

Asistencia mutua en la recaudación de los tributos en la OCDE y en la Unión Europea*

SOLEDAD GARCÍA LÓPEZ
VIRGINIA HUIDOBRO PÉREZ-VILLAMIL
SANTIAGO MENÉNDEZ MENÉNDEZ
Agencia Estatal de Administración Tributaria

SUMARIO

I. INTRODUCCIÓN. 1.1. Orígenes de la asistencia mutua internacional. 1.2. Asistencia mutua internacional en materia de recaudación tributaria. 1.3. Primeros esfuerzos en el ámbito de la Unión Europea.—2. LA ASISTENCIA MUTUA EN LA RECAUDACIÓN DE LOS TRIBUTOS EN LA UNIÓN EUROPEA. 2.1. Introducción. 2.2. Fundamento del establecimiento de un sistema de asistencia mutua entre los Estados miembros de la CEE para la recaudación de determinados créditos tributarios. 2.3. El procedimiento de asistencia mutua en la recaudación en la normativa comunitaria. 2.4. La Directiva por la que se fijan las modalidades prácticas de la asistencia mutua en materia de recaudación.—3. DERECHO INTERNO ESPAÑOL. 3.1. Incorporación al ordenamiento jurídico interno. 3.2. Ámbito de aplicación. 3.3. Tipos de actuación. Consideraciones generales. 3.4. Petición de información. 3.5. Petición de notificación. 3.6. Petición de cobro. 3.7. Petición de adopción de medidas cautelares.—4. LA ASISTENCIA MUTUA EN MATERIA RECAUDATORIA EN EL MODELO DE CONVENIO TRIBUTARIO SOBRE LA RENTA Y EL PATRIMONIO DE LA OCDE Y EN LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN SUSCRITOS POR ESPAÑA. 4.1. El artículo 27 “Asistencia en la recaudación” del Modelo de Convenio de la OCDE. 4.1.1. Introducción. 4.1.2. Análisis del nuevo artículo a la luz de sus comentarios autorizados. 4.2. La asistencia mutua en materia de recaudación en el seno de los Convenios de Doble Imposición suscritos por España.—BIBLIOGRAFÍA.

Palabras clave: Fiscalidad Internacional, cooperación tributaria internacional, intercambio de información, Derecho Comunitario, Convenios para evitar la doble imposición, asistencia mutua en materia de recaudación.

I. INTRODUCCIÓN

La cooperación administrativa tributaria internacional y, dentro de esta, la asistencia para la recaudación tributaria, constituye en la actualidad uno de los pilares de trabajo de las instituciones comunitarias y de los organismos supranacionales de cara a garantizar cierta homogeneidad en los principios básicos de la imposición a nivel internacional así como el efectivo cumplimiento de las normas tributarias con el fin de hacer frente al fraude y la evasión fiscal, necesidades estas crecientes en un mundo situado en un entorno económico globalizado.

En esta línea las Administraciones Tributarias han tomado conciencia de la importancia del pro-

blema y de la necesidad de avanzar en esta vía de cooperación habida cuenta de la limitada eficiencia que en este marco de internacionalización de la economía resulta de las medidas nacionales adoptadas para hacer frente a estos problemas.

Sin embargo, a pesar del desarrollo que ha experimentado la asistencia mutua como mecanismo de cooperación interestatal sigue siendo en estos momentos uno de los temas pendientes de desarrollo y consolidación a nivel mundial que va a requerir aún de un importante esfuerzo político, jurídico y doctrinal.

Hasta el momento los trabajos se han centrado en la elaboración de Modelos de Convenio específicos, bilaterales o multilaterales, que contienen meca-

* Trabajo presentado al VIII Curso de Alta Especialización en Fiscalidad Internacional celebrado en la Escuela de la Hacienda Pública del Instituto de Estudios Fiscales en el segundo semestre de 2007.

nismos de cooperación administrativa consensuados, creación de foros de discusión entre administraciones y entre estas y los operadores económicos o bien, a nivel comunitario, en la aprobación de Directivas específicas, todo ello con la finalidad de avanzar en la armonización progresiva de normas y procedimientos que posibiliten esa colaboración.

1.1. Orígenes de la asistencia mutua internacional

Cuando en el seno de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (en adelante OCDE) se adoptó la primera Recomendación relativa a la doble imposición, el 25 de febrero de 1955, ya se había iniciado el camino de la cooperación administrativa de cara a eliminar la doble imposición internacional y a facilitar la asistencia mutua a través de la firma de acuerdos bilaterales o la adopción de medidas unilaterales al respecto, resultado en gran medida de los trabajos comenzados en el seno de la Sociedad de Naciones en 1921. Estas actuaciones se plasmaron en algunos Modelos de Convenio como el de Méjico de 1943 o Londres en 1946¹, en cuyos principios de inspiraron los Convenios concluidos o revisados con posterioridad, si bien se trataba de modelos incompletos con importantes lagunas en cuestiones esenciales que condicionaron su aceptación.

La progresiva interdependencia económica entre los países miembros del Consejo de la Organización Europea de Cooperación Económica (en adelante OECE) puso de manifiesto la importancia tanto de la articulación de medidas para evitar la doble imposición internacional como de arbitrar instrumentos de cooperación administrativa. Con este fin se consideró necesario extender la red de Convenios bilaterales a los países miembros de la OECE, y subsiguientemente de la OCDE, armonizados en sus definiciones, principios básicos y procedimientos, disponiendo para su aplicación de una interpretación común.

Con este objetivo, se iniciaron en 1956 los trabajos para elaborar un Proyecto de Modelo de Convenio en el seno del Comité Fiscal de la OCDE, aceptable por todos sus miembros, que concluyeron en un informe de 1963 titulado "Proyecto de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio"² acompañado de Comenta-

rios detallados que ilustran o interpretan sus disposiciones.

Este primero Modelo de Convenio había de servir de base, tal y como recomendó el Consejo de la OCDE, en la negociación de Convenios bilaterales suscritos entre sus miembros, si bien el Comité Fiscal que lo diseñó previó ya entonces su revisión en función de los resultados derivados de su aplicación práctica, la evolución de las operaciones comerciales y de organización empresarial a nivel mundial, y de los cambios producidos en consecuencia en los sistemas tributarios nacionales. Así la primera revisión, llega de la mano del Comité Fiscal primero, y a partir de 1971, del Comité de Asuntos Fiscales, que le sucede, con la publicación en 1977 del nuevo Convenio Modelo y sus Comentarios³.

La evolución posterior del mercado internacional acentuada por el desarrollo de las nuevas tecnologías y la liberalización económica en el seno de los países miembros y no miembros de la OCDE, sin embargo, provocó una necesidad casi inmediata de continuar los trabajos de revisión del modelo hasta tal punto que el Comité de Asuntos Fiscales en el año 1991 optó por un Convenio Modelo de tipo "dinámico" que permite actualizaciones y modificaciones periódicas sin necesidad de esperar a una revisión completa del mismo, publicando así en 1992 el modelo de 1977 revisado en cuestiones puntuales.

Sin duda el modelo de Convenio OCDE ha tenido una considerable repercusión al ser considerado en la negociación y revisión de múltiples Convenios bilaterales entre sus países miembros siendo de igual modo utilizado como documento básico de referencia en las negociaciones entre ellos con otros no miembros e incluso de estos entre sí, haciendo posible así cierto grado en la armonización perseguida con su aprobación. En particular, destaca su utilización como base en la redacción del Modelo de Convenio de las Naciones Unidas de doble imposición entre países desarrollados y países en vías de desarrollo⁴.

Al preparar el Proyecto del Convenio de 1963 y el Convenio Modelo de 1977, el Comité de Asuntos Fiscales se planteó la posibilidad de elaborar también un Modelo de Convenio multilateral, si bien abandonó la tarea al considerar que el mismo Modelo aprobado podría servir de base para la suscripción de este tipo de acuerdos. Así se formuló

¹ *Mexico Draft Model Bilateral Convention of Direct Taxes; London Draft Model Bilateral Convention for the Establishment of Reciprocal Administration Assistance for the Assessment and Collection of Taxes on Income, Property, Estates and Successions.*

² *Draft Double Taxation Convention on Income and Capital, OCDE, París 1963.*

³ *Model Double Taxation Convention on Income and on Capital, OCDE, París 1977.*

⁴ *United Nations Model Double Taxation Convention Between Developed and Developing Countries, United Nations Publications, New York, 1980, 1.ª edición y 2001, 2.ª edición.*

desde la misma OCDE en 1981 un Modelo de convenio específico dedicado a la asistencia mutua para la recaudación de las deudas tributarias⁵, distinto del previsto para la eliminación de la doble imposición internacional, que ha servido de base en la elaboración de otros instrumentos de cooperación multilateral como el Convenio de la OCDE y del Consejo de Europa sobre asistencia mutua en materia tributaria de 25 de enero de 1988⁶. Del mismo modo ha ocurrido con el Convenio Nórdico sobre la Renta y el Patrimonio entre Dinamarca, Finlandia, Islandia, Noruega y Suecia, concluido en 1983.

1.2. Asistencia mutua internacional en materia de recaudación tributaria

La asistencia administrativa internacional en la recaudación tributaria comenzó su andadura en el seno de los trabajos de la Sociedad de Naciones plasmándose ya en los modelos de acuerdos de Méjico de 1943 o Londres en 1946, mencionados. Sin embargo fue la aprobación en 1981 del mencionado Modelo de Convenio Bilateral específico dedicado a la asistencia mutua para la recaudación de las deudas tributarias en el ámbito de la OCDE, el primer impulso en la materia si bien tuvo una trascendencia práctica muy limitada.

Más consenso ha obtenido el Convenio de la OCDE y del Consejo de Europa sobre asistencia mutua en materia tributaria de 25 de enero de 1988, que abarca tanto la cooperación administrativa sobre intercambio de información como en materia de asistencia en la recaudación de créditos tributarios, Convenio suscrito de momento por Azerbaiyán, Bélgica, Dinamarca, Finlandia, Francia, Islandia, Italia, Holanda, Noruega, Polonia, Suecia, Ucrania, Canadá y Estados Unidos. Este convenio aún no ha sido ratificado por España.

La firma de Convenios multilaterales dirigidos al reforzamiento de la cooperación administrativa en materia de recaudación tributaria exige en los Estados firmantes similar desarrollo administrativo, el reconocimiento de un nivel mínimo de garantías de los contribuyentes y de homogeneidad en los procedimientos ejecutivos. Por el contrario, los Convenios internacionales bilaterales permiten adaptar estas exigencias a las particularidades de cada ordenamiento tributario nacional y acomodar su contenido a la voluntad de las partes, resultando así un instrumento más útil a este fin. Dentro de éstos,

los Convenio de doble imposición han demostrado ser el instrumento idóneo para el reconocimiento de esta colaboración a través de la incorporación de una cláusula específica en materia de asistencia a la recaudación que suele acompañar a la cláusula dedicada al intercambio de información⁷.

Sin embargo, la progresiva incorporación de cláusulas específicas de asistencia a la recaudación en los Convenios de doble imposición, en particular a partir de la década de los noventa, al igual que ha ocurrido respecto de la firma de acuerdos multilaterales, ha encontrado obstáculos difíciles de superar que han determinado su incorporación con enormes cautelas, como son las evidentes diferencias en cuestiones esenciales entre los sistemas tributarios y por ende de sus recursos disponibles de cara a atender una solicitud de cooperación o de la asistencia a la recaudación, o la necesaria superación del principio de territorialidad.

El informe elaborado por el Centro de Política y Administración Tributarias (CPAT) en el año 2006⁸ en el seno del Foro sobre Administración Tributaria de la OCDE pone de manifiesto mediante una comparativa entre datos referidos a ciertos aspectos básicos de los sistemas tributarios, y su administración, en los países miembros de la OCDE y en determinados países no miembros las múltiples diferencias que aún en la actualidad subsisten entre los distintos sistemas tributarios de cada país y su directa repercusión en su eficacia y eficiencia relativas.

En particular, por cuanto interesa a la cooperación interadministrativa, cabe destacar que si bien respecto del acceso a la información y facultades de investigación de los funcionarios de las Administraciones Tributarias todos los organismos examinados, en términos generales, están facultados para obtener información con trascendencia fiscal y efectuar requerimientos a terceros así como para acceder a los locales comerciales u oficinas de los contribuyentes con igual fin, respecto de las facultades para la recaudación ejecutiva de las deudas tributarias, por el contrario, destaca que si bien en la mayoría de los países analizados los órganos de administración tributaria tienen atribuidas facultades tradicionales como aprobar calendarios de pago, conceder aplazamientos, practicar embargos sobre bienes propios del deudor o créditos que este tenga con terceros o acordar compensaciones de deudas, en muchos de ellos no se contemplan otras posibilidades como la retención de pagos, la exigencia de certificación de

⁵ *OCDE Convention Between (State A) and (State B) for Mutual Administrative Assistance in the Recovery of Tax Claims.*

⁶ *Convenio sobre asistencia Mutua en Materia Tributaria del Consejo de Europa y la OCDE, 25 de enero de 1988.*

⁷ Así, artículo 27 del Modelo de Convenio OCDE, y artículo 26 Modelo ONU.

⁸ *Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2006).*

inexistencia de deudas para contratar con la Administración o, una de las más efectivas, la adopción de medidas cautelares con finalidad preventiva. Ni que decir tiene que el número de países que disponen de otros instrumentos como la posibilidad del cierre de negocio o cancelación de autorizaciones para el ejercicio de actividades económicas se reducen considerablemente.

Estas discrepancias frente a la evidente necesidad de aplicar esfuerzos en pos del logro de una mejora en la cooperación interadministrativa son la explicación de la preocupación tanto en el ámbito de la OCDE como en el seno de la Unión Europea por establecer un marco común que haga posible y eficaz la asistencia entre Administraciones Tributarias en general y, en particular, en la recaudación ejecutiva.

A estas discrepancias hay que añadir las dificultades que la superación de la limitación que a esta cooperación supone el juego del principio de territorialidad.

La aplicación de este principio impide a un Estado perseguir la recaudación ejecutiva de sus deudas tributarias en el territorio de otros Estados ya que supondría un ejercicio extraterritorial de sus potestades, limitación derivada así de la configuración territorial de la soberanía. Esta limitación territorial solo puede salvarse mediante el recurso a una habilitación específica que permita a un Estado formular una solicitud de asistencia en estos términos a través de la firma de un Convenio internacional —o de la aprobación de normas específicas en el ámbito de la Unión Europea⁹— que establezcan en contrapartida la obligación del Estado que es requerido de atender la solicitud de asistencia en la recaudación de las deudas tributarias de aquel.

1.3. Primeros esfuerzos en el ámbito de la Unión Europea

Tradicionalmente en el ámbito tributario cabe distinguir dos formas básicas de asistencia administrativa. Por un lado, la asistencia para la determinación de las obligaciones tributarias y para la liquidación, normalmente limitada al intercambio de información, y la asistencia a la recaudación en la que caben cuatro modalidades: una primera que

supone también un intercambio de información si bien con el fin de facilitar el cobro de créditos públicos; una segunda de solicitud de notificación de actos o resoluciones de las que se derivan obligaciones de pago; una tercera, que incluye peticiones de cobro mediante títulos ejecutivos; y la última, de adopción de medidas cautelares.

El reforzamiento de la asistencia mutua como mecanismo de cooperación interestatal administrativa dirigida a hacer compatible la realidad económica supranacional del mercado interior con la efectiva satisfacción de los créditos tributarios de los Estados miembros en el marco del respeto al principio de soberanía fiscal, se ha convertido en uno de los objetivos prioritarios de trabajo en el seno de las instituciones comunitarias.

La evolución de las operaciones comerciales intracomunitarias e internacionales a raíz de la liberalización del mercado interior en el año 1993, ha derivado en prácticas que causan distorsiones en la economía y en el propio mercado interior al ir acompañadas con frecuencia de actos fraudulentos o de evasión fiscal.

Los expertos cifran este fraude fiscal en la Unión Europea en un porcentaje que oscila entre un 2 y un 2,5 por 100, aproximadamente, del PIB y lo sitúan, en particular, en operaciones de fraude de IVA (*carousel fraud*), el contrabando, la falsificación en las operaciones de comercialización de alcoholes y tabaco y la imposición sobre beneficios de sociedades, fraudes que se apoyan principalmente en la diferencia de tipos impositivos y en la falta de cooperación entre los Estados miembros.

El Consejo Económico y Social Europeo (en adelante, CESE), en un Dictamen de 15 de marzo de 2007¹⁰ emitido a instancias de la Comisión¹¹ considera que en la actualidad el marco jurídico comunitario ofrece suficientes instrumentos basados en la cooperación administrativa entre los Estados miembros para hacer frente a tales prácticas, pero lo cierto es que no se utilizan adecuadamente habiendo así resultado ineficaces para ponerles freno.

El más desarrollado de estos instrumentos incardinados en un concepto genérico de asistencia Mutua es sin duda el intercambio de información tributaria entre administraciones fiscales en la liquidación de los impuestos.

⁹ Así, en la Directiva de 15 de mayo de 1976 (76/308/CEE) del Consejo de las Comunidades Europeas sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinadas exacciones, derechos, impuestos y otras medidas cita en justificación de la norma la necesidad de superar el obstáculo para el funcionamiento del mercado común que supone la limitación al territorio nacional de las disposiciones en materia de cobro, impidiéndose así la aplicación íntegra y equitativa de las reglamentaciones comunitarias.

¹⁰ DOCE 2007/C 161/02.

¹¹ “Communication from the Comisión to de Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee, concerning the need to develop a co-ordinated strategy to improve the fight against fiscal fraud”, Brussels, 31-05-2006, COM (2006) 254 final.

Esta práctica se contemplaba ya en el articulado del primer Convenio Modelo del Consejo de la Organización Europea de Cooperación Económica (OECE) de 1963, desde entonces incluida de forma expresa en multitud de convenios bilaterales firmados con posterioridad, siendo considerado mecanismo indispensable para la aplicación práctica del propio convenio. De igual modo en el ámbito comunitario data del año 1977 la primera Directiva¹² que si bien se refiere a la asistencia mutua entre las Administraciones de los Estados miembros en sentido amplio, lo cierto es que en su articulado cita casi exclusivamente al intercambio de información de relevancia fiscal.

En la práctica este método de cooperación administrativa ha puesto de manifiesto que si bien tiene un grado suficiente de fiabilidad no es por sí solo instrumento suficiente para garantizar la efectividad de los principios tributarios del modelo impositivo aceptado entre los países miembros de la OCDE, ni como mecanismo de lucha contra el fraude y la evasión fiscal intracomunitario e internacional.

En opinión de la Comisión y el CESE es preciso, en primer lugar, elaborar una estrategia coordinada que refuerce la cooperación entre las administraciones de los Estados miembros de cara a evitar las distorsiones de la competencia y en el funcionamiento del mercado interior, para lo cual definen diversos sectores de intervención prioritarios entre los que se citan la mejora de mecanismos de cooperación fiscal, que incluye no solo el intercambio de información fiscal sino también el refuerzo de la asistencia a la recaudación, y un nuevo enfoque comunitario de la cooperación con terceros países esencialmente basada en la actualidad en acuerdos bilaterales siendo así que su inevitable diversidad da lugar a su utilización fraudulenta, y todo ello además de incluir en el futuro cláusulas de cooperación fiscal en el marco de acuerdos de asociación económica a celebrar en el futuro por la Unión Europea.

Es, por tanto, el impulso de esta cooperación administrativa entre los Estados miembros y de la UE con terceros países, según opinión tanto de la Comisión como del CESE, el epicentro de las acciones a emprender en el seno de la Unión Europea en la lucha contra el fraude fiscal, facilitando unos mecanismos de colaboración más eficaces (incremento de recursos en los Estados miembros para atender solicitudes de cooperación fiscal), reforzando la legislación en materia de cooperación en el ámbito de la imposición directa y de la asistencia a la recaudación. Más aún, se considera

que la asistencia mutua se convertirá en pieza clave del éxito de las Directivas comunitarias de armonización fiscal que requieren de instrumentos de aplicación igualmente armonizados en sus aspectos esenciales, en cuanto se traduce en un conjunto de actuaciones y procedimientos tendentes a permitir de las distintas administraciones de los Estados miembros el cobro de los créditos públicos.

El Informe 43 de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo hecho en Bruselas el 8 de febrero de 2006, sobre el uso de las disposiciones de asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinadas exacciones, derechos, impuestos y otras medidas, es particularmente crítico con la necesidad de mejora en esta línea de cooperación y con las dificultades que pone de manifiesto en el periodo considerado.

De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 25, párrafo segundo, de la Directiva 76/208/CEE, modificado por el artículo 1, apartado 13 de la Directiva 2001/44/CE del Consejo, de 15 de junio de 2001, la Comisión debe elaborar periódicamente un informe sobre el uso de las disposiciones relativas a la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinadas exacciones, derechos, impuestos y otras medidas que los Estados miembros hayan adoptado en transposición de esta Directiva y acerca de los resultados obtenidos gracias a dicha asistencia mutua. A tal fin, los Estados miembros están obligados a informar anualmente a la Comisión del número de peticiones de información, notificación y cobro enviadas y recibidas cada año, del importe de los créditos correspondientes y de las cantidades cobradas, informe que de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 29 de la Directiva 2002/94/CE debe remitirse a la Comisión antes del 15 de marzo de cada año.¹³

El primer informe emitido por la Comisión de febrero de 2006¹⁴, recoge la información facilitada por los Estados miembros con relación a las peticiones de información, notificación y cobro recibidas o enviadas en los años 2003 y 2004.

Con carácter preliminar la Comisión pone de manifiesto algunas circunstancias que han dificultado la elaboración de su informe y que dan lugar en él a una llamada de atención a los Estados miembros¹⁵:

- Incumplimiento de los plazos en la transposición nacional de las Directivas por los

¹² Directiva 77/799/CEE.

¹³ Así, la Disposición Adicional de la orden HAC/2324/2003.

¹⁴ Informe COM (2006) 43, de 7 de febrero

¹⁵ Los Estados miembros deberían prestar más atención a la elaboración de las estadísticas.

Estados miembros, habiendo tenido en algún caso que recurrir ante el Tribunal de Justicia.

- Presentación tardía de las estadísticas.
- Incongruencia en los datos aportados. Se cita a modo de ejemplo como respecto del 2003 los Estados miembros en su conjunto declararon haber recibido peticiones de cobro que suponían solo un 70 por 100 de las solicitudes de cobro manifestadas por todos ellos, divergencia que se redujo considerablemente con la revisión de datos solicitada por la Comisión. Esta situación se reprodujo respecto de los datos ofrecidos correspondientes a 2004.

De igual modo cita a lo largo del informe sus limitaciones. Por un lado se indica que la información estadística ofrecida no permite, por el momento, analizar el impacto del uso de las medidas comunitarias de asistencia mutua en el cobro de cada tipo de impuesto ya que esta información no se discrimina; por otro, se puntualiza que el análisis realizado se refiere exclusivamente a los resultados de aplicación de las Directivas comunitarias en la materia sin considerar los resultados de la asistencia mutua en el marco de otros convenios no comunitarios como el Convenio Nórdico sobre asistencia mutua en materia tributaria firmado en noviembre de 1972, objeto de posteriores actualizaciones, utilizado por los países escandinavos, el convenio multilateral de 25 de enero de 1988 de la OCDE y del Consejo de Europa o convenios bilaterales que algunos Estados miembros podrían aplicar con arreglo al artículo 23 de la Directiva 76/308/CEE.

Resultados de las comparativas 2003-2004 de los datos facilitados:

- Peticiones de información, incremento por encima del 41 por 100.
- Peticiones de notificación, incremento de algo más del 32 por 100.
- Peticiones de cobro, incremento del 25 por 100.
- Incremento de sumas totales cobradas superior al 63 por 100.
- Las sumas recuperadas con relación a los créditos para cuya recaudación se solicitó su asistencia alcanzó un porcentaje del 1,13 por 100 subiendo hasta el 1,82 por 100 en 2004.

La Comisión señala que los datos ofrecidos ponen de manifiesto un amplio uso de las posibilidades que ofrecen las Directivas en la materia, si

bien la participación de los Estados miembros difiere de manera significativa siendo las solicitudes de asistencia mutua más numerosas en los Estados miembros entre los cuales hay una gran movilidad de personas.

A juicio de la Comisión este incremento de peticiones de asistencia está relacionada directamente con el comportamiento de los deudores de los créditos a los que se refieren. La facilidad de movilidad de las personas y entidades, de su actividad, bienes y capitales, sea por motivos de oportunidad sea con la intención premeditada de eludir el pago de los tributos o provocar insolvencias fraudulentas da lugar al nacimiento de deudas fiscales en Estados miembros donde ya no están establecidos dificultando su cobro.

Existen otras razones objetivas que tienen que ver con la ampliación del ámbito de aplicación de la asistencia mutua entre los estados miembros:

- Por un lado la Directiva 2001/44/CE, amplió el ámbito de aplicación a todos los créditos correspondientes a los impuestos sobre la renta, y sobre el patrimonio y sobre las primas de seguro. El efecto de esta ampliación comenzó a notarse a partir de 2004 ya que fue en 2003 cuando dicha ampliación se incorporó a la normativas domésticas.
- La aplicación de la Directiva 2000/65/CE, que suprimió la posibilidad de los Estados miembros de hacer preceptiva la designación de un representante fiscal en el interior de la comunidad en materia de IVA.
- Por otro, la incorporación de nuevos Estados miembros, produjo una ampliación territorial que también ha tenido una repercusión directa en los resultados analizados.

Concluye el análisis de la Comisión señalando la inevitable eficacia *relativa* del empleo de esta “medida de último recurso” ya que sigue siendo muy reducido el porcentaje de recaudación efectiva de los créditos a los que se aplica quizá por la dificultad de los propios créditos a cobrar bien sea por su complejidad bien por su antigüedad.

A estas razones se añaden las mencionadas por los Estados miembros entre las que destacan la falta de recursos disponibles para dar curso a las peticiones recibidas, problemas de comunicación, tales como la recepción de información poco precisa o actualizada, entre las autoridades competentes de cada Estado o el retraso en la presentación de las solicitudes de asistencia mutua que se reciben muy próximas a la fecha de prescripción de las deudas.

Estas deficiencias, como señala la Comisión, no son nuevas ya que han sido puestas de manifiesto y

reiteradas por este organismo en diversos informes y son, a su juicio, consecuencia de una ausencia de cultura administrativa comunitaria.

2. LA ASISTENCIA MUTUA EN LA RECAUDACIÓN DE LOS TRIBUTOS EN LA UNIÓN EUROPEA

Disposiciones comunitarias.

La asistencia mutua en materia de recaudación comunitaria encuentra su regulación en las siguientes directivas:

- Directivas de fondo:
 - Directiva 76/308/CEE del Consejo, de 15 de marzo de 1976, sobre asistencia mutua en materia de cobro de determinados créditos (FEOGA, exacciones reguladoras agrícolas y derechos de aduana) que ha sido objeto de sucesivas modificaciones operadas por las siguientes directivas:
 - Directiva 79/1071/CEE del Consejo, de 6 de diciembre, que extendió el ámbito de la asistencia mutua en el cobro a los créditos derivados del Impuesto sobre el Valor Añadido y la Directiva 92/108/CEE a los derivados de los Impuestos Especiales (Impuestos sobre consumos específicos) y también a los derivados de los gastos e intereses relativos al cobro de los impuestos incluidos.
 - Directiva 2001/44/CE del Consejo, de 15 de junio, que incluye bajo el ámbito de la asistencia mutua en la recaudación entre Estados miembros a los créditos derivados de las Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio, a los Impuestos sobre las Primas de Seguros y a otros conceptos derivados de tales créditos.
- Directivas de procedimiento:
 - Directiva 77/794 de la Comisión, de 4 de noviembre, por la que se fijan las modalidades prácticas necesarias para la aplicación de ciertas disposiciones de la Directiva 76/308/CEE.
 - Directiva 2002/94/CE, de la Comisión, de 9 de diciembre, por la que se fijan normas detalladas para la aplicación de determinadas disposiciones de la Directiva 76/308/CEE. Esta Directiva sustituye por completo a la Directiva 77/794 de la Comisión.

- Otras directivas:
 - Directiva 2004/79/CE, de la Comisión, de 4 de marzo, por la que se adapta la Directiva 2002/94/CE en el ámbito de la fiscalidad a consecuencia de la adhesión de la República Checa, Estonia, Chipre, Letonia, Lituania, Hungría, Malta, Polonia, Eslovenia y Eslovaquia.
 - Directiva 2006/84/CE, de la Comisión, de 23 de octubre de 2006, por la que se adapta la Directiva 2002/94/CE con motivo de la adhesión de Bulgaria y Rumanía.

2.1. Introducción

Las disposiciones originales de la CEE sobre asistencia mutua entre los Estados miembros se establecieron al reconocer que era cada vez más probable que, bien el deudor, bien sus activos ejecutables se encontraran en la jurisdicción de otro Estado miembro. La lucha contra el fraude fiscal en la fase de la recaudación ejecutiva de los tributos exigía la adopción de medidas de colaboración en este sentido.

Se trataba, en definitiva, de establecer un marco de colaboración entre las Administraciones Fiscales de los Estados miembros con el fin de superar las barreras territoriales que dificultaban la gestión recaudatoria. Y ello al margen o con independencia de la existencia de Convenios o Tratados Internacionales, y de una normativa o de las disposiciones sobre asistencia mutua en el campo de la liquidación.

Este marco de colaboración entre Administraciones Fiscales pretendía, por otra parte, superar las enormes limitaciones que las gestiones ante Embajadas y Oficinas Consulares ponían de manifiesto.

La modalidad de asistencia mutua en recaudación surgió en el marco de los recursos tradicionales comunitarios, exacciones agrícolas y derechos de aduana, siendo la Directiva reguladora del procedimiento la Directiva del Consejo 76/308 CEE, de 15 de marzo, que posteriormente fue modificada, primero para extender su ámbito a la recaudación de deudas de IVA y de Impuestos Especiales, y más recientemente, a través de la Directiva 2001/44/CE, a la gestión recaudatoria de los impuestos directos.

La Directiva del Consejo 79/1071 CEE extendió el procedimiento de asistencia mutua en la recaudación al ámbito del IVA y la 92/108 al de los Impuestos Especiales (Impuestos sobre consumos específicos) y a los gastos e intereses relativos al cobro de los créditos incluidos.

En 1990 se instó desde la CE una modificación de las Directivas indicadas, pero las reuniones y estudios quedaron finalmente paradas hasta mayor de 1999. En esa época, a raíz del informe Rato sobre la creación de un Grupo de Alto nivel para la lucha contra el fraude en el seno de la Unión Europea, la entonces presidencia alemana retoma la cuestión junto a una nueva propuesta de la Comisión de modificación, en términos bastante amplios, de la Directiva 76/308 CEE, modificación que fue estudiada y debatida, durante los años 1999 a 2001, y finalmente acordada por los Estados miembros. Entraría en vigor en julio de 2002 a través de una nueva Directiva, la Directiva 2001/44/CE de 15 de junio.

Se opta por modificar a fondo la Directiva 76/308/CEE de origen, que sigue siendo la referencia, en lugar de promulgar una Directiva completa que la sustituya, y ello a pesar de las enormes modificaciones que va a introducir la Directiva de 2001, no sólo por extender el ámbito de asistencia mutua a los impuestos directos (Renta y Patrimonio) y a los que recaen sobre las Primas de Seguros, además de a los intereses, recargos y multas administrativas y a otros gastos, sino porque también modifica los requisitos que han de cumplir estos créditos para poder entrar a formar parte del procedimiento de asistencia mutua en el cobro, requisitos que son profundamente flexibilizados frente a las rigideces que impuso al sistema la primera Directiva de 1976.

Además se modifica el sistema de asistencia mutua en lo que se refiere a la información que se ha de comunicar a la autoridad requirente, la notificación al destinatario de los instrumentos y las decisiones que le son aplicables, la adopción de medidas cautelares y el cobro de créditos por parte de la autoridad requerida en nombre de la autoridad requirente.

Junto a las Directivas mencionadas, todas ellas del Consejo, se aprobaron otras Directivas, de la Comisión, en las que se fijan las modalidades prácticas necesarias para la aplicación de las disposiciones de las Directivas de fondo. La primera de estas Directivas, dictada en desarrollo de la primera Directiva 76/308/CEE fue la Directiva 77/794, de la Comisión de 4 de noviembre. Más recientemente, con ocasión de la promulgación de la Directiva 2001/44/CE, se aprueba la Directiva 2002/94/CE de la Comisión, de 9 de diciembre que sustituye por completo a la Directiva 77/794. En virtud de dicha Directiva se establecen las normas detalladas para la aplicación de la Directiva base, además de fijarse las normas para la conversión, la transferencia de las cantidades cobradas, la fijación de una cantidad

mínima para los créditos que puedan dar lugar a una petición de asistencia y la forma de transmisión de las comunicaciones entre autoridades.

Los Estados miembros habrían de adoptar las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas precisas para dar cumplimiento a la Directiva 2001/44/CE a más tardar el día 30 de junio de 2002.

España lo hizo a través del Real Decreto 704/2002, de 19 de julio y posteriormente la Orden HAC/2324/2003, de 31 de julio, incorporó en el derecho interno las previsiones de la Directiva 2002/94/CE de la Comisión.

2.2. Fundamento del establecimiento de un sistema de asistencia mutua entre los Estados miembros de la CEE para la recaudación de determinados créditos tributarios

Hasta la promulgación de la Directiva del Consejo 76/308 un crédito objeto de un título ejecutivo emitido por un Estado miembro no podía cobrarse en otro Estado miembro.

Las disposiciones nacionales en materia de cobro constituían, por el mero hecho de la limitación de su campo de aplicación al territorio nacional, un obstáculo, a entender del Consejo, para el establecimiento o el funcionamiento del mercado común; esta situación no permitía la aplicación íntegra y equitativa de las reglamentaciones comunitarias y facilitaba la realización de operaciones fraudulentas.

En los orígenes de la asistencia mutua en materia de recaudación, realmente lo que se trasluce es una preocupación del Consejo por los recursos de las Comunidades Europeas, ya que lo que preocupa es la recaudación de todos aquellos créditos que se traducen en recursos comunitarios, primero las diversas medidas que formaban parte del sistema de financiación total o parcial del FEOGA, así como las exacciones reguladoras agrícolas y los derechos de aduana, y más tarde el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Entiende el Consejo, por otra parte, que para que esta asistencia mutua sea efectiva, la misma debe consistir, por una parte en la aportación entre Estados miembros, a requerimiento de uno de ellos al otro, de la información necesaria para el cobro de los créditos nacidos en el Estado miembro solicitante, en la notificación al deudor de los actos relativos a tales créditos y, finalmente, en el cobro a petición de la autoridad requirente de los créditos nacidos en el Estado miembro donde esta última tenga su sede.

Se considera que estas diferentes formas de asistencia mutua deben ser practicadas por la autoridad

requerida respetando las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas en vigor en el Estado miembro donde dicha autoridad tenga su sede.

Y, por otra parte, que es necesario determinar las condiciones en que se deberán establecer las solicitudes de asistencia y dar una definición limitada de las circunstancias especiales que permitan a la autoridad requerida no dar trámite a una solicitud de asistencia.

Prevé la normativa, en cualquier caso, que es necesario determinar que los documentos e informes comunicados en el marco de la asistencia mutua en materia de cobro no puedan ser utilizados para otros fines, y que las disposiciones de las Directivas sobre asistencia mutua en materia de cobro no pueden en ningún caso restringir la asistencia mutua que los Estados miembros puedan darse en virtud de acuerdos o compromisos bilaterales o multilaterales.

La exposición de motivos de la nueva Directiva 2001/44, por su parte, completa esta fundamentación con la indicación de la voluntad de proseguir avanzando en la lucha contra el fraude, y centra las principales modificaciones que introduce respecto de la normativa anterior en:

1.º Que una mayor protección de los intereses financieros de los Estados miembros, y de la neutralidad fiscal recomienda la introducción o la aplicación del procedimiento de asistencia mutua a determinados impuestos sobre la renta y el capital y a los impuestos sobre las primas de seguros.

2.º Que el título que permite la ejecución debe tratarse por la autoridad requerida como si de un título propio se tratara.

3.º Que la colaboración no puede dar lugar a cobro sobre beneficios sin perjuicio de que en circunstancias excepcionales pueda acordarse modalidades de reembolso cuando el cobro represente un problema específico.

2.3. El procedimiento de asistencia mutua en la Recaudación en la normativa comunitaria

A. Ámbito de la asistencia mutua en recaudación.

Por ámbito de la asistencia mutua nos referimos a diversos aspectos:

- A los recursos o créditos a que se extiende la asistencia.
- A la situación en que deben hallarse las deudas, es decir a si la asistencia se predica sólo de la recaudación ejecutiva, de modo coactivo, o si cabría también la asis-

tencia dentro de este marco para la recaudación en voluntaria.

- A los procedimientos a que se extiende: información, notificación, embargo, y otros, como la adopción de medidas cautelares o la concesión de aplazamientos de pago...

El artículo 1 de la Directiva 76/308 dispone que la misma “establece las normas que deberán contener las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros, con objeto de garantizar el cobro en cada Estado miembro de los créditos mencionados en el artículo 2 que hayan nacido en otro Estado miembro”.

Recursos.

El artículo 2 de la Directiva establece, en su redacción original:

“La presente Directiva se aplicará a todos los créditos correspondientes a:

- a) Devoluciones, intervenciones, y otras medidas que formen parte del sistema de financiación total o parcial del FEOGA...
- b) Las exacciones reguladoras agrícolas...
- c) Los derechos de aduana...
- d) Los gastos e intereses relativos al cobro de los créditos anteriormente mencionados...”

La Directiva 79/1071, incorpora a dicho ámbito, la recaudación del Impuesto sobre el Valor Añadido.

La Directiva 92/108, la de:

“Los impuestos especiales siguientes:

- Impuesto especial sobre las labores del tabaco.
- Impuesto especial sobre el alcohol y bebidas alcohólicas.
- Impuesto especial sobre los Hidrocarburos.”

Finalmente, la Directiva 2001/44, añade la recaudación de:

- Los impuestos sobre la renta y el patrimonio.
- Los impuestos sobre las primas de seguros.
- Los intereses, recargos y multas administrativas, los gastos de los créditos a cobrar, con exclusión de cualquier sanción de carácter penal (hay Estados en que la sanción no es administrativa y no admiten la posibilidad de que se cobre si no es por vía judicial, de ejecución de sentencia, aunque en el Estado donde nació la sanción o se impuso la misma tenga carácter administrativo. Así Dinamarca no cobrará sanciones).

Esta última Directiva da, además, una definición de a qué impuestos en concreto se refiere el artículo 2. Y prevé que si se modifican los impuestos, los

nuevos que los sustituyan también sean cobrados por este procedimiento.

Así, en el artículo 3, además de definir qué se entenderá por autoridad requirente y por autoridad requerida (respectivamente, la autoridad competente de un Estado que formule y a la que se dirija una petición de asistencia mutua), se incorporan las definiciones siguientes:

- Derechos de importación: los derechos de aduana y otros derechos de efecto equivalente sobre las importaciones, así como las exacciones reguladoras agrícolas y otros derechos a la importación establecidos en el marco de la política agrícola común o en las disposiciones específicas aplicables a determinados productos derivados del tratamiento de los productos agrícolas.
- Derechos de exportación; los derechos de aduana y otros derechos de efecto equivalente sobre las exportaciones, así como las exacciones reguladoras agrícolas y otros derechos de exportación establecidos en el marco de la política agrícola común o en las disposiciones aplicables a determinados productos derivados del tratamiento de los productos agrícolas.
- Impuestos sobre la renta o el patrimonio: los enumerados en el apartado 3 del artículo 1 de la Directiva 77/799/CEE del Consejo, en relación con el apartado 4 del artículo 1 de dicha Directiva.
- Impuestos sobre primas de seguro: da un listado de los impuestos vigentes comprendidos, por países. En España únicamente se cita al Impuesto sobre las primas de seguros.

Fuera de los conceptos indicados, el procedimiento de asistencia mutua, tal cual se configura en esta Directiva y en la normativa española, no resultaría procedente, de forma que la autoridad requerida a realizar alguna actuación tendente al cobro de otros conceptos no sólo no tiene por qué atender tal requerimiento; es que no debería hacerlo.

De los pocos motivos de oposición que le caben al deudor en este procedimiento este sería el más importante. Hay que tener en cuenta que cuando en el Estado requerido se impugna el acto de asistencia mutua notificado por sus autoridades fiscales, el ente órgano o tribunal revisor no podrá entrar a discutir la adecuación o no a derecho de la deuda de que se trate; sólo podrá entrar en la procedencia o adecuación a derecho de la solicitud por el mismo recibida de la autoridad requirente, que contendrá unos pronunciamientos que, en principio, y salvo prueba, difícil, en contra habrá de

asumir pues gozarán, al menos en nuestro país, de la presunción de legalidad que corresponde a todos los actos administrativos. Así las cosas, en la práctica este sería el más sustancial motivo de oposición.

En cuanto a la definición de los conceptos “intereses, recargos y multas administrativas y los gastos de los créditos...”, la nueva Directiva 2001/44 permite la recaudación por esta vía de conceptos que antes, cuando menos, estaban dudosos, como los diferentes recargos, del periodo ejecutivo o de apremio, y la de las sanciones, excluidas con la normativa anterior.

Entre estos conceptos entrarían:

- Las costas del procedimiento, muy problemáticas de incluir y también de soportar.
- Los gastos generales de funcionamiento.

Eso sí, siempre que se cobren al deudor dentro del procedimiento de recaudación, pues en ningún caso pueden ser repercutidos al Estado requirente de la asistencia por el Estado requerido, que habrá de asumir tales costes si no consigue repercutirlos al deudor.

Así, el artículo 18 de la Directiva deja claro que:

- “1. La autoridad requerida cobrará de la persona en cuestión y retendrá todo coste que ocasione relacionado con el cobro, con arreglo a las disposiciones aplicables a créditos similares del Estado miembro donde tenga su sede dicha autoridad.
2. Los Estados miembros renunciarán recíprocamente a cualquier devolución de los gastos que resulten de la asistencia mutua que se presten en aplicación de la presente Directiva.
3. En los casos en que los cobros presenten un problema específico, el importe de los gastos sea importante o estén relacionados con la lucha contra la delincuencia organizada, las autoridades requirentes y requeridas podrán acordar modalidades de reembolso específicas con respecto a los casos de que se trate.
4. El Estado miembro donde tenga su sede la autoridad requirente será responsable respecto al Estado miembro donde tenga su sede la autoridad requerida, de las consecuencias pecuniarias de acciones que se consideren injustificadas en cuanto a la realidad del crédito o a la validez del título emitido por la autoridad requirente.”

B. Procedimientos a los que se extiende la asistencia mutua.

La asistencia mutua en recaudación según establecen la Directiva estudiada comprende:

- a) La aportación de la información necesaria, sobre el deudor, sus bienes o el crédito, que facilite el cobro del mismo.

Artículo 4 de la Directiva: “1. A petición de la autoridad requirente, la autoridad requerida le comunicará a los datos que le sean útiles para el cobro de un crédito. Para procurarse estas informaciones la autoridad requerida ejercerá los poderes previstos por las disposiciones legales reglamentarias o administrativas aplicables al cobro de créditos similares nacidos en el Estado miembro donde tenga su sede. 3. La autoridad requerida no estará obligada a transmitir datos: a) que no estuviera en condiciones de obtener para el cobro de créditos similares nacidos en el estado miembro donde tenga su sede; b) que revelasen un secreto comercial, industrial o profesional; c) o cuya comunicación fuere susceptible de perjudicar la seguridad o el orden público de este Estado.”

b) La notificación de los actos administrativos o judiciales, o de las decisiones, relacionadas con el crédito o su cobro.

Artículo 5 de la Directiva: “1. A petición de la autoridad requirente la requerida procederá a notificar al destinatario, según las normas de derecho vigentes para la notificación de los actos en es Estado miembro donde tenga su sede, todos los actos y decisiones, comprendidos los judiciales, relativos a un crédito o a su cobro, que emanen del Estado miembro donde la autoridad requirente tenga su sede...”

c) El cobro de la deuda, mediante las actuaciones de embargo y enajenación que procedan.

Artículo 6 de la Directiva: “1. A petición de la autoridad requirente, la autoridad requerida procederá, según las disposiciones legales, reglamentarias o administrativas aplicables al cobro de créditos similares nacidos en el Estado miembro donde tenga su sede, al cobro de los créditos que sean objeto de un título que permita su ejecución. 2. Con este fin todo crédito que sea objeto de una petición de cobro será considerado como un crédito del Estado miembro en que la autoridad requerida tenga su sede...”

Es decir, la recaudación del crédito se hará en el Estado requerido de acuerdo con las normas y procedimiento internos relativos al cobro de deudas similares, como si de un crédito interno se tratara. Sin embargo conviene precisar que el artículo 10 de la Directiva matiza en el sentido de que “no obstante lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 6, en el Estado miembro en el que tenga su sede la autoridad requerida los créditos que hayan de cobrarse no disfrutarán necesariamente de la prioridad concedida a créditos similares contraídos en dicho Estado”. Esta redacción del artículo 10 la incorpora la Directiva 2001/44, matizando la redacción original que establecía más taxativamente que “los cré-

ditos que hayan de cobrarse no gozarían de trato privilegiado en el Estado miembro donde la autoridad requerida tenga su sede”.

d) La concesión de aplazamiento o fraccionamientos de pago por parte de la autoridad requerida, si lo permiten las disposiciones vigentes en el Estado donde tenga su sede y está de acuerdo la autoridad requirente. Los intereses que puedan percibirse corresponden al Estado donde la requirente tenga su sede. (Art. 9. de la Directiva.)

e) La adopción de las medidas cautelares a fin de garantizar el cobro de los créditos nacidos en el Estado miembro requirente siempre que al petición de éste sea motivada y que lo permitan las disposiciones legales o reglamentarias vigente en el Estado donde tenga su sede la autoridad requerida. (Artículo 13 de la Directiva.)

C. Situación en que se deben encontrar los créditos objeto de asistencia mutua.

Es cierto que, en principio, la Directiva de asistencia mutua pretende hacer referencia al auxilio para el cobro de créditos cuando el mismo no ha sido posible en el Estado de la autoridad requirente.

En tal auxilio la Directiva prevé no sólo actuaciones de cobro, puramente, sino también de notificación y de información, pero vinculadas al cobro de los créditos, al cobro de unos créditos que no han sido satisfechos voluntariamente por el deudor ni después de la utilización de los procedimientos administrativos coactivos.

La Directiva, en su origen, establece en su exposición de motivos:

“Considerando que la asistencia mutua debe consistir en que, por una parte la autoridad requerida proporcione a la autoridad requirente los informes necesarios a esta última para el cobro de los créditos nacidos en el Estado miembro donde tenga su sede y notifique al deudor todos los actos relativos a tales créditos que emanen de este Estado miembro y, por otra parte, proceda a la petición de la autoridad requirente al cobro de los créditos nacidos en el Estado miembro donde esta última tenga su sede.”

De ello hemos deducido que las tres facetas que reviste la asistencia mutua en recaudación, la de información, notificación y cobro, se refieren al procedimiento recaudatorio de deudas en ejecutiva, es decir, al cobro de deudas cuya gestión recaudatoria ha sido infructuosa en el Estado requerido. Hay que tener en cuenta que la Directiva, establece, en su artículo 7. 2:

“La autoridad requirente sólo podrá formular una petición de cobro:

a) Si el crédito o el título que permita su ejecución NO hubieran sido impugnados en el Estado miembro donde tenga su sede, salvo que proceda la aplicación del artículo 12. 2 , es decir, salvo que la normativa interna de la requirente permita cobrar un crédito impugnado (p. ej. no suspendido) y la del requerido también.

b) Cuando haya puesto en práctica, en el Estado miembro donde tenga su sede, el procedimiento de cobro que sea procedente sobre la base del título mencionado... (el ejecutivo) y mediante las medidas tomadas no se haya logrado el pago íntegro del crédito.”

En definitiva, parece que la Directiva, que en puridad sólo se refiere al cobro de deuda en ejecutiva, si contempla otras posibilidades, como la solicitud de información, lo hace con referencia o para el cobro de crédito en ejecutiva.

No obstante la anterior declaración, es cierto que la Directiva, después de la modificación introducida en su artículo 14 por la Directiva 2001/44 tampoco exige que se hayan agotado los procedimientos de cobro contra el deudor en el Estado origen del crédito. Simplemente se exige que “se hayan puesto en práctica los procedimientos de cobro procedente y con ellos no se haya logrado el cobro íntegro del crédito”.

Ahondaremos en esta última cuestión.

La Directiva 76/308/CEE, es su redacción original, establece en su artículo 14 que “la autoridad requerida no estará obligada: ...b) a proceder al cobro del crédito cuando la autoridad requirente no haya agotado en el territorio del Estado miembro donde tenga su sede las vías de ejecución de dicho crédito”. Esta referencia cae por completo en la redacción que a este artículo 14 da la Directiva 2001/44/CE, por lo que no cabe sino entender que el legislador comunitario no permite la negativa a la recaudación con base en que en el Estado requirente no se ha llevado el procedimiento de cobro hasta sus últimos trámites (la declaración de crédito incoable de acuerdo con al normativa española).

D. Requisitos del título que permita la ejecución.

El artículo 7 de la Directiva establece que la petición de cobro de un crédito que la autoridad requirente dirija a la requerida deberá acompañarse de un ejemplar oficial o de una copia certificada conforme del título que permita la ejecución, emitido en el Estado miembro de la autoridad requirente y, en su caso, del original o de una copia certificada conforme de otros documentos necesarios para el cobro.

Una de las principales novedades introducidas por la Directiva 2001/44/CE va a ser precisamente

el eliminar la necesidad, establecida anteriormente, de que el título fuera homologado, reconocido, completado o sustituido por un título que permitiera la ejecución en el Estado donde tuviera su sede la autoridad requerida.

Ahora el artículo 8 establece: “1. El título que permita la ejecución del crédito será directamente reconocido y tratado automáticamente como un título que permite la ejecución del cobro del Estado miembro donde tenga su sede la autoridad requerida.”

Aunque matiza: “2. No obstante lo dispuesto en el apartado 1, el título que permita la ejecución podrá , cuando proceda con arreglo a las disposiciones vigentes en el estado miembro en que la autoridad requerida tenga su sede, ser homologado, reconocido, completado o sustituido por un título que permita su ejecución en el territorio de dicho Estado miembro.”

Esta homologación habrá de realizarse en el plazo máximo de tres meses desde la recepción de la petición y en ningún caso podrá denegarse si el título ejecutivo ha sido expedido de forma válida.

E. Impugnación del procedimiento de cobro. Artículo 12 Directiva 2001/44.

Si durante el procedimiento de cobro, un interesado impugna el crédito o el título que permita la ejecución de su cobro emitido en el Estado miembro en que la autoridad requirente tenga su sede, el competente para conocer de la acción será el correspondiente al Estado donde la autoridad requirente tenga su sede, como no puede ser de otra forma, pues es la que dictó en cualquier caso el acto o acuerdo que se impugna., y se resolverá de acuerdo con las disposiciones jurídicas vigentes en dicho Estado.

Esta acción o impugnación habrá de ser notificada, en su caso, por la autoridad requirente a la requerida y ello porque, en principio, y según establece el artículo 7. 2 de la misma Directiva, para que el crédito sea susceptible de cobro a través del procedimiento de asistencia mutua, el mismo o el título que permita la ejecución no deben haber sido impugnados, de forma que una impugnación posterior a la petición de asistencia en el cobro habría de suspender el procedimiento en el punto en que se encontrase (art. 12. 2).

Sin embargo, la Directiva 2001/44/CE introduce una importante matización en el apartado 2 del artículo 12, que ahora dispone: “2. Tan pronto como la autoridad requerida haya recibido al notificación mencionada en el apartado 1 por parte de la autoridad requirente o del interesado, suspende-

rá el procedimiento de ejecución en espera de la decisión de la autoridad competente en la materia, *salvo que al autoridad requirente solicite lo contrario con arreglo a lo dispuesto en el párrafo segundo*. Si lo estimare necesario y sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 13, podrá recurrir a medidas cautelares para garantizar el cobro, en la medida en que las disposiciones legales o reglamentarias vigentes en el Estado miembro donde tenga su sede lo permitan para créditos similares. *No obstante lo dispuesto en el párrafo primero del apartado 2, la autoridad requirente podrá, con arreglo a las disposiciones legales y reglamentarias y las prácticas administrativas vigentes en el Estado miembro en que esté ubicada, solicitar a la autoridad requerida el cobro de un crédito impugnado, en la medida en que las disposiciones legales y reglamentarias y las prácticas administrativas vigentes en el estado miembro donde tenga su sede la autoridad requerida permitan dicha acción. Si el resultado del impugnación resultara favorable al deudor, la autoridad requirente será responsable de la devolución de cualquier importe cobrado, junto con las compensaciones debidas, con arreglo a las disposiciones vigentes en el estado miembro donde tenga su sede la autoridad requerida.*”

Cuando la impugnación recaiga, en cambio, sobre los actos del procedimiento de ejecución tomadas por el Estado miembro en que la autoridad requerida tenga su sede, al acciones e ejercerá ante la autoridad o tribunal competente de este estado, con arreglo a sus disposiciones legales y reglamentarias, y se resolverá aplicando la normativa interna del mismo.

E. Plazos para el cobro y prescripción.

Según establece el artículo 15 de la Directiva, las cuestiones que se refieran a la prescripción de los créditos se regirán exclusivamente por las disposiciones vigentes en el Estado miembro donde la autoridad requirente tenga su sede.

Además, los actos para el cobro efectuados por la autoridad requerida conforme a la petición de asistencia y que, si hubieran sido efectuados por la autoridad requirente, habrían tenido por efecto suspender o interrumpir la prescripción, según las disposiciones jurídicas vigentes en el Estado miembro donde la autoridad requirente tenga su sede, se considerarán a estos efectos como si hubieran sido realizados en este último Estado.

Cuestión diferente es la que plantea el apartado b) del párrafo primero del artículo 14 de la Directiva, con redacción algo confusa, pero que viene establecer que la autoridad requerida no estará obligada a garantizar la asistencia en el cobro, es decir que

podrá rehusar la petición, si los créditos tienen más de cinco años, plazo a contar desde que se hubiera dictado el título ejecutivo o desde que éste hubiera devenido firme, en caso de ser impugnado.

2.4. La Directiva por la que se fijan las modalidades prácticas de la asistencia mutua en materia de recaudación

Junto a la Directiva “de fondo”, 76/308/CEE, aparece otra Directiva, esta vez de la Comisión, por la que se fijan las modalidades prácticas para la aplicación de ciertas disposiciones de la primera.

Esta Directiva es la 2002/94/CE, y fue aprobada, la actualmente en vigor, el 9 de diciembre de 2002, y tiene como objetivo fundamental articular y agilizar el sistema de asistencia mutua en materia recaudación entre las autoridades competentes de los Estados miembros, de forma que las comunicaciones sean más rápidas y la autoridad requerida informe a la requirente de forma rápida de la situación y resultados del los procedimientos de asistencia mutua en tramitación.

La nueva Directiva dispone que las comunicaciones entre las autoridades se realicen, dentro de lo posible, por vía electrónica, a través de determinados modelos aprobados en la misma y una serie de medidas de carácter eminentemente práctico, para facilitar los procedimientos y eliminar en lo posible las barreras burocráticas.

Regula la Directiva, también, los mecanismos de reembolso del dinero, que no se podrá formular petición de asistencia cuando la cuantía del crédito sea inferior a 1.500 euros, las reglas de conversión de las divisas y determinadas normas de seguridad sobre la custodia de la información.

Cualquier incidencia o cuestión, por lo demás, relativa a la aplicación de la Directiva 76/308, será examinada por un Comité de cobros cuya creación prevé la misma Directiva, integrado por un representante de cada Estado miembro y presidido por un representante de la Comisión. Es en el seno de este Comité donde realmente se discuten y resuelven las incidencias que se puedan plantear con relación a estos procedimientos de asistencia mutua en materia de recaudación.

3. DERECHO INTERNO ESPAÑOL

3.1. Incorporación al ordenamiento jurídico interno

La incorporación a la normativa interna del contenido de las Directivas sobre asistencia mutua se produce a través del Real Decreto 704/2002, de 19 de ju-

lio. (BOE 01-08-2002) y de la Orden HAC/2324/2003, de 31 de julio. (BOE 19-08-2003) (modificada por Ordenes EHA/408/2005 y EHA/564/2007).

Ha sido el Departamento de Recaudación de la Agencia Tributaria española la institución que se ha encargado de la redacción original de dichas normas, siendo uno de los primeros países en incorporar el contenido de las Directivas en esta materia al ordenamiento jurídico interno, con tal éxito que la mayor parte de las instituciones encargadas de incorporar al ordenamiento interno de los Estados miembros la materia se interesaron por la forma en que se estructuraron y se redactaron dichas normas, especialmente el Real Decreto 704/2002.

El Real Decreto se estructura en cuatro capítulos, en el primero de ellos se regulan las cuestiones de carácter general; en el segundo, mediante dos secciones, se regulan las peticiones de información formuladas por la autoridad habilitada de un Estado miembro a España y las peticiones de información que el Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria española pueda realizar a la recíproca, en su calidad de autoridad habilitada; en el tercer capítulo se regulan las peticiones de notificación formuladas por la autoridad habilitada en un Estado miembro y la petición de notificación formulada por el Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria a la autoridad habilitada de otro Estado miembro, y ello mediante dos secciones; el cuarto y último capítulo recoge también a través de dos secciones distintas las peticiones de cobro formuladas por la autoridad habilitada de un Estado miembro y las realizadas por el Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria a la Autoridad habilitada de otro Estado miembro.

La Orden Ministerial 2324 del 2003 es el cauce por el que se establecen normas detalladas para la aplicación de las disposiciones referentes a asistencia mutua en materia de recaudación en desarrollo del Real Decreto.

A través de dicha normativa se trasponen las Directivas comunitarias de forma bastante sistemática, aunque no se resuelven algunos problemas prácticos que se plantean en el día a día bien por no estar resueltos en las Directivas o estarlo de manera poco pragmática.

3.2. **Ámbito de aplicación**

El artículo 2 del Real Decreto al referirse al ámbito material establece la aplicación de la asistencia mutua en materia de cobro a los siguientes tipos de créditos:

- Las devoluciones, intervenciones y otras medidas que formen parte del sistema de financiación total o parcial del FEOGA, incluidas las cantidades que hayan de percibirse en el marco de estas acciones.
- Las exacciones reguladoras agrícolas y los derechos previstos en la organización común de mercado para el sector del azúcar.
- Los derechos de importación y de exportación.
- El IVA.
- Los impuestos especiales sobre las labores del tabaco, alcohol, las bebidas alcohólicas e hidrocarburos.
- Los impuestos sobre la renta y patrimonio.
- Los impuestos sobre las primas de seguros.
- Los intereses, recargos y sanciones administrativas

Podemos entonces clasificar el ámbito material en cinco grandes apartados: las medidas agrícolas, los derechos de Aduanas y accisas (tabaco, alcohol e hidrocarburos), el IVA, la imposición directa (IRPF, IP, IRNR e IS), y los intereses, recargos y sanciones de los anteriores no penales. Respecto a este último apartado, por ejemplo, es criterio que no cabe admitir una solicitud de asistencia mutua conforme a las directivas en materia de recaudación de sanciones por infracciones administrativas de contrabando.

Por lo tanto en la normativa española quedan fuera del alcance de esta regulación los créditos a cobrar sobre las siguientes figuras impositivas: el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el ITP y AJD, el IE sobre la Electricidad, el IE sobre Determinados Medios de Transporte, el IE sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, el IGIC, los Tributos locales y otros recursos de Derecho público.

En cuanto al *ámbito territorial* de aplicación, lógicamente es el correspondiente a los países miembros UE (Tratado 25 de abril de 2005: 27). Destacar que este no tiene necesariamente que coincidir con el ámbito territorial de aplicación del impuesto en referencia a los territorios excluidos. (Sentencia TJCE 21/07/2005.)

3.3. **Tipos de actuación. Consideraciones generales**

Los tipos de actuación de colaboración o asistencia que se pueden realizar son cuatro:

- Peticiones de información.
- Peticiones de notificación.

- Peticiones de cobro.
- Peticiones de adopción de medidas cautelares.

Las peticiones de información tienen una finalidad recaudatoria, no se refieren pues a solicitudes de información destinadas a practicar liquidaciones, sino a obtener dicha información para facilitar el cobro de las deudas ya liquidadas. El problema surgirá en ocasiones por la defectuosa delimitación de la finalidad con la que se solicita la información.

En cuanto a las peticiones de notificación cabe destacar que debe tratarse de deudas en periodo ejecutivo, dado que si no, no se encuentran dentro del paraguas de la directiva.

Los créditos objeto de las peticiones de asistencia mutua no serán admitidos cuando la cuantía de los mismos sea inferior a 1.500 euros como señala el artículo 6 del Real Decreto, y ello por mantener un equilibrio entre el coste de las actuaciones a desarrollar y el importe que en su caso pueda obtenerse de las mismas. Además lógicamente solo podrán referirse las peticiones a créditos incluidos en el ámbito material referido anteriormente.

Cada una de las peticiones de asistencia mutua formuladas por la autoridad requirente podrá referirse a un crédito o a varios, siempre que en este último caso los créditos sean a cargo de un mismo deudor.

Se podrá solicitar la asistencia respecto a créditos que hayan adquirido firmeza y siempre que no hayan podido hacerse efectivos por los procedimientos internos del país requirente.

No se garantiza la asistencia:

1.—En los créditos en los que haya transcurrido más de 5 años desde la notificación del título ejecutivo o firmeza del crédito hasta la petición de la colaboración.

2.—Si el cobro, debido a la situación del deudor, puede generar dificultades económicas y sociales graves en el Estado miembro en el que esté ubicada la autoridad requerida tampoco estará obligada a garantizar la asistencia que establece el Real Decreto.

En cuanto a la normativa procedimental aplicable para el desarrollo de las actuaciones de colaboración en la asistencia mutua serán de aplicación las normas de procedimiento del país requerido.

El artículo 5 del Real Decreto y el 7 de la Orden ministerial se refieren a la prescripción, estableciendo que las cuestiones concernientes a la prescripción se rigen exclusivamente por las normas jurídicas vigentes en el Estado miembro requirente.

Las actuaciones interruptivas del periodo de prescripción realizadas por la autoridad competen-

te del país requerido, que de haber sido realizadas por el requirente de acuerdo con la normativa interna de dicho país habrían interrumpido la prescripción, también la interrumpirán.

Tiene su importancia el idioma en el que se practiquen las peticiones; así, las peticiones de asistencia y los documentos anexos deberán ir acompañadas de una traducción al idioma del país requerido de tal forma que la autoridad habilitada en el Estado requerido puede renunciar a la tramitación en su caso.

El Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria actualmente tramita las peticiones recibidas en inglés y francés aun cuando el resto de la documentación se encuentre en otro idioma y si es necesario se procede a la traducción.

No se escapa la regulación en esta materia a la creciente preocupación por la protección de datos de carácter personal o confidencial así es aplicable el artículo 95 de la LGT y la información y documentación solo podrán entregarse al deudor, a los órganos encargados de cobro o a las autoridades judiciales o similares.

3.4. Petición de información

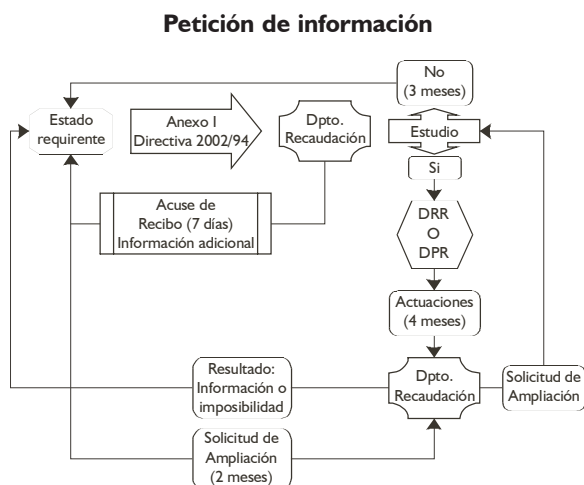
Las peticiones de información puede referirse a deudores, obligados al pago o terceros que estén en posesión de bienes propiedad de los anteriores pudiéndose ejercer las facultades previstas en los artículos 93, 94 y 162 (y 142 y 164) de la LGT.

Se realizarán por vía electrónica según el modelo contenido en el Anexo I Orden Hac/2324/2003 y debe de contener con la suficiente claridad los datos que permitan la identificación del deudor u obligado y la naturaleza y la cuantía del crédito, así como todos aquellos datos que puedan resultar de utilidad para el cobro de los créditos.

El artículo 11 del Real Decreto regula las excepciones a la obligación de transmitir la información por parte del Estado requerido; así no será obligatorio cuando, además de no cumplir alguno de los requisitos generales, se pueda producir un perjuicio para el orden público del Estado, cuando se pueda producir una revelación de secretos comerciales, industriales o profesionales o, finalmente cuando no se estuviese en condiciones de obtener dicha información para el cobro de nuestros créditos similares nacidos en el territorio nacional.

Contra los actos dictados por la Administración española para dar cumplimiento a las peticiones de información podrán interponerse los recursos y reclamaciones previstos en el ordenamiento español.

Finalmente destacar que la autoridad requirente podrá retirar su solicitud de información, en su caso.



Fuente: Subdirección General de Procedimientos Especiales. Departamento de Recaudación.

En el esquema contenido en este gráfico cuya fuente es la Subdirección General de Procedimientos Especiales del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria se recoge el procedimiento para la tramitación de las peticiones de información. Como indica el artículo 4 del Real Decreto el Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria es el órgano competente para formular peticiones de asistencia o para recibirlas, actuando según los casos como autoridad requirente o requerida. Una vez recibida una petición de asistencia para la obtención de información el Departamento de Recaudación tiene un plazo de siete días para acusar recibo al país requirente y, en su caso, solicitar ampliación de la información contenida en la petición si fuese necesario.

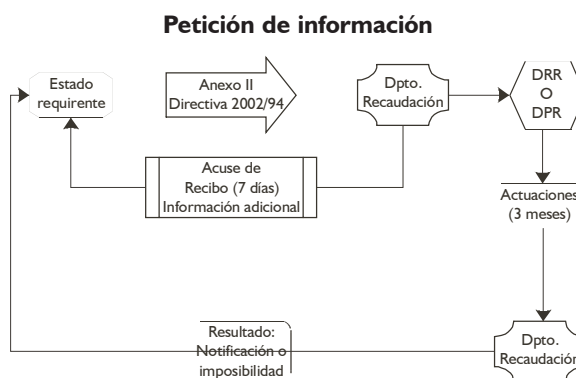
Estudiada la petición recibida, si se deniega la colaboración debe realizarse en un plazo no superior a tres meses; de ser aceptada, se trasladará la petición a los órganos competentes para llevar las actuaciones a cabo, normalmente las Dependencias regionales o provinciales del propio Departamento de Recaudación. En cuatro meses comunicarán al Departamento de Recaudación el resultado de las actuaciones para que a su vez este lo comunique al país requirente. En ambos casos, (la contestación al país requirente, y el envío de la información al Departamento de Recaudación por parte de las Dependencias) es posible, cuando sea necesario, la solicitud de la ampliación del plazo para obtener la información.

3.5. Petición de notificación

En cuanto a las peticiones de notificación se podrán solicitar en relación con todos los actos y

decisiones, comprendidos los judiciales, relativos a un crédito o a su cobro. Las autoridades del Estado requerido no podrán cuestionarse nunca la validez del acto o decisión cuya notificación se solicita y se registrarán en el caso de peticiones realizadas a las Autoridades Españolas por la normativa española (109-112 LGT y 58 y 59 LRJAP y PAC), incluyendo la nueva regulación de las notificaciones por comparecencia recogida en la Ley General Tributaria 58/2003 de 17 de diciembre.

Indicar asimismo que si no se señala en el acto, la petición debe expresar el procedimiento de impugnación del crédito o de su cobro en el Estado Requirente



Fuente: Subdirección General de Procedimientos Especiales. Departamento de Recaudación.

De nuevo en el esquema anterior, cuya fuente es la Subdirección General de Procedimientos Especiales del Departamento de Recaudación de la AEAT se recoge sucintamente el procedimiento para las peticiones de notificación. Destacar que el plazo para la realización de las actuaciones aquí, en lugar de cuatro meses, es de dos meses y que no está previsto la petición de ampliación de plazos ni para la realización de la colaboración ni para la contestación al Estado requirente.

3.6. Petición de cobro

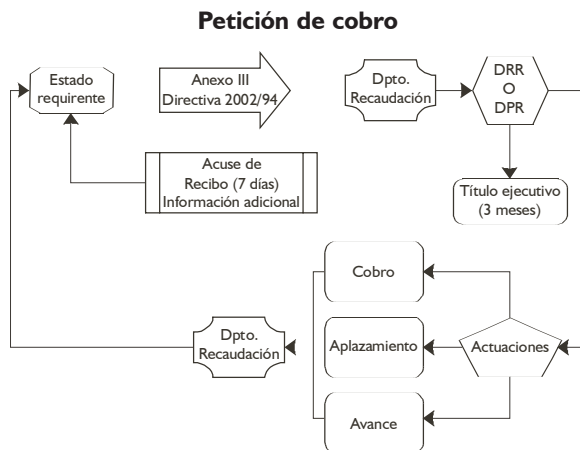
Respecto a las peticiones de cobro deben acompañarse del título que permita su ejecución con la adecuada identificación del deudor, la autoridad requirente, la naturaleza y cuantía del crédito y el plazo de ejecución.

La deuda se debe generar en el Estado miembro requirente y es la autoridad requirente la que deben determinar contra quien se dirige la acción de cobro. El título debe ser firme y no haberse logrado el cobro en el Estado requirente por los medios pertinentes. Debe figurar, en su caso, el contravalor en euros y se puede referir al deudor, a cualquier obligado al pago en el país requirente o

a un tercero que posea los bienes del deudor u obligado al pago. El procedimiento administrativo seguido será una vez mas el del país requerido y se acusa recibo en el plazo de siete días.

Algunos problemas prácticos ya se han producido con ocasión de las actuaciones realizadas para dar curso a las solicitudes de petición de colaboración, por ejemplo problemas con la notificación por realizarse con la documentación en idioma no oficial en el Estado Español; en este sentido, ya hay alguna resolución de los Tribunales Económico Administrativos estimando la reclamación presentada y las alegaciones del contribuyente en tal sentido.

Capítulo aparte merece la *liquidación de intereses de demora*, pues en principio se calculan los resultantes de la aplicación del Reglamento General de Recaudación y se transferirán al Estado requirente. Lógicamente pueden existir diferencias entre los tipos de interés aplicables con el Estado requirente así como también diferencias en los cálculos de los plazos; si la deuda se ingresa en el país requirente y al mismo tiempo ya recibida la petición de asistencia mutua se gestiona el cobro de la deuda en España la liquidación de intereses puede ser en ambos casos distinta, quedando sin resolver claramente qué cálculo de intereses prevalece y, en su caso, que hacer con la diferencia.



Fuente: Subdirección General de Procedimientos Especiales. Departamento de Recaudación.

De nuevo acudimos a la Subdirección General de Procedimientos Especiales del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria para obtener el esquema del procedimiento. Destacar que cada seis meses se informa del estado de tramitación. Se informará al Estado requirente en el plazo de un año del resultado del procedimiento. Existe la posibilidad de continuar con el procedimiento si en dicho plazo no se ha culminado la gestión del cobro. Si se logra

el cobro del crédito, se transfieren los importes en el plazo de un mes desde el mismo.

De acuerdo con la normativa española es posible la suspensión del procedimiento en caso de impugnación.

En España, las deudas extranjeras no gozan del privilegio de prelación a que se refiere el artículo 77 de la LGT. De tal forma que en el caso de concurrencia del crédito tributario español y el extranjero es preferente el Español por aplicación del 77 LGT.

El aplazamiento o fraccionamiento de la deuda es posible previa consulta a la autoridad requirente. De tal forma que se aplica la normativa española incluido lo relativo a los intereses de demora y el Estado requirente puede desde la petición determinar que no acepta “pagos escalonados”.

A efectos la prescripción se aplicarán las normas del Estado miembro requirente., produciéndose la interrupción por actos del Estado requirente que de haber sido realizados por el Estado requirente habrían dado lugar a la interrupción de la prescripción.

Se pueden adoptar medidas cautelares aunque lo solicitado sea simplemente el cobro, en tanto la deuda pasa a fase de embargo. En el caso de que sean de cuantía elevada se solicitará al Estado requirente compromiso de asunción de costes si las medidas cautelares no se convierten en definitivas.

En caso de fallecimiento del deudor se paralizan las actuaciones y se comunica al Departamento de Recaudación por parte del órgano que tiene encomendada la gestión del cobro para que lo comunique al Estado requirente.

Si se produce la impugnación en el Estado requirente hay que inadmitir el recurso y comunicarle al deudor que la interposición del mismo carece de efectos suspensivos. La impugnación ante el Estado requirente comunicada por el deudor o por el Estado requirente sí suspende las actuaciones de asistencia mutua.

3.7. Petición de adopción de medidas cautelares

Finalmente el último tipo de actuaciones es el de la petición de adopción de medidas cautelares. Estas peticiones deberán cumplir los requisitos del artículo 81 de la LGT sobre medidas cautelares.

Los bienes que, en su caso, sean trabados no se ejecutan hasta que se solicite expresamente por el Estado requirente. En el caso de que las costas sean elevadas se informa al Estado requirente. La duración de las medidas cautelares será seis meses prorrogables otros seis meses.

4. LA ASISTENCIA MUTUA EN MATERIA RECAUDATORIA EN EL MODELO DE CONVENIO TRIBUTARIO SOBRE LA RENTA Y EL PATRIMONIO DE LA OCDE Y EN LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN SUSCRITOS POR ESPAÑA

4.1. El artículo 27 “Asistencia en la recaudación” del Modelo de Convenio de la OCDE

4.1.1. Introducción

La modificación más significativa del texto básico del Modelo de Convenio de la OCDE desde la configuración del mismo como texto dinámico en el año 1992, se produce en el año 2003 con la incorporación de un nuevo artículo que tiene como fin impulsar la consolidación de la asistencia inter-administrativa en materia recaudatoria y ello a sabiendas de las dificultades que encierra la materia como pone de manifiesto la nota al pie que se incorpora al artículo en el Modelo según la cual, y de acuerdo al primer párrafo de los Comentarios al artículo, será la concurrencia de factores tales como la reciprocidad, el mutuo beneficio, la comparabilidad entre los sistemas tributarios y procedimientos administrativos entre las partes contratantes o el flujo de inversiones entre ellas los que determinen al fin su inclusión.

Hasta esta actualización el Modelo sólo se refería a la cooperación administrativa internacional en el ámbito de la obtención e intercambio de información con trascendencia tributaria. Sin embargo, la práctica convencional de los Estados en el seno de la OCDE en satisfacción de su necesidad de tutelar los créditos tributarios superando las limitaciones derivadas de la configuración territorial de la soberanía se tradujo en la progresiva incorporación en muchos de los Convenios bilaterales negociados con anterioridad de una cláusula específica referida a la asistencia a la recaudación, lo cual facilitó la dispersión de sus contenidos y puso de manifiesto la necesidad de consensuar una cláusula tipo a incorporar al texto básico.

La inclusión de este nuevo artículo que contiene la habilitación necesaria a la asistencia inter-administrativa para la recaudación de tributos y regula sus definiciones, principios y líneas básicas de desarrollo con el fin facilitar y promover la cooperación en este ámbito, debiera suponer su progresiva incorporación a los nuevos Convenios de doble imposición o a las revisiones de los firmados.

4.1.2. Análisis del nuevo artículo a la luz de sus comentarios autorizados¹⁶

Los Comentarios que acompañan al Modelo de Convenio OCDE se han convertido en una guía de interpretación y aplicación de cada uno de sus artículos ampliamente aceptada. No en vano, son redactados y acordados por expertos de los países miembros de la organización en el seno del Comité de Asuntos Fiscales y tienen una importancia singular en el desarrollo del Derecho Fiscal Internacional, siendo útiles no solo en la interpretación de los acuerdos bilaterales sino incluso en la toma de decisiones de jueces y tribunales.

Los comentarios a este artículo 27 comienzan reconociendo las divergencias en el marco jurídico nacional de cobertura de la asistencia recaudatoria de los posibles Estados contratantes que pueden llegar a limitar o impedir su prestación. Así puntualizan como será decisión de cada Estado en el momento de negociar el convenio si y en qué medida debe prestarse esta asistencia en función de las posibilidades que ofrece cada ordenamiento tributario nacional, de la similitud de sus procedimientos, su desarrollo administrativo, en el reconocimiento de garantías a los contribuyentes y, en general, su capacidad de asumir la tarea en condiciones que garanticen un mínimo de eficiencia en su aplicación.

Por ello inmediatamente mencionan que si bien el artículo pretende establecer un modelo general básico en materia de asistencia a la recaudación tributaria, cabe la posibilidad de que los Estados prefieran un alcance más limitado en sus convenios suscritos en la materia previendo para ello una redacción alternativa que recoge la posibilidad de asistencia limitada a evitar un uso abusivo del convenio, remitiendo al acuerdo entre las partes el modo de aplicación de esta habilitación en la práctica.

— Comentarios al apartado I: *habilitación y principio de reciprocidad.*

“1. Los Estados contratantes se prestarán asistencia mutua en la recaudación de sus créditos tributarios. Esta asistencia no está limitada por los artículos 1 y 2. Las autoridades competentes de los Estados contratantes podrán establecer de mutuo acuerdo el modo de aplicación de este artículo.”

Se formula en este primer párrafo del artículo 27 la habilitación para y el principio general de la obligatoriedad del Estado que suscribe el convenio de prestar la asistencia a la recaudación de un cré-

¹⁶ Según versión abreviada de 15 de julio de 2005, después de la adopción de su sexta puesta al día por el Consejo de la OCDE.

dito tributario solicitado por el otro Estado, en la medida en que se cumplan las condiciones establecidas en este, sea cual fuere la residencia de su deudor. No obstante, respecto de esta residencia se admiten restricciones cuando los contratantes deseen limitar el alcance del ámbito subjetivo de la colaboración a los residentes de ambos Estados, omitiendo así en el apartado la referencia al artículo 1 del modelo de convenio.

Se deja libertad los Estados contratantes para definir los detalles de aplicación práctica de la asistencia convenida y, en especial, cuanto se refiere a la documentación que acompañe a la petición de colaboración que se formule en cualquiera de las dos formas previstas en los apartados 3 y 4 del mismo artículo, de manera que se disponga de un título ejecutivo que por sí solo o admitido o completado por el Estado requerido, conforme a su normativa nacional, posibilite su exigencia por este último.

Se asegura la confidencialidad de la información que con ocasión de la prestación de asistencia sea objeto de intercambio al considerar de aplicación a las disposiciones de este artículo 27 lo establecido al respecto de las peticiones de información con trascendencia tributaria en el artículo 26.

Dedican los comentarios a este apartado un párrafo específico sobre el tratamiento de los costes derivados de la satisfacción de las solicitudes recibidas en el Estado requerido no repercutibles¹⁷ al obligado al pago. Al respecto, se puntualiza que la práctica habitual salvo pacto expreso de las partes suele suponer que este Estado asumirá los costes de gestión en la medida en que sean similares a aquellos que genera un procedimiento de iguales características en el ámbito nacional, siendo asumidos por el solicitante los que excedan y deban ser considerados extraordinarios.

Otras cuestiones de detalle como los plazos máximos para la solicitud de asistencia, los tipos de cambio aplicables, en su caso, o la remisión de fondos, se sugieren como aspectos posibles a los que puede ampliarse la negociación entre las partes.

— Comentarios al apartado 2: *ámbito objetivo*.

“2. La expresión «crédito tributario» en el sentido de este artículo, significa todo importe debido en concepto de impuestos de cualquier naturaleza o denominación exigibles por los Estados contratantes, sus subdivisiones políticas o sus entidades locales, en la medida en que esta imposición no sea contraria al presente Convenio o a cualquier otro instrumento del que los Estados contratantes

sean parte; la expresión comprende igualmente los intereses, sanciones administrativas y costes de recaudación o de establecimiento de medidas cautelares relacionados con dicho importe”.

Se centran los comentarios aprobados en el seno de la OCDE en la definición de la expresión “crédito tributario”, esto es, del ámbito objetivo del artículo, ya que no debe entenderse necesariamente limitado por el artículo 2 del modelo. Se menciona así que el concepto se extiende a cualquier suma adeudada (incluidos sus intereses, sanciones o gastos de recaudación asociados al débito) en concepto de cualquier impuesto exigido por los Estados contratantes salvo, como se reitera con frecuencia en otros apartados, que el establecimiento de estos impuestos contravengan el convenio u otro instrumento en vigor entre ellos. No obstante, se admite la posibilidad de que las partes acuerden en sus negociaciones definir con mayor detalle el objeto al que admitirán la extensión de esta colaboración bien limitando la aplicación de este artículo a los impuestos citados en el artículo 2 del Modelo o a ciertas categorías de impuestos, bien clarificando su ámbito objetivo mediante la inclusión de una lista pormenorizada de impuestos, proponiendo los comentarios, para cada caso, una redacción alternativa.

La posible aplicación retroactiva de las disposiciones contenidas en los Convenios que se firmen conforme a este modelo, queda al libre arbitrio de las partes.

— Comentarios al apartado 3: *condiciones exigidas a las peticiones de asistencia mutua*.

Las modalidades de asistencia previstas en el artículo 27 del modelo de convenio OCDE se recogen en sus apartados 3, asistencia a la recaudación, y 4, asistencia para la adopción de medidas cautelares. El Modelo omite cualquier referencia a la asistencia internacional para la notificación de actos y decisiones de contenido tributario entendiéndose que se encuentra implícita en las otras dos.

“3. Cuando una deuda tributaria de un Estado contratante sea exigible en virtud del Derecho de ese Estado y el deudor sea una persona que conforme al derecho de ese Estado no pueda impedir en ese momento la recaudación, a petición de las autoridades competentes de dicho Estado, las autoridades competentes del otro Estado contratante aceptarán dicho crédito tributario a los efectos de su recaudación. Dicho otro Estado cobrará el crédito tributario de acuerdo con lo dispuesto en su legislación relativa a la aplicación y recaudación de sus propios impuestos como si se tratara de un crédito tributario propio.”

Este apartado se detiene en examinar las condiciones exigidas en el modelo a la deuda tributaria

¹⁶ A lo largo de los comentarios al artículo 27 se denomina “Estado solicitante” al Estado que solicita la asistencia y “Estado requerido” al Estado de quien se solicita esa asistencia.

objeto de una petición de asistencia en materia de recaudación, que se concretan en las siguientes:

- Debe ser exigible a tenor de la legislación interna del Estado que formula la solicitud de asistencia.
- No se requiere que el crédito sea necesariamente firme tanto en vía administrativa como judicial en el Estado solicitante sino ejecutable, esto es, que sea posible su recaudación de acuerdo a la legislación nacional de ese Estado y del requerido ya que las restricciones existentes en este, a tenor de la redacción dada al segundo párrafo de este apartado 3, afectan a la recaudación de los créditos tributarios de aquel, y que el obligado tributario no pueda oponerse a dicha ejecución. Los comentarios, no obstante, admiten la posibilidad obviar esta limitación en caso de que los Estados contratantes así lo acuerden, para lo cual propone una redacción alternativa de este párrafo.

En cualquier caso, el crédito objeto de petición de asistencia será tratado por el Estado requerido como si de un crédito tributario propio se tratara. En el caso de que se refiera a un impuesto no existente en este Estado, habrá de seguir el procedimiento aplicable respecto a sus propios impuestos análogos o cualquier otro adecuado si no existe ninguno similar.

Corresponde, por tanto, al Estado solicitante de acuerdo con su normativa interna la determinación de los sujetos a los que afecte la solicitud de asistencia.

— Comentarios al apartado 4: *solicitud de adopción de medidas cautelares*.

“4. Cuando un crédito tributario de un Estado contratante sea de naturaleza tal que ese Estado pueda, en virtud de su Derecho interno, adoptar medidas cautelares que aseguren su cobro, a petición de las autoridades competentes de dicho Estado, las autoridades competentes del otro Estado contratante aceptarán dicha deuda a los efectos de adoptar tales medidas cautelares. Ese otro Estado adoptará las medidas cautelares de acuerdo con lo dispuesto en su legislación como si se tratara de un crédito tributario propio, aún cuando en el momento de aplicación de dichas medidas el crédito tributario no fuera exigible en el Estado mencionado en primer lugar o su deudor fuera una persona con derecho a impedir su recaudación.”

Este apartado es introducido en la revisión del Modelo con una advertencia clara en los comentarios: los Estados contratantes pueden convenir la inclusión de esta modalidad de asistencia siempre que prevean esta posibilidad en su legislación inter-

na. Tal es así que el Modelo admite tanto el acuerdo entre las partes contratantes que limite su ámbito de aplicación en función de las posibilidades reales de cumplimentación conforme a la norma nacional como la no-inclusión del apartado.

— Comentarios al apartado 5: *prescripción y prelación*.

“5. No obstante lo dispuesto en los apartados 3 y 4, un crédito tributario aceptado por un Estado contratante a los efectos de dichos apartados, no estará sujeto en ese Estado a la prescripción o prelación aplicables a los créditos tributarios conforme a su Derecho interno por razón de la naturaleza de ese crédito tributario. Asimismo, un crédito tributario aceptado por un Estado contratante a los efectos de los párrafos 3 ó 4 no disfrutará en ese Estado de las prelación aplicables a los créditos tributarios en virtud del Derecho del otro Estado contratante.”

A priori, será la naturaleza del crédito tributario objeto de la solicitud de asistencia determinante respecto de los plazos de prescripción o reglas de prelación aplicables en cada caso. No obstante, como regla general y salvando el acuerdo expreso en contrario de las partes en sus negociaciones el Modelo prevé, por un lado, que los plazos de prescripción que juegan en las dos modalidades de asistencia mutua que desarrollan los apartados 3 y 4 de este artículo 27 sean los previstos en la legislación nacional del Estado solicitante¹⁸ y, por otro, un principio de equidad en el tratamiento de los créditos tributarios ordinarios a recaudar por los Estados contratantes ya sean propios o del Estado solicitante de tal modo que el crédito objeto de la solicitud de asistencia no disfrutará en el Estado requerido de la prelación que le correspondería conforme a su norma nacional o conforme al derecho del Estado requirente, si bien se admite que las partes acuerden que los créditos a recaudar de otro Estado tengan el mismo tratamiento privilegiado que correspondería a homólogos nacionales.

— Comentarios al apartado 6.

“6. Los procedimientos relativos a la existencia, validez o cuantía del crédito tributario de un Estado contratante no podrán incoarse ante los tribunales u órganos administrativos del otro Estado contratante.”

En este apartado se pretende garantizar que la revisión de cualquier cuestión relativa a los créditos tributarios objeto de la solicitud de asistencia mutua sólo pueda ser examinada, tanto en vía administrativa como judicial, por las autoridades del Estado

¹⁸ Esta previsión no se considerará práctica contraria a la legislación o práctica del Estado requerido conforme aclaran los comentarios al apartado 8 (punto 33).

solicitante. Como en otras ocasiones se permite la adaptación de este apartado a los límites constitucionales o legislativos de los Estados contratantes.

— Comentarios al apartado 7: *suspensión/retirada de la solicitud.*

“7. Cuando en un momento posterior a la solicitud de recaudación realizada por un Estado contratante en virtud de los apartados 3 ó 4, y previo a su recaudación y remisión por el otro Estado contratante, el crédito tributario dejará de ser

a) en el caso de una solicitud presentada en virtud del apartado 3, un crédito exigible conforme al Derecho interno del Estado mencionado en primer lugar y cuyo deudor fuera una persona que en ese momento y según el Derecho de ese Estado no pudiera impedir su recaudación, o

b) en el caso de una solicitud presentada en virtud del apartado 4, un crédito con respecto a la cual, conforme al Derecho interno del Estado mencionado en primer lugar, pudieran adoptarse medidas cautelares para asegurar su recaudación.

Las autoridades competentes del Estado mencionado en primer lugar notificarán sin dilación a las autoridades competentes del otro Estado ese hecho y, según decida ese otro Estado, el Estado mencionado en primer lugar suspenderá o retirará su solicitud.”

En cualquiera de estos supuestos debe notificarse de inmediato la incidencia con el fin de que el Estado requerido deje en suspenso la petición de asistencia recibida hasta tanto sea informado por el solicitante de que puede continuarse el procedimiento o se retire la petición.

— Comentarios al apartado 8: *límites a las obligaciones de asistencia del Estado requerido.*

“8. En ningún caso las disposiciones de este artículo se interpretarán en el sentido de obligar a un Estado contratante a:

a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa o a las del otro Estado contratante;

b) adoptar medidas contrarias al orden público;

c) suministrar asistencia cuando el otro Estado contratante no haya aplicado todas las medidas cautelares o para la recaudación, según sea el caso, de que disponga conforme a su legislación o práctica administrativa;

d) suministrar asistencia en aquellos casos en que la carga administrativa para ese Estado esté claramente desproporcionada en relación al beneficio que vaya a obtener el otro Estado contratante.”

Como resume el párrafo primero de los comentarios a este apartado, en él se establecen límites a las obligaciones que asume el Estado que recibe la petición de asistencia, que le permitirían negarla. Se citan en particular:

- La legislación o práctica administrativa de cualquiera de los Estados contratantes, a salvo siempre de los términos del convenio que se consensue.
- La protección de “los intereses vitales del Estado”, haciendo en los comentarios a este punto una referencia respecto de la definición de tal concepto a los incluidos en el apartado 19.5 del artículo 26 del Modelo¹⁹.
- No existe obligación en el estado requerido, como indica el apartado c), de atender la petición de asistencia a la recaudación o de adopción de medidas cautelares si el solicitante no ha agotado sus posibilidades en virtud de su legislación o práctica administrativa.
- Por último, se establece un límite de eficiencia cual es evitar que los costes en que presumiblemente vaya a incurrirse como consecuencia de la prestación de la asistencia solicitada sean superiores al importe del crédito tributario que haya de constituir su objeto.

Concluyen los comentarios a este apartado admitiendo la posibilidad de que los Estados incorporen una limitación existente en el Convenio Multilateral Conjunto Consejo de Europa-OCDE sobre asistencia administrativa en materia de tributaria cuando la petición de asistencia sea contraria a los principios de la imposición generalmente admitidos, preservándose así el mínimo armonizado en la materia en el ámbito OCDE.

4.2. La asistencia mutua en materia de recaudación en el seno de los Convenios de Doble Imposición suscritos por España

En la actualidad España tiene suscritos Convenios para evitar la Doble Imposición Internacional (en adelante CDI) con más de 81 Estados de los cuales sólo los CDI suscritos con Francia, Bélgica y Argelia contienen cláusulas de asistencia mutua en materia de recaudación. Los convenios en tramitación con Colombia y Senegal incorporan también este tipo de cláusula ya adaptada al Modelo propuesto por la OCDE. No obstante, respecto de los Convenios firmados con países integrantes de la Unión Europea la utilización de esta cláusula se ve

¹⁹ Apartado 19.5 “... esta limitación sólo sería pertinente en casos extremos. Por ejemplo, un caso de este tipo podría darse si una investigación tributaria en el Estado solicitante tuviera motivaciones de persecución política, racial o religiosa. La limitación podría invocarse también cuando la información constituyera un secreto de Estado...”.

relegada en la práctica por la existencia de mecanismos de asistencia mutua administrativa comunitarios previstos en su normativa, cuya aplicación como regla general²⁰ ha de prevalecer.

La mayoría de los CDI que incorporan la posibilidad de prestar asistencia mutua en materia de recaudación refieren dicha colaboración a los impuestos que constituyen el objeto del Convenio, esto es, a los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio. Sin embargo, no existe ningún obstáculo legal que impida la extensión de dicha cooperación a otros tributos a los que no se refiere el CDI, salvo que el propio CDI limite su objeto. Concretamente limitan el objeto de la asistencia mutua los Convenios firmados con Francia, Bélgica y Argelia.

a) CDI suscrito con Francia.

Convenio entre el Reino de España y la República Francesa a fin de evitar la doble imposición y de prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, firmado en Madrid el 10 de octubre de 1995 (BOE de 12 de junio de 1997).

El CDI suscrito con Francia en su artículo 28 regula la asistencia administrativa aplicable específicamente en el área de recaudación y cuenta con un sistema estandarizado de remisión de solicitudes. Su aplicación, como se comentó, se ve relegada por la existencia de mecanismos de asistencia mutua administrativa en el seno de la Unión Europea que están regulados de manera pormenorizada.

b) CDI suscrito con Bélgica.

Instrumentos de Ratificación del Convenio entre España y Bélgica tendente a evitar la doble imposición y prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio y Protocolo, hecho en Bruselas el 14 de junio de 1995, y del Acta que lo modifica, hecha en Madrid el 22 de junio de 2000 (BOE 04-07-2003).

El CDI suscrito con Bélgica incluye en su artículo 27 la regulación de la asistencia a la recaudación.

²⁰ La excepción sería el principio de la máxima eficacia, *vid.* artículo 7. 2 de la Directiva 90/435, aplicable cuando la norma convenida contribuya en mayor medida a la realización de los fines de la norma comunitaria.

Al igual que sucede con Francia, al formar parte de la Unión Europea, la utilización de esta cláusula se ve relegada por la normativa comunitaria.

c) CDI suscrito con Argelia.

Convenio entre el Reino de España y la República Argelina Democrática y Popular para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, hecho *ad referendum* en Madrid el 7 de octubre de 2002 (BOE 22/07/2005).

La cláusula que se refiere a la asistencia para la recaudación se recoge en su artículo 26.

La redacción de esta cláusula en estos tres Convenios guarda correlación con la incorporada al Modelo OCDE si bien recogen puntualizaciones conformes con el diseño de los sistemas tributarios de los firmantes y en beneficio de la seguridad jurídica en su aplicación. Así, mencionan en su ámbito objetivo conceptos tributarios que pueden tener un referente sólo en alguna de las dos legislaciones o exigen, salvo acuerdo expreso, firmeza del crédito a recaudar.

d) CDI suscrito con Colombia.

Convenio entre el Reino de España y la República de Colombia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, hecho en Bogotá el 31 de marzo de 2005 (BOCG²¹ 27/05/05).

El CDI suscrito con Colombia incluye también un artículo específico (art. 26) relativo a la asistencia en la recaudación. Este artículo se ajusta a la última versión del Modelo CDI sugerido por la OCDE.

e) CDI suscrito con Senegal.

Convenio entre el Reino de España y la República del Senegal para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia del impuesto sobre la renta, hecho en Dakar el 5 de diciembre de 2006 (BOCG 14/09/2007). En este acuerdo es el artículo 27 el que incorpora, ajustado al Modelo del Convenio OCDE, la cláusula de asistencia para la recaudación.

²¹ *Boletín Oficial de las Cortes Generales*. Convenio pendiente de ratificación por el Parlamento colombiano.

BIBLIOGRAFÍA

BAS SORIA, J. (2005): "Precisiones sobre las solicitudes de asistencia mutua en materia de recaudación", *Estudios Financieros*, núm. 271.



BUSTAMANTE ESQUIVIAS, D. (2003): “Intercambio de información internacional”, material del *Módulo VII del VIII Curso de Alta Especialización en Fiscalidad Internacional*, IEF.

CALDERÓN CARRERO, J. M., y MARTÍN JIMÉNEZ, A. J. (2005): “Los tratados Internacionales y los Convenios de Doble Imposición en el Ordenamiento Español; Naturaleza, Efectos e Interpretación”, Capítulo I de *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad Europea*, CISS.

GARCÍA PRATS, F. A. (2001): “La asistencia mutua en materia de recaudación tributaria”, *Crónica Tributaria*, núm. 101.

GRAU RUIZ, M. A. (2001): “La prestación de asistencia mutua en materia de recaudación por las autoridades españolas: nota acerca de las resoluciones TEAC de 11 de junio de 1999 y 23 de junio de 2000”, *Crónica Tributaria*, núm. 97.

ROZAS VALDÉS, J. A., y VILLAR EZCURRA, M. (2006): “La asistencia mutua tributaria a la luz del principio de proporcionalidad”, *Noticias de la Unión Europea*.

Manual de Fiscalidad Internacional, IEF (2004).

Páginas web:

agenciatributaria.es.

oecd.org.

meh.es.

fcae.ua.es.

europarl.es.

ec.europa.eu.

esc.eu.int.

coe.int.

