



PROPUESTA DE REFORMA NORMATIVA EN RELACIÓN CON LA REHABILITACIÓN DEL NIF EN SUPUESTOS DE LIQUIDACIÓN DE ENTIDADES

El Consejo para la Defensa del Contribuyente (en adelante, el Consejo) ha recibido varias quejas relacionadas con la imposibilidad práctica de obtener la rehabilitación del número de identificación fiscal (NIF) con la finalidad de proceder a la liquidación efectiva de entidades que se encuentran en situación de inactividad pero que son titulares de algún activo que se pretende enajenar con la finalidad de saldar posibles deudas existentes frente a acreedores privados.

Ante la reiteración de quejas con un objeto similar, el Pleno del Consejo acordó la elaboración de un informe en el que se estudiase con mayor detenimiento esta cuestión y se elaborase, en su caso, una propuesta de reforma normativa.

En todo caso, debe dejarse claro desde el principio que la premisa de la que se parte en el presente informe es que la entidad que solicita la rehabilitación con la finalidad de culminar el proceso de liquidación ha acreditado la desaparición de la causa que motivó la revocación del NIF y cumple con las exigencias previstas en el artículo 147.8 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos -RGGI- (aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio).

La disposición adicional sexta (DA 6ª) de la Ley General Tributaria (LGT) establece la obligación de toda persona física o jurídica, así como las entidades sin personalidad a las que se refiere el artículo 35.4 de la LGT de contar con un número de identificación fiscal en sus relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria, que será facilitado por la Administración General del Estado, de oficio o a instancia del interesado. El procedimiento de asignación y revocación del NIF se regula, por delegación legislativa, en el RGGI.

La Administración podrá revocar el NIF cuando en un procedimiento de comprobación censal o en otras actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos se acredite alguna de las circunstancias contempladas en el artículo 147.1 del RGGI.

La revocación del NIF debe seguir el procedimiento previsto en los apartados 2 y 3 del artículo 147 del RGGI, garantizando la previa audiencia al obligado tributario, la publicación del acuerdo de revocación en el Boletín Oficial del Estado y su notificación al obligado tributario afectado.

La severidad de los efectos de la revocación del NIF se advierte con una simple lectura de la DA 6ª, apartado 4, de la LGT y del artículo 147, apartados 5 y 7, del RGGI. Dicha revocación conlleva:

- a) la pérdida de validez a efectos identificativos de dicho número en el ámbito fiscal;
- b) la imposibilidad de que las entidades de crédito realicen cargos o abonos en las cuentas o depósitos bancarios en que consten como titulares o autorizados los



- titulares de dichos números revocados, salvo que se rehabilite el número de identificación fiscal;
- c) cuando la revocación se refiera al NIF de una entidad, la abstención del notario para autorizar cualquier instrumento público relativo a declaraciones de voluntad, actos jurídicos que impliquen prestación de consentimiento, contratos y negocios jurídicos de cualquier clase, así como la prohibición de acceso a cualquier registro públicos, incluidos los de carácter administrativo, salvo que se logre la rehabilitación del NIF;
 - d) la extensión en la hoja abierta a la entidad afectada por la revocación de una nota marginal por el registro público en el que esté inscrita, en función del tipo de entidad de que se trate. En esa nota se deberá hacer constar que, en lo sucesivo, no puede realizarse inscripción alguna que afecte a tal entidad, salvo que se rehabilite su NIF. De forma excepcional, se admitirá la realización de los trámites imprescindibles para la cancelación de dicha nota marginal. Asimismo, en todas las certificaciones registrales de la entidad titular del número revocado deberá constar expresamente esta circunstancia;
 - e) la imposibilidad de obtener certificado de estar al corriente de las obligaciones tributarias;
 - f) y la baja en los registros de operadores intracomunitarios y del registro de devolución mensual del IVA, además de en los registros territoriales dispuestos en la normativa reguladora de los Impuestos Especiales, del registro territorial del Impuesto sobre Gases Fluorados de Efecto Invernadero y del registro de extractores de depósitos fiscales de productos incluidos en los ámbitos objetivos de los Impuestos sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas.

Sin embargo, ello no impedirá a la Administración tributaria exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias pendientes. No obstante, la admisión de las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones o escritos en los que conste un número de identificación fiscal revocado quedará condicionada, en los términos previstos reglamentariamente, a la rehabilitación del citado número de identificación fiscal.

Sin perjuicio de lo anterior, la Administración tributaria podrá acordar que se rehabilite el NIF revocado, estando dicho acuerdo sujeto a los mismos requisitos de publicidad que se establecen para su revocación (publicación en el BOE) y debiendo notificarse al obligado tributario. De acuerdo con el artículo 147.8 del RGGI, sólo serán tramitadas las solicitudes de revocación del NIF “cuando se acredite que han desaparecido las causas que motivaron la revocación y, en caso de sociedades, se comunique, además, quienes ostentan la titularidad del capital de la sociedad, con identificación completa de sus representantes legales, así como de quienes tengan la consideración de titulares reales de la entidad conforme con lo previsto en el apartado 2 del artículo 4 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y la financiación del terrorismo, el domicilio fiscal, así como documentación que acredite cuál es la actividad económica que la sociedad va a desarrollar. En particular, cuando se trate de la causa de revocación de la letra f) del apartado 1 la rehabilitación del número de identificación fiscal solo será posible si se constata la subsanación del incumplimiento de la obligación de depósito de las cuentas anuales en el Registro Mercantil”.



Pese a que el último punto del segundo párrafo del artículo 147.8 del RGGI establece el archivo “sin más trámite” de las solicitudes que incumplan los requisitos exigidos para la solicitud y documentación que debe adjuntarse a la misma, el archivo no debería realizarse sin la previa comunicación al solicitante de las carencias o deficiencias en las que se ha incurrido, para que pueda, en el plazo de diez días, subsanar los defectos de los que adolezca la solicitud y adjuntar la documentación necesaria, de conformidad con lo establecido en el artículo 89 del RRG. En cualquier caso, la falta de resolución expresa de la solicitud de rehabilitación del NIF en el plazo de tres meses determinará que la misma se entienda denegada.

La aproximación al marco normativo regulador del procedimiento de revocación del NIF se desprende que la solicitud de rehabilitación de un NIF previamente revocado cuando no se va a desarrollar ninguna actividad económica en sentido estricto, sino que lo que se pretende es realizar las operaciones necesarias para liquidar y extinguir definitivamente la sociedad, no está expresamente contemplada en el artículo 147.8 del RGGI.

No obstante, la Dirección General de Tributos, en consulta vinculante V0088-22, de 20 de enero, ha admitido que la solicitud de rehabilitación del NIF puede realizarse con la finalidad de proceder a la disolución y liquidación de la sociedad. En estos casos, a los efectos exclusivos de entender cumplido el requisito de “la comunicación de la actividad económica de la sociedad” previsto en el artículo 147.8 del RGGI, ha establecido que “habría que identificar la cesación de la actividad que se venía desarrollando, así como las nuevas actividades económicas que, en su caso, se fueran a realizar y que conlleve la disolución y liquidación de la misma”.

La AEAT también ha sido receptiva con la situación especial en que se encuentran las empresas con NIF revocado en situación de disolución y liquidación y ha arbitrado una posibilidad excepcional de rehabilitación del NIF si se acredita que el motivo por el que se solicita la rehabilitación es para poder culminar el proceso de disolución y liquidación de la entidad.

En línea con lo anterior, el Real Decreto 117/2024, de 30 de enero, ha modificado la letra u) del artículo 10.2 del RGGI, para establecer que la solicitud de rehabilitación del número de identificación fiscal se efectuará a través de la declaración de modificación del Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores. Asimismo, la Orden HAC/1526/2024, de 11 de diciembre, ha introducido en el modelo 036 una nueva casilla para indicar este motivo de presentación (casilla 144). Interesa destacar que, si la entidad que solicita la rehabilitación del NIF a través del modelo 036 es una entidad en proceso de liquidación deberá cumplimentar una nueva casilla específica (número 146).

Asimismo, en la guía práctica de la AEAT para la cumplimentación del modelo censal 036 a fin de obtener la rehabilitación del NIF se precisa la documentación a aportar por parte de las entidades en proceso de liquidación. En general, se exige la aportación de aquella documentación que acredite el cumplimiento de las exigencias previstas en el artículo 147.8 del RGGI –a excepción de la comunicación de la actividad económica que se realiza–. Por tanto, toda aquella documentación que acredite haber cumplido con sus obligaciones tributarias no prescritas, no haber sido declarada fallida por los órganos de recaudación, informar de los representantes, partícipes y domicilio fiscal actuales de la sociedad, así como comunicar quiénes tienen la consideración de titulares reales de ésta. Junto a lo anterior, en



la citada guía se añade la obligación de aportar escritura de disolución y liquidación o de extinción de la entidad, así como la denegación de su inscripción por parte del Registro competente¹.

Esta última obligación de aportar escritura de disolución y liquidación de la entidad impide que en aquellos casos en los que la sociedad sea titular de algún activo con cuya enajenación pudiera satisfacer sus deudas pendientes frente a terceros -distintos de la Hacienda Pública- pueda obtenerse la rehabilitación del NIF, dada la imposibilidad para la entidad de otorgar escritura pública de disolución y liquidación en caso de que tenga deudas pendientes.

Si bien es cierto que, en situaciones como la indicada, la imposibilidad de otorgar la escritura de liquidación de la entidad deriva directamente de la aplicación de la legislación mercantil y notarial, el requisito de acreditación exigido (aportación de escritura de disolución y liquidación) puede producir efectos contrarios a los objetivos o fines perseguidos con la revocación del NIF.

La premisa de la que ha de partirse es que la exigencia de aportar escritura de disolución y liquidación no dimana de la norma tributaria, legal ni reglamentaria, sino de instrucciones o criterios de la Agencia publicados y aplicados en su sede electrónica y en las oficinas censales para comprobar que el objetivo que se busca con la rehabilitación del NIF es la extinción efectiva de la sociedad. Es incuestionable que la Administración tributaria, en virtud de sus facultades generales de comprobación, precisa verificar que la sociedad está efectivamente en proceso de liquidación para permitir la rehabilitación del NIF con ese exclusivo fin, pero el ejercicio de esa potestad ha de efectuarse con arreglo al principio de proporcionalidad que inspira la aplicación de nuestro sistema tributario y se proclama en el artículo 3.2 de la LGT, de modo que las exigencias probatorias no deben ser excesivas. De igual forma, los requerimientos documentales deben ser coherentes con la normativa reguladora de la extinción de sociedades mercantiles, sin que deba pasarse por alto que la extinción definitiva de una sociedad exige con carácter general que en la escritura pública de liquidación se manifieste que se ha procedido al pago de los acreedores o a la consignación de sus créditos².

El Consejo no ignora que la mera disolución de una sociedad no asegura siempre y en todo caso su extinción. Sin embargo, fuera de los supuestos de modificaciones estructurales de sociedades mercantiles (operaciones de fusión, absorción, etc.), la disolución producida por las causas previstas en el artículo 360 y siguientes del TRLSC conducirán generalmente a la liquidación de la sociedad. Disolución y liquidación de una sociedad son etapas diferentes en la extinción de una empresa con el objetivo de concluir su actividad. La disolución de la sociedad abre el período de liquidación (art. 371 TRLSC), durante el cual, entre otras actuaciones, se deberán enajenar los bienes sociales con los que proceder a satisfacer las deudas pendientes con terceros (art. 387 TRLSC). Pero los contratos o negocios jurídicos necesarios para alcanzar ese fin último difícilmente podrán elevarse a escritura pública

¹ <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/manuales-videos-folletos/manuales-practicos/guia-practica-cumplimentacion-modelo-censal-036/capitulo-01-cuestiones-generales/causas-presentacion-obligados-declarar/modificacion-modelo-036/casilla-144-solicitud-rehabilitacion-nif-036.html>

² Artículo 395.b) del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital -TRLSC-, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 1/2010 de 2 de julio.



cuando la sociedad tiene el NIF revocado, dado el efecto de bloqueo notarial que deriva de la revocación del NIF.

De este modo, quienes solicitan la rehabilitación de un NIF con la finalidad de liquidar una sociedad inactiva titular de un activo que se pretende enajenar para satisfacer alguna deuda pendiente frente a terceros quedan sometidos a una situación de parálisis motivada por una suerte de círculo vicioso: la imposibilidad de obtener escritura notarial de liquidación de la sociedad en tanto no se liquiden los activos sociales para hacer frente al pasivo o deudas de la entidad frente a terceros; el bloqueo notarial –además de registral y bancario– derivado de la revocación del NIF y la no rehabilitación del NIF en tanto no se aporte escritura de disolución y liquidación. Efecto paralizador que no se compadece con el objetivo de facilitar la extinción de sociedades inactivas o con escasa o nula actividad, para proteger la seguridad del tráfico mercantil para el resto de las entidades, proteger los intereses de los acreedores privados y garantizar una gestión adecuada de los recursos de la Agencia tributaria.

El Consejo para la Defensa del Contribuyente considera que pueden aplicarse medidas menos incisivas o restrictivas para la consecución de los objetivos buscados, como la previsión de una rehabilitación excepcional y temporal del NIF, por un periodo máximo de seis meses, con la finalidad de realizar exclusivamente las operaciones necesarias para proceder a la liquidación de la sociedad, lo que exigiría la previa aportación de la escritura de disolución en la que conste expresamente el inicio de la fase de liquidación, el detalle de las operaciones a realizar para liquidar la empresa y la identificación de los participantes en ella. Esta rehabilitación excepcional y temporal se comunicaría al fedatario público para que pudiera elevar a escritura pública las operaciones conducentes a tal fin. La previsión de esta rehabilitación excepcional y temporal no sería una medida enteramente novedosa. Como es sabido, en el marco del procedimiento de asignación del NIF, el artículo 24.2 del RGGI ya prevé la asignación de un NIF provisional, con validez limitada, a las personas jurídicas o entidades que aún no han completado el proceso de constitución.

Además, la introducción de una medida similar a la aquí propuesta y de las actuaciones y documentación necesarias para su articulación no precisaría una modificación de la LGT. Podría efectuarse a través de la modificación del RGGI, dada la remisión que la DA 6ª de la LGT efectúa al desarrollo reglamentario de la regulación del procedimiento de asignación y revocación, de la composición del NIF y de la forma en que debe utilizarse en las relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria.

****Propuesta 1/2026, aprobada por el Pleno del Consejo para la Defensa del Contribuyente el 22 de abril de 2026****