

JAVIER BAS SORIA*Inspector de Hacienda del Estado
Profesor del CEF***Extracto:**

LA revocación del NIF, como facultad administrativa, ha sido introducida en nuestro ordenamiento de una forma velada, con una regulación somera en el propio Reglamento del NIF. Una vez instalada en el ordenamiento se ha destacado como punta de lanza en la lucha contra las modalidades más abyectas de fraude.

¿Cabe utilizar un procedimiento como el contemplado con una finalidad tan elevada?

Desde su génesis, con un ligero desfase temporal, al igual que las restantes materias objeto del Reglamento censal, queda empañada la pulcritud de la figura. Regulada de forma concisa, establece una serie de presupuestos fácticos para su aplicación que lidian con dificultad con las situaciones de «peligrosidad fiscal» que la revocación quiere atajar. Contiene una remisión vacua al procedimiento, que debe integrarse de una forma cautelosa para salvaguardar la seguridad jurídica. Incluso la propia denominación de la facultad resulta difusa, siendo engañosa en su interacción con el ordenamiento tributario. Finalmente, la propia facultad se enfrenta a un verdadero dilema existencial más propio del ser humano: ¿para qué sirve la revocación del NIF?

La facultad de la revocación del NIF puede llegar a resultar una ablación absoluta de los derechos sociales, una verdadera muerte jurídica de entidades. Tratamos de analizar, en consecuencia, todos los aspectos dudosos que suscita un medida de intervención con esta potencialidad.

Sumario:

1. Introducción.
2. La revocación del NIF como garantía para la Hacienda Pública.
 - 2.1. El peculiar alumbramiento de una nueva facultad.
 - 2.2. El marco de prevención existente en relación con determinado tipo de entidades.
3. Un ensayo de aproximación detallada a la normativa reguladora de la revocación del NIF.
 - 3.1. Naturaleza jurídica de la facultad de revocación de la obligación de obtener y utilizar el NIF.
 - 3.2. El procedimiento para la revocación.
 - 3.3. Las causas habilitantes para la revocación.
 - 3.3.1. El objeto social.
 - 3.3.2. La declaración de la actividad.
 - 3.3.3. La veracidad del desarrollo del objeto y actividades en el domicilio.
 - 3.4. Ámbito temporal de la facultad de revocación.
 - 3.5. Sujetos a los que se les puede revocar el NIF.
 - 3.6. Consecuencias de la revocación del NIF.
4. Conclusiones.

1. INTRODUCCIÓN

Podemos trazar el camino seguido por el Número de Identificación Fiscal (en adelante, NIF) en nuestro ordenamiento desde su origen. Constituyen sus antecedentes más remotos la creación de un índice de Entidades sujetas a la Tarifa Tercera de la Contribución de Utilidades, por Decreto de 29 de enero de 1954; y, posteriormente, el establecimiento del Código de Identificación para las personas jurídicas y entidades, impuesto por el Decreto 2423/1975. La primera mención directa al NIF aparece con el Real Decreto 2402/1985, por el que se regulaba el deber de expedir y entregar facturas, que incluía una referencia expresa al NIF para empresarios y profesionales; para concluir este iter con su generalización a todos los contribuyentes y relaciones tributarias con el artículo 113 de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1988 y su desarrollo reglamentario en el Real Decreto 338/1990, que regula su composición y utilización. En todo este proceso el NIF ha constituido un instrumento al servicio de la Administración tributaria, cobrando especial relevancia para la centralización y gestión informática de los datos, antecedentes e informaciones con relevancia tributaria referidos a cada contribuyente, y una carga u obligación para el contribuyente, al que se compele a obtenerlo y a utilizarlo en determinadas relaciones tributarias o susceptibles de tener consecuencias en la aplicación del sistema tributario.

El propio Real Decreto 338/1990 refleja esta concepción del NIF, imponiendo en su artículo 1 la obligación de disponer de un NIF para todas las personas físicas, entidades sin personalidad jurídica de las previstas en el 35.4 de la Ley General Tributaria y personas jurídicas, y consagrando diversas normas a su utilización en las relaciones con la Administración tributaria y en las relaciones con otros contribuyentes, incidiendo de forma especial en la identificación en determinadas operaciones de crédito.

La Ley General Tributaria ha confirmado este hecho, consignando en su artículo 29 un listado de las obligaciones formales entre las que se menciona «la obligación de solicitar y utilizar el número de identificación fiscal en sus relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria»; y dando carácter de tal obligación tributaria formal a todas las obligaciones que, sin tener carácter pecuniario, se imponen a los obligados tributarios, sean o no deudores de un determinado tributario, y cuya finalidad es el desarrollo de actuaciones y procedimientos tributarios cerca de los propios obligados o de terceros.

2. LA REVOCACIÓN DEL NIF COMO GARANTÍA PARA LA HACIENDA PÚBLICA

2.1. El peculiar alumbramiento de una nueva facultad.

La Ley General Tributaria supone la piedra angular sobre la que descansa toda la concepción formal de los tributos, entendiendo como tal los procedimientos y mecanismos a través de los que se aplican las normativas particulares de cada uno de ellos. Consecuencia de la codificación y actualización llevada a cabo por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, la mayoría de normas procedimentales está sufriendo una necesaria adaptación. Entre ellas, las obligaciones formales, recogidas expresamente en la Ley como instrumentales de la aplicación de los tributos, han sido afectadas.

En lo relativo al NIF, la propia Ley General Tributaria ha decidido incorporar en su propio texto el fundamento legal de esta obligación en su Disposición Adicional Sexta. Comparando el texto de la misma con su anterior base legal, llama poderosamente la atención una nueva facultad que incorpora la posibilidad, en los términos que reglamentariamente se establezcan, de revocar el NIF. Ratificando esta novedad, en el propio artículo 117 de la misma Ley, establece que la revocación del NIF será una competencia de los órganos de gestión tributaria.

Paralelamente con la tramitación parlamentaria de la Ley General Tributaria, como consecuencia de las novedades introducidas en el ámbito del Impuesto sobre Actividades Económicas por la Ley 51/2002, fue necesario tramitar una modificación del régimen sustantivo de una de las obligaciones formales que había de verse directamente afectada por aquella Ley y que se venía amparado en la gestión censal del Impuesto sobre Actividades Económicas: las obligaciones censales. El Real Decreto 1041/2003, por el que se aprobó el Reglamento por el que se regulan determinadas obligaciones censales, introdujo, además, una reforma en el artículo 10 del Decreto 338/1990, y fue éste el vehículo utilizado para dar carta de naturaleza, con carácter prospectivo, a la revocación del NIF que alumbraría, con rango legal, la Ley General Tributaria. Curiosamente, a pesar de lo acusado de esta novedad y de anticiparse a su regulación legal, la Exposición de Motivos del citado Decreto se limita a mencionar que se da nueva redacción al artículo 10 del Real Decreto 338/1990, con lo que se «coordina este precepto con la regulación de la declaración censal, a la vez que concreta los requisitos y procedimiento para la asignación del número de identificación fiscal provisional». Es decir, ninguna mención expresa a la revocación del NIF que contemplará la Ley General Tributaria y que establece este precepto, facultad ésta que carece de antecedente alguno en nuestro sistema tributario y que, como veremos, no está exenta de ciertas complicaciones.

2.2. El marco de prevención existente en relación con determinado tipo de entidades.

El contexto de las actuaciones de la Administración tributaria viene fuertemente marcado por la aprobación del Plan de Prevención del Fraude Fiscal, aprobado por el Consejo de Ministros en su reunión de 4 de febrero de 2005. Éste pretende ser una herramienta estratégica que oriente

las actuaciones de la Administración para detener y erradicar el fraude fiscal, especialmente en sus modalidades más relevantes.

En este Plan se subraya, en varios puntos, la existencia de sociedades durmientes y nidos de sociedades¹ como instrumentos utilizados en el fraude de especial gravedad. Se destaca la participación que han podido tener entidades de este tipo en tramas organizadas de fraude, especialmente en el ámbito del IVA y de los Impuestos Especiales, en las que a través de las remisiones ficticias a los distintos Estados miembros o falseando los precios de las operaciones se han obtenido devoluciones improcedentes o cuotas forzadas de mercado, con el consiguiente menoscabo a los derechos de la Hacienda Pública y de otros contribuyentes que cumplen escrupulosamente con sus obligaciones y se ven perjudicados por esta competencia dañina, amparada en el incumplimiento fiscal. También enfatiza la utilización de estas entidades en operaciones fraudulentas en el tráfico exterior. Finalmente constata que, en no pocas ocasiones, las sociedades durmientes sirven para los levantamientos de patrimonio en el curso de las actuaciones seguidas por los órganos de recaudación con los deudores tributarios o en momentos próximos al inicio de estas actuaciones.

Todo ello lleva a plantear en el Plan toda una batería de medidas en relación con las sociedades durmientes y nidos de sociedades, que se centran, de forma especial, en su situación censal: se propone extremar el cuidado en la verificación de las declaraciones de inicio, modificación o cese de actividades (el modelo 036), controlar de forma especial el acceso a los Registros censales específicos relacionados con determinadas operaciones en el marco del Impuesto sobre el Valor Añadido, esto es, el Registro de Operadores Intracomunitarios y el Registro de Exportadores, e inclusive, un seguimiento específico de personas que, profesionalmente, se dedican a crear sociedades para su posterior venta sin haber realizado actividad alguna las mismas.

Sin una referencia específica a este tipo de entidades, el Plan prevé de forma específica la revocación del NIF en dos supuestos: en primer lugar, como medida para actuar frente a entidades no localizadas, y, en segundo lugar, de una forma genérica, sin referencia a una modalidad específica de fraude, como medida complementaria en la lucha contra el fraude. Aunque no se refiera, de forma directa, a ningún supuesto, este segundo supuesto contiene una advertencia clara a este tipo de entidades que considera, en el mejor de los casos, la antesala del fraude.

3. UN ENSAYO DE APROXIMACIÓN DETALLADA A LA NORMATIVA REGULADORA DE LA REVOCACIÓN DEL NIF

Como se ha hecho constar anteriormente, la Ley General Tributaria prevé en su Disposición Adicional Sexta la facultad de revocar el NIF, que atribuye a los órganos de gestión, con arreglo

¹ Con estas expresiones se suele aludir, respectivamente, a sociedades constituidas y que no despliegan actividad alguna, cuyos socios y/o administradores mantienen en esta situación en espera de su activación; y domicilios, generalmente despachos profesionales, en los que se domicilian gran número de entidades, con o sin actividad, pero, en todo caso, desarrollada fuera de los «nidos».

a un procedimiento que se difiere a un «futuro» desarrollo reglamentario. El artículo 10 del Real Decreto 338/1990, en su redacción dada por el citado Real Decreto 1091/2003, despacha la revocación del NIF en un aparentemente sencillo apartado del siguiente tenor literal:

«7. La Administración tributaria podrá comprobar la veracidad de los datos comunicados por los interesados en sus solicitudes de número de identificación fiscal provisional o definitivo, y, en particular, la existencia de la actividad o del objeto social declarados por la entidad y de su desarrollo en el domicilio comunicados, así como el mantenimiento de dichas circunstancias. Si de la comprobación resultara que los mencionados datos no son veraces o que no se cumplen las circunstancias señaladas, la Administración tributaria, previa audiencia a los interesados, podrá revocar el número de identificación fiscal asignado. Asimismo, de concurrir esas circunstancias, la Administración podrá efectuar, en su caso, la rectificación de oficio de los datos censales de conformidad con lo establecido en el artículo 14 del Reglamento por el que se regulan determinados censos tributarios.»

Resulta, por tanto, necesario hacer un examen e integración detallados del citado apartado, para tratar de comprender algo más sobre esta facultad. Presentamos, para ello, ciertas cuestiones que, sin duda, condicionan la eficacia de esta regulación.

3.1. Naturaleza jurídica de la facultad de revocación de la obligación de obtener y utilizar el NIF.

Revocar es, en su sentido literal, «Dejar sin efecto una concesión, un mandato o una resolución»². Un concepto doctrinal de la revocación nos ofrecen los profesores E. GARCÍA DE ENTERRÍA y T.R. FERNÁNDEZ³ como «la retirada definitiva de un acto de la Administración anterior mediante otro de signo contrario», destacando que este término se usa, en muchas ocasiones, con un significado equivalente a los de anular y revisar, en relación con los actos administrativos.

Frente a esta visión amplia del concepto de la revocación, en la normativa vigente este término se ha reservado para una modalidad específica de revisión de oficio de los actos administrativos: la supresión de actos desfavorables o de gravamen, siempre que la misma no suponga una dispensa contraria a las normas a favor de los administrados. En este sentido, podemos citar el artículo 105.1⁴ de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común, y, más concretamente en el ámbito del Derecho tributario que estamos estudiando, el artículo 219 de la Ley General Tributaria, que señala:

² *Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua*, Ed. 2001.

³ *Curso de Derecho Administrativo*; GARCÍA DE ENTERRÍA, E.; FERNÁNDEZ, T.R.; Ed. Civitas. Madrid.

⁴ «1. Las Administraciones Públicas podrán revocar en cualquier momento sus actos de gravamen o desfavorables, siempre que tal revocación no constituya dispensa o exención no permitida por las leyes, o sea contraria al principio de igualdad, al interés público o al ordenamiento jurídico.»

«1. La Administración tributaria podrá revocar sus actos en beneficio de los interesados cuando se estime que infringen manifiestamente la ley, cuando circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado, o cuando en la tramitación del procedimiento se haya producido indefensión a los interesados.

La revocación no podrá constituir, en ningún caso, dispensa o exención no permitida por las normas tributarias, ni ser contraria al principio de igualdad, al interés público o al ordenamiento jurídico.»

Tal y como hemos destacado, la obtención y utilización del NIF constituye una obligación formal que impone nuestro ordenamiento al contribuyente; por lo que, en principio, el levantamiento o supresión de ésta parece enmarcarse dentro del contenido propio de la revocación como acto favorable a la situación jurídica del contribuyente. No obstante lo anterior, una visión más cercana al fenómeno del NIF nos hace recapacitar si la supresión de la obligación de obtener y utilizar el NIF constituye, realmente, un acto favorable para el obligado tributario.

El NIF constituye, en las relaciones comerciales, un verdadero requisito *sine qua non* para poder acceder a los mercados. La expedición de las facturas que justifican documentalmente las relaciones comerciales debe contar con el NIF tanto del emisor como del destinatario de la misma, siendo esta factura completa una exigencia para la deducibilidad del impuesto soportado. El pago de rendimientos del trabajo, la transmisión de valores, el otorgamiento de escrituras públicas, y la realización de operaciones financieras, especialmente si trata de operaciones realizadas con intermediarios bancarios o no, son operaciones en las que, obligatoriamente, debe constar el NIF. Por si fuera poco, esta obligación no se impone, exclusivamente, al propio contribuyente, sino que se convierte a todos los operadores económicos en una suerte de agentes de la Administración, verificando los NIF de aquellos otros con los que operan.

¿Cabe entender que cuando se revoca el NIF el contribuyente podrá realizar estas operaciones sin estar sometido a esta carga? Indudablemente la respuesta debe ser negativa.

La conclusión que debemos extraer de lo hasta aquí expuesto es que bajo el término revocación del NIF nos encontramos con una facultad diferente a la genérica de revocación recogida en la Ley General Tributaria, que permite, en favor de los obligados, suprimir actos desfavorables o de gravamen. Para acotarla, debemos acudir otra vez al concepto amplio doctrinal citado de los profesores GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ ⁵, que destaca la existencia de diferentes tipos posibles de revocación: la revocación por causas de legalidad, amparada en la existencia de vicios en el acto a revocar; la revocación por motivos de oportunidad, cuando el acto regular, por circunstancias sobrevenidas, resulta inconveniente; la revocación negocial o pactada; y, finalmente, la revocación como sanción. Parece claro que la revocación del NIF encontraría un mejor acomodo en esta última categoría doctrinal.

⁵ *Vid.* nota 3.

Ahora bien, debemos realizar una matización ulterior. El principio general del Derecho penal *nulla pena sine lege*, traducido en el principio de legalidad recogido en el ámbito del Derecho administrativo sancionador, obliga a acotar en la normativa legal las infracciones y sanciones tributarias. Los artículos 185 y 186 de la citada Ley General Tributaria recogen la existencia de dos tipos de sanciones, pecuniarias y no pecuniarias. Dentro de estas últimas, aparecen una batería de medidas entre las que no se cita la revocación del NIF. ¿Es ello la confirmación de que la revocación del NIF no es una sanción o que si lo es contradice el principio de legalidad en materia sancionadora? Es indudable que la revocación del NIF tiene un carácter marcadamente ablativo de derechos del obligado tributario que, en cierta medida, le puede hacer partícipe de esta naturaleza sancionadora, y en ese caso, resulta manifiestamente insuficiente la regulación legal que se ciñe, estrictamente, a prever la revocación con arreglo a un procedimiento reglamentario, sin fijar, en forma alguna, los supuestos de hechos en los que se puede amparar tal revocación. No resulta, para desvirtuar hecho, suficiente que el legislador haya incluido una mención a la revocación del NIF entre las competencias de gestión tributaria, incluido en el Título III relativo a la aplicación de los tributos y que después haya omitido, entre el listado de sanciones, la revocación del NIF.

3.2. El procedimiento para la revocación.

La Disposición Adicional Sexta de la Ley General Tributaria se remite, al contemplar la posibilidad de revocar el NIF, a un desarrollo reglamentario. No obstante, como hemos comprobado, el vigente desarrollo reglamentario abandona las cuestiones procedimentales que le serían propias y se centra en llenar las lagunas de la regulación legal, entrando en los motivos que permiten acudir a esta revocación.

Ante este olvido del legislador, cabe plantear la cuestión de si, simplemente, la revocación del NIF no puede tener lugar por ausencia de procedimiento o, en otro caso, cuál debe ser este procedimiento.

La Ley General Tributaria contempla, en sus artículos 98 a 100, una regulación general de los procedimientos en materia tributaria, inspirada en el procedimiento administrativo común contemplado en la Ley 30/1992, y que, en su forma más esquemática, permite reducirlo a un acto de iniciación, puesta de manifiesto y concesión de trámite de audiencia con una resolución tras las alegaciones del interesado. Como expresión mínima del procedimiento en materia tributaria, podría utilizarse esta previsión para el desarrollo de una facultad no contemplada en otro procedimiento específico.

Frente a esta voluntad integradora, la naturaleza restrictiva del procedimiento de revocación parece llamar al procedimiento sancionador, cuya regulación es mucho más detallada y completa, en el que las fases anteriores se completan, entre otras previsiones, con el carácter exhaustivo del documento de iniciación, la inclusión formal de documentos en el expediente, la designación de instructor con separación del órgano de resolución. ¿Existe razón para acudir a este procedimiento? Formalmente la respuesta debe ser negativa. Desde un punto de vista material, si no un procedi-

miento sancionador, debería postularse para el desarrollo reglamentario que se encuentra pendiente un procedimiento en el que hubiera, como existe en el procedimiento sancionador, garantías adicionales, dado el carácter ablativo del resultado del mismo.

Otra circunstancia que debemos destacar son las facultades que deben desplegar los órganos de gestión en el desarrollo del procedimiento para la revocación del NIF. Resulta evidente, a la vista de las razones previstas para la revocación, que se exigirá una verificación *in situ* de la realidad del domicilio declarado, así como de las actividades desarrolladas en el mismo. Pero a diferencia de lo que ocurre con los órganos de inspección y de recaudación, para los órganos de gestión no existe una norma que contemple de una forma general el lugar de desarrollo de sus actuaciones, así como las facultades de examen y comprobación de libros y lugares. Es más, la única referencia se produce en el marco del más contundente de los procedimientos de gestión tributaria: la comprobación limitada. En esa previsión normativa, establecida en el artículo 136, apartado 4 de la Ley General Tributaria, se formula un principio claramente restrictivo de las competencias de gestión, aun tratándose del más intenso de sus procedimientos: «Las actuaciones de comprobación limitada no podrán realizarse fuera de las oficinas de la Administración tributaria, salvo las que procedan según la normativa aduanera o en los supuestos previstos reglamentariamente al objeto de realizar comprobaciones censales o relativas a la aplicación de métodos objetivos de tributación, en cuyo caso los funcionarios que desarrollen dichas actuaciones tendrán las facultades reconocidas en los apartados 2 y 4 del artículo 142 de esta ley».

3.3. Las causas habilitantes para la revocación.

El apartado 7 del artículo 10 del Real Decreto 338/1990 ha sido claro en cuanto a las causas para la revocación, estableciendo un listado de supuestos:

- La inexistencia del objeto social declarado por la entidad.
- La inexistencia de la actividad declarada por la entidad.
- La falta de veracidad del desarrollo de ambos en el domicilio o sedes comunicados a la Administración tributaria.
- El incumplimiento del obligatorio mantenimiento de dichas circunstancias en el ejercicio continuado de las actividades.

Con carácter previo al examen detallado debemos plantearnos si esta enumeración constituye una lista enunciativa o una serie de casos tasados que permiten acudir a la revocación. Lógicamente, debemos inclinarnos por la segunda de estas posibilidades, tanto por la propia redacción, que no alude a la posibilidad de aplicar la revocación en supuestos análogos, como por el propio contenido de los supuestos, que no parece permitir su extensión analógica a otros supuestos. A mayor abundamiento, debemos acudir a su propia naturaleza represiva, si no puramente sancionadora, que

exige una especial precisión en cuanto a la definición de los presupuestos jurídicos que despliegan la consecuencia de la revocación.

3.3.1. *El objeto social.*

Podemos definir, con VICENT CHULIÁ ⁶, el objeto social como objeto de la sociedad, que es la actividad para la que se constituye la sociedad y el medio a través del cual los socios aspiran a obtener beneficios. Sus requisitos, por remisión a los del objeto de los contratos exigidos en el Código Civil, serán la licitud, posibilidad y determinación ⁷.

De entre ellos, resulta especialmente relevante el relativo a la determinación. Una vez más, el Código Civil establece en su regulación del contrato de sociedad el principio de determinación ⁸, si bien matizado por la existencia de sociedades universales y particulares. La determinación del objeto social es más rigurosa en el Código de Comercio, que parece excluir la sociedad universal, al concretar en el objeto social cuál es la índole de sus actividades y exigir que sea la industria o el comercio.

La determinación del objeto social es particularmente relevante en las sociedades capitalistas, en atención a los diferentes intereses que se trata de proteger a través de su determinación: a) el de los socios, pues permite distinguir por el objeto entre las distintas sociedades a la hora de canalizar sus inversiones; b) el interés de terceros, que conceden crédito a la sociedad también en función de sus actividades; c) el interés de la propia sociedad, como empresa; d) intereses extrasocietarios y generales, que asumen distintos grados de supervisión y control de las sociedades por sus actividades y relevancia de éstas.

Por todo ello, la Ley de Sociedades Anónimas exige con gran precisión la determinación del objeto social. Insiste con especial intensidad el Reglamento del Registro Mercantil ⁹, demandando que el objeto en los Estatutos sociales conste por medio de la determinación sumaria de las

⁶ *Compendio crítico de Derecho Mercantil*; VICENT CHULIÁ, F.; José M.^a BOSCH, Editor; Barcelona.

⁷ Artículo 1.271. Pueden ser objeto de contrato todas las cosas que no están fuera del comercio de los hombres, aun las futuras. Sobre la herencia futura no se podrá, sin embargo, celebrar otros contratos que aquellos cuyo objeto sea practicar entre vivos la división de un caudal conforme al artículo 1.056. Pueden ser igualmente objeto de contrato todos los servicios que no sean contrarios a las leyes o a las buenas costumbres.

Artículo 1.272. No podrán ser objeto de contrato las cosas o servicios imposibles.

Artículo 1.273. El objeto de todo contrato debe ser una cosa determinada en cuanto a su especie. La indeterminación en la cantidad no será obstáculo para la existencia del contrato, siempre que sea posible determinarla sin necesidad de nuevo convenio entre los contratantes.

⁸ Artículos 1.671 a 1.678 del CC.

⁹ Artículo 117 del Reglamento del Registro Mercantil.

1. El objeto social se hará constar en los estatutos determinando las actividades que lo integren.

2. No podrán incluirse en el objeto social los actos jurídicos necesarios para la realización o desarrollo de las actividades indicadas en él.

3. En ningún caso podrá incluirse como parte del objeto social la realización de cualesquiera otras actividades de lícito comercio ni emplearse expresiones genéricas de análogo significado.

actividades que lo integren. A partir de esta concreción del objeto social, se extraen una serie de consecuencias: a) para el órgano de administración, cuyas facultades quedan circunscritas al objeto social y se limite, inclusive, su facultad de representación de la sociedad frente a terceros más allá del objeto social; b) para los socios, a los que se garantiza que su modificación se realizará por el procedimiento para la modificación de Estatutos, confiriéndoles el derecho de separación cuando exista una sustitución del objeto social.

Debemos destacar que, más allá de todo lo hasta aquí expuesto, el objeto social no constituye una limitación a las actividades de la sociedad, no estando afectos de vicio alguno los negocios concluidos por las mismas más allá de los estrictos límites señalados.

¿Qué cabe concluir de todo ello? El objeto social debe ser determinado, lícito y posible, existiendo un control de esta circunstancia a través de los Registradores Mercantiles. Una vez determinado éste, empero, las entidades pueden realizar otras actividades de forma perfectamente legal y regular, sin que esa operativa afecte a la validez de los actos. ¿Puede a la vista de este marco jurídico el legislador fiscal permitir que se tome en cuenta esta circunstancia para revocar el NIF de una entidad? ¿Puede la realización de una operación de comercio lícita y no afectada de vicio, que no tiene por que haber constituido ninguna infracción tributaria, acarrear consecuencias sancionadoras? Parece evidente que no debería ser así.

3.3.2. *La declaración de la actividad.*

La Disposición Adicional Quinta de la Ley General Tributaria ha recogido la obligación de formular una declaración comprensiva de las actividades desarrolladas, de tal forma que la Administración pueda desarrollar un censo de sujetos en el que obrarán una relación de los mismos, con indicación de las actividades realizadas y otras informaciones relevantes sobre unos y otras. La citada disposición adicional añade que se presentará declaración para hacer constar tanto el inicio, como la modificación de circunstancias y el cese.

El desarrollo reglamentario dado a este precepto, constituido por el Real Decreto 1041/2003, por el que se aprobó el Reglamento por el que se regulan determinadas obligaciones censales, regula de forma exhaustiva no sólo la comunicación del inicio o comienzo de actividades, la modificación y el cese, si no que recoge asimismo la obligación de facilitar una declaración exhaustiva de las circunstancias que rodean el ejercicio de la actividad, debiendo hacer constar en las mismas: a) Las declaraciones o declaraciones-liquidaciones que deba presentar periódicamente por razón de sus actividades empresariales o profesionales, o por satisfacer rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta; b) Una relación completa de su situación tributaria en relación con regímenes especiales y exenciones de opción voluntaria del contribuyente y otros datos relativos a la actividad, entre los que podemos destacar, por su relevancia, la clasificación de las actividades económicas desarrolladas de acuerdo con la codificación prevista a efectos del Impuesto sobre Actividades Económicas, diferenciando la actividad principal de las restantes, excepto cuando se trate de sujetos pasivos de este impuesto obligados al pago de éste por no resultar de aplicación las exenciones establecidas en dicho impuesto, así

como la relación de los establecimientos o locales en los que desarrollen sus actividades económicas, con identificación de la comunidad autónoma, provincia, municipio y dirección completa de cada uno de ellos, indicando su superficie y su grado de afectación total o parcial a cada una de las actividades desarrolladas; y c) el número de teléfono y, en su caso, la dirección de correo electrónico y el nombre de dominio o dirección de Internet, a través del cual desarrolle sus actividades.

La cuestión que necesariamente nos asalta ante este extenso repertorio de información relativo a las actividades es si el motivo para revocar que analizamos comprende, exclusivamente, la inexacta identificación de las actividades desarrolladas o se refiere, también, a los posibles defectos de las restantes informaciones relativas a las mismas. Parece más lógico optar por la primera de estas opciones, pues el propio legislador ha decidido incluir como motivo de revocación autónomo la falsedad en la declaración del domicilio de las actividades, circunstancia esta incluida junto con los demás datos identificativos contemplados en la declaración de las actividades.

De ello podemos concluir que, en el presente caso, encontramos un requisito puramente fiscal, expresivo de la obligación de facilitar a la Administración información relativa al inicio, modificación o cese de actividades, con expresa mención de la clasificación de las mismas con arreglo a la realizada en el Impuesto sobre Actividades Económicas. El cumplimiento limitado estrictamente a esta obligación debe ser la causa de revocación.

3.3.3. La veracidad del desarrollo del objeto y actividades en el domicilio.

La fijación del domicilio fiscal, como lugar donde se deben centralizar las relaciones del contribuyente con la Administración, ha sido una de las cuestiones esenciales del Derecho tributario. El artículo 48 de la Ley General Tributaria contempla, con carácter general, como domicilio fiscal para las personas que desarrollen actividades y para las personas jurídicas el lugar donde se centraliza la gestión administrativa y la dirección de los negocios.

Otros lugares donde se desarrollen actividades y que no constituyen el domicilio fiscal del obligado tributario aparecen mencionados en el Real Decreto 1041/2003, sin que exista un desarrollo adicional a la mención de la necesidad de declararlos que se contiene en el mismo.

Parece que la mención genérica al desarrollo del objeto y actividades en el domicilio comunicado debemos interpretarla de una forma extensiva, referidas no sólo al domicilio fiscal, ya que, como hemos visto, la normativa no liga el mismo al desarrollo del conjunto de actividades, sino a los distintos lugares en los que pueden desarrollarse las mismas. Se trataría en este caso de comprobar una correlación entre las actividades declaradas y los lugares señalados para cada una de ellas.

3.4. Ámbito temporal de la facultad de revocación.

El artículo 10.7 del Real Decreto 338/1990 incluye una última causa de revocación que no es, propiamente, una condición sustantiva: se exige el mantenimiento continuado de las tres circuns-

tancias que se han enunciado como motivos para la revocación, esto es, la declaración del objeto social, de las actividades y de los lugares donde se desarrollan ambos.

Esta causa de revocación debemos entenderla como una precisión adicional en cuanto al marco temporal en el que puede desarrollarse la facultad de revocación del NIF. Para aclarar esta cuestión podemos realizar una exégesis sistemática del apartado 7.º que contempla dicha facultad.

Se enmarca, sistemáticamente, en el artículo 10 del Real Decreto 338/1990, relativo a la asignación del NIF de las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica. Dicho precepto regula, sucesivamente, la necesidad de solicitar el NIF para estas entidades cuando vayan a ser titulares de relaciones con trascendencia tributaria, la posibilidad de asignar, con carácter temporal, un NIF provisional antes de la constitución de la persona o ente, amparada en documentos que acrediten la voluntad e identidad de las personas físicas o jurídicas que lo promueven; así como la obligación que asumen los mismos de facilitar, una vez constituida la entidad en cuestión, la documentación definitiva que permita atribuir el NIF con carácter definitivo; y, finalmente, la correlativa facultad de la Administración para, transcurridos los períodos para la constitución, requerir la presentación de los mismos.

Dentro de dicho contexto, aparece a continuación la facultad de revocar el NIF como consecuencia de la comprobación de la veracidad de los datos comunicados a la Administración en su solicitud; que podría entenderse limitada, por tanto, a dos momentos temporales muy determinados: o bien antes de la concesión del NIF definitivo, justo en el momento de la aportación de la documentación definitiva que acredite la constitución del ente más allá de los elementos intencionales en los que se funda el NIF provisional, o bien en un momento inmediatamente posterior a éste, una vez ya se haya concedido el NIF definitivo, comprobando, exactamente igual, los documentos aportados. En cualquier caso, ambas soluciones llevarían a una inmediatez con el otorgamiento del NIF y las condiciones exigidas para ello. Pues bien, el Real Decreto ha querido dejar claro que no es, ni mucho menos, una facultad limitada temporalmente al momento de dicha conversión del NIF en definitivo, sino que, en cualquier momento, la Administración podrá llevar a cabo la verificación de las condiciones impuestas y, el incumplimiento, en cualquier momento, llevará aparejada la sanción prevista, esto es, la revocación del NIF, sin perjuicio de que, en cualquier momento anterior, se hubiese cumplido con los elementos declarados.

3.5. Sujetos a los que se les puede revocar el NIF.

Otro asunto de notable relevancia es la determinación de los sujetos a los que puede afectar la revocación del NIF. La Disposición Adicional Sexta de la Ley General Tributaria establece un elenco de obligados a la obtención y utilización del NIF ciertamente amplio: «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».

No obstante lo anterior, el precepto que sirve de norma habilitante, como se ha señalado, se enmarca dentro del artículo 10 del Real Decreto 338/1990, relativo a la asignación del NIF de las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica. ¿Se restringe, por tanto, la posibilidad de revocar el NIF a personas jurídicas y entes sin personalidad? A pesar de que las personas físicas que desarrollan actividades quedan exactamente igual que las personas jurídicas obligadas a declarar sus actividades y los lugares de desarrollo, parece claro que la facultad de revocación se refiere, exclusivamente, a las segundas. Ello se debe, a nuestro juicio, no sólo al hecho de la ubicación del precepto dentro del Real Decreto 338/1990, sino a la diferente configuración del NIF en personas físicas y jurídicas: en las primeras, mediante la inclusión del código de validación en el DNI, la difusión del NIF tiene un carácter universal, siendo su obtención mucho más que una obligación fiscal; para las segundas, aunque, como hemos enunciado, es un requisito que prácticamente imposibilita su constitución y funcionamiento, la concesión del NIF sigue manteniéndose como una formalidad puramente administrativa que se suscita, exclusivamente, ante la Administración tributaria.

3.6. Consecuencias de la revocación del NIF.

El último punto cuyo análisis debemos abordar es la determinación de las consecuencias de la revocación del NIF. El NIF constituye un vehículo para el cumplimiento de la obligación tributaria formal referida al mismo: la de comunicar dicho número en relaciones con trascendencia tributaria. El incumplimiento de esta obligación despliega un régimen sancionador propio, pues el artículo 202 de la Ley General Tributaria tipifica como 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». Las sanciones por estos incumplimientos pueden desplegarse frente a terceros que no exijan la facilitación del NIF, viéndose inclusive agravadas cuando la entidad con la que se relacione un obligado sea una entidad financiera, pues como señala el segundo párrafo del artículo citado «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».

Resulta evidente que la revocación del NIF no puede suponer el establecimiento de una prohibición para realizar contratos u operaciones del tráfico, pues por más que las operaciones tengan relevancia tributaria y, consecuentemente, deba consignarse el NIF, la validez y eficacia de las mismas no puede condicionarse al cumplimiento de un requisito formal tributario. Menos aún es posible que afecte a la propia personalidad de la persona jurídica o a la válida constitución del ente, cuando a éstos el ordenamiento no les atribuya la personalidad jurídica. La personalidad jurídica de las personas jurídicas surge de su constitución e inscripción en el Registro correspondiente (sociedades mercantiles, fundaciones...), estando, además, sometida a un régimen de supervisión específico por los titulares de los registros de inscripción. En el caso de los entes sin personalidad, la válida celebración de los contratos o actos que les dan naturaleza determinan su constitución.

Ni en un caso ni en otro puede condicionarse el nacimiento de la personalidad o el cumplimiento de las obligaciones jurídicas derivadas del ente constituido entre sus partícipes por la necesidad de obtener un NIF; mucho menos aún, pueden extinguirse estas situaciones jurídicas, de acuerdo con la legislación vigente, por la revocación de un NIF previamente concedido.

Tampoco parece lógico que la revocación suponga una dispensa de la obligación de consignar el NIF en el conjunto de sus operaciones, manteniendo éstas plena validez y eficacia, tal y como correspondería a una revocación de un acto de gravamen realizada a favor del contribuyente, pues en tal caso, por un lado, se concedería una dispensa contraria a las leyes, y, por otro lado, se haría de mejor condición al incumplidor de la obligación de una correcta declaración que al contribuyente que ha observado escrupulosamente la misma.

Finalmente, no parece que la revocación del NIF pueda constituir un estigma habilitante para una posterior actuación sancionadora, de tal forma, que una vez revocado el NIF, toda operación en la que se haga constar el mismo suponga un incumplimiento de la obligación de su utilización, permitiendo a la Administración sancionar, tanto al que indebidamente lo haya comunicado como a los que, confiados o desconociendo la revocación, hagan constar el NIF revocado en sus documentos o declaraciones.

Si nada de lo anterior resulta posible, ¿qué objeto tiene la revocación del NIF? No es fácil responder esta cuestión de una forma positiva, diferente a la construcción de aquello que la revocación del NIF no es. La propia normativa del NIF arroja una luz entre las sombras para vislumbrar qué hay tras la revocación del NIF, al destacar que los efectos de la revocación del NIF se producen, de forma fundamental, en una esfera diferente:

«Asimismo, de concurrir esas circunstancias, la Administración podrá efectuar, en su caso, la rectificación de oficio de los datos censales de conformidad con lo establecido en el artículo 14 del Reglamento por el que se regulan determinados censos tributarios.»

La rectificación de los datos censales se contempla, tal y como señala el párrafo transcrito, en el artículo 14 del Reglamento 1041/2003. El citado precepto establece, en primer lugar, una facultad inquisitiva para la Administración tributaria en materia de censos, que permite a la Administración requerir la presentación de declaraciones y la verificación de las presentadas o que debieron presentarse, pues será a la vista de tales comprobaciones como podrá, en su caso, motivar la necesidad de ampliar o subsanar las declaraciones presentadas. Esta facultad permite ir más allá, en aquellos casos en los que el contribuyente no cumpla, de acuerdo con los requerimientos y verificaciones, mediante la modificación «de oficio» de los datos obrantes en los censos.

El procedimiento para el ejercicio de la facultad de modificación de oficio de los datos censales se precisa, en puntos muy concretos, en este mismo precepto. Se matiza la forma de iniciación, que será de oficio, permitiendo que el hecho que dé comienzo al procedimiento sea no sólo las declaraciones censales presentadas y las verificaciones realizadas en relación con las mismas,

sino una resolución administrativa dictada en el seno de cualquier otro procedimiento seguido por los órganos de gestión tributaria. La llamada parece bastante clara, en este punto, al procedimiento de revocación del NIF, aunque muy posiblemente fuera innecesaria, pues tal y como hemos visto, la revocación del NIF resulta precisamente de una verificación de los datos declarados a la Administración en el momento de inicio o variación de las condiciones del ejercicio de actividades. Por otra parte, se independiza, necesariamente, este procedimiento de otros que se sigan, aun cuando su objeto pueda ser muy similar (como es el caso que nos ocupa de revocación del NIF), al disponer la necesidad de una resolución específica de modificación de los datos censales, previo trámite de audiencia.

Finalmente aborda el precepto en su apartado tercero las consecuencias fundamentales a las que puede llevar, no sólo la revocación del NIF, sino la mera constatación de las circunstancias previstas en el decreto del NIF como supuesto de hecho para la revocación del mismo: «La Administración tributaria podrá acordar de oficio la baja cautelar en los Registros de operadores intracomunitarios y de exportadores y otros operadores económicos en régimen comercial de las personas o entidades incluidas en ellos cuando en el curso de una comprobación se constaten los hechos o circunstancias a los que se refiere el apartado 7 del artículo 10 del Real Decreto 338/1990, de 9 de marzo, relativo a la comprobación de la veracidad de los datos comunicados por los interesados en sus solicitudes de número de identificación fiscal».

Cierra de esta forma el Reglamento de obligaciones censales el círculo de la revocación del NIF que él mismo había abierto, quedando patente la vocación declarada de este procedimiento, no ya en la exposición de motivos de la norma que lo alumbró, sino en el Plan de Lucha contra el fraude que lo presenta en sociedad. La revocación del NIF es una facultad auxiliar que permite a la Administración luchar contra entidades constituidas precisamente con una vocación de coadyuvar en el fraude fiscal, decretando la muerte jurídica de las entidades, con la supresión de su NIF, o inhabilitándoles a continuar con formas de fraude conocidas y que se amparan en los regímenes especiales relativos al comercio internacional y al comercio intracomunitario, fundamentalmente en los ámbitos del Impuesto sobre el Valor Añadido y de los Impuestos Especiales.

4. CONCLUSIONES

Del análisis de la normativa relativa a la revocación del NIF pueden extraerse las siguientes conclusiones:

1. La normativa resulta demasiado escasa. Existen dos referencias legales a la revocación del NIF que aportan muy poco o nada a su configuración. El desarrollo reglamentario de la misma trata de cubrir el vacío legal, estableciendo aquella regulación que hubiera sido propia de la ley, esto es, las causas de revocación, pero remata el error olvidando lo que le hubiera sido propio del reglamento, fundamentalmente, el procedimiento para la revocación.

2. La introducción de la facultad de revocación del NIF se ha producido siguiendo un desarrollo poco claro. El desarrollo sustantivo, bastante sucinto, se produjo con anterioridad a la configuración de una facultad legal, inclusive, sabiendo que la materia podía verse sustancialmente afectada por la Ley General Tributaria en tramitación. Posiblemente ello haya redundando en la poca claridad e, indudablemente, poco acierto del desarrollo normativo.

Se trata de una facultad introducida *ex novo* en nuestro ordenamiento, carente de un antecedente previo, cuyo ámbito de aplicación se separa además de las restantes facultades administrativas, tendentes a la correcta determinación de las deudas tributarias y su percepción, por su carácter profiláctico de abusos de las formas jurídicas inclusive antes de que se puedan generar deudas tributarias. Estas circunstancias hubieran merecido un planteamiento más sosegado y completo que el tenido por la revocación del NIF.

3. Resulta discutible la naturaleza jurídica de la figura. No es de extrañar que así sea con una facultad con un propósito tan peculiar como el que parece aventurarse para la revocación del NIF. Su naturaleza jurídica será una cuestión capital, pues condicionará el crecimiento futuro de esta figura. En este punto, cabría inclinarse por la finalidad eminentemente restrictiva de derechos de la figura, por lo que su encuadramiento resultaría más conveniente en el marco de las sanciones tributarias, con todo lo que ello implicaría en cuanto a la tipicidad y procedimientos para constatar la culpabilidad.
4. Las causas establecidas para la revocación del NIF no se encuentran suficientemente delimitadas. El estudio detallado de las enumeradas demuestra la falta de relevancia del objeto social como criterio definitorio de la irregularidad en la declaración y la falta de concreción de las actividades y los lugares donde éstas se desarrollen como parámetros para su aplicación. El procedimiento acaba pivotando de una forma innecesaria sobre las instrucciones para la cumplimentación de la declaración censal de inicio, modificación o cese de actividades, donde se detalla la forma de facilitar estas informaciones.
5. No resulta clara la finalidad de la revocación del NIF. Si todo el camino recorrido se limita a excluir a determinados sujetos de los Registros de Operadores Intracomunitarios y de Exportadores, ¿no hubiera sido mucho más sencillo y eficaz simplemente prever la exclusión de los mismos cuando se dieran las circunstancias sin necesidad de revocar el NIF? Las dudas sobre las consecuencias de la revocación del NIF y su posible influencia sobre la validez de los contratos o su posible incidencia sobre la personalidad jurídica de aquellos cuyo NIF se revoca hacen más difícil aplicar la facultad.
6. Percibimos en el fondo de esta competencia un profundo sentimiento de agradecimiento del legislador tributario para los órganos de gestión, cuyas facultades y procedimientos crecen sin freno en nuestro ordenamiento, seguro el legislador que la amplitud y agilidad demostrada por el área es síntoma de su indudable eficacia.

¿Es el órgano más íntimamente ligado a la comprobación formal en la propia sede del órgano y de competencias más reducidas, donde se siguen procedimientos más estandarizados y masivos, y donde la presencia de personal de apoyo se constituye en regla general el mejor dispuesto para realizar este trabajo? ¿Se encuentra regulada siquiera la competencia que resulta necesaria para llevar a cabo este trabajo?

La respuesta, desde nuestro punto de vista, no puede ser positiva.

7. Como conclusión final cabe subrayar que la revocación del NIF puede ser una facultad interesante, si bien podrían conseguirse sus mismos resultados de forma más sencilla a través de otros mecanismos, pero que en el estado actual de desarrollo normativo resulta un procedimiento con pocos visos de prosperar.