



Universidad de Jaén

Facultad de Ciencias Sociales
y Jurídicas

Trabajo Fin de Grado

LA COOPERACIÓN INTERNACIONAL EN MATERIA DE RECAUDACIÓN DE CRÉDITOS TRIBUTARIOS

Alumno: Jaime Moris Garrido

Julio, 2020

RESUMEN

En este Trabajo Fin de Grado analizamos el marco normativo configurado entorno al procedimiento de cooperación internacional en materia de recaudación de créditos como mecanismo a utilizar por las Administraciones Tributarias en su lucha contra las prácticas evasivas y fraudulentas de impuestos y derechos. Para ello, realizamos un análisis de los instrumentos normativos vigentes a través de una doble perspectiva del Derecho Internacional Convencional y el Derecho Comunitario debido al grado de influencia y su relación con nuestro ordenamiento jurídico.

Palabras Clave: procedimiento de recaudación, asistencia mutua, cooperación internacional, evasión fiscal.

ABSTRACT

In this Final Project, it has been analysed the regulatory framework configured around the process of international cooperation procedure regarding the collection of credits as a mechanism to be used by the Tax Administrations in their fight against evasive and fraudulent practices of taxes and duties. To do this, we carry out an analysis of legal instruments in force through a double perspective of Conventional International Law and Community Law because of their degree of influence and their relationship with our legal order.

Keywords: tax collection, mutual assistance, international cooperation, tax evasion.

ÍNDICE

1.INTRODUCCIÓN	5
2. ELEMENTOS DEL DERECHO INTERNACIONAL TRIBUTARIO.....	6
2.1 LA SOBERANÍA TRIBUTARIA.....	6
2.1.1. Principios de la soberanía tributaria.....	7
2.2 COOPERACIÓN INTERNACIONAL	8
2.2.1 Clasificación.....	9
3. COOPERACIÓN INTERNACIONAL EN MATERIA DE RECAUDACIÓN	10
3.1. DEFINICIÓN.....	10
3.2 PRESUPUESTOS	11
3.2 PERSPECTIVA DE ESTUDIO	13
4.INSTRUMENTOS LEGALES EN EL ÁMBITO DEL DERECHO TRIBUTARIO CONVENCIONAL	14
4.1. EVOLUCIÓN HISTÓRICA.....	14
4.2. ANÁLISIS COMPARADO DE LOS INSTRUMENTOS LEGALES VIGENTES EN DERECHO INTERNACIONAL CONVENCIONAL.....	17
a) Análisis del artículo 27 en los Convenios de Modelo OCDE y ONU.....	18
b) Relación de los artículos 26 y 27 en los Convenios de Modelo.....	23
4.3. ACUERDOS BILATERALES SUSCRITOS POR EL REINO DE ESPAÑA	24
5.INSTRUMENTOS LEGALES EN EL ÁMBITO DEL DERECHO COMUNITARIO CONVENCIONAL.....	25
5.1 ANTECEDENTES LEGISLATIVOS A LA DIRECTIVA 24/2010/CE.....	25
5.2 ANÁLISIS DE LA DIRECTIVA 24/2010/CE.....	27
5.2.1 Disposiciones generales	27
5.2.2. Intercambio de información	29
5.2.3. Asistencia para la notificación de documentos.....	30
5.2.4. Medidas de cobro	31
5.2.5 Aspectos prácticos	35
5.3. TRANSPOSICIÓN DE LA DIRECTIVA 24/2010/CE EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO ESPAÑOL.....	36
5.3.1. Procedimiento en materia de asistencia mutua.....	36
5.3.2. Procedimiento de recaudación en el marco de la asistencia mutua	38
6.CONCLUSIONES.....	41
7.BIBLIOGRAFÍA.....	44
9.JURISPRUDENCIA CONSULTADA.....	47

10.BASE DE DATOS	47
11.PÁGINAS WEB CONSULTADAS	47
12.ABREVIATURAS.....	48

1.INTRODUCCIÓN

El fenómeno de la globalización en el ámbito empresarial ha permitido el intercambio transnacional de bienes y servicios de diferentes países configurando un mercado cada vez más competitivo e interconectado provocando una necesidad de adaptación en las Administraciones Tributarias ante la ampliación del espacio de actuación del obligado tributario.

Desde el punto de vista de la actuación de la administración, la cooperación internacional entre Administraciones Tributarias constituye un mecanismo interestatal para reducir la evasión fiscal y el fraude tributario¹ y que desde mediados del siglo XX viene experimentando una importante evolución y desarrollo sobretodo en el ámbito del intercambio de información tributaria como mecanismo hegemónico. Por su parte, la asistencia para la recaudación ha tenido un tardío calado debido a la negativa de los Estados al temor de pérdida en su soberanía. y es la razón que justifica que en los primeros convenios para evitar la doble imposición (en adelante, CDI) no se hiciese una referencia expresa a la asistencia mutua en materia de créditos entre Estados.

El presente Trabajo Fin de Grado se ha estructurado con la finalidad de plasmar la evolución desarrollada acerca del mecanismo de cooperación internacional en materia recaudación de créditos tributarios. El desarrollo del mismo, se inicia en el segundo epígrafe, donde se establece el germen de la asistencia en materia en recaudación al estudiar los elementos que la configuran en base al Derecho Internacional en materia tributaria.

En el tercer epígrafe se proporciona una definición detallada de la asistencia mutua a tenor de los elementos definidos en el epígrafe anterior y se establece la perspectiva de estudio que se ha seguido para configurar el estudio normativo de los instrumentos que posibilitan la práctica de la cooperación internacional.

En el cuarto epígrafe se establece la evolución de las normas del Derecho Internacional Convencional para proceder al análisis de los instrumentos legales más influyente en esta materia como son los Convenios de Modelo de la OCDE y ONU.

¹ PITA. C. (2007). *Notas sobre desafíos y tendencias mundiales en administración tributaria*, Revista de Administración Tributaria CIAT/AEAT/IEF N°26 p. 12.

En el quinto epígrafe se expone la evolución normativa experimentada en el ámbito comunitario y el análisis del procedimiento establecido en el articulado de la Directiva 24/2010/CE, así como, la transposición de la misma que ha realizado nuestro ordenamiento jurídico.

La metodología seguida para la composición del presente trabajo ha sido muy amplia y variada. Se ha realizado un análisis de la documentación normativa vigente en los diferentes planos de actuación del Derecho Tributario, apoyándonos en diferentes posturas doctrinales utilizando para ello un amplio catálogo de monográficas, manuales y revistas.

2. ELEMENTOS DEL DERECHO INTERNACIONAL TRIBUTARIO

2.1 LA SOBERANÍA TRIBUTARIA

Previamente a la existencia de una norma de ámbito internacional que estableciese las pautas en materia de recaudación interestatal la doctrina se centró en dirimir la existencia de un deber de colaboración en materia tributaria partiendo del principal concepto fundamental a examinar para un correcto encuadramiento del derecho tributario internacional; la soberanía tributaria.

Desde un punto de vista interno, la soberanía es la absoluta supremacía del Estado sobre todas las personas que alberga la geografía de su territorio. Según la Constitución Española de 1978 (en adelante, CE) en su artículo 1.2 se establece que *<<la soberanía nacional reside en el pueblo español...>>*, por tanto, es el pueblo quién ostenta la soberanía popular y aprueba la Constitución, donde se delimita el ámbito de actuación dentro del cual los poderes del Estado pueden actuar entre otros, en materia tributaria².

Es desde el punto de vista internacional, donde logramos visualizar las limitaciones que presenta el concepto de soberanía nacional debido a la interrelación con otros ordenamientos jurídicos más extensos, como es el internacional donde los Estados pasan a formar parte de ese ordenamiento como sujetos, al igual que los ciudadanos son sujetos de la soberanía estatal. Por tanto, en el plano internacional el ejercicio de la

²López Espadafor, C. M. (2007). La estructuración del Derecho Financiero y Tributario Internacional y Comunitario, Crónica Tributaria N° 125 p. 47.

soberanía de un Estado debe entenderse en su expresión máxima y donde cada Estado, desarrollará el conjunto de sus potestades en armonía con las de otros Estados en igualdad de condiciones como se puede deducir del artículo 2.1 de la Carta de las Naciones Unidas³.

Por tanto, podemos establecer que la soberanía tributaria es una expresión más de la soberanía estatal al respetar en su ejercicio las limitaciones del ámbito internacional y ejercer el desarrollo de la Potestad Tributaria sobre los sujetos obligados al pago de los tributos y prestaciones personales⁴.

2.1.1. Principios de la soberanía tributaria

La obligación o imposición tributaria constituye el vínculo entre el contribuyente y el ejercicio de la propia soberanía del Estado. Tal potestad del Estado en materia tributaria se manifiesta a través del llamado Poder Tributario que alberga a su vez, a un conjunto de potestades atribuidas por el ordenamiento jurídico de cada país a las instituciones públicas (Poder Ejecutivo) y a entes públicos territoriales cuya designación responderá a la organización político-territorial del Estado mismo.

La imposición tributaria al ser un poder jurídico y abstracto necesita de principios que la legitimen para ser impuesta al obligado tributario y siguiendo tal planteamiento la doctrina identifica el principio de territorialidad como elemento que limita la Potestad Tributaria de un Estado.

El principio de territorialidad hace referencia al ámbito en el que un Estado ejercita su propio poder sobre el contribuyente que presenta importantes vínculos sobre dicho territorio. Este principio es aceptado por la doctrina internacional y la razón de su extensión se justifica, por un lado, al constituir el vínculo de unión de la imposición tributaria entre la soberanía y el Poder Tributario y, por otro lado, la presencia del sujeto tributario en un determinado territorio supone un consumo de los servicios públicos que éste ofrece y, por tanto, legitima la imposición.

³ Vid., Artículo 2.1 de la Carta de Naciones de las Naciones Unidas y Estatuto de la Corte Internacional de Justicia.

⁴ Pistone, P. (2017). *Diritto tributario internazionale*, Editorial G Giappichelli p. 5.

Tradicionalmente ha existido un segundo principio que justifica la imposición tributaria desde una perspectiva personal al justificar la obligación al pago a tenor de la sumisión del ciudadano al poder del imperio del Estado. Aunque con la configuración del nuevo escenario internacional se ha ido sustituyendo por el criterio de residencia fiscal.

Por tanto, aquellos tributos que tiene como objeto la imposición de los bienes inmuebles, las explotaciones económicas o las actividades profesionales se puede afirmar que se sigue la generalidad del principio de territorialidad, también, para los impuestos reales. A su vez los impuestos personales cuando son referidos a personas físicas el criterio para dirimir la imposición es el de residencia fiscal ya que la permanencia de un determinado tiempo sobre el territorio de un Estado es elemento suficiente para considerarse probada la vinculación a la sujeción del impuesto, por su parte cuando estos impuestos gravan a las personas jurídicas el criterio seguido es el de territorialidad⁵.

2.2 COOPERACIÓN INTERNACIONAL

La evolución de la economía mundial en las últimas décadas ha permitido el acceso de los sujetos tributarios al libre mercado provocando la deslocalización de las empresas y depósitos hacía aquellos países con mayores ventajas fiscales y aumentando consigo la posibilidad de incumplir las obligaciones tributarias. Además, la existencia de dos criterios de sujeción para establecer el vínculo a la imposición tributaria y las diferentes dimensiones que presentan internamente los ordenamientos jurídicos de cada Estado provocan a su vez, conflictos positivos de imposición a nivel internacional.

Todo ello, ha llevado consigo la evolución del concepto de soberanía situándola en un contexto internacional donde coexisten varios Estados titulares de la imposición tributaria y, por tanto, desde la concepción primaria poseen un infinito Poder de Estado. En esta nueva tesitura las normas impositivas a través de las cuales un Estado soberano despliega su Poder Tributario encuentran plena validez en su ordenamiento interno pero en el contexto externo donde prima la paridad de todos los sujetos que intervienen en el ordenamiento internacional esa potestad impositiva no tiene ningún efecto sobre los ordenamientos internos de los demás Estados o sobre sus ciudadanos⁶.

⁵ Calvo Ortega, R. (2019). *Curso de derecho financiero I. Derecho tributario (Parte General)*, 23ª edición, Editorial Civitas, S.A p. RB-9.3.

⁶ López Espadafor, C. M. (2016). *Las normas generales del derecho internacional ante el objetivo de combatir la evasión fiscal*, Cuadernos de derecho transnacional, Volumen 8 N° 2 pp. 258-277.

Por tanto, ante la ineffectividad del Derecho de un Estado fuera de sus fronteras y la concurrencia de un ilícito internacional en el supuesto de imposición *Erga omnes*, los Estados han venido desarrollando acuerdos de cooperación y reconocimiento mutuo para reducir los efectos nocivos de la globalización y las limitaciones a la Potestad de Estado, es decir, será necesaria la autorización del Estado extranjero para que un Estado pueda hacer valer su Derecho en dicho territorio.

La materialización de la voluntad de colaboración es lo que conocemos como cooperación internacional y que principalmente consiste en el desarrollo de reglas de actividad administrativa en condiciones de reciprocidad para consentir a cada Estado perseguir sus propios objetivos fiscales fuera de los límites de su territorio⁷.

2.2.1 Clasificación

La soberanía tributaria en su ejercicio de la potestad legislativa proporciona a cada Estado la libertad para decidir los criterios de sujeción que se van a aplicar en materia de impuestos indirectos y directos. Esta libertad en el plano internacional provoca el fenómeno de la doble imposición internacional al producirse criterios diferentes de sujeción entre Estados o la concurrencia de criterios de sujeción múltiples⁸.

Para solventar tal disyuntiva, la cooperación internacional entre Estados ha venido teniendo un importante desarrollo en las últimas décadas regulándose mediante CDI. De esta manera, se manifiesta la necesidad de coordinar el ejercicio de la potestad impositiva en la práctica supranacional por parte de los Estados y aceptar las limitaciones voluntarias de la soberanía tributaria.

Por otro lado, la conexión con dos o más sistemas fiscales puede provocar la elusión total o parcial del impuesto, bien a través de la ocultación del hecho imponible surgido en un Estado extranjero (evasión fiscal) o a través de conductas que incurren en fraude de ley y que se agrupan en el término de planificación fiscal⁹.

⁷ Andrea, B. (2013). *Assistenza amministrativa internazionale dall'accertamento alla riscossione dei tributi* (Vol. 7), Editorial Cacucci S.A.S p. 17.

⁸ Falcon Tella, R., & Pulido Guerra, E. (2018). *Derecho fiscal internacional*, Editorial Marcial Pons p. 4.

⁹ Respecto a la definición del término en el ámbito del derecho internacional fiscal véase. Carpio Rivera, R. (2012). *La planificación tributaria internacional*, UNIR Revistas Retos Vol.2 N° 3.

Esta situación pone de manifiesto la imposibilidad por parte de la Administración Tributaria de cada Estado para actuar de manera individual contra el ejercicio de estas prácticas por parte de los obligados tributarios o contra Estados que se benefician de esta desigualdad en perjuicio del resto de sujetos internacionales. De ahí, la necesaria cooperación internacional entre Administraciones Tributarias de diferentes Estados que se materializan a través de normativas expresas o cláusulas en convenios bilaterales o multilaterales para evitar la doble imposición internacional.

Ambos tipos de cooperación internacional constituyen un fenómeno a la transformación de la soberanía tributaria de los Estado debido a que dicha soberanía en el marco internacional se manifiesta en su propia forma originaria, pero debido a la aplicación de las normas internacionales para poder hacer efectiva su potestad impositiva, dicha soberanía va perdiendo su propia sustancia por la atribución de dichas normas de naturaleza internacional en el ordenamiento interno y que vienen a verificar los efectos de las políticas fiscales de cada Estado en aras de un tratamiento fiscal igualitario y coherente¹⁰.

3. COOPERACIÓN INTERNACIONAL EN MATERIA DE RECAUDACIÓN

3.1. DEFINICIÓN

La cooperación internacional entre Administraciones Tributarias se establece mediante la asistencia mutua y cuya finalidad es la correcta aplicación de los tributos en un sentido amplio.

La práctica de la colaboración interestatal entre administraciones puede categorizarse en pasiva o bien, en activa. La práctica pasiva hace referencia a la concreción del acto de colaborar de manera recíproca por parte de un Estado sobre el territorio del Estado extranjero, por su parte, la colaboración activa hace referencia al hacer de los órganos nacionales al desarrollar la actividad en interés del Estado extranjero solicitante¹¹.

¹⁰ Pistone, P. (2017). *Diritto ...*, op.cit., p. 10.

¹¹ Para remontarse al origen de tal conceptualización véase Sacchetto, C. (1978). *Tutela all'estero dei crediti tributari dello Stato*, Editorial CEDAM pp. 208 - ss.

Las actividades administrativas de colaboración activa pueden versar sobre asistencia en el intercambio de información, en la notificación, en la recaudación o la actuación de funcionarios en el territorio del Estado requerido.

El Estado requirente deberá de garantizar los presupuestos que se establecen en el Derecho internacional e interno de cada Estado para llevar a cabo el auxilio de colaboración. Además, en aquellos supuestos que tales actuaciones por parte de los órganos de la Administración Tributaria requerida afecten a los derechos reconocidos al contribuyente (solicitud de la obtención de pruebas o en la asistencia en la recaudación) deberá de existir un fundamento jurídico y, tal instrumento, deberá de ser evaluado no tanto al amparo de las normas de Derecho internacional que regulan la cooperación sino, en base a las normas de derecho interno de cada estado sobre la actividad requerida¹².

Por tanto, podemos definir la asistencia en la recaudación como una colaboración donde un Estado en base a una norma internacional solicita asistencia de la Administración tributaria extranjera para la recaudación de los créditos tributarios en su territorio respetando la posición del Estado auxiliante y preservando un mínimo nivel garantista a los intereses de los contribuyentes en el ejercicio de dicha asistencia administrativa.

3.2 PRESUPUESTOS

La limitación de la eficacia territorial de la potestad impositiva de los Estados fundamenta la colaboración administrativa internacional en materia tributaria como vehículo para efectuar la aplicación de los tributos. Aunque dicha práctica, requiere de una normativa expresa que proporcione los instrumentos al Estado requirente y la base jurídica que sostente el deber de auxilio por parte del Estado requerido.

Por tanto, la atención por parte del Estado requerido de la solicitud de asistencia administrativa en materia de recaudación necesitará una base jurídica contemplada en un Convenio Internacional (o Directiva en el ámbito del derecho comunitario) para así, superar las limitaciones de su propio ordenamiento y poder ejercitar la potestad impositiva que emana de su soberanía nacional en interés de un Estado extranjero en la satisfacción de sus deudas tributarias; este Estado requirente fundamenta su pretensión en

¹² Andrea, B. (2013). *Assistenza ...*, op.cit., p. 35.

base a la imposibilidad territorial de actuar y desplegar los mecanismo de control y recaudación en territorio extranjero¹³.

En materia de asistencia en la recaudación su desarrollo ha sido menor debido a las limitaciones expuestas del principio de territorialidad y la inexistencia en ámbito internacional de un principio general de obligación en la cooperación internacional. A pesar de tal disyuntiva el intercambio de información entre Administraciones ha experimentado un amplio desarrollo internacional y comunitario, a diferencia de la asistencia de recaudación cuya regulación ha venido aconteciéndose en las últimas décadas del presente siglo tras la superación del principio de territorialidad y la adaptación de las políticas fiscales por parte de los Estados en establecer un compromiso firme a nivel internacional para erradicar la evasión y el fraude fiscal debido a la necesidad de obtención de ingresos ante la crisis económica iniciada en 2008 y la posterior crisis de deuda soberana que han experimentado la soberanías modernas.

Ambos tipos de asistencia administrativa en el ámbito de la cooperación internacional no son independientes. La solicitud de auxilio en la recaudación puede contemplar funciones de obtención de información a desarrollar por el Estado requerido y éstas son necesarias para poder dirimir el patrimonio del deudor por parte del Estado requirente y si procede, las actuaciones de recaudación. En esta casuística el intercambio de información entre las Administraciones Tributarias se convierte en función complementaria de la asistencia en la recaudación.

Es preciso destacar, que la asistencia mutua en la recaudación constituye un mecanismo de colaboración *ex post* – posterior a la determinación de la deuda/liquidación-, a diferencia del intercambio de información que constituye un mecanismo de colaboración *ex ante* al precisar la correcta determinación del importe de la deuda tributaria. Este presupuesto procesal justifica la imposibilidad de instrumentar las diversas modalidades contempladas para el intercambio de información. En concreto, en la asistencia en la recaudación no podrá establecerse mecanismos de colaboración espontáneos o inmediatos al establecer como condición previa la determinación de la deuda tributaria a ejecutar por el Estado requerido y además, dicha actuación deberá de

¹³ García Prats, F.A. (2001). *La asistencia mutua en materia de recaudación tributaria*, Crónica Tributaria Nº 101 p. 13.

solicitarse a través de un instrumento que permita identificar la deuda a ejecutar por la Administración Tributaria auxiliar y la identificación del destinatario (s) de la medida, a efectos de proporcionar un nivel garantista al contribuyente ante las actuaciones compulsivas actuadas en ejercicio de dicha asistencia¹⁴.

Ante tal argumentación, en aquellas situaciones de colaboración en materia de recaudación de créditos deberá de especificarse previamente a la petición tanto el importe como la imputación al contribuyente, por tanto, podemos descartar el inicio de la cooperación internacional simplemente por alegaciones económicas de evasión fiscal y de establecimiento de mecanismo de control.

3.2 PERSPECTIVA DE ESTUDIO

En el marco normativo de referencia práctica de la cooperación internacional en materia de recaudación de créditos encontramos diferentes instrumentos normativos que pueden ser catalogados siguiendo una doble vertiente desde el punto de vista del Derecho de origen Internacional¹⁵:

En primer lugar, nos encontraríamos el Derecho Internacional Convencional compuesto en su esencia de CDI con un alcance bilateral o multilateral. Estos instrumentos jurídicos han encontrado su desarrollo en la materia gracias a las influencia y directrices emanadas de los Convenios de Modelo de diferentes organizaciones internacional.

La segunda vertiente, y que ha aportado mayor avance práctico en materia la recaudación de créditos, sería el ámbito del Derecho Comunitario derivado compuesto por los actos normativos que intentan, por un lado, armonizar las legislaciones tributarias de los Estados miembros y por otro, regulan la financiación comunitaria a través de los recursos propios. A su vez, la cooperación internacional en materia tributaria podría encuadrarse en algunos de los dos ámbitos de actuación anteriores y concretamente, los actos normativos que han venido a regular la cooperación internacional en materia de recaudación expresan la voluntad del legislador europeo por armonizar los procedimientos en materia de recaudación por los Estados miembros y que su ámbito de aplicación no quedase limitado a los recursos propios. La forma adoptada para el

¹⁴ García Prats, F.A. (2001). *La asistencia ...*, op.cit., p. 15.

¹⁵ López Espadafor, C. M. (2007). *La estructuración ...*, op.cit., p. 44.

desarrollo de dicha finalidad ha sido las Directiva, que debido a su carácter vinculante se convierten en derecho interno para los Estados miembros.

4. INSTRUMENTOS LEGALES EN EL ÁMBITO DEL DERECHO TRIBUTARIO CONVENCIONAL

4.1. EVOLUCIÓN HISTÓRICA

En la actualidad los convenios bilaterales celebrados entre los Estados se han configurado como el principal instrumento jurídico para eliminar la doble imposición y la evasión fiscal debido al carácter vinculante que presentan para los Estados contratantes pero esta configuración ha sido posible gracias a la influencia de los Convenios de Modelo (y su *soft law*¹⁶) celebrados por las diferentes organizaciones internacionales en ámbito internacional en las que destacan la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en adelante, OCDE), la Unión Europea (en adelante, UE) y, en menor medida, la Organización de las Naciones Unidas (en adelante, ONU).

En el año 1899 se celebra el primer convenio internacional con un carácter global para evitar la doble imposición internacional entre los ciudadanos de Austria y Prusia. Debemos esperar hasta el año 1920 para encontrar el origen de los Convenios de Modelo, cuando la Conferencia Financiera Internacional solicita a la Sociedad de Naciones una solución debido a la problemática que la doble imposición estaba adoptando para el comercio internacional de la época en aras de solventar tal disyuntiva y lograr el crecimiento económico. En el año 1921, la Sociedad de Naciones seleccionó a cuatro economistas (Bruins, Einaudi, Seligman y Stamp) expertos en el ámbito fiscal internacional y un año más tarde, en 1922, se convocó a expertos de seis países (Bélgica, Suiza, Italia, Países Bajos, Reino Unido y Francia) para abordar los principales problemas de la fiscalidad internacional. En el año 1925, ambos grupos de expertos llegan a la misma conclusión y afirman que para poder mejorar el comercio internacional se debía de proceder al reparto del poder tributario de los Estados para conseguir eliminar la doble

¹⁶ Sobre su terminología y determinación véase., Alarcón García, G. (2010). *El “soft law” en nuestro sistema de fuentes*, Repositorio Institucional de la Universidad de Murcia pp. 6-11.

imposición. Estas conclusiones se plasmaron en un primer modelo global para la consecución de tal fin en materia de renta en el año 1928¹⁷.

En las décadas siguientes, los nuevos problemas que presentaba el comercio internacional propició el planteamiento de la modificación del Convenio de 1928. Esta modificación se llevó a cabo por un Subcomité y dos conferencias regionales en México (en julio de 1940 y julio de 1943) de las cuales surgieron el Modelo de México y un Modelo de Convenio Bilateral para el Establecimiento de Asistencia Administrativa Recíproca para la Determinación y Recaudación de Impuestos Directos, aunque este acuerdo contenía disposiciones demasiado amplias para resolver la problemática de la práctica en la asistencia en la recaudación¹⁸.

Esta tarea por solventar los problemas de la fiscalidad internacional iniciada por la Sociedad de Naciones sufre un cambio de hegemonía a favor de la Organización Europea para la Cooperación Económica (en adelante, OECE) debido a la necesidad de coordinar el programa de cooperación conjunta popularmente conocido como Plan Marshall y favorecer la expansión del comercio mundial para consolidar la recuperación de los países miembros de dicha organización. Durante la década de los años 50, la OECE elaboró una serie de informes sobre la doble imposición internacional pero no fue hasta 1963 cuando la OCDE ¹⁹logra el primer proyecto de Convenio al que seguiría el Modelo de Convenio de la OCDE para eliminar la doble imposición internacional en 1977²⁰.

La publicación del Convenio Modelo de la OCDE permitió establecer un soporte de inspiración para la celebración de acuerdo bilaterales entre Estados que tenían una vinculación económica y así, lograr una seguridad jurídica para el desarrollo de las

¹⁷ Pedrosa López, J. C. (2015). *El instrumento esencial en la fiscalidad internacional: Los convenios de doble imposición. Diferencias y Semejanzas entre el modelo de convenio para eliminar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal de la OCDE, ONU y Comunidad Andina*, Actualidad jurídica iberoamericana Nº 3 pp. 702-704.

¹⁸ Imaoka Hojyo, L. S. (2013). *Análisis jurídico del acuerdo modelo sobre intercambio de información en materia tributaria de la OCDE: ¿hacia una nueva tendencia en el intercambio de información?*, Repositorio de la producción académica en abierto de la Universidad Complutense de Madrid p. 31.

¹⁹ Tras la firma de la Convención de 1960 en la que se incorporan EEUU y Canadá, la EOCE pasa a denominarse Organización para Cooperación y el Desarrollo Económico.

²⁰ García Prats, F. A. (2009). *Los modelos de convenio, sus principios rectores y su influencia sobre los convenios de doble imposición*, Crónica Tributaria Nº 133 p. 104.

transacciones comerciales. Este modelo en su articulado no tenía ninguna referencia expresa a la cooperación internacional en materia de recaudación de impuestos ni tampoco en sus comentarios.

Paralelamente, con el objetivo de fomentar la celebración de acuerdos fiscales bilaterales entre países desarrollados y países en desarrollo por la Resolución 1273 (XLIII) de 4 agosto de 1963 del ECOSOC se crea el Grupo de Expertos sobre Acuerdos Fiscales compuesto por funcionarios de los países desarrollados y en desarrollo. En 1980, tras las debilitaciones del Grupo de Expertos, se publica la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo (en adelante MC ONU).

Durante estos años a pesar del avance de la globalización, la asistencia en recaudación solo estaba recogida en acuerdos establecidos por países con fuerte vinculación económica destacando el Tratado de asistencia mutua de Benelux 1952 y la Convención Nórdica sobre asistencia mutua administrativa en materia tributaria de 1972. Su regulación en el MC OCDE era inexistente siendo en el año 1981 la primera vez que la OCDE formula otro Modelo de Convenio específico para abordar la regulación de la asistencia en materia de recaudación de una manera independiente de su Modelo para evitar la doble imposición siendo su transcendencia práctica limitada, pero teniendo una gran influencia en la formulación del convenio de alcance multilateral celebrado por la OCDE y el Consejo de Europa sobre asistencia mutua en materia tributaria el 25 de enero de 1988 (en adelante, Convenio CoE/OCDE).

A pesar de la anterior regulación su alcance fue limitado y al igual que el desarrollo que se realizaba de esta colaboración interadministrativa por parte de los acuerdos bilaterales celebrados por los Estados siendo en el año 2003, con la modificación del Convenio Modelo de la OCDE (en adelante MC OCDE) cuando se introduce por primera vez un artículo sobre asistencia en materia de recaudación de créditos y no será hasta la actualización de 2011 cuando dicho artículo se contemple en el MC ONU.

4.2. ANÁLISIS COMPARADO DE LOS INSTRUMENTOS LEGALES VIGENTES EN DERECHO INTERNACIONAL CONVENCIONAL

El CM OCDE ²¹ y el CM ONU²² surgieron con la finalidad de establecer mecanismos que solventasen la problemática de la doble imposición y la incorporación de elementos de cooperación administrativa. Aun así, dichos Convenios de Modelo, no deben de ser considerados como una norma jurídica sino como instrumentos fiscales cuya misión es proporcionar una estructura y criterios en el reparto de la competencia tributaria que sirvan como soporte a los Estados durante el proceso de negociación en la elaboración de los CDI.

La consolidación de tal finalidad es consecuencia del amplio consenso por parte de los sujetos internacionales que intervienen en el proceso de elaboración de los modelos, además la actualización de los mismos permite su adaptación flexible a los sistemas tributarios e intereses de cada Estado. Por otro lado, los Comentarios que acompañan a estos modelos sirven de guía para la correcta interpretación y elaboración de los Convenios ²³.

La diferencia en el título de los de ambos Convenios mencionados pueden inducirnos a considerar que se centran en cuestiones diferentes, pero en el fondo presentan grandes similitudes a la hora de abordar los métodos para eliminar la doble imposición internacional. Además, la existencia de un MC OCDE y un MC ONU no ha constituido un impedimento en la regulación de la relaciones económicas, fiscales y políticas de los Estados a través de los convenios fiscales bilaterales²⁴.

El mecanismo de cooperación internacional en materia de asistencia en la recaudación viene regulado en el capítulo VI, bajo la rúbrica «Disposiciones Especiales», en el artículo 27 de ambos Modelos. Dicho artículo establece a través de

²¹ OCDE (2019), *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio: Versión Abreviada 2017*, OECD Publishing, París / Instituto de Estudios Fiscales.

²² Departamento de Asuntos Económicos y Sociales de las Naciones Unidas, *Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo* (Nueva York: Naciones Unidas, 2011).

²³ Pedrosa López, J. C. (2015). *El instrumento esencial ...*, op.cit., p. 706.

²⁴ García Prats, F. A. (2009). *Los modelos de convenio ...*, op.cit., p. 716.

ocho párrafos una obligación potencialmente amplia para que un Estado contratante recaude las deudas tributarias de otro Estado²⁵.

A continuación, teniendo en cuenta la idéntica redacción del artículo 27 de ambos Modelos abordaremos su contenido en relación al Convenio CoE/OCDE²⁶ debido a las semejanzas con la redacción del artículo citado aunque la principal diferencia es la vinculación del Convenio CoE/OCDE con un gran número de países para prestar la prestación en la asistencia en recaudación a diferencia de los Convenios de Modelo que simplemente guían a los Estados en la elaboración de sus propios textos normativos en este ámbito.

a) Análisis del artículo 27 en los Convenios de Modelo OCDE y ONU

La redacción del artículo 27 de los MC ONU y MC OCDE no establece restricciones al ámbito de asistencia en la recaudación tributaria estableciendo la posibilidad de abarcar en su ámbito objetivo de aplicación todo tipo de créditos así, en el apartado 1 se establece que dicho alcance tampoco estará limitado por los artículos 1 (personas comprendidas) y 2 (los impuestos comprendidos) de ambos Modelos, por tanto, siguiendo este articulado los Convenios Modelo no establecen limitación atendiendo a criterios de residencia o nacionalidad. Ahora bien, la interpretación de este primer párrafo de los modelos establece la libertad de los Estados por limitar el alcance de dicha asistencia sobre determinados impuestos²⁷.

Esta limitación del ámbito de aplicación de la asistencia ha venido recogida en el artículo 30 del Convenio CoE/ OCDE. Cabe señalar que además, este documento, amplía el espectro de alcance de la asistencia ya que las disposiciones de dicha Convención

²⁵ Trepelkov, A., Tonino, H., & Halka, D. (2015). *Manual de las Naciones Unidas en Temas Específicos sobre la Administración de Convenios de Doble Tributación para Países en Desarrollo*, Editorial Naciones Unidas pp. 209-210.

²⁶ Dicho Convenio CoE/OCDE fue ratificado por el Reino de España a través del Instrumentos de Ratificación del Protocolo de enmienda al Convenio, hecho en París el 27 de mayo de 2010 con publicación en el BOE del 16 de noviembre de 2012 y fecha en vigor desde 1 de enero de 2013.

²⁷ Comentarios al artículo 27 MC OCDE 2010 p. 427 y MC ONU 2011 p. 486.

incluyen al deudor y a terceras partes con o sin responsabilidad respecto al pago tributario²⁸.

La prestación de asistencia contemplada en este primer apartado del artículo 27 también engloba los costes en que concurrirá el Estado contratante. Los Comentarios al Modelo de ambas organizaciones establecen que los gastos de recaudar un crédito fiscal se imputarán al deudor, pero es preciso detallar si el Estado hará frente de los gastos que no puedan ser sufragados por el obligado tributario. Sobre esta cuestión, los Comentarios prosiguen estableciendo que, en ausencia de acuerdo, los gastos ordinarios de llevar a cabo un proceso de recaudación no serán reembolsados por el Estado requirente, pero, aquellos gastos catalogados como extraordinarios (no están vinculados directamente con el procedimiento de recaudación) serán sufragados por el Estado requirente salvo que se haya dispuesto lo contrario en un convenio bilateral. El ejemplo de estos gastos extraordinarios serían los servicios de expertos, intérpretes o traductores o los procedimientos judiciales. De ahí, la conveniencia de especificar por ambos Estado la definición de gastos extraordinarios y su tasación²⁹.

En el artículo 27 apartado 2, se establece una doble denominación a un mismo concepto debido a la expresión «crédito tributario» del MC OCDE y la expresión «crédito fiscal» del MC ONU. Dichas denominaciones siguiendo los Comentarios al Modelo de ambas organizaciones comprenden la suma adeudada inicialmente, además, siempre que no sea contrario al Convenio u otro instrumento en vigor de los Estados contratantes también se hará extensible a los intereses, sanciones administrativas y gastos de recaudación o cautelares asociados a aquella suma. Además, en los párrafos siguientes de los Comentarios se habita la posibilidad de limitar la aplicación del artículo a los impuestos que comprende la Convención o limitar los tipos de impuestos por parte de los Estados contratantes³⁰.

²⁸ Debido a la dispersión de criterios entre países para dirimir la responsabilidad de un tercero respecto del pago del crédito tributario véase *Manual de la OCDE sobre la puesta en práctica de la asistencia en la recaudación tributaria. Aprobado el 26 de enero de 2007 por el Comité sobre Asuntos Fiscales de la OCDE. Parte I-Aspectos Generales y Jurídicos de la Asistencia en la Recaudación Tributaria. Apartado.6. Personas Comprendidas p. 9.*

²⁹ Comentarios al artículo 27 MC OCDE 2010 p. 428 y MC ONU 2011 p. 488.

³⁰ Comentarios al artículo 27 MC OCDE 2010 p. 429 y MC ONU 2011 p. 489.

El presente artículo, apartado 3 de ambos Modelos y el precepto 11 apartado 1 del Convenio CoE/OCDE, exponen que la colaboración en recaudación tributaria y los procedimientos necesarios para la consecución de tal fin se regularan en base a la legislación y normas internas del Estado requerido. Por el contrario, toda cuestión relacionada con el crédito tributario y el título de ejecución, se rige únicamente por la legislación del Estado requirente. Además, siguiendo lo expuesto en los Modelos se establece que dicho crédito cuando sea adeudado por un contribuyente, el Estado solicitante tiene en base a sus normas nacionales derecho a solicitar la prestación de asistencia y por su parte, el obligado tributario no tiene la posibilidad de oponerse ni en el plano administrativo ni en el judicial.

Por su parte, los Comentarios al Modelo de ambas organizaciones prevén una modificación del artículo 27 apartado 3, cuando los Estados deseen permitir la asistencia en la recaudación a pesar de que en su propia legislación impida solicitar tal auxilio cuando exista el derecho a recurrir en el Estado solicitante o, en el Estado requerido³¹. Ante tal casuística el precepto 11, apartado 2 del Convenio CoE/OCDE establece que solamente se podrá solicitar asistencia en materia de recaudación cuando el crédito haya sido impugnado en el Estado Requirente.

Con el objetivo de salvaguardar los derechos en la petición de recaudación del Estado Requirente, el artículo 27 apartado 4, de ambos Modelos hace referencia a la posibilidad por parte de dicho Estado de solicitar la adopción de medidas cautelares al Estado Requerido para asegurar el crédito tributario, además, se podrán solicitar estas medidas aun cuando el crédito no sea ejecutable o el deudor obtenga el derecho a impedir la recaudación. Siguiendo la exposición de los Comentarios, los Estados tendrán la reserva de incluir o no este párrafo debido a que se deberá de evaluar la capacidad del Estado requerido respecto a la adopción de medidas cautelares. Algunas de las medidas solicitadas pueden ser la congelación de los bienes del deudor o proceder a su confiscación (o embargo), ahora bien, el requisito indispensable para proceder a adaptar tales medidas es que el importe del crédito tributario este definido previamente y tenga éste carácter provisional o parcial³².

³¹ Comentarios al artículo 27 MC OCDE 2010 p. 430 y MC ONU 2011 p. 491.

³² Comentarios al artículo 27 MC OCDE 2010 p. 431 y MC ONU 2011 pp. 491-492.

Por lo que respecta al Convenio CoE/ OCDE tal argumentación viene regulada en el precepto 21 siguiendo también, el principio de reciprocidad de las partes a la hora de solicitud de medidas cautelares y en el artículo 12 de la Convención, se contempla la posibilidad de adopción de medidas cautelares.

El artículo 27 apartado 5 de ambos Modelos, plantea una excepción a lo dispuesto en el apartado 3 (exigencia del crédito) y 4 (medidas cautelares) al establecer que los plazos de prescripción- transcurridos los cuales no puede exigirse un crédito tributario- se efectuarán con arreglo a la legislación del Estado requirente, precepto que difiere de lo argumentado en los anteriores apartados respecto a la legislación a seguir respecto a los procedimientos necesarios para la consecución de la recaudación del crédito que se llevan a cabo con arreglo a la normativa del Estado requerido.

Los Comentarios al artículo 27 argumenta que aquellos Estados que acuerden seguir aplicando los plazos de prescripción de su legislación nacional deberán de modificar el contenido del texto del apartado 5 para introducir esta posición.

En este mismo apartado (y en artículo 15 del Convenio CoE/OCDE) también se hace referencia a las normas de prelación. Estas normas en materia tributaria establecen que el Estado requerido tratará el crédito del Estado requirente como propio, es decir, que, en relación al objeto de la petición de asistencia, el Estado requerido aplicará los mecanismos previstos en su legislación interna relativos a la exigibilidad de los tributos. Los Comentarios al Modelo de ambas organizaciones interpretan que las palabras <<por su misma naturaleza>> hacen referencia a los créditos impagados y que solamente estos están sujetos a las normas de prelación³³. Aunque esto no imposibilita una interpretación más amplia y habilita la posibilidad de extender las normas de prelación a todas las deudas. En el supuesto de que los Estado contratantes deseen establecer el mismo orden de prelación en su Convenio deberán eliminar del texto <<ni al orden de prelación>>³⁴.

El artículo 27 apartado 6 de ambos Modelos, se establece la imposibilidad de iniciar ningún procedimiento judicial o administrativo para comprobar la existencia, validez o importe del crédito objeto de la colaboración administrativa por parte del Estado requerido. Se establece en los Comentarios que el objetivo del presente apartado es evitar

³³ Manual de la OCDE sobre la puesta en práctica..., op.cit., p. 15.

³⁴ Comentarios al artículo 27 MC OCDE 2010 p. 432 y MC ONU 2011 p. 493.

el cuestionamiento del parte del importe por parte de la autoridad tributaria, además, se prevé la eliminación del mismo cuando su inclusión en el Convenio bilateral pueda suponer dificultades de índole constitucional o jurídica³⁵.

Por su parte, el artículo 27 apartado 7, también presenta un vínculo con lo dispuesto en los apartados 3 y 4 debido a que contempla la casuística de que dejen de existir los elementos que motivaban las peticiones de ejecución del crédito o de adaptación de medidas cautelares. Ante tal situación, exponen los Comentarios al Modelo de ambas organizaciones que el Estado requirente deberá de notificar al Estado requerido la nueva situación a la máxima brevedad posible. Por su parte, el Estado solicitado podrá solicitar al Estado requirente la suspensión o retirada de la petición de asistencia mutua.

Por último, el artículo 27 apartado 8, expone ciertas limitaciones que excluyen la obligación de prestar asistencia en materia de recaudación por parte del Estado contratante. Siguiendo la estructura del apartado:

- En primer lugar, un Estado contratante no estará obligado en los supuestos del contenido del presente artículo a exceder los límites de su propia legislación interna y su práctica administrativa. Por ejemplo, en las peticiones de adopción de medidas cautelares en aras de asegurar el crédito tributario si el Estado requerido carece de la facultad podrá negarse a adaptar dichas medidas solicitadas por el Estado requirente o bien, si alguna medida específica que se solicita no está contemplada en su legislación. No obstante, siguiendo lo expuesto en los Comentarios al Modelo de ambas organizaciones esta exposición no será extensible a las medidas administrativas que el Estado solicitado contemple para la recaudación de sus propios créditos³⁶.
- En segundo lugar, tampoco se podrán adoptar medidas que atañen al orden público del Estado contratante.
- En tercer lugar, se prevé que el Estado requerido podrá denegar la solicitud de asistencia en la recaudación cuando no se hayan agotado todas las medidas de recaudación en el Estado requirente, si así lo establece la legislación del Estado requerido.

³⁵ Comentarios al artículo 27 MC OCDE 2010 pp. 432- 433 y MC ONU 2011 p. 494.

³⁶ Comentarios al artículo 27 MC OCDE 2010 p. 433 y MC ONU 2011 p. 494.

- En cuarto y último lugar, se contemplan la excepción de obligación de la prestación por cuestiones prácticas. Este último supuesto tiene un criterio económico ya que se podrán rechazar aquellas solicitudes que en la adopción de las medidas de recaudación tenga un importe superior al de propio crédito tributario.

Estas excepciones vienen recogidas en los artículos 19 y 21 del Convenio CoE/OCDE. además, dicho texto legal contempla una excepción más, al permitir al Estado requiero la exoneración de la obligación de prestar asistencia si se establece que la imposición en la cual se fundamenta tal pretensión no se ajusta a los principios de imposición generalmente admitidos.

b) Relación de los artículos 26 y 27 en los Convenios de Modelo

El artículo 26 de los Convenios de Modelo abarcan la regulación de la cooperación internacional entre administraciones en materia de intercambio de información y como se expuso en el anterior epígrafe éste mecanismo de colaboración tiene una función complementaría con la asistencia en la recaudación de créditos tributarios.

Como se ha expuesto en el apartado anterior, es requisito necesario para la petición de asistencia en la recaudación dirimir el crédito tributario por parte del Estado requirente y en algunas casuísticas es preciso solicitar cierta información para poder definir el importe bien.

El tipo de información a solicitar tendrá relación con el contribuyente o con terceros vinculados al mismo. La información será solicitada a la autoridad competente del Estado requerido y podrá versar sobre datos catastrales para conocer el domicilio del obligado tributario en el Estado solicitado en aras de iniciar el pago de la deuda en período voluntario o bien, conocer si tiene bienes o rentas en dicho Estado que fundamente el procedimiento de recaudación y no lo excluya por cuestiones prácticas [artículo 27.8, letra d].

A su vez, toda la información intercambiada siguiendo los Comentarios del artículo 27 apartado 1 de ambos Modelos, se estipula que lo establecido en el precepto 26.1 del mismo texto legal, relativo al intercambio de información se podrá aplicar a las

disposiciones contempladas en el artículo 27, por tanto, toda información intercambiada entre Administraciones debe tratarse con carácter confidencial.

4.3. ACUERDOS BILATERALES SUSCRITOS POR EL REINO DE ESPAÑA

La influencia exitosa de los Convenios de Modelo de ambas organizaciones internacionales ha permitido que la mayoría de acuerdos bilaterales en materia tributaria se basen en estos modelos ³⁷.

El objetivo que persiguen este tipo de Convenios bilaterales desde una perspectiva global es mejorar el comercio transfronterizo evitando la doble imposición que se produzca del ejercicio de la actividad debido al perjuicio que repercute para este tipo comercio, por tanto, la mayoría de acuerdos bilaterales en materia tributaria versan sobre la eliminación de la doble tributación³⁸. Desde la perspectiva jurídica, expone la Audiencia Nacional³⁹, que los CDI constituyen instrumentos armonizadores para salvaguardar la soberanía fiscal de los Estados contratante en el plano internacional.

Por otra parte, a pesar de la regulación de la asistencia en materia de recaudación en el artículo 27 del Convenio de Modelo OCDE desde el año 2003 – introducido en la revisión del año 2011 en el MC ONU- y constituirse dicho artículo como un mecanismo necesario para frenar la competencia desleal y acabar con la opacidad de los paraísos fiscales su regulación en los CDI ha sido tardía⁴⁰. Concretamente, en la actualidad, nuestro país ha suscrito 103 CDI de los cuales 95 están en vigor⁴¹, y solamente 11 de ellos contienen una cláusula completa regulando la asistencia mutua en materia de recaudación.

³⁷ Acerca de la estructura y las principales disposiciones de los Convenios bilaterales que siguen la influencia de los Convenios de Modelo véase. Arnold, Brian. J. (2017). *Introducción a los tratados tributarios*, Editorial: Canadian Tax Foundation pp. 7-8.

³⁸ Arnold, Brian. J. (2017). *Introducción...* op.cit., p. 11.

³⁹ Vid., SAN de 27 de febrero de 2014.

⁴⁰ Menéndez Moreno, A. (2010). *Los Procedimientos de Aplicación de los Tributos en el ámbito Interno y en el de la fiscalidad internacional*, Lex Nova p. 686.

⁴¹ Listado por orden alfabético de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT) sobre los CDI en vigor: <https://url2.cl/a5c6d> [29.06.2020]

Es el caso de los Convenios bilaterales con: Alemania, de 8 de abril de 1968, modificado en 2011; Argelia, de 7 de octubre de 2012; Bélgica, de 14 de junio de 1995, modificado en 2009; Canadá, de 23 de noviembre de 1976, modificado en 2014; Colombia, de 31 de marzo de 2005; Estado Unidos, de 22 de febrero de 1990, modificado en 2019; Senegal, de 5 de diciembre de 2006; Nigeria, de 23 de junio de 2009; México, de 24 de julio de 1992, modificado en 2015; Kazajstán, de 2 de julio de 2009; y Francia, de 10 de octubre de 1995.

La redacción de la cláusula intitulada <<asistencia para la recaudación>> de los Convenios bilaterales suscritos por España reflejan la influencia del texto del artículo 27 del MC OCDE y los Comentarios al Modelo. Además, algunas de las interpretaciones previstas a los apartados del precepto 27 y recogidas en los Comentarios han sido establecidas como apartados del propio artículo del Tratado bilateral que regula este mecanismo.

5. INSTRUMENTOS LEGALES EN EL ÁMBITO DEL DERECHO COMUNITARIO CONSETUDINARIO

5.1 ANTECEDENTES LEGISLATIVOS A LA DIRECTIVA 24/2010/CE

En el ámbito del Derecho Comunitario en materia tributaria ante la imposibilidad por parte de las autoridades para aplicar las reglamentaciones a la política agraria común y los gravámenes aduaneros surge la primera norma legislativa en materia de colaboración entre Administraciones Tributarias comunitarias en materia de recaudación de créditos.

El 15 de marzo de 1976, el Consejo Europeo aprobó la Directiva 76/308/CEE⁴² en la que se regulaban las normas a aplicar en el cobro de los créditos que regula el sistema de financiación del Fondo Europeo de Orientación y Garantía agrícola (en adelante, FOGA) y de los derechos de aduanas, esta norma era extensible a todos los Estados miembros que componían en dicho momento la UE. A diferencia con los Convenios de

⁴² Directiva 76/308/CEE, de 15 de marzo de 1976, referencia a la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos resultantes de operaciones que forman parte del sistema de financiación del Fondo Europeo de Orientación y Garantía Agrícola, así como de las exacciones reguladoras agrícolas y de los derechos de aduana.

Modelo, las Directivas en el ámbito del Derecho Comunitario tienen carácter vinculante para los Estado miembros y por tanto, éstos deberán de adaptar su ordenamiento jurídico para la aplicación del articulado contenido en las mismas, por su parte ningún Convenio de Modelo tiene esta fuerza vinculante a pesar de su extendida aceptación ni tampoco los Convenios multilaterales o bilaterales ya que se necesita de la ratificación por parte del Estado y se presume el principio de reciprocidad y buena fe en el desarrollo del contenido de los mismos por parte de los Estados.

Con posterioridad, la asistencia en la recaudación de créditos se hizo extensible a Impuesto del Valor Añadido (en adelante, IVA) a través de la Directiva 79/1071/CEE y en el año 1992 vuelve a extenderse al ámbito de los impuestos especiales. Pero no es, hasta una década más tarde en el año 2001, cuando se produce una ampliación del ámbito objetivo de la asistencia en materia de recaudación a través de la Directiva 2001/44/CE y quedando solamente excluidos del alcance de prestación de asistencia el Impuesto de Transmisión Patrimonial (en adelante, ITP) y el Impuesto de Sucesiones y Donaciones. A su vez, todas estas directivas, tenían como objetivo potenciar que la recaudación del crédito tributario realizada por Estado requerido se hiciese en igualdad de criterios y condiciones similares a las efectuadas por el Estado requerido.

Finalmente, las anteriores Directivas, se codificación a través de la Directiva 2008/55/CE en el que todo lo argumentado anteriormente desde el año 1976 hasta la fecha quedaba regulado por la presente Directiva y con el objetivo de evitar la dispersión normativa.

Aun así, este acto logró ser insuficiente para hacer frente a las exigencias de la evolución del mercado europeo e internacional experimentado en las últimas décadas haciéndose necesaria la búsqueda de un nuevo instrumento legal que permitiese: proteger los intereses financieros de los Estados miembros y la neutralidad del mercado interior, lograr dar respuesta al crecimiento en las peticiones de asistencia en la recaudación y poder hacer extensible la asistencia al resto de créditos y derechos que aún no se beneficiaban.

Bajo dicho preámbulo, se aprueba la Directiva 2010/24/CE⁴³, actualmente en vigor, que se presenta como el instrumento idóneo para mejorar la eficacia y eficiencia en la prestación de asistencia en materia de recaudación entre Estados miembros y que ha permitido contar en el ámbito tributario del derecho comunitario con una amplia consolidación normativa y <<siendo también acreedora de una importante práctica administrativa, jurisprudencia! y doctrinal>>⁴⁴.

5.2 ANÁLISIS DE LA DIRECTIVA 24/2010/CE

La presente Directiva formulada de acuerdo a los artículos 113 y 115 ⁴⁵ del Tratado de Funcionamiento de la UE (en adelante TFUE) presenta un estructura organizada a través de VI Capítulos que regulan a lo largo de su articulado las cuatro modalidades de asistencia mutua según el tipo solicitud efectuada por los Estados miembros: solicitud de intercambio de información con vinculación a la deuda tributaria, notificación de las actuaciones y resoluciones en el territorio del Estado solicitado, recaudación del crédito a través de la figura del título ejecutivo y la adopción de medidas cautelares por parte del Estado solicitado para el aseguramiento del crédito del Estado solicitante⁴⁶.

5.2.1 Disposiciones generales

El Capítulo I de la Directiva 24/2010/CE desarrolla a lo largo de sus preceptos el ámbito objetivo y subjetivo de aplicación de la asistencia mutua en materia de recaudación.

En artículo 1 de la Directiva, se describe la finalidad de la misma estableciendo la obligación de los Estados miembros a prestar la asistencia en materia de recaudación, a diferencia, de la Directiva 76/308/CEE, cuyo precepto 1 tenía como objeto <<garantizar

⁴³ Directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo de 2010, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas.

⁴⁴ Ribes Ribes, A. (2012). *Ámbito subjetivo de la asistencia mutua recaudatoria a la luz de la Directiva 2010/24/UE y los diversos instrumentos convencionales*, Revista de Derecho Financiero N° 138 pp. 131-133

⁴⁵ Ambos artículos establecen la competencia del Consejo de Europa en adoptar las medidas necesarias para la armonización de los impuestos atribuidos a la UE (artículo 113 TFUE) a través de directivas (artículo 115) para asegurar el buen funcionamiento del mercado comunitario.

⁴⁶ Grau Ruiz, María Amparo. (2000). *La cooperación internacional para la recaudación de los tributos: el procedimiento de asistencia mutua*. LA LEY. pp. 40-70.

el cobro>> estableciéndose una descripción más imperativa de la finalidad del texto legal⁴⁷.

El ámbito objetivo de la Directiva viene regulado en el artículo 2 donde se realiza una exposición de los créditos que podrán ser objeto de la prestación de asistencia mutua entre Estados miembros. Según la redacción del apartado primero del artículo 2 se podrá aplicar el presente texto legal: << *a los impuestos y derechos de todo tipo (de carácter público)*>>, también extensible a los créditos recaudados por el Estado en su nombre o de la UE, y también los recaudados por las subdivisiones territoriales o administrativas.⁴⁸

En el apartado segundo se establece dicha aplicación será extensible a las sanciones administrativas, multas, tasas expedidas de acuerdo a los certificados de los procedimientos administrativos y a los intereses conexos a los créditos e impuestos referido en el apartado primero. Por su parte, el apartado tercero, excluye del ámbito de aplicación de la Directiva a las cotizaciones obligatorias a la Seguridad Social, las sanciones penales impuestas en base a las actuaciones de un Ministerio Público, deudas contractuales (pago de servicios públicos) y las tasas no mencionadas en el apartado anterior.

El artículo 3 de la Directiva, desarrolla los conceptos básicos imputando la legitimación activa a la estructuración organizativa que deberá de orquestar el Estado miembro para poder desarrollar el presente texto y, en contrapartida, también hace referencia a la legitimación pasiva detallando el concepto de persona.

La definición de la legitimación pasiva ha supuesto un debate para la doctrina debido a que en la letra c) del precepto 3 del Reglamento de ejecución de 2011⁴⁹ se

⁴⁷ Domínguez, Montero A. (2010). *La nueva asistencia mutua en el ámbito de la recaudación: Directiva 2010/24 del Consejo de 16 de marzo de 2010 sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas*, OL, Revista Tributaria Oficinas Liquidadoras, N° 27, 4-16 p. 4.

⁴⁸ Domínguez, Montero A. (2010). *La nueva asistencia mutua...* op.cit., p. 5.

⁴⁹ Reglamento de ejecución (UE) n° 1189/2011 de la Comisión, de 18 de noviembre de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de determinadas normas de la Directiva 2010/24/ UE del Consejo sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos, y otras medidas.

establece que la autoridad requirente podrá formular la petición de información de cobro o medidas cautelares a un tercero en posesión de los bienes o créditos del deudor, codeudor o cualquier persona responsable del pago del crédito tributario, y por tanto este tercero se convierte en deudor tributario a efectos de la Directiva. Ante tal tesitura, concluye la doctrina que la interpretación de la norma europea no califica la figura del tercero poseedor de los bienes como deudor tributario desde el punto de vista técnico, pero sí, como sujeto que podrá verse afectado por la petición de información, cobro o adopción de medidas cautelares⁵⁰.

Por último, el precepto 4 de la Directiva, desarrolla la estructura organizativa introducida en el precepto anterior, estableciendo que dicha organización se basa en oficinas de diferente nivel jerárquico que ostentarán el nombre de Estado requirente o requerido en función de la posición en la petición de asistencia, y estableciéndose en la cúspide de dicha jerarquía la Oficina Central ⁵¹quien tendrá el papel principal de relaciones con la Comisión, además, también se posibilita la opción a los Estados miembros de crear oficinas de enlace atendiendo a criterios operativos o territoriales. La correcta aplicación de la Directiva dependerá del buen gobierno que se establezca entre los diferentes niveles que componga la organización⁵².

5.2.2. Intercambio de información

La primera modalidad en la prestación de asistencia en materia de recaudación se regula en la presente Directiva a través del articulado del Capítulo 2 de la misma:

En el artículo 5 del presente texto legal se establece la obligación por parte de los Estados miembros a suministrar la información solicitada por el Estado requirente a efectos del cobro de los créditos establecidos en el precepto 2 de la presente Directiva. A su vez, se establece la reserva del Estado requerido para efectuar las investigaciones pertinentes en aras de asegurar la prestación de asistencia, aunque esta amplitud en la prestación se ve limitada en el artículo 5, apartado 2 al establecer que la información solicitada no se pueda obtener ni para los propios créditos del Estado solicitado, en este supuesto, o en los que la petición de información revelasen secretos de Estado,

⁵⁰ Ribes Ribes, A. (2012). *Ámbito subjetivo de la asistencia...* op.cit., p. 135.

⁵¹ [Lista de autoridades competentes.](#)

⁵² Domínguez, Montero A. (2010). *La nueva asistencia mutua...* op.cit., p. 6.

comerciales, profesional o pudiesen afectar al orden público, la Directiva exonera al Estado solicitado de la obligación en la prestación de asistencia.

Fuere la causa que fuere, el Estado requerido deberá de notificar al Estado requirente su decisión y en plazo máximo de un mes a partir de la recepción de la solicitud⁵³.

El precepto 6 de la Directiva posibilita la opción de asistencia mutua sin petición previa al regularse la obligación de comunicación << *en relación con cualquier devolución, tributaria o no (impuestos o derechos), exceptuando las correspondientes al IVA (exclusión que se justifica por el diferente mecanismo de información que afecta a éste impuesto armonizado)*>>⁵⁴.

Por último, en la regulación del artículo 7 de la Directiva, se visualiza el compromiso firme de la UE en la lucha contra la evasión fiscal al permitir la presencia de funcionarios en las oficinas administrativas del Estado requerido y en las investigaciones administrativas que se lleven el territorio. Por otro lado, también se contemplan la posibilidad de asistencia por parte de los funcionarios del Estado requirente en las oficinas del Estado miembro requerido e inclusive, si media previo acuerdo entre los Estados contratantes, la realización de entrevistas y registros en las investigaciones administrativas que se lleven a cabo.

5.2.3. Asistencia para la notificación de documentos

La asistencia mutua en materia de recaudación engloba también, la obligación de proporcionar cierta información y los documentos pertinentes tanto al obligado tributario como al Estado requirente; tal pretensión viene recogida por la autoridad europea en el Capítulo 3 de la presente Directiva.

Dispone el artículo 8 apartado 1, que la autoridad del Estado requerido deberá notificar los documentos que emanen de la autoridad competente a petición del Estado requirente. Prosigue el apartado estableciendo que dicha solicitud deberá de ir acompañada del modelo normalizado de notificación⁵⁵ -que contiene una información

⁵³ Vid., Artículo 5 del Reglamento de ejecución de 2011.

⁵⁴ Domínguez, Montero A. (2010). *La nueva asistencia mutua...* op.cit., p. 7.

⁵⁵ Vid., Anexo I sobre el *Modelo uniforme dirigido al destinatario de la notificación* del Reglamento de ejecución de 2011.

mínima e indispensable para fundamentar la pretensión- a su vez, se establece en el artículo 8 apartado 2, que esta petición de notificación se podrá realizar con arreglo a lo establecido en el apartado anterior solamente en los supuestos de imposibilidad de efectuar tal notificación con arreglo a las normas del Estado requirente o su práctica, entrañe dificultades excesivas. Por tanto, en este apartado, se establece el carácter subsidiario de los actos de notificación por parte de la autoridad requerida.

Por último, el artículo 9 del presente Capítulo, regula los canales de comunicación en los que se podrá efectuar la notificación por parte del Estado requerido. A tenor del carácter subsidiario, los Estados requirentes podrán efectuar la notificación en el territorio del Estado requerido y si no es posible, tal notificación se realizará por parte de la parte de la autoridad requerida de acuerdo a los procedimientos previstos en su propia normativa⁵⁶.

5.2.4. Medidas de cobro

A lo largo del articulado del Capítulo IV de la Directiva 24/2010/CE se regulan tanto las medidas cautelares que se podrán adoptar para asegurar el crédito tributario como las medidas de ejecución para hacer efectivo el cobro del mismo. Siguiendo la estructura expuesta en el texto legal encontramos:

Los artículos 10 y 11 regulan la petición de cobro y sus condiciones respectivamente. En esta nueva redacción del primer precepto citado se establece que la petición de cobro se realizará en base a un instrumento que permita la ejecución del crédito por el Estado requerido y, además, viene a reforzar lo dispuesto en el artículo 5, apartado 1, respecto al intercambio de información entre Estados, al reforzar de forma imperativa esta función informativa de comunicación en todo momento de proceso de recaudación.

Por su parte, en el artículo 11 se continua la línea introducida en los Convenios de Modelo al establecer como requisito para solicitar la petición de cobro que el crédito o instrumento de ejecución que fundamenta la petición no haya sido impugnado en el Estado requirente, así mismo, se establece la excepción de la potestad del Estado requerido a suspender el procedimiento de cobro cuando tenga conocimiento de litigio en relación al crédito tributario (precepto 14.3 de la Directiva). Por su parte, ante esta última

⁵⁶ Domínguez, Montero A. (2010). *La nueva asistencia mutua...* op.cit., p. 8.

casuística, el Estado requirente tiene el deber de informa al Estado requerido sobre la existencia del litigio y la parte del crédito que no es objeto del mismo⁵⁷. Concluye, la redacción del presente precepto, estableciendo que cuando el deudor tributario no ostente bienes en el territorio de Estado requirente o proceder a la cuestión ejecutiva suponga unas dificultades inasumibles para el Estado se permite no agotar los procedimientos recaudatorios en dicho Estado para formular una petición de cobro.

En el artículo 12 apartado 1, de la presente Directiva se regula el instrumento de ejecución, que a la luz de la interpretación realizada en Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, STJUE⁵⁸) se podría definir como el instrumento: *<<por el que la autoridad requirente transmite a la autoridad requerida los datos que figuran en el instrumento inicial que permiten la adopción de medidas de ejecución en el Estado miembro requirente>>*. Dicho instrumento es la base legal para que un Estado pueda ejercitar su soberanía tributaria en interés de un Estado tercero.

En España, el instrumento uniforme original es el documento de la providencia de apremio, pero a nivel europeo se intenta superar esa especificidad de la normativa doméstica de cada Estado a través del instrumento uniforme de ejecución, además, el legislador europeo detalla los requisito procedimentales⁵⁹.

Formulándose la petición por el Estado requirente y acompañando tal solicitud con el instrumento uniforme válidamente cumplimentado y recibido por el Estado requerido es el momento de proceder a la ejecución del crédito tributario. Así, el artículo 13 de la Directiva, establece el tratamiento que otorga el Estado requerido a dicha petición.

En primer lugar, se establece que se considerará como propio el crédito objeto de una petición de asistencia en el Estado requerido, así mismo, en los supuestos en que el impuesto o derecho análogo objeto de cobro no exista en el Estado receptor de la asistencia se procedería a desplegar los mecanismos utilizados para recaudar el impuesto sobre la renta de las personas físicas en dicho Estado.

⁵⁷ Domínguez, Montero A. (2010). *La nueva asistencia mutua...* op.cit., p. 9.

⁵⁸ Vid., STJUE 26 abril 2018, C-34/17, Donnellan.

⁵⁹ Vid., Artículo 16 y Anexo II *Instrumento uniforme que permite la ejecución en el Estado miembro requerido* del Reglamento de 2011.

Continúa el precepto estableciendo que se realizará la ejecución del cobro en la moneda del Estado requerido. En el artículo 13, apartado 2, se establece la obligación de informar al Estado requirente del curso de la ejecución del cobro y desde el momento que se reciba la petición, la autoridad requerida aplicará intereses de demora de acuerdo a su normativa interna y si, además se lo permite su legislación, podrá conceder el pago fraccionado al deudor tributario y aplicar los intereses correspondientes (artículo 13, apartados 3 y 4 respectivamente). Por último, el apartado 5 del presente artículo, dispone que la autoridad requerida procederá a notificar los importes e intereses cobrado a la autoridad requirente⁶⁰.

Por otro lado, el artículo 14 del presente Capítulo IV, desarrolla el derecho de legítima defensa del obligado tributario, estableciéndose que los tribunales del Estado requirente conocerán de las impugnaciones al título del crédito por parte de los contribuyentes. En cambio, cuando la impugnación se realice sobre los procedimientos de la recaudación, y teniendo en cuenta lo establecido en el artículo 13, apartado 1, conocerá de dichas impugnaciones los tribunales del Estado requerido⁶¹.

Ahora bien, en las situaciones de concurso de acreedores, el Estado requerido tiene legitimación pasiva en el marco del procedimiento de reintegración, cuando tal procedimiento se haya iniciado ante los tribunales de dicho país ⁶².

Tanto el artículo 14, apartado 4, como el precepto 16, regulan la posibilidad de adoptar medidas cautelares para garantizar el cobro de un crédito objeto de impugnación a petición del Estado requirente siempre y cuando, la normativa del Estado requerido lo permita.

Por su parte el precepto 16, también prevé la posibilidad de adoptar medidas cautelares previamente a la emisión del instrumento inicial de ejecución, siempre y cuando la legislación del Estado requirente lo permitiese. La petición de medidas cautelares se formulará median documento y reuniendo los requisitos procedimentales ⁶³

⁶⁰ En relación al artículo 3, apartado 5 Vid., Artículo 23 del Reglamento de 2011.

⁶¹ Vid., STJUE 14 enero 2010, C-233/08, Kyrian.

⁶² Vid., STJUE 14 de enero de 2019, C-695/17 Metirato.

⁶³ Vid., Artículos 17, 19 y 22 del Reglamento de 2011.

previstos para la petición de información, notificación o medidas de cobro (artículo 17 de la Directiva).

La retirada y/o modificación de la petición de cobro o medidas cautelares viene regulada en el precepto 15 de la Directiva, estableciéndose la obligación de informar de forma motivada a la autoridad requerida de tales acciones, así cuando la modificación de la petición suponga una modificación del instrumento uniforme a instancia de una autoridad competente, el Estado requirente deberá de nuevo remitir un instrumento uniforme revisado para poder continuar con la asistencia en el Estado requerido.

Los preceptos expuestos hasta el momento del Capítulo IV, se caracterizan por la obligatoriedad de actuación por parte del Estado requerido a petición del Estado requirente como normal general, pero, en el artículo 18. se establece unos límites a esta obligación por parte del Estado requerido al no estar éste, obligado a realizar la prestación cuando concurren las siguientes dos condiciones: el desarrollo de la prestación de asistencia entraña dificultades económicas o sociales para el Estado ejercitante de la prestación y que dicha prestación este regulada en la normativa doméstica del Estado requerido..

Así mismo, en el supuesto de tramitación de la prestación, se establece un límite de 5 años a contar desde el momento en que el crédito no puede ser impugnado en el Estado requirente y, en el supuesto de fraccionamiento del pago se empieza a contar dicho período a partir del cumplimiento del período para efectuar el pago.

Concluye el precepto 18, estableciendo un mínimo importe del crédito tributario para la cobertura de la prestación de asistencia de 1500 euros y un límite temporal máximo de 10 años para los créditos impagados, que empieza a descontarse desde el día siguiente hábil a la fecha límite de pago en el Estado requirente.

El precepto 19 de la Directiva, regula que los plazos de prescripción de los créditos tributarios siguen la regla general de sujeción en esta materia a la normativa del Estado requirente exceptuando la casuística de actuación de la autoridad requerida de interrumpir, suspender o prorrogar el plazo de prescripción que se realizarán de acuerdo a la normativa doméstica del Estado requerido y tendrán efectos equivalentes si así, lo contempla la normativa del Estado requirente. Ahora bien, en el supuesto, de que la autoridad requerida no contemple la interrupción, suspensión o prórroga del plazo de

prescripción, si tal acción ha sido emanada del Estado requirente surtirá efectos en el Estado requerido.

Por último, el Capítulo IV hace referencia al reparto de los gastos entre los Estados en su precepto 20, y estableciéndose la regla general de renuncia recíproca de los gastos que conlleva el ejercicio de las acciones sobre asistencia mutua en materia de créditos exceptuando las prácticas que hayan supuesto un desembolso importante por parte del Estado requerido debido a la dificultades del crédito o se hayan efectuado en el ámbito de la lucha contra la delincuencia organizada, donde se permite acuerdos específicos en materia de reembolso por parte de los Estados.

5.2.5 Aspectos prácticos

La regulación estudiada hasta el momento, tanto en la Directiva 24/2010/CE como en su Reglamento de 2011, se interpreta la voluntad del legislador europeo de establecer un procedimiento homogéneo que asegure la asistencia mutua en materia de recaudación entre los Estados miembros.

La presente Directiva establece los procedimientos a desarrollar en las cuatro diferentes modalidades de prestación de asistencia en este ámbito como se ha detallado en los anteriores epígrafes y establece la diferencia con los instrumentos legales estudiados en el ámbito del Derecho Internacional Convencional donde la regulación de los procedimientos de la asistencia en dichos texto legales se dejaba a la libertad de los Estados para que por medio de acuerdo (o, memorando) procedieran al desarrollo de tales cuestiones.

El Capítulo V de la presente Directiva viene consolidar esta argumentación al regular la obligación expresa por parte de los Estados en solicitar las diferentes prestaciones de asistencia en materia de recaudación a través de los instrumentos normalizados (artículo 21), que además, estos se deben de adaptar a las singularidades lingüísticas del ámbito de aplicación del texto legal, bien emitiendo el documento en la lengua oficial del Estado requerido o acompañando la documentación con copia traducida (artículo 22) y que toda la documentación e información intercambiada entre los Estados tendrá la calificación de secreto oficial y gozará de la protección prevista por los ordenamientos jurídicos nacionales para este tipo de información (artículo 23).

Finalmente, la Directiva concluye con el Capítulo VI (Disposiciones finales) donde destacamos el precepto 24, que a la luz de su interpretación se deduce que la

presente Directiva tiene carácter de mínimo y no imposibilita a los Estados miembros alcanzar mayores cotas en virtud de acuerdos bilaterales o multilaterales⁶⁴.

5.3. TRANSPOSICIÓN DE LA DIRECTIVA 24/2010/CE EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO ESPAÑOL.

A tenor del artículo 28 de la Directiva 24/2010/CE se aprueba el Real Decreto-ley 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público (con efectos desde el 1 de enero de 2012) que a través de su disposición final primera introduce una modificación de la regulación de la Ley 58/ 2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) permitiendo la transposición de la Directiva 24/2010/CE a la normativa interna española.

La LGT contempla los principios y normas generales del sistema tributario español y tras esta modificación, también lo relativo << sobre *asistencia mutua entre los Estados miembros de la Unión Europea o en el marco de los convenios para evitar la doble imposición o de otros convenios internacionales*⁶⁵>>.

Siguiendo la modificación introducida en la LGT en su artículo 29.bis, podemos definir la asistencia mutua como al conjunto de actividades de asistencia, colaboración, cooperación o similares que el Estado español preste, reciba o desarrolle tanto con la UE como con otras entidades internacionales, supranacional u otros Estados en base a la de normativa comunitaria o al marco de los convenios internacionales⁶⁶.

Esta modificación a su vez engloba, por un lado, la introducción al texto legal del procedimiento a seguir en materia de asistencia mutua y, por otro, la modificación de varios artículos para adecuar al nuevo ámbito de aplicación.

5.3.1. Procedimiento en materia de asistencia mutua

La asistencia mutua se encuentra ubicada en el Capítulo VI, Título III de la LGT, que, a su vez, dicho Capítulo se organiza en tres secciones.

La Sección 1.^a del Capítulo VI está compuesta por el artículo 177.bis, en cual se regula que las actuaciones al amparo del procedimiento de asistencia mutua le serán

⁶⁴ Domínguez, Montero A. (2010). *La nueva asistencia mutua...* op.cit., p. 15.

⁶⁵ Vid., Artículo 1.2 LGT.

⁶⁶ Oliver Cuello, R. (2019). *Procediments de recaptació, revisió i sancionador*, Editorial Oberta UOC publishing, SL p. 71.

atribuidas a la Administración tributaria y ésta podrá desarrollar actividades tendentes al intercambio de información, notificación o la recaudación de créditos. Así, en el ejercicio de la prestación de asistencia mutua, la Administración tributaria deberá actuar dentro de los límites impuesto en la normativa internacional.

La Sección 2.^a del Capítulo VI está compuesta por cinco artículos en los que se regula algunas de las actividades que se pueden desarrollar al amparo de la asistencia mutua.

De acuerdo, con lo previsto en el artículo 177 quinquies LGT, se posibilita la presencia de funcionarios del Estado requirente en el territorio nacional, con la correspondiente previa autorización y viceversa, los funcionarios designados por la autoridad competente española podrán en el marco de la asistencia mutua desplazarse al territorio del Estado requerido.

La asistencia en el intercambio de información se prevé en el artículo 177.ter, permitiendo a la autoridad tributaria facilitar a otros Estados, entidades supranacionales o internacionales datos, informes o información relativa al ejercicio de sus funciones siempre y cuando, la información solicitada sea en relación a un crédito tributario de titularidad del Estado requirente.

Con el objetivo de cumplir dicha finalidad, establece el artículo 177 ter, apartado 2, que la Administración llevará a cabo todas las actuaciones precisas para obtenerla y se podrá utilizar cualquier mecanismo contemplados en LGT. La transmisión de la información suministrada o proporcionada tendrá carácter reservado⁶⁷ y deberá de establecerse un acuerdo entre la partes para la cesión de la información a un tercer Estado, sino prima acuerdo, la Autoridad Tributaria podrá oponerse.

Dentro de la prestación de información los Estados podrán desarrollar controles simultáneos como regula el precepto 177 quáter LGT. Dichos controles tienen por objeto intercambiar información en relación con personas o entidades de las actuaciones realizadas de acuerdo con otros Estados.

La asistencia en la notificación viene regulada en el artículo 177 sexies LGT, estableciéndose la posibilidad de que los actos administrativos dictados por los órganos

⁶⁷Vid., artículo .95.1 LGT.

de la Administración tributaria puedan ser notificados en otro país. Estos actos, tendrán la misma validez que si hubieran sido notificados por las autoridades nacionales ⁶⁸.

El precepto 177 sexies, apartado 2 establece que ante la petición de notificación por la autoridad requirente será aplicable lo establecido en los artículos 109 a 112 LGT que componen la Sección 3.^a intitulada <<Notificaciones>>. Así mismo, se establece que, si en el plazo de dos meses desde el envío de la solicitud de notificación no se ha tenido respuesta por la autoridad requerida, la Administración tributaria podrá proceder a la notificación por comparecencia prevista en el artículo 112. Además, también se posibilita la casuística de notificar el acto administrativo no solo en los lugares previsto a instancia del interesado o de oficio en el artículo 110 sino también, en aquellos lugares que determine la autoridad requerida.

Finalmente, el precepto 177 septies LGT, regula que las peticiones de información y notificación se llevarán a cabo a través de los medios establecidos en la normativa ⁶⁹. Si en dicha normativa no existe especificación se realizará por los medios electrónico, informático y telemático previsto en la LGT.

5.3.2. Procedimiento de recaudación en el marco de la asistencia mutua

La recaudación de los créditos se realiza a través del ejercicio de la potestad recaudatoria del Estado y ésta, es atribuida a los órganos administrativos de la Administración Tributaria. Dicha potestad viene regulada en el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación. (en adelante, RGR) y en los artículos 160 al 177 LGT.

Por otro lado, al Estado español se le atribuyen potestades de ejercicio que lo habilitan para recaudar créditos de titularidad de otras entidades. La recaudación en el marco de la asistencia mutua es la atribución de la potestad de ejercicio a través de los Tratados internacionales o normas comunitarias de la potestad recaudatoria de otras entidades internacionales al Estado español. El artículo 5, apartado 3 RGR establece que la recaudación en el marco de la asistencia mutua se llevará a cabo por la AEAT y será

⁶⁸ López Pol, B (2012). *La asistencia mutua en la Ley General Tributaria: regulación introducida por el Real Decreto-Ley 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público*: <https://elderecho.com/>

⁶⁹ En el ámbito de la asistencia mutua comunitaria el medio de comunicación establecido es la red CNN, Vid., Artículo 2 del Reglamento de 2011.

ésta, la que le corresponda formular la petición de asistencia mutua (también, en materia de recaudación de créditos)⁷⁰.

La recaudación de créditos en el marco de la asistencia mutua se regula en la Sección 3.ª del Capítulo VI del Título III LGT.

La falta de armonización en el ámbito del Derecho privado entre los Estados miembros origina que los procedimientos de recaudación en el marco de la asistencia mutua se desarrollen según la normativa de cada Estado. Así, el artículo 177 octies LGT, establece que la recaudación de las deudas tributarias, también, en el marco de la asistencia mutua se llevarán a cabo mediante el pago o cumplimiento del obligado tributario según lo regulado en los artículos 62.5 y 65.6 LGT (relativos a los plazos de ingreso y el aplazamiento del pago, respectivamente)⁷¹, así como, en su caso, a través de las normas que regulan el procedimiento de recaudación tanto en período voluntario, como en período ejecutivo de los créditos de titularidad nacional.

Esto último no irá en perjuicio con el artículo 177 nonies LGT, donde se regula la validez del instrumento de ejecución para iniciar un procedimiento de recaudación en el Estado requerido. Puntualiza el legislador, que dicho instrumento se asimila a la providencia de apremio y gozará de la misma fuerza ejecutiva que se desprende del precepto 167.2 LGT para proceder contra bienes y derechos del obligado tributario.

La revisión del instrumento de ejecución se deberá de llevar a cabo por la entidad o Estado internacional requirente (artículo 177.1 duodecies LGT), no admitiéndose contra dicha revisión ni contra el instrumento de ejecución (precepto 170 dices LGT), la oposición a los mismo por razones de extinción de la deuda o prescripción del derecho a exigir el pago, falta de notificación de la providencia de apremio, incumplimiento de las normas reguladoras de embargo o la suspensión del procedimiento de recaudación (artículo 170.3 LGT). Pero en cambio, dichos motivos de oposición si serán válidos contra las diligencias de embargo dictadas al amparo de la asistencia mutua (precepto 177.1 undecies).

⁷⁰ Corral Guerrero, L. (1994), *Potestad tributaria de recaudación*, Cuadernos de Estudios Empresariales, Nº 4, 57. pp. 67-69.

⁷¹ Oliver Cuello, R. (2019). *Procediments ... op.cit.*, pp. 75-77.

En los supuestos, donde la base de oposición sea contra los medios de prueba obtenidos a instancia de la Administración Tributaria requerida se deberá de solicitar por el órgano competente la respectiva acreditación. Por su parte, aquellas actuaciones en el marco de la asistencia mutua realizadas por la autoridad nacional su revisión se llevará a cabo por los órganos revisores previstos en la LGT⁷².

Cuando la autoridad requirente comunique a la autoridad requerida el inicio de un litigio del crédito objeto del procedimiento de recaudación en el ámbito de la asistencia mutua, se podrecherà de mutuo acuerdo a la suspensión de oficio del mismo. La suspensión también se prevé de oficio cuando la comunicación sea realizada fehacientemente por el obligado tributario (artículo 177.1 terdecies LGT). Esta exposición, quedará sin efecto cuando la autoridad requirente comunique su voluntad a favor de la ejecución.

La suspensión del procedimiento puede ser parcial, si la solicitud efectuada por la autoridad requirente solo se refiere a una parte del crédito, entonces la autoridad requerida podrá continuar la ejecución del montante restante (artículo 177.2 terdecies LGT).

El legislador nacional también prevé la suspensión del procedimiento cuando la autoridad requirente haya iniciado un procedimiento amistoso. Esta suspensión surtirá efecto hasta que exista indicios de racionales que dicho crédito será potencialmente incobrable, entonces se prevé la adopción de medidas cautelares⁷³(artículo 177.3 terdecies LGT).

Finalmente, el artículo 177.4 quaterdecie LGT, regula que la terminación del procedimiento de recaudación podrá finalizar cuando se produzca la retirada o modificación de la petición de cobro efectuado por el Estado requirente o bien, cuando se produzca el pago de la cantidad debida, se produzca el acuerdo en el que se declare el crédito total o parcialmente incobrable la deuda tributaria o exista acuerdo de la extinción de dicha deuda (artículo 173 LGT).

⁷² Vid., Artículos 83 y 213 LGT.

⁷³ Vid., Artículo 81.2 LGT.

6.CONCLUSIONES

Tras la exposición y estudio del marco normativo a través del cual se establecen las regulaciones del procedimiento de cooperación internacional en materia de recaudación de créditos, cabe destacar:

PRIMERO. El desarrollo de los mecanismos de coordinación internacional en materia de recaudación encuentra su base jurídica en la necesidad de los Estados en superar las limitaciones de su soberanía en el plano internacional y así, poder reclamar los créditos que corresponden a su titularidad en el territorio de un Estado extranjero. Además, dicha evolución ha sido acrecentada por el espacio de actuación del obligado tributario al presentar éste, una mayor movilidad espacial.

SEGUNDO. A pesar del consenso en los que son aprobados sus textos legales y la aceptación de gran parte de la Comunidad Internacional, la aplicación normativa de la guía de desarrollo que se establece en los Convenios Modelo y sus comentarios se ve muy poco representada en los Convenios bilaterales en relación con la asistencia en materia de recaudación, ya que la mayoría de textos legales no cuentan con una cláusula completa que desarrolle este mecanismo. Aun así, en la última década, se está vislumbrando un cambio de tendencia donde la incorporación de este tipo de cláusulas es más común y, la mayoría de nuevos Tratados bilaterales o las revisiones de los ya existentes incorporan una clausula sobre la asistencia en la recaudación siguiendo el texto de los Convenios Modelo.

TERCERO. La Directiva 24/2010/CE ha logrado consagrarse como la normativa más brillante hasta la fecha sobre la colaboración en materia de recaudación entre entidades internacionales consiguiendo la armonización del procedimiento de cooperación entre los Estados miembros y mejorando la neutralidad del mercado interno, ayudando a su vez, a garantizar la equidad y la no discriminación en el ámbito fiscal. Por el contrario, está Directiva supone una mayor carga para la Administraciones Tributarias de los Estados miembros al tener que hacer frente a una cantidad en aumento anual de peticiones sobre asistencia mutua (peticiones de información, notificación, asistencia en la recaudación o presencia de un funcionario en el Estado requerido), además, está Directiva también refleja la dificultad de conseguir unos mínimos en el ámbito del Derecho Privado Europeo ante la imposibilidad de establecer procedimientos uniformes

respecto al tratamiento de la peticiones por los Estado requeridos ni tampoco en lo relativo a la Unión Fiscal.

CUARTO. Los textos legales analizados al amparo de la asistencia en materia de recaudación han demostrado su utilidad en la lucha contra el fraude y la evasión fiscal, pero, aun así, muchos Estados siguen ajenos a estas normativas ya que se benefician de las desigualdades fiscales, siendo más notorio fuera del ámbito del Derecho Comunitario al tener los Convenios de Modelo un carácter simplemente consultivo a diferencia de la Directiva que presenta un carácter vinculante para los Estados miembro. Por lo que podemos establecer, por un lado, la necesaria implicación de las diferentes organizaciones internacionales en intensificar y desarrollar la cooperación internacional como mecanismo contra el fraude y evasión fiscal y por otro, la voluntad de dichas organizaciones y los propios Estados por establecer nuevas normativas con otros Estado terceros para que la cobertura contemplada en estos textos legales tenga una aplicación mayor.

QUINTO. Desde el punto de vista nacional la cooperación y asistencia mutua en el marco de la UE y con otros países terceros debe de constituir un elemento clave de la AEAT para definir su estrategia internacional en aras de seguir celebrando Acuerdos que intensifiquen la cooperación y refuercen el compromiso de nuestra Administración Tributaria contra el fraude y evasión fiscal.

SEXTO. A pesar de la popularidad y desarrollo normativo que el intercambio de información ha venido consagrando en las últimas décadas en el ámbito de la cooperación internacional existen todavía muchas reticencias por parte de los Estados en aplicar toda su normativa debido a que, desde un punto de vista financiero, la práctica de dicho mecanismo por los Estados es muy difícil de contabilizar de una manera beneficiosa para las arcas públicas, ya que en la práctica el intercambio de información necesita de una comprometida investigación lo que supone un fuerte gasto para las Administraciones Tributarias que a veces cae en “saco roto” al no obtener ningún beneficio por dicho trabajo, en cambio el mecanismo de cooperación internacional en materia de recaudación ha experimentado en los últimas décadas el desarrollo normativo expuesto anteriormente, porque consideramos que la Administración Tributaria a pesar de la carga de trabajo que conlleva la práctica de este mecanismo, encuentra en él, un medio para conseguir hacer efectiva la recaudación de los créditos de su titularidad, y en éste ámbito, la solicitud de

intercambio de información al tener ese elemento de complementariedad y una finalidad concreta y tangible hacía el cobro de un deuda tributaria encuentra un mayor hacer de las Administraciones. Por tanto, en las décadas venideras, el desarrollo normativo se producirá a la par de ambos mecanismos, puesto que el principal obstáculo de la soberanía fiscal ya se ha visto superado y ahora, las Administraciones tienen una nueva vía de ingresos para el sostenimiento del Estado y que, además, les ayuda en su lucha particular contra la evasión y fraude fiscal.

7.BIBLIOGRAFÍA

- Alarcón García, G. (2010). *El “soft law” en nuestro sistema de fuentes*, Repositorio Institucional de la Universidad de Murcia.
- Andrea, B. (2013). *Assistenza amministrativa internazionale dall'accertamento alla riscossione dei tributi* (Vol. 7), Editorial Cacucci S.A.S.
- Arnold, Brian. J. (2017). *Introducción a los tratados tributarios*, Editorial: Canadian Tax Foundation.
- Calvo Ortega, R. (2019). *Curso de derecho financiero I. Derecho tributario (Parte General)*, 23ª edición, Editorial Civitas, S.A.
- Carpio Rivera, R. (2012). *La planificación tributaria internacional*, UNIR Revistas Retos Vol.2 Nº 3.
- Corral Guerrero, L. (1994), *Potestad tributaria de recaudación*, Cuadernos de Estudios Empresariales, Nº 4.
- Domínguez, Montero A. (2010). *La nueva asistencia mutua en el ámbito de la recaudación: Directiva 2010/24 del Consejo de 16 de marzo de 2010 sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas*, OL, Revista Tributaria Oficinas Liquidadoras, Nº 27.
- Falcon Tella, R., & Pulido Guerra, E. (2018). *Derecho fiscal internacional*, Editorial Marcial Pons.
- García Prats, F.A. (2001). *La asistencia mutua en materia de recaudación tributaria*, Crónica Tributaria Nº 101.
- García Prats, F. A. (2009). *Los modelos de convenio, sus principios rectores y su influencia sobre los convenios de doble imposición*, Crónica Tributaria Nº 133.
- Grau Ruiz, María Amparo. (2000). *La cooperación internacional para la recaudación de los tributos: el procedimiento de asistencia mutua*, LA LEY.
- Imaoka Hojyo, L. S. (2013). *Análisis jurídico del acuerdo modelo sobre intercambio de información en materia tributaria de la OCDE: ¿hacia una nueva tendencia en el intercambio de información?*, Repositorio de la producción académica en abierto de la Universidad Complutense de Madrid.
- López Espadafor, C. M. (2007). *La estructuración del Derecho Financiero y Tributario Internacional y Comunitario*, Crónica Tributaria Nº 125.

- López Espadafor, C. M. (2016). *Las normas generales del derecho internacional ante el objetivo de combatir la evasión fiscal*, Cuadernos de derecho transnacional, Volumen 8 N° 2.
- López Pol, B (2012), *La asistencia mutua en la Ley General Tributaria: regulación introducida por el Real Decreto-Ley 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público*, Blog elderecho.com.
- Menéndez Moreno, A. (2010). *Los Procedimientos de Aplicación de los Tributos en el ámbito Interno y en el de la fiscalidad internacional*, Lex Nova.
- Manual de la OCDE sobre la puesta en práctica de la asistencia en la recaudación tributaria. Aprobado el 26 de enero de 2007 por el Comité sobre Asuntos Fiscales de la OCDE.
- Oliver Cuello, R. (2019). *Procediments de recaptació, revisió i sancionador*, Editorial Oberta UOC publishing, SL.
- Pedrosa López, J. C. (2015). *El instrumento esencial en la fiscalidad internacional: Los convenios de doble imposición. Diferencias y Semejanzas entre el modelo de convenio para eliminar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal de la OCDE, ONU y Comunidad Andina*, Actualidad jurídica iberoamericana N° 3.
- Pistone, P. (2017). *Diritto tributario internazionale*, Editorial G Giappichelli.
- PITA. C. (2007). *Notas sobre desafíos y tendencias mundiales en administración tributaria*, Revista de Administración Tributaria CIAT/AEAT/IEF N°26.
- Ribes Ribes, A. (2012). *Ámbito subjetivo de la asistencia mutua recaudatoria a la luz de la Directiva 2010/24/UE y los diversos instrumentos convencionales*, Revista de Derecho Financiero N° 138.
- Sacchetto, C. (1978). *Tutela all'estero dei crediti tributari dello Stato*, Editorial CEDAM.
- Trepelkov, A., Tonino, H., & Halka, D. (2015). *Manual de las Naciones Unidas en Temas Específicos sobre la Administración de Convenios de Doble Tributación para Países en Desarrollo*, Editorial Naciones Unidas.

8. NORMATIVA CONSULTADA

- Carta de Naciones de las Naciones Unidas y Estatuto de la Corte Internacional de Justicia.
- Constitución Española de 1978.
- Ley 58/ 2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
- Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación.
- Directiva 76/308/CEE, de 15 de marzo de 1976, referencia a la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos resultantes de operaciones que forman parte del sistema de financiación del Fondo Europeo de Orientación y Garantía Agrícola, así como de las exacciones reguladoras agrícolas y de los derechos de aduana.
- Directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo de 2010, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas.
- Reglamento de ejecución (UE) n° 1189/2011 de la Comisión, de 18 de noviembre de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de determinadas normas de la Directiva 2010/24/ UE del Consejo sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos, y otras medidas.
- Instrumento de Ratificación del Protocolo de enmienda al Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, hecho en París el 27 de mayo de 2010 y texto consolidado del Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, hecho en Estrasburgo el 25 de enero de 1988.
- OCDE (2019), *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio: Versión Abreviada 2017*, OECD Publishing, París / Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- Departamento de Asuntos Económicos y Sociales de las Naciones Unidas, *Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo* (Nueva York: Naciones Unidas, 2011).

9.JURISPRUDENCIA CONSULTADA

- **Audiencia Nacional**
- SAN de 27 de febrero de 2014
- **Tribunal de Justicia de la Unión Europea**
- STJUE de 14 enero 2010, C-233/08, Kyrian.
- STJUE de 26 abril 2018, C-34/17, Donnellan.
- STJUE de 14 de enero de 2019, C-695/17 Metirato.

10.BASE DE DATOS

- Aranzadi digital
- La Ley digital
- Vlex
- Thomsonreuters
- ebookcentral

11.PÁGINAS WEB CONSULTADAS

- www.agenciatributaria.es
- www.oecd.org
- www.un.org
- www.boe.es
- www.congreso.es
- www.ief.es
- www.curia.eu
- www.eur-lex.eu

12.ABREVIATURAS

AEAT.	Agencia Estatal de Administración Tributaria
p.	Página
pp.	Páginas
BOE.	Boletín Oficial del Estado
CE.	Constitución Española de 27 de diciembre de 1978
CEE.	Comunidad Económica Europea
FOGA.	Fondo Europeo de Garantía Agrícola
IVA.	Impuesto sobre el valor añadido
LGT.	Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria
SAN.	Sentencia de la Audiencia Nacional
TFUE.	Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea
OCDE.	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
RGR.	Reglamento General de Recaudación
STJUE.	Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea
UE.	Unión Europea
ONU.	Organización de las Naciones Unidas
Vid.	Vide (Véase)