía un mecanismo que aseguraba el cobro de las cantidades derivadas del acta, ya que al mismo quedaban afectas determinadas garantías, de constitución previa a la suscripción del acta: depósito, aval o certificado de caución.

La LGT prohibía la posibilidad de aplazar o fraccionar el pago de dichas cantidades.

La modificación ahora producida altera el criterio del legislador, haciéndolo más beneficioso para el contribuyente, ya que se permite dicho aplazamiento o fraccionamiento, con los condicionantes de que la garantía del mismo fuese del mismo tipo que las anteriormente previstas y que la solicitud de dicho aplazamiento o fraccionamiento se hubiese producido antes de finalizar el plazo de ingreso en período voluntario abierto en atención a lo dispuesto en el artículo 62.2 LGT.

A esta modificación es preciso unir la que se introduce en el artículo 188.2 a) LGT, por la misma LMF en coherencia con la ya expuesta, sobre la que volveremos más tarde, pero respecto de la que adelantamos que en la redacción original la ley supeditaba la efectividad de la reducción de la sanción en las actas con acuerdo al cumplimiento de las siguientes condiciones:

- Que no se interpusiese contra la regularización o la sanción recurso contencioso-administrativo (recuérdese que el apartado 6 del mismo artículo establece que la liquidación y la sanción sólo podrán ser objeto de impugnación o revisión en vía administrativa por el procedimiento de declaración de nulidad de pleno derecho previsto en el art. 217 de la ley, sin perjuicio del recurso contencioso-administrativo que pueda proceder por existir vicios en el consentimiento).
- Que se hubiese ingresado en período voluntario las cantidades derivadas del acta, impidiendo la posibilidad de aplazar o fraccionar.

Pues bien, la nueva redacción, reiteramos, lo que autoriza es precisamente el aplazamiento o fraccionamiento de dichas cantidades, con determinado tipo tasado de garantías, sin que la concesión de dichos aplazamiento o fraccionamiento condicionen la reducción de la sanción, siempre y cuando se produzca el ingreso, en este último caso, en los plazos que se hubiesen acordado, siendo el artículo 155 en su nueva redacción el que señala que la solicitud de dicho aplazamiento o fraccionamiento deberá haberse producido en los plazos del artículo 62.2 LGT.

En referencia al desarrollo reglamentario para las actas con acuerdo en el Proyecto de RGAT, allí se contienen explicitadas las reglas de procedimiento para la suscripción de las mismas, siendo las notas más destacadas las siguientes:

1. Se atribuye el obligado tributario la iniciativa de proponer la formalización de un eventual acuerdo.
2. Se precisa de autorización para suscribir el acta, autorización que deberá ser expresa y anterior o simultánea a dicha formalización.
3. Condición que ha de cumplirse de forma anticipada a la suscripción es la acreditación del depósito o garantía a que se refiere el artículo 155.3 LGT. La no acreditación implicará el desistimiento por parte del obligado.

En relación con la garantía, de ser esta aval o certificado de seguro de caución, el importe a garantizar incluirá la totalidad de la deuda derivada del acta, la sanción y también el 20 por 100 de ambas cantidades. Esta última cantidad se vincula al impago por parte del obligado en el plazo del artículo 62.2 LGT, que implicará el inicio del período ejecutivo y el devengo del correspondiente recargo (art. 28 LGT), que deberá quedar cubierto también.

4. Se prevén los distintos escenarios en lo que se refiere a la extensión del acuerdo a todos los elementos regularizados o sólo a parte de los mismos.

## 8. PROCEDIMIENTO DE RECAUDACIÓN

### *Modificación del artículo 174 LGT para establecer determinadas aclaraciones interpretativas en el ámbito de los recursos contra declaraciones de responsabilidad.*

La LGT establece en su artículo 174 las reglas básicas de los procedimientos para la declaración de responsabilidades tributarias, ya sean estas de naturaleza solidaria o subsidiaria (arts. 41 y ss. de la misma ley).

El texto del precepto es el siguiente:

*«Artículo 174. Declaración de responsabilidad.*

*1. La responsabilidad podrá ser declarada en cualquier momento posterior a la práctica de la liquidación o a la presentación de la autoliquidación, salvo que la ley disponga otra cosa.*

*2. En el supuesto de liquidaciones administrativas, si la declaración de responsabilidad se efectúa con anterioridad al vencimiento del período voluntario de pago, la competencia para dictar el acto administrativo de declaración de responsabilidad corresponde al órgano competente para dictar la liquidación. En los demás casos, dicha competencia corresponderá al órgano de recaudación.*

*3. El trámite de audiencia previo a los responsables no excluirá el derecho que también les asiste a formular con anterioridad a dicho trámite las alegaciones que estimen pertinentes y a aportar la documentación que consideren necesaria.*

*4. El acto de declaración de responsabilidad será notificado a los responsables. El acto de notificación tendrá el siguiente contenido:*

*a) Texto íntegro del acuerdo de declaración de responsabilidad, con indicación del presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto.*

*b) Medios de impugnación que pueden ser ejercitados contra dicho acto, órgano ante el que hubieran de presentarse y plazo para interponerlos.*

*c) Lugar, plazo y forma en que deba ser satisfecho el importe exigido al responsable.*

*5. En el recurso o reclamación contra el acuerdo de declaración de responsabilidad podrá impugnarse el presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sin que como consecuencia de la resolución de estos recursos o reclamaciones puedan revisarse las liquidaciones que hubieran adquirido firmeza sino únicamente el importe de la obligación del responsable.*

*6. El plazo concedido al responsable para efectuar el pago en período voluntario será el establecido en el apartado 2 del artículo 62 de esta ley.*

*Si el responsable no realiza el pago en dicho plazo, la deuda le será exigida en vía de apremio, extendiéndose al recargo del periodo ejecutivo que proceda según el artículo 28 de esta ley.»*

Como puede observarse, el apartado 5 contiene determinadas precisiones en relación con la posibilidad de impugnación de los acuerdos de declaración de responsabilidad, señalando que el recurso o reclamación económico-administrativa son procedentes tanto contra la declaración en sí misma, es decir, contra los presupuestos de hecho y de derecho que la fundamentaron, como contra la liquidación origen de la deuda respecto de cuyo cobro ahora se declara la responsabilidad, matizando que en ningún caso serán revisables las liquidaciones que hubieran adquirido firmeza, sino tan sólo el importe de la obligación del responsable.

El supuesto está claro; en nuestro sistema el primer llamado con carácter general al pago de la deuda pendiente es el sujeto pasivo (no calificamos a estos efectos la deuda como tributaria para poder entender incluida en la misma, en su caso, la sanción, que por definición del art. 58 LGT, recordemos, no tiene la condición de deuda tributaria).

No es extraño que, por aplicación del sistema de responsabilidades, el abanico de los llamados al pago se amplíe a varios responsables. Imaginemos que por aplicación de lo dispuesto en el artículo 43.1 a) LGT son varios los responsables subsidiarios por pertenecer al consejo de administración de la entidad deudora.

Estos consejeros serán responsables solidarios entre sí y por la totalidad de la deuda que se les reclama (partamos de la base, a efectos ejemplificativos, de que todos ellos se encuentran en identidad de circunstancias en cuanto al supuesto de responsabilidad y en cuanto al tiempo por el que ejercieron como consejeros en relación con la deuda exigida a la entidad).

Notificada la declaración de responsabilidad cada uno de ellos podrá accionar conforme mejor convenga a sus intereses contra su propia e individual declaración: unos recurrirán, con o sin petición de suspensión, otros solicitarán aplazamiento de pago, otros no harán nada; en esa situación incluso puede haber adquirido firmeza la liquidación para el sujeto pasivo, bien por no haber sido impugnada bien por haber sido objeto de recurso o reclamación resuelta sin que, con posterioridad, se haya mantenido la vía impugnatoria posterior procedente.

El vigente Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, trató de aclarar el concepto en su artículo 124, estableciendo lo siguiente:

« (...) 4. A efectos de lo dispuesto en el artículo 174.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la resolución de un recurso o reclamación interpuesto contra un acuerdo de declaración de responsabilidad, en lo que dicha resolución se refiera a las liquidaciones a las que alcance el presupuesto de hecho, no afectará a aquellos obligados tributarios para los que las liquidaciones hubieran adquirido firmeza. (...)»

Con el mismo interés aclaratorio se produce ahora la modificación del precepto legal, que como consecuencia de la LMF queda redactado en su apartado 5 con el siguiente literal:

«(...) 5. En el recurso o reclamación contra el acuerdo de declaración de responsabilidad podrá impugnarse el presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sin que como consecuencia de la resolución de estos recursos o reclamaciones puedan revisarse las liquidaciones que hubieran adquirido firmeza **para otros obligados tributarios, sino únicamente el importe de la obligación del responsable que haya interpuesto el recurso o la reclamación.**

**No obstante, en los supuestos previstos en el apartado 2 del artículo 42 de esta ley no podrán impugnarse las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sino el alcance global de la responsabilidad. (...)**»

La nueva redacción no deja lugar a dudas, pues establece claramente que sólo el recurrente podrá beneficiarse del resultado de la impugnación, ningún otro obligado.

Por otra parte, y en conexión con la verdadera naturaleza de las responsabilidades que se regulan en el artículo 42.2 LGT, vinculadas a la obstaculización del normal desarrollo del procedimiento de apremio, alejada totalmente, por tanto, de la génesis y naturaleza de la deuda, tal y como ya se expuso en un momento anterior, se elimina la posibilidad de recurrir, en esos supuestos, la liquidación, limitándose dicha posibilidad, exclusivamente, a los presupuestos de la responsabilidad.

## 9. RÉGIMEN SANCIONADOR

*Modificación del artículo 180 LGT para suprimir el trámite de audiencia en los supuestos de presunto delito contra la Hacienda Pública.*

*Modificación del artículo 182 LGT para establecer la responsabilidad solidaria por las sanciones en los supuestos del artículo 42.2 LGT y para establecer la responsabilidad subsidiaria en las sanciones en los nuevos supuestos del artículo 43.1 LGT (levantamiento del velo).*

*Modificación del artículo 186 LGT para hacer compatibles las sanciones no pecuniarias con las impuestas como consecuencia de lo dispuesto en el artículo 202.3 LGT (de nueva redacción, que configura como infracción tributaria la comunicación de datos falsos o falseados en las solicitudes de número de identificación fiscal provisional o definitivo).*

*Modificación del artículo 188 LGT, reducción de las sanciones:*

- *En su apartado 2, para permitir el aplazamiento/fraccionamiento y exigir el importe de la reducción que hubiera podido producirse si se incumple el que hubiese sido concedido.*
- *En su apartado 3, en el mismo sentido.*

*Modificación del artículo 202 LGT para incluir una nueva infracción tributaria por incumplimiento de obligaciones relativas a la utilización y a la solicitud del número de identificación fiscal: datos falsos o falseados en las solicitudes de número de identificación fiscal provisional o definitivo.*

***Modificación del artículo 208 LGT para incluir un catálogo de derechos de los obligados en el procedimiento sancionador.***

**Primera. Modificación del artículo 180.1 LGT.**

La redacción original del precepto en cuestión es la siguiente:

*«1. Si la Administración tributaria estimase que la infracción pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal, previa audiencia al interesado, y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo que quedará suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal.*

*La sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa.*

*De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración tributaria iniciará o continuará sus actuaciones de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados, y se reanudará el cómputo del plazo de prescripción en el punto en el que estaba cuando se suspendió. Las actuaciones administrativas realizadas durante el período de suspensión se tendrán por inexistentes. (...)».*

La nueva redacción, una vez efectuada la modificación legal, queda de la siguiente forma:

*«1. Si la Administración tributaria estimase que la infracción pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente, o **remitirá el expediente al Ministerio Fiscal y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo**, que quedará suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal.*

*La sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa.*

*De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración tributaria iniciará o continuará sus actuaciones de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados, y se reanudará el cómputo del plazo de prescripción en el punto en el que estaba cuando se suspendió. Las actuaciones administrativas realizadas durante el período de suspensión se tendrán por inexistentes (...)».*

En relación con esta modificación, la disposición transitoria séptima de la ley señala:

***«La nueva redacción del artículo 180 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, será aplicable a las actuaciones y procedimientos que se estén tramitando a la entrada en vigor de esta ley».***

## Segunda. Modificación del artículo 182, apartados 1 y 2 LGT.

El artículo que comentamos tiene por finalidad establecer la regla general de responsabilidad en relación con las sanciones tributarias, en coherencia con lo señalado en el artículo 41.4 del mismo texto.

La literalidad de la redacción original es la siguiente:

*«Artículo 182. Responsables y sucesores de las sanciones tributarias.*

*1. Responderán solidariamente del pago de las sanciones tributarias, derivadas o no de una deuda tributaria, las personas o entidades que se encuentren en los supuestos de los párrafos a) y c) del apartado 1 del artículo 42 de esta ley, en los términos establecidos en dicho artículo.*

*El procedimiento para declarar y exigir la responsabilidad solidaria será el previsto en el artículo 175 de esta ley.*

*2. Responderán subsidiariamente del pago de las sanciones tributarias las personas o entidades que se encuentren en el supuesto del párrafo a) del apartado 1 del artículo 43 de esta ley, en los términos establecidos en dicho artículo.*

*El procedimiento para declarar y exigir la responsabilidad subsidiaria será el previsto en el artículo 176 de esta ley. (...)*».

La modificación que se ha introducido tiene por finalidad cerrar el círculo en relación con la extensión de la responsabilidad a las sanciones como consecuencia de otras modificaciones operadas en la LGT ya comentadas en momentos anteriores, en concreto las que afectan a los artículos 42.2 LGT (responsabilidad solidaria vinculada al desarrollo del procedimiento de apremio) y a los nuevos supuestos del artículo 43.1 LGT (responsabilidad subsidiaria en relación con la figura del levantamiento del velo).

Efectuada por la LMF la modificación legal, los apartados 1 y 2 del artículo 182 LGT pasan a tener la siguiente redacción:

«1. Responderán solidariamente del pago de las sanciones tributarias, derivadas o no de una deuda tributaria, las personas o entidades que se encuentren en los supuestos de los párrafos a) y c) del apartado 1 **y en los del apartado 2** del artículo 42 de esta ley, en los términos establecidos en dicho artículo. El procedimiento para declarar y exigir la responsabilidad solidaria será el previsto en el artículo 175 de esta ley.

2. Responderán subsidiariamente del pago de las sanciones tributarias las personas o entidades que se encuentren en los supuestos de los párrafos a), **g) y h)** del apartado 1 del artículo 43 de esta ley, en los términos establecidos en dicho artículo.

El procedimiento para declarar y exigir la responsabilidad subsidiaria será el previsto en el artículo 176 de esta ley. (...)

Como puede observarse, la modificación es una simple adaptación técnica, incluyendo en el precepto correspondiente, dentro del título de la LGT que regula las disposiciones generales sobre infracciones y sanciones tributarias, título IV, lo que ya dispone la LGT al tratar los supuestos específicos de responsabilidad, también objeto de modificación por la LMF según se expuso con anterioridad.

### **Tercera. Modificación del artículo 186 y del artículo 202 LGT.**

El primer artículo de los citados que es objeto de modificación tiene por objeto la tipificación de las sanciones no pecuniarias por infracciones graves o muy graves.

Su redacción original es la siguiente:

*«Artículo 186. Sanciones no pecuniarias por infracciones graves o muy graves.*

*1. Cuando la multa pecuniaria impuesta por infracción grave o muy grave sea de importe igual o superior a 30.000 euros y se hubiera utilizado el criterio de graduación de comisión repetida de infracciones tributarias, se podrán imponer, además, las siguientes sanciones accesorias:*

*a) Pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a aplicar beneficios e incentivos fiscales de carácter rogado durante un plazo de un año si la infracción cometida hubiera sido grave o de dos años si hubiera sido muy grave.*

*b) Prohibición para contratar con la Administración pública que hubiera impuesto la sanción durante un plazo de un año si la infracción cometida hubiera sido grave o de dos años si hubiera sido muy grave.*

*2. Cuando la multa pecuniaria impuesta por infracción muy grave sea de importe igual o superior a 60.000 euros y se haya utilizado el criterio de graduación de comisión repetida de infracciones tributarias, se podrán imponer, además, las siguientes sanciones accesorias:*

*a) Pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a aplicar beneficios e incentivos fiscales de carácter rogado durante un plazo de tres, cuatro o cinco años, cuando el importe de la sanción impuesta hubiera sido igual o superior a 60.000, 150.000 ó 300.000 euros, respectivamente.*

*b) Prohibición para contratar con la Administración pública que hubiera impuesto la sanción durante un plazo de tres, cuatro o cinco años, cuando el importe de la sanción impuesta hubiera sido igual o superior a 60.000, 150.000 ó 300.000 euros, respectivamente.*

*3. Cuando las autoridades o las personas que ejerzan profesiones oficiales cometan infracciones derivadas de la vulneración de los deberes de colaboración de los artículos 93 y 94 de esta ley y siempre que, en relación con dicho deber, hayan desatendido tres requerimientos según lo previsto en el artículo 203 de esta ley, además de la multa pecuniaria que proceda, podrá imponerse como sanción accesoria la suspensión del ejercicio de profesiones oficiales, empleo o cargo público por un plazo de tres meses.*

*La suspensión será por un plazo de doce meses si se hubiera sancionado al sujeto infractor con la sanción accesoria a la que se refiere el párrafo anterior en virtud de resolución firme en vía administrativa dentro de los cuatro años anteriores a la comisión de la infracción.*

*A efectos de lo dispuesto en este apartado, se considerarán profesiones oficiales las desempeñadas por registradores de la propiedad y mercantiles, notarios y todos aquellos que, ejerciendo funciones públicas, no perciban directamente haberes del Estado, comunidades autónomas, entidades locales u otras entidades de derecho público.»*

El segundo precepto, artículo 202 LGT, tiene por objeto tipificar la infracción tributaria por incumplimiento de las obligaciones relativas a la utilización del número de identificación fiscal o de otros números o códigos.

Su literal original es el siguiente:

*«Artículo 202. Infracción tributaria por incumplir las obligaciones relativas a la utilización del número de identificación fiscal o de otros números o códigos.*

*1. Constituye infracción tributaria el incumplimiento de las obligaciones relativas a la utilización del número de identificación fiscal y de otros números o códigos establecidos por la normativa tributaria o aduanera.*

*La infracción prevista en este artículo será leve, salvo que constituya infracción grave de acuerdo con lo dispuesto en el apartado siguiente.*

*La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 150 euros.*

*2. La infracción será grave cuando se trate del incumplimiento de los deberes que específicamente incumben a las entidades de crédito en relación con la utilización del número de identificación fiscal en las cuentas u operaciones o en el libramiento o abono de los cheques al portador.*

*La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del cinco por ciento de las cantidades indebidamente abonadas o cargadas o del importe de la operación o depósito que debería haberse cancelado, con un mínimo de 1.000 euros.*

*El incumplimiento de los deberes relativos a la utilización del número de identificación fiscal en el libramiento o abono de los cheques al portador será sancionado con multa pecuniaria proporcional del cinco por ciento del valor facial del efecto, con un mínimo de 1.000 euros.»*

Las dos modificaciones introducidas por la LMF que comentamos están vinculadas, ya que como consecuencia de la creación de un nuevo tipo infractor en el artículo 202, mediante un nuevo apartado 3 dirigido a sancionar irregularidades en la solicitud del número de identificación fiscal, es preciso modificar también el artículo 186, mediante la introducción de un nuevo apartado 4, que permita compatibilizar ambas sanciones (pecuniarias y no pecuniarias).

Dichos nuevos preceptos son los siguientes:

- Artículo 186.

**«4. Cuando se imponga la sanción prevista en el artículo 202.3 de esta ley se podrán imponer, además, las sanciones accesorias previstas en el apartado 1 de este artículo».**

- Artículo 202.

«Artículo 202. Infracción tributaria por incumplir las obligaciones relativas a la utilización **y a la solicitud** del número de identificación fiscal o de otros números o códigos.

1. Constituye infracción tributaria el incumplimiento de las obligaciones relativas a la utilización del número de identificación fiscal y de otros números o códigos establecidos por la normativa tributaria o aduanera.

La infracción prevista en este apartado será leve, salvo que constituya infracción grave de acuerdo con lo dispuesto en el apartado siguiente.

La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 150 euros.

2. La infracción prevista en el apartado 1 será grave cuando se trate del incumplimiento de los deberes que específicamente incumben a las entidades de crédito en relación con la utilización del número de identificación fiscal en las cuentas u operaciones o en el libramiento o abono de los cheques al portador.

La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del cinco por ciento de las cantidades indebidamente abonadas o cargadas, o del importe de la operación o depósito que debería haberse cancelado, con un mínimo de 1.000 euros.

El incumplimiento de los deberes relativos a la utilización del número de identificación fiscal en el libramiento o abono de los cheques al portador será sancionado con multa pecuniaria proporcional del cinco por ciento del valor facial del efecto, con un mínimo de 1.000 euros.

**3. También constituye infracción tributaria comunicar datos falsos o falseados en las solicitudes de número de identificación fiscal provisional o definitivo.**

**La infracción prevista en este apartado será muy grave.**

**La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 30.000 euros.»**

*Cuarta. Modificación del artículo 188 LGT.*

Al citado precepto ya se hizo referencia en un momento anterior de este trabajo, ya que la filosofía que impregna la modificación que pasamos a comentar es la misma que la que se aplica en la operada en el régimen de recargos por presentación extemporánea de declaraciones y autoliquidaciones.

El artículo 188 regula la reducción de las sanciones con el siguiente texto original:

*«Artículo 188. Reducción de las sanciones.*

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

- a) Un 50 por 100 en los supuestos de actas con acuerdo previstos en el artículo 155 de esta ley.*
- b) Un 30 por 100 en los supuestos de conformidad.*

*2. El importe de la reducción practicada conforme a lo dispuesto en el apartado anterior se exigirá sin más requisito que la notificación al interesado, cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias:*

*a) En los supuestos previstos en el párrafo a) del apartado anterior, cuando se haya interpuesto contra la regularización o la sanción el correspondiente recurso contencioso-administrativo o, en el supuesto de haberse presentado aval o certificado de seguro de caución en sustitución del depósito, cuando no se ingresen en período voluntario las cantidades derivadas del acta con acuerdo, sin que dicho pago se pueda aplazar o fraccionar.*

*b) En los supuestos de conformidad, cuando se haya interpuesto recurso o reclamación contra la regularización.*

*3. El importe de la sanción que deba ingresarse por la comisión de cualquier infracción, una vez aplicada, en su caso, la reducción por conformidad a la que se refiere el párrafo b) del apartado 1 de este artículo, se reducirá en el 25 por ciento si concurren las siguientes circunstancias:*

*a) Que se realice el ingreso total del importe restante de dicha sanción en período voluntario sin haber presentado solicitud de aplazamiento o fraccionamiento de pago.*

*b) Que no se interponga recurso o reclamación contra la liquidación o la sanción.*

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

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

*4. Cuando según lo dispuesto en los apartados 2 y 3 de este artículo se exija el importe de la reducción practicada, no será necesario interponer recurso independiente contra dicho acto si previamente se hubiera interpuesto recurso o reclamación contra la sanción reducida.*

*Si se hubiera interpuesto recurso contra la sanción reducida se entenderá que la cuantía a la que se refiere dicho recurso será el importe total de la sanción, y se extenderán los efectos suspensivos derivados del recurso a la reducción practicada que se exija.»*

La modificación que ahora introduce la LMF afecta a los apartados 2 y 3 del precepto reproducido, cuya redacción queda como sigue:

- Artículo 188.2 a).

«(...) a) En los supuestos previstos en el párrafo a) del apartado anterior, cuando se haya interpuesto contra la regularización o la sanción el correspondiente recurso contencioso-administrativo o, en el supuesto de haberse presentado aval o certificado de seguro de caución en sustitución del depósito, **cuando no se ingresen las cantidades derivadas del acta con acuerdo en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta ley o en los plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento que se hubiera concedido por la Administración tributaria con garantía de aval o certificado de seguro de caución. (...)»**

- Artículo 188.3 a).

«(...) a) Que se realice el ingreso total del importe restante de dicha sanción **en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta ley o en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento que la Administración tributaria hubiera concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución y que el obligado al pago hubiera solicitado con anterioridad a la finalización del plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta ley. (...)»**

Como puede observarse, el cambio, que ya fue objeto de apunte en un momento anterior de este trabajo al referirnos a las modificaciones en la regulación de las actas con acuerdo, tiene por objeto «suavizar» el rigor que la redacción originaria de la ley establecía a la hora de fijar las condiciones para que pudiese operar la reducción de las sanciones.

A partir de la entrada en vigor de la nueva redacción, la reducción de la sanción a que se refiere el artículo 188.1 a) LGT (reducción del 50% en los supuestos de actas con acuerdo) quedará supeditada, como ya se expuso, a la no interposición de recurso contencioso-administrativo contra la regularización ni contra la sanción, imponiéndose también como condición que el ingreso se realice en los plazos del 62.2 LGT o bien en los plazos concedidos en el aplazamiento o fraccionamiento que el contribuyente hubiese solicitado en dicho plazo de pago (período voluntario) con formalización de determinado tipo de garantías.

Por otra parte, la nueva redacción establece que la reducción accesoria contemplada en el artículo 188.3 a) LGT en relación con el apartado 1 b) del mismo precepto, supuestos de conformidad del artículo 156 LGT, se mantendrá siempre que no se interponga recurso o reclamación contra la liquidación o la sanción y que se ingrese el importe restante de dicha sanción (75%) en el plazo del artículo 62.2 LGT o bien en los plazos concedidos en el aplazamiento o fraccionamiento que se hubiese solicitado en dicho plazo de pago.

### Quinta. *Modificación del artículo 208 LGT.*

En el artículo 208 LGT se contienen determinadas normas generales relativas al procedimiento para la imposición de sanciones tributarias.

Su redacción original es la siguiente:

*«Artículo 208. Procedimiento para la imposición de sanciones tributarias.*

*1. El procedimiento sancionador en materia tributaria se tramitará de forma separada a los de aplicación de los tributos regulados en el título III de esta ley, salvo renuncia del obligado tributario, en cuyo caso se tramitará conjuntamente.*

*2. En los supuestos de actas con acuerdo y en aquellos otros en que el obligado tributario haya renunciado a la tramitación separada del procedimiento sancionador, las cuestiones relativas a las infracciones se analizarán en el correspondiente procedimiento de aplicación de los tributos de acuerdo con la normativa reguladora del mismo, conforme se establezca reglamentariamente.*

*En las actas con acuerdo, la renuncia al procedimiento separado se hará constar expresamente en las mismas, y la propuesta de sanción debidamente motivada, con el contenido previsto en el apartado 4 del artículo 210 de esta ley, se incluirá en el acta con acuerdo.*

*Reglamentariamente se regulará la forma y plazo de ejercicio del derecho a la renuncia al procedimiento sancionador separado.*

*3. La práctica de notificaciones en el procedimiento sancionador en materia tributaria se efectuará de acuerdo con lo previsto en la sección 3.ª del capítulo II del título III de esta ley.»*

La modificación que se ha producido introduce un nuevo apartado 3, pasando el actual 3 a ser el número 4, para introducir un catálogo de derechos de los afectados por dichos procedimientos.

La redacción del nuevo apartado 3 es la siguiente:

**«3. Los procedimientos sancionadores garantizarán a los afectados por ellos los siguientes derechos:**

**a) A ser notificado de los hechos que se le imputen, de las infracciones que tales hechos puedan constituir y de las sanciones que, en su caso, se le pudieran imponer, así como de la identidad del instructor, de la autoridad competente para imponer la sanción y de la norma que atribuya tal competencia.**

**b) A formular alegaciones y utilizar los medios de defensa admitidos por el ordenamiento jurídico que resulten procedentes.**

**c) Los demás derechos reconocidos por el artículo 34 de esta ley.»**

En relación con el régimen sancionador es preciso hacer un comentario, siquiera sucinto, respecto de lo que el Proyecto de RGAT dispone al respecto, ya que en el texto conocido en el trámite de información pública se contiene una disposición final primera en el Real Decreto que, eventualmente, modificará el artículo 25 del Reglamento general del régimen sancionador tributario, aprobado por el Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, reordenando las competencias en orden a la suscripción del acuerdo de inicio del procedimiento sancionador y en orden a formular la correspondiente propuesta de resolución.

## 10. NÚMERO DE IDENTIFICACIÓN FISCAL

***Modificación de la disposición adicional sexta, añadiendo un nuevo apartado 4, para regular los efectos de la publicación de la revocación del número de identificación fiscal.***

La disposición adicional sexta de la LGT se refiere al número de identificación fiscal, regulando tanto el deber de obtenerlo y utilizarlo por parte de los contribuyentes como de asignarlo por parte de la Administración tributaria.

La redacción original de la disposición es la siguiente:

*«Disposición adicional sexta. Número de identificación fiscal.*

*1. Toda persona física o jurídica, así como las entidades sin personalidad a que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de esta ley, tendrán un número de identificación fiscal para sus relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria.*

*Este número de identificación fiscal será facilitado por la Administración General del Estado, de oficio o a instancia del interesado.*

*Reglamentariamente se regulará el procedimiento de asignación y revocación, la composición del número de identificación fiscal y la forma en que deberá utilizarse en las relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria.*

*2. En particular; quienes entreguen o confíen a entidades de crédito fondos, bienes o valores en forma de depósitos u otras análogas, recaben de aquéllas créditos o prestamos de cualquier naturaleza o realicen cualquier otra operación financiera con una entidad de crédito deberán comunicar previamente su número de identificación fiscal a dicha entidad.*

*La citada obligación será exigible aunque las operaciones activas o pasivas que se realicen con las entidades de crédito tengan un carácter transitorio.*

*Reglamentariamente se podrán establecer reglas especiales y excepciones a la citada obligación, así como las obligaciones de información que deberán cumplir las entidades de crédito en tales supuestos.*

3. Las entidades de crédito no podrán librar cheques contra la entrega de efectivo, bienes, valores u otros cheques sin la comunicación del número de identificación fiscal del tomador, quedando constancia del libramiento y de la identificación del tomador. Se exceptúa de lo anterior los cheques librados contra una cuenta bancaria.

De igual manera, las entidades de crédito exigirán la comunicación del número de identificación fiscal a las personas o entidades que presenten al cobro, cuando el abono no se realice en una cuenta bancaria, cheques emitidos por una entidad de crédito. También lo exigirán en caso de cheques librados por personas distintas por cuantía superior a 3.000 euros. En ambos casos deberá quedar constancia del pago del cheque así como de la identificación del tenedor que lo presente al cobro.

Reglamentariamente se establecerá la forma en que las entidades de crédito deberán dejar constancia y comunicar a la Administración tributaria los datos a que se refieren los párrafos anteriores.»

La modificación introducida por la LMF tiene por objeto regular los efectos de la revocación del número de identificación fiscal, mediante la inclusión de un nuevo apartado 4 del siguiente literal:

**«4. La publicación de la revocación del número de identificación fiscal asignado a las personas jurídicas o entidades en el Boletín Oficial del Estado determinará que el registro público correspondiente, en función del tipo de entidad de que se trate, proceda a extender en la hoja abierta a la entidad a la que afecte la revocación una nota marginal en la que se hará constar que, en lo sucesivo, no podrá realizarse inscripción alguna que afecte a esta, salvo que se rehabilite dicho número o se asigne un nuevo número de identificación fiscal.**

**Asimismo, determinará que las entidades de crédito no realicen cargos o abonos en las cuentas o depósitos de que dispongan las personas jurídicas o entidades sin personalidad a quienes se revoque el número de identificación fiscal, en tanto no se produzca la rehabilitación de dicho número o la asignación a la persona jurídica o entidad afectada de un nuevo número de identificación fiscal.**

**Lo dispuesto en este apartado se entenderá sin perjuicio del cumplimiento por la entidad de las obligaciones tributarias pendientes, para lo que se utilizará transitoriamente el número de identificación fiscal revocado».**

La modificación es trascendente, siendo sus notas más destacadas las siguientes:

1. Afecta a personas jurídicas o entidades (estas últimas en referencia a las carentes de personalidad jurídica propia recogidas en el art. 35.4 LGT).
2. La revocación debe ser objeto de publicación en el Boletín Oficial del Estado.
3. Esa publicación determinará los efectos siguientes:

- En el registro público que corresponda (esencialmente el Registro Mercantil), se hará constar por nota marginal que no podrá realizarse inscripción alguna que afecte a la entidad.
  - Las entidades de crédito no podrán realizar cargos o abonos en las cuentas abiertas a nombre de las entidades cuyo número de identificación fiscal haya sido objeto de revocación.
4. Es posible la rehabilitación del número de identificación fiscal.
  5. El número de identificación fiscal revocado deberá seguir utilizándose provisionalmente.

En relación con el desarrollo reglamentario de la LGT en esta materia, es preciso recordar que en el Proyecto de RGAT se contienen una serie de artículos que regulan lo referente al número de identificación fiscal:

- Obligación de disponer de un número de identificación fiscal.
- En relación con la asignación del número de identificación fiscal a las personas físicas:
  - Asignación a las de nacionalidad española.
  - Asignación a las de nacionalidad extranjera.
- En relación con la asignación del número de identificación fiscal a personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica:
  - Solicitud.
  - Asignación (número de identificación fiscal provisional y definitivo).
- Especialidades en relación con el IVA:
  - Número de identificación fiscal de empresarios o profesionales.
- Utilización del número de identificación fiscal:
  - Ante la Administración tributaria.
  - En operaciones con trascendencia tributaria.
  - En operaciones con entidades de crédito.

Además de lo anterior, en la norma reglamentaria en proyecto, RGAT, también se desarrolla específicamente lo que es objeto de modificación ahora vía LMF, ya que se regula el procedimiento para la revocación del número de identificación fiscal.