

## Asistencia mutua en materia de recaudación: análisis de los cambios introducidos en la Ley General Tributaria en transposición de la Directiva 2010/24/UE<sup>1</sup>

**Saturnina Moreno González**

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Castilla-La Mancha

Centro Internacional de Estudios Fiscales

Miembro de AEDAF

### **Resumen**

La Directiva 2010/24/UE persigue mejorar la eficiencia y eficacia de la asistencia mutua entre Administraciones tributarias de los Estados miembros en materia de recaudación de créditos tributarios y otros derechos, para lo cual incorpora importantes novedades tendentes a facilitarla en la práctica. La transposición de la Directiva al ordenamiento jurídico español se ha realizado por medio de la modificación de diversos artículos de la Ley General Tributaria. El objeto de este trabajo es efectuar un análisis de dicha reforma.

### **Abstract**

*Council Directive 2010/24/EU concerning mutual assistance for the recovery of claims relating to taxes, duties and other measures aims to improve efficiency and effectiveness of the intra-EU system of recovery assistance. To achieve this goal, it introduces a number of important changes that seek to facilitate it. The transposition of the Directive into Spanish legal system has been accomplished through the modification of various articles of our Tax Code. The purpose of this work is to make an analysis of this reform.*

### **Palabras clave**

Asistencia mutua en la recaudación de créditos tributarios; intercambio de información; notificación de documentos; recaudación de créditos tributarios; regla del agotamiento previo; solicitud de cobro; instrumento uniforme de ejecución; régimen lingüístico; litigios; suspensión del procedimiento ejecutivo; modificación o retirada de la petición de cobro; medidas cautelares; prescripción; límites a las obligaciones de la autoridad requerida; derechos y garantías de los particulares.

---

<sup>1</sup> Este trabajo, concluido el 8 de junio de 2012, forma parte del proyecto de investigación "Los mecanismos de intercambio de información tributaria: su regulación y operatividad en la fiscalidad internacional y comunitaria", concedido por el Ministerio de Ciencia e Innovación (Plan de I+D+i), Referencia DER 2009-10199 (subprograma JURI), al equipo de investigación dirigido por el Prof. Dr. D. Miguel Ángel Collado Yurrita.

### **Keywords**

*Mutual assistance in recovery of tax claims; exchange of information; notification of documents; tax recovery; exhaustion rule; request for recovery; uniform instrument permitting enforcement; use of languages; disputes; suspension of enforcement procedure; amendment or withdrawal of the request for recovery; precautionary measures; periods of limitation; limits to the requested authority's obligations; rights and interests of particulars.*

## **Sumario**

1. Introducción: modelos e instrumentos jurídicos sobre asistencia mutua internacional en materia de recaudación
2. La transposición de la Directiva 2010/24/UE al ordenamiento tributario español: la asistencia mutua en la Ley General Tributaria
  - 2.1. Una cuestión preliminar: reflexiones sobre el instrumento normativo empleado para realizar la transposición
  - 2.2. La asistencia mutua en la LGT: cuestiones generales
  - 2.3. Ámbitos objetivo y subjetivo de aplicación
  - 2.4. Aspectos organizativos
  - 2.5. Actuaciones de asistencia mutua
    - 2.5.1. Intercambio de información y controles simultáneos
    - 2.5.2. Asistencia en la notificación
    - 2.5.3. Asistencia en la recaudación de créditos y medidas cautelares
      - 2.5.3.1. Requisitos materiales y formales de la solicitud de asistencia: en especial, el instrumento de ejecución
      - 2.5.3.2. Desarrollo del procedimiento de recaudación en el ámbito de la asistencia mutua: especialidades
      - 2.5.3.3. Mecanismos de defensa del particular
      - 2.5.3.4. Suspensión del procedimiento de recaudación
      - 2.5.3.5. Terminación del procedimiento
      - 2.5.3.6. Medidas cautelares
    - 2.5.4. Prescripción
  - 2.6. Límites a la obligación de prestar asistencia por parte del Estado requerido
3. Conclusiones
4. Adenda

## 1. Introducción: modelos e instrumentos jurídicos sobre asistencia mutua internacional en materia de recaudación

Las actuaciones de recaudación en materia tributaria constituyen una expresión de soberanía y, como tales, se circunscriben al ámbito territorial del Estado. Sin embargo, en el contexto actual de globalización y profunda internacionalización económica, los procedimientos de recaudación tradicionales son insuficientes para garantizar el cobro efectivo de los créditos tributarios, habida cuenta de la movilidad de los contribuyentes o de sus activos, lo que permite situar fácilmente las inversiones o actividades económicas en Estados distintos de aquél en que se ha contraído la deuda tributaria. Así pues, la cooperación interadministrativa en sede recaudatoria deviene esencial para luchar contra el fraude fiscal y garantizar la aplicación efectiva de los ordenamientos tributarios de los Estados<sup>2</sup>.

Diferentes organizaciones internacionales han desarrollado una importante labor destinada a favorecer la implantación de mecanismos internacionales de asistencia mutua en materia de recaudación<sup>3</sup>, produciéndose en los últimos años avances significativos en este ámbito. Procede destacar los trabajos realizados por la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), que dieron lugar, en un primer momento, al Modelo de Convenio sobre asistencia mutua para la recaudación de deudas tributarias de 1981<sup>4</sup>; y, posteriormente, a la introducción de una cláusula de asistencia mutua (artículo 27) en el texto del Modelo de Convenio para evitar la doble imposición internacional en materia de renta y patrimonio (MC OCDE) con ocasión de la actualización del texto y los comentarios realizada en 2003<sup>5</sup>. También la Organización de Naciones Unidas (ONU), tras una serie de trabajos previos, ha introducido una cláusula de asistencia mutua (artículo 27) en la última versión de su Modelo de Convenio para evitar la doble imposición internacional, aprobada el 3 de noviembre de 2011<sup>6</sup>. Las directrices establecidas en los anteriores Modelos suelen seguirse en la negociación de convenios bilaterales para evitar la doble imposición. En el caso de España, hasta la fecha, la cláusula de asistencia mutua recaudatoria sólo se recoge expresamente en los Convenios de Doble Imposición (CDI) concluidos con Francia (art. 28), Bélgica (art. 27), Colombia (art. 26),

2 Como advierte CALDERÓN CARRERO, J. M., "La asistencia mutua en materia de recaudación tributaria", en Carmona Fernández, N. (Coord.), *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, Ciss, Valencia, 2012, pp. 1483-1484, el fenómeno de la globalización y la internacionalización económica ha desembocado en "una flexibilización de ciertos principios consolidados de Derecho Tributario Internacional como la *Revenue Rule*", de acuerdo con la cual "ningún Estado asiste a otro en la efectiva aplicación (recaudación ejecutiva) de las deudas tributarias devengadas de acuerdo con su sistema tributario". Resultado de esa flexibilización son las normas internacionales y comunitarias sobre asistencia mutua en la recaudación.

3 Sobre los orígenes de la asistencia mutua en materia de recaudación y los avances producidos en esta materia tanto a nivel internacional como comunitario *vid.* GRAU RUIZ, M. A., *La cooperación internacional para la recaudación de tributos: el procedimiento de asistencia mutua*, La Ley, Madrid, 2000, pp. 147-191; y GARCÍA PRATS, F. A., "La asistencia mutua en materia de recaudación tributaria", *Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, nº 24, 2001.

4 *OECD Convention Between (State A) and (State B) for Mutual Administrative Assistance in the Recovery of Tax Claims*, adoptado el 29 de enero de 1981.

5 *OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: condensed version*, julio 2010.

6 El texto íntegro en inglés de la vigente versión del MC ONU puede consultarse en [http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN\\_Model\\_2011\\_Update.pdf](http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_Update.pdf) (última entrada: 30 de mayo de 2012).

Argelia (art. 26) y Kazajstán (art. 27)<sup>7</sup>. Sin perjuicio de los convenios internacionales de carácter bilateral, en esta sede también debe destacarse la importancia de diferentes convenios internacionales multilaterales y, señaladamente, del Convenio sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la OCDE y del Consejo de Europa, suscrito en Estrasburgo el 25 de enero de 1988<sup>8</sup>. España firmó este Convenio el 12 de noviembre de 2009, entrando en vigor para nuestro país el 1 de diciembre de 2010<sup>9</sup>.

En el ámbito comunitario, el origen de la asistencia entre Administraciones tributarias en sede recaudatoria está directamente relacionado con “la recaudación de conceptos vinculados a los recursos propios de la Comunidad”<sup>10</sup>, es decir, a las dificultades encontradas en la aplicación de las reglamentaciones comunitarias relativas a la política agrícola común y a los gravámenes aduaneros. En este escenario, el Consejo adoptó la Directiva 76/308/CEE, de 15 de marzo de 1976<sup>11</sup>, que en su versión original articulaba procedimientos de asistencia mutua en materia de cobro de los créditos resultantes de operaciones que formaban parte del sistema de financiación del Fondo Europeo de Orientación y Garantía Agrícola (FEOGA), así como de las exacciones agrícolas y de los derechos de aduana. Esta Directiva sufrió diversas modificaciones a lo largo del tiempo, entre las que interesa especialmente destacar las efectuadas por la Directiva 79/1071/CEE, de 6 de diciembre de 1979, que extendió al impuesto sobre el valor añadido el procedimiento de asistencia en la recaudación<sup>12</sup>; la Directiva 92/108/CEE, de 14 de diciembre de 1992, que hizo lo mismo en relación con los impuestos especiales sobre las labores del tabaco, sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas y sobre los hidrocarburos<sup>13</sup>; y la Directiva 2001/44/CE, de 15 de junio de 2001, que, junto a otros cambios relevantes, extendió la asistencia mutua en la recaudación a los impuestos sobre la renta, el patrimonio y los impuestos sobre primas de seguros<sup>14</sup>, quedando tan sólo fuera del ámbito objetivo de aplicación de la Directiva el impuesto sobre sucesiones y donaciones y el impuesto sobre

7 También se incluye expresamente una disposición sobre asistencia mutua en materia de recaudación en los convenios de doble imposición, en fase de tramitación, con Alemania, Nigeria y Senegal. *Vid.*, a este respecto, la información proporcionada en <http://www.minhap.gob.es/es-ES/Normativa%20y%20doctrina/Normativa/Paginas/ProyectosdeNormativa.aspx> (última entrada: 30 de mayo de 2012).

8 La Convención ha sido modificada por un Protocolo de Enmienda, hecho en París el 27 de mayo de 2010, y en vigor desde el 1 de junio de 2011. El texto íntegro en inglés del Convenio Multilateral, tras las modificaciones efectuadas por el Protocolo de Enmienda, puede consultarse en <http://www.oecd.org/dataoecd/63/49/48980598.pdf> (última entrada: 30 de mayo de 2012).

9 *Vid.* Instrumento de Ratificación del Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia de Fiscalidad, de 22 de julio de 2010, BOE nº 270, 8 de noviembre de 2010. En el Consejo de Ministros del pasado 3 de febrero de 2012 se acordó remitir a las Cortes Generales el Protocolo de Enmienda al Convenio (cuya firma fue autorizada por el Consejo de Ministros, el 28 de enero de 2011), para que éstas autoricen, en virtud del artículo 94.1 de la Constitución, que el Estado preste el consentimiento para obligarse por medio de dicho Protocolo. En el momento en que se redactan estas líneas, la autorización está pendiente de tramitación en el Senado.

10 DELGADO PACHECO, A., “La asistencia mutua entre Administraciones tributarias”, *Impuestos*, vol. I, 1990, p. 176.

11 DO L-73 de 19 de marzo de 1976, pp. 1-11.

12 DO L-331 de 27 de diciembre de 1979.

13 DO L-390 de 31 de diciembre de 1992.

14 DO L-175 de 28 de junio de 2001. Los cambios efectuados por la Directiva 2001/44/CE exigieron la adopción de la Directiva 2002/94/CE, de la Comisión, de 9 de diciembre (DO L-337 de 13 de diciembre de 2002), por la que se fijan normas detalladas para la aplicación de determinadas disposiciones de la Directiva 76/308/CEE, del Consejo, y que sustituyó a la Directiva 77/797/CEE de la Comisión, de 4 de noviembre. Posteriormente, la Directiva 2004/79/CE, de 4 de marzo de 2004 (DO L-168 de 1 de mayo de 2004), modificó la Directiva 2002/94/CE, para adaptar los procedimientos articulados en ésta a los diez Estados miembros que se integraron en la Unión Europea en 2004.

transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados<sup>15</sup>. Posteriormente, por medio de la Directiva 2008/55/CE, de 26 de mayo de 2008, se procedió a codificar la Directiva 76/308/CEE y sus actos de modificación<sup>16</sup>. Sin embargo, tales instrumentos se han mostrado insuficientes para satisfacer las necesidades derivadas de la evolución del mercado interior en los últimos treinta años<sup>17</sup>. Ello ha motivado la adopción por el Consejo de un nuevo instrumento jurídico, la Directiva 2010/24/UE, de 16 de marzo, relativa a la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas<sup>18</sup>, que

aspira a mejorar la eficiencia y eficacia de la asistencia mutua entre Administraciones tributarias en materia recaudatoria, para lo cual incorpora importantes novedades tendentes a facilitarla en la práctica. El objetivo último es implantar un sistema uniforme de asistencia en materia de cobro en el mercado interior, declaración bajo la que subyace la idea de coordinación tanto de los procedimientos nacionales como de las autoridades competentes de los Estados miembros<sup>19</sup>.

La Directiva 2010/24/UE deroga la normativa comunitaria precedente sobre la materia con efectos a partir de 1 de enero de 2012. Desde la entrada en vigor del régimen establecido por la nueva Directiva comunitaria, las actuaciones administrativas de asistencia mutua se llevarán a cabo conforme a la misma, pese a que se trate de créditos tributarios que hayan nacido y resulten exigibles en términos recaudatorios con anterioridad a esa fecha<sup>20</sup>. Además de la Directiva, ha de tenerse en cuenta el Reglamento de Ejecución (UE) 1189/2011, de 18 de noviembre, que establece disposiciones de aplicación de determinadas normas de la misma<sup>21</sup>.

La Directiva 2010/24/UE tiene como objetivo último el implantar un sistema uniforme de asistencia en materia de cobro en el mercado interior, declaración bajo la que subyace la idea de coordinación tanto de los procedimientos nacionales como de las autoridades competentes de los Estados miembros.

15 Obsérvese que el MC OCDE 2003-2010 no limita el ámbito objetivo de la cláusula de asistencia en la recaudación del artículo 27, permitiendo su aplicación a cualquier impuesto integrado en el sistema tributario de los Estados contratantes.

16 DO L-150 de 10 de junio de 2008.

17 Considerando nº 3 de la Directiva 2010/24/UE. En la Propuesta de Directiva presentada por la Comisión al Consejo el 2 de febrero de 2009, COM (2009) 28 final, en relación con la asistencia mutua en la recaudación de impuestos, exacciones y otras medidas, se afirma que pese al paulatino incremento de solicitudes de asistencia (en 2003 los Estados miembros recibieron 3.355 solicitudes de asistencia, mientras que en 2007 la cifra se elevó a 11.794), los importes efectivamente cobrados representan tan sólo el 5%, aproximadamente, de aquéllos para cuyo cobro se solicitó la asistencia. En 2007, el 57,5% de todas las peticiones de cobro correspondían a créditos del IVA.

18 DO L-84, 31 de marzo de 2010.

19 *Vid.* Considerandos nº 6 y nº 20 de la Directiva.

20 *Vid.* STJCE de 1 de julio de 2004, *Grecia/Diamankatis*, asuntos C-361/02 y C-362/02.

21 DO L-302 de 19 de noviembre de 2011. Dicho Reglamento deroga el Reglamento (CE) nº 1179/2008 de la Comisión, de 28 de noviembre de 2008 (DO L-319 de 29 de noviembre de 2008), por el que se establecen disposiciones de aplicación de determinadas normas de la Directiva 2008/55/CE.

El artículo 28 de la Directiva 2010/24/UE obliga a los Estados miembros a adoptar y publicar las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias para dar cumplimiento a lo establecido en ella a más tardar el 31 de diciembre de 2011. En respuesta a esta exigencia, el pasado 31 de diciembre de 2012, el Boletín Oficial del Estado publicó el Real Decreto-Ley 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público<sup>22</sup>. Entre otras novedades tributarias, la disposición final primera de este Real Decreto-Ley lleva a cabo una serie de modificaciones en la Ley General Tributaria (LGT) con la finalidad de transponer la Directiva 2010/24/UE. Según reza el Preámbulo de dicho Real Decreto-Ley, “la entidad” de los cambios realizados en materia de asistencia mutua recaudatoria por aquella Directiva “justifica” su trasposición a través de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, de manera que, habida cuenta de su carácter codificador, se incorporen en ella todas las normas necesarias para regular la asistencia mutua.

En este escenario, el objeto del presente trabajo es efectuar un primer análisis, susceptible de profundización ulterior, sobre el contenido de la regulación introducida en la LGT en desarrollo de la Directiva comunitaria. Ello nos obligará, lógicamente, a prestar atención a las principales novedades introducidas por la norma comunitaria, a fin de comprobar el desarrollo dado a los nuevos imperativos comunitarios. En esa misma línea de procurar un entendimiento cabal del alcance de la regulación interna de la asistencia mutua recaudatoria se hará referencia, cuando sea necesario, a las exigencias derivadas de esas otras fuentes normativas internacionales reguladoras de la asistencia mutua en materia de recaudación de créditos tributarios, aunque su examen detallado no corresponde a un trabajo de esta naturaleza.

En este orden de ideas, no puede ponerse fin a este apartado introductorio sin advertir que la existencia de varias fuentes de carácter internacional, supranacional y nacional susceptibles de enmarcar las peticiones de asistencia recaudatoria obliga a precisar la relación entre tales normas. Obviamente, los instrumentos internacionales y supranacionales prevalecen sobre los unilaterales. Por otra parte, es comúnmente aceptado que cuando existen varias normas internacionales o comunitarias que dan cobertura a la asistencia mutua en materia recaudatoria debe aplicarse aquélla que permita una colaboración más amplia. Esta regla, conocida como principio de máxima eficacia (*wider-ranging provisions of assistance*) se recoge expresamente en el artículo 24.1 de la Directiva 2010/24/UE<sup>23</sup>.

## **2. La transposición de la Directiva 2010/24/UE al ordenamiento tributario español: la asistencia mutua en la Ley General Tributaria**

### **2.1. Una cuestión preliminar: reflexiones sobre el instrumento normativo empleado para realizar la transposición**

Como es sabido, las directivas comunitarias obligan a los Estados miembros en cuanto a los resultados a alcanzar, dejando, sin embargo, a las autoridades nacionales libertad respecto a la elección de la forma y de los medios empleados para llevar a cabo la transposición de la norma comunitaria al ordenamiento jurídico

22 BOE nº 315, p. 146574 y ss.

23 “La presente Directiva se entenderá sin perjuicio del cumplimiento de toda obligación de prestar una asistencia más amplia resultante de acuerdos o arreglos bilaterales o multilaterales, incluidos los relativos a la notificación de actos judiciales o extrajudiciales”.

nacional<sup>24</sup>. La exigencia de transposición se desdobra, a su vez, en la imposición de dos obligaciones para los Estados miembros: de un lado, la integración en la legislación nacional de todo el contenido normativo de la directiva; y, de otro, la eliminación de las normas internas preexistentes incompatibles con ella<sup>25</sup>.

En virtud del principio de autonomía institucional y procedimental, es competencia exclusiva de los Estados miembros decidir qué instrumentos se emplean para integrar la directiva en la legislación nacional, pero tales instrumentos deben permitir una transposición correcta y dentro de los plazos establecidos. Recuérdese que el incumplimiento por parte del Estado puede ser sancionado y no impide a los particulares invocar ante los órganos jurisdiccionales nacionales la aplicación efectiva de las disposiciones de la directiva que, desde el punto de vista de su contenido, sean incondicionales y suficientemente precisas<sup>26</sup>.

En el proceso de integración del contenido de las directivas en el ordenamiento jurídico interno deben respetarse las normas domésticas sobre producción normativa. En esta línea, la utilización de normas reglamentarias para llevar a cabo la transposición de directivas comunitarias en materia tributaria es admisible cuando la relatividad del principio de reserva de ley tributaria lo consienta<sup>27</sup>. En cambio, cuando la modificación normativa requerida altere una materia cubierta por dicho principio, deberá seguirse, con carácter general, el procedimiento constitucionalmente previsto para la aprobación de una ley. Por lo que se refiere al empleo del decreto-ley para efectuar la transposición de las directivas comunitarias en materia tributaria, distintos autores<sup>28</sup> han sostenido que la imposibilidad de cumplir el plazo de transposición

No siempre la posibilidad de incurrir en incumplimiento ha de justificar el recurso al decreto-ley, pues, si así fuera, podría fácilmente desembocarse en una utilización abusiva de este instrumento normativo.

24 Artículo 288 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (versión consolidada en DOUE C-83, 30 de marzo de 2010).

25 MANGAS MARTÍN, A. y LIÑÁN NOGUERAS, D. J., *Instituciones y Derecho de la Unión Europea*, Tecnos, 6ª edición, Madrid, 2010, pp. 470-474.

26 *Vid.* SSTJUE de 19 de enero de 1982, *Becker*, 8/81, ap. 25; de 17 de septiembre de 1996, *Cooperativa Agrícola Zootecnica S. Antonio y otros*, C-246/94 a C-249/04, ap. 17; de 17 de julio de 2008, *Flughafen Köln/Bonn*, C-226/07, ap. 23; y de 1 de julio de 2010, *Gassmayr*, C-194/08, ap. 44. Una disposición del Derecho de la UE es “incondicional” cuando establece una obligación que no está sometida a ningún requisito ni condicionada, en su ejecución o en sus efectos, a que se adopte ningún acto de las instituciones de la UE o de los Estados miembros. Por otro lado, una disposición es “suficientemente precisa” para ser invocada por un justiciable y aplicada por el juez cuando establece una obligación en términos inequívocos (*vid.*, en particular, las sentencias antes citadas *Cooperativa Agrícola Zootecnica S. Antonio y otros*, ap. 19, y *Gassmayr*, ap. 45).

27 LÓPEZ DE LOS MOZOS DÍAZ-MADROÑERO, A. E., *La directiva comunitaria como fuente del Derecho*, Congreso de los Diputados, Madrid, 2010, pp. 179-180.

28 Con carácter general, LÓPEZ DE LOS MOZOS DÍAZ-MADROÑERO, A. E., *La directiva comunitaria como fuente del Derecho*, op. cit., p. 204. En el ámbito tributario, CALDERÓN CARRERO, J. M., “Una introducción al Derecho Comunitario como fuente del Derecho Financiero y Tributario: ¿Hacia un ordenamiento financiero «bifronte» o «dual»?”, *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 132, 2006, p. 728; MACHANCOSÉS GARCÍA, E., “Flexibilización del principio de reserva de ley tributaria ante el incumplimiento de transposición de una Directiva”, en *Ley General Tributaria y Derecho comunitario*, Foro Sainz de Bujanda, Documentos IEF, nº 2, 2009, p. 96; LUCHENA MOZO, G. M., y PATÓN GARCÍA, G., “Las resoluciones de la Dirección General de Tributos relativas a la aplicación e interpretación de las Directivas: ¿nuevos instrumentos de transposición?”, *Crónica Tributaria: Boletín de Actualidad*, nº 7, 2011, pp. 29-30.

establecido por la directiva correspondiente justificaría la extraordinaria y urgente necesidad que exige el artículo 86 de la Constitución española y permitiría utilizar el decreto-ley para llevar a cabo la transposición, siempre que la materia objeto de transposición no afecte al contenido esencial del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos<sup>29</sup>.

Aunque compartimos las afirmaciones anteriores, creemos conveniente introducir un matiz o cautela a este respecto en el sentido de que no siempre la posibilidad de incurrir en incumplimiento ha de justificar el recurso al decreto-ley, pues, si así fuera, podría fácilmente desembocarse en una utilización abusiva de este instrumento normativo. En efecto, como ha advertido FALCÓN Y TELLA, "al Gobierno le bastaría esperar hasta los últimos días del plazo otorgado para la transposición de una Directiva para eludir el procedimiento legislativo en las Cortes"<sup>30</sup>. Como es conocido, la doctrina constitucional ha sido tradicionalmente flexible en el análisis de la concurrencia de la extraordinaria y urgente necesidad, pese a lo cual cabe advertir que esta expresión no es una afirmación vacía de significado dentro de la cual la libertad de apreciación del Gobierno se mueva libremente sin ningún tipo de restricción, sino que constituye un límite a la actuación mediante decretos-leyes. El control de la procedencia del presupuesto habilitante de la extraordinaria y urgente necesidad se efectúa por el Tribunal Constitucional a partir del estudio del "Preámbulo de la norma, a lo largo del debate parlamentario de convalidación, y en el propio expediente de elaboración de la misma"<sup>31</sup>. Atendiendo precisamente al Preámbulo del Real Decreto-Ley 20/2011 resulta cuando menos discutible la concurrencia de extraordinaria y urgente necesidad en relación con la modificación de la Ley General Tributaria, pues como se señaló anteriormente, en él se declara que es la relevancia de los cambios introducidos en materia de asistencia mutua recaudatoria por la Directiva 2010/24/UE la que justifica la transposición de la citada Directiva por medio de la LGT, dado su carácter codificador. Por otro lado, la Directiva comunitaria entró en vigor en marzo de 2010, mientras que el plazo para su transposición por parte de los Estados miembros expiraba el 31 de diciembre de ese mismo año, tiempo suficiente para tramitar una reforma de la LGT por el procedimiento legislativo ordinario<sup>32</sup>.

Por otra parte, el contenido de la regulación que se introduce en la LGT en desarrollo de la Directiva carece, en ocasiones, de un adecuado grado de detalle. Como tendrá ocasión de comprobarse, se hacen continuas remisiones a las excepciones que contenga "la normativa sobre asistencia mutua". A juicio de FALCÓN Y TELLA<sup>33</sup>, cuando esas remisiones a la normativa sobre asistencia mutua se refieren a la Directiva 2010/24/UE, se incurre en "un grave defecto de técnica jurídica, pues, como es bien sabido la Directiva sólo obliga a los Estados miembros en cuanto al resultado a alcanzar, careciendo de eficacia directa como regla general. [...] La Administración no puede pretender una aplicación directa de la Directiva a los particulares en los

29 Aunque no constituye el objeto del presente trabajo, debe quedar al menos apuntado que atendiendo a la doctrina constitucional más reciente sobre los límites constitucionales del decreto-ley como fuente del Derecho tributario, es difícilmente admisible la modificación efectuada en la disposición final segunda del Real Decreto-Ley 20/2011, de 30 de diciembre, por la que se eleva la cuota íntegra estatal del IRPF durante los ejercicios 2012 y 2013, en la medida en que se afecta al contenido esencial del deber de contribuir (Vid. SSTC 182/1997, de 28 de octubre, FFJJ 7-9; 137/2003, de 3 de julio, FJ 7; 108/2004, de 30 de junio, FJ 8; 245/2004, de 16 de diciembre, FJ 4; 189/2005, de 7 de julio, FJ 8).

30 FALCÓN Y TELLA, R., "El Real Decreto-Ley 20/2011, de 30 de diciembre, y la técnica jurídica", *Quincena Fiscal*, nº 3, 2012, BIB 2012/196, p. 3.

31 STC 68/2007, de 28 de marzo, FJ 7.

32 En la misma línea, FALCÓN Y TELLA, R., "El Real Decreto-Ley 20/2011, de 30 de diciembre, y la técnica jurídica", *op. cit.*, p. 3.

33 FALCÓN Y TELLA, R., "El Real Decreto-Ley 20/2011, de 30 de diciembre, y la técnica jurídica", *op. cit.*, p. 4.

puntos no previstos ni desarrollados en la ley interna<sup>34</sup>, sin que pueda considerarse como transposición de la Directiva una remisión genérica a lo establecido en ella<sup>35</sup>.

Por último, señalábamos anteriormente que la transposición correcta de una Directiva también exige la eliminación de las normas internas preexistentes incompatibles con la misma. Sin embargo, en la fecha en que se redactan estas líneas no se ha procedido todavía a la modificación (o en su caso derogación) del Real Decreto 704/2002, de 19 de julio<sup>36</sup>, que incorpora al ordenamiento jurídico español varias directivas comunitarias anteriores sobre asistencia mutua en materia de recaudación, ni de la Orden HAC/2324/2003, de 31 de julio<sup>37</sup>, que establece normas detalladas para la aplicación de las disposiciones sobre asistencia mutua en materia de recaudación contenidas en dicho Real Decreto. Como es obvio, en caso de contradicción entre la LGT y la normativa infralegal prevalece la primera. No obstante, asistimos actualmente a una falta de adecuación de la normativa infralegal a los principios y reglas generales en materia de asistencia mutua recaudatoria introducidos en la Ley General Tributaria que, en nuestra opinión, debe resolverse cuanto antes (mediante la reforma de aquellas normas infralegales o, en su caso, derogación y sustitución por otras) para eliminar la ambigüedad e incertidumbre ocasionada por esta situación y cumplir la obligación de aplicar correctamente el Derecho de la UE<sup>38</sup>.

Asistimos a una falta de adecuación de la normativa infralegal a los principios y reglas generales en materia de asistencia mutua recaudatoria introducidos en la Ley General Tributaria que debe resolverse cuanto antes para eliminar la ambigüedad e incertidumbre ocasionada por esta situación y cumplir la obligación de aplicar correctamente el Derecho de la UE

## 2.2. La asistencia mutua en la LGT: cuestiones generales

El Real Decreto-Ley 20/2011 ha modificado dieciséis artículos de la LGT; ha introducido una nueva Subsección 6ª (obligaciones tributarias en el marco de la asistencia mutua) dentro del Título II, Capítulo I, Sección 2ª, integrada por un solo artículo, el art. 29 bis; ha incorporado un nuevo artículo 80 bis sobre prelación y garantías de créditos titularidad de otros Estados; ha añadido un nuevo Capítulo VI (asistencia mutua) en su Título III y ha introducido una nueva disposición adicional decimoséptima, relativa a la

34 Cuestión distinta es que en caso de transposición incorrecta o tardía de una directiva, los contribuyentes puedan invocar la aplicación de las disposiciones de la misma que sean incondicionales y suficientemente precisas, para lo cual no se requiere remisión normativa alguna.

35 *Vid.* STJCE de 20 de marzo de 1997, *Comisión/Alemania*, C-96/95, ap. 36.

36 BOE nº 183 de 1 de agosto de 2002.

37 BOE nº 198 de 19 de agosto de 2003. Modificada por Orden EHA/408/2005, de 18 de febrero (BOE nº 48, de 25 de febrero de 2005) y Orden EHA/564/2007, de 7 de marzo (BOE nº 63 de 14 de marzo de 2007).

38 En palabras de SANTOLAYA BLAY, M., "La asistencia mutua en el ámbito de la recaudación: origen y evolución", *Carta Tributaria Monografías*, nº 13, 2010, p.11, "[h]asta que no tenga lugar el referido cambio normativo nuestro Derecho interno estará «desajustado» respecto del comunitario, en materia de asistencia mutua". *Vid.*, sobre esta cuestión, STJCE de 15 de octubre de 1986, *Comisión/Italia*, 168/85, ap. 11.

Se despejan las dudas sobre la aplicación de la normativa comunitaria en materia de asistencia mutua recaudatoria a los impuestos sobre sucesiones y donaciones y sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.

naturaleza jurídica de los créditos gestionados en el ámbito de la asistencia mutua.

El nuevo apartado 2 del artículo 1 de la LGT dispone que en esta Ley se recogen “*los principios y las normas jurídicas generales que regulan las actuaciones de la Administración tributaria por aplicación en España de la normativa sobre asistencia mutua entre los Estados miembros de la Unión Europea o en el marco de los convenios para evitar la doble imposición o de otros convenios internacionales*”. Asimismo, se precisa que, a

efectos de esta Ley, se entiende por “*asistencia mutua el conjunto de acciones de asistencia, colaboración, cooperación y otras de naturaleza análoga que el Estado español preste, reciba o desarrolle con la Unión Europea y otras entidades internacionales o supranacionales, y con otros Estados en virtud de la normativa sobre asistencia mutua entre los Estados miembros de la Unión Europea o en el marco de los convenios para evitar la doble imposición o de otros convenios internacionales. La asistencia mutua podrá comprender la realización de actuaciones ante obligados tributarios*”. Finalmente, la nueva redacción del precepto aclara que la asistencia mutua participa de la naturaleza jurídica de las relaciones internacionales a las que se refiere el artículo 149.1.3ª de la Constitución.

Los cambios realizados en el artículo 1 de la LGT nos sugieren algunos comentarios:

La definición de asistencia mutua incorporada en la LGT se caracteriza por su amplitud, ya que se contienen en ella el conjunto de acciones de asistencia, colaboración, cooperación y otras de naturaleza análoga prestadas o recibidas por el Estado español. Así pues, se incluyen las actuaciones de asistencia mutua tendentes, no sólo a la recaudación de los créditos tributarios, sino también al intercambio de información o a otros fines previstos en la normativa reguladora de la asistencia mutua, tal y como confirma expresamente el nuevo artículo 177 bis, apartado 1, de la LGT.

Aunque en el marco de la asistencia mutua entre Administraciones tributarias el Estado español puede asumir la posición tanto de Estado requirente como de Estado requerido, la regulación introducida en la LGT se refiere principalmente a la asistencia mutua cuando España asume el papel de Estado requerido.

Por otra parte, de la lectura de este precepto se desprende claramente que no se ha llevado a cabo la simple transposición de la Directiva 2010/24/UE, sino que se establecen los principios y reglas generales aplicables a las actuaciones de la Administración tributaria en aplicación de “la normativa sobre asistencia mutua”. Esa “normativa sobre asistencia mutua” a la que se alude continuamente y que prevalece sobre el Derecho interno, puede estar contenida no sólo en una norma comunitaria, sino también en un convenio bilateral o multilateral, normas que, como es sabido, tienen distinto ámbito subjetivo y alcance objetivo.

La regulación de los principios y reglas aplicables en materia de asistencia mutua constituyen una competencia exclusiva del Estado, al participar de la naturaleza jurídica de las relaciones internacionales.

En consecuencia, las normas incorporadas a la LGT en materia de asistencia mutua son aplicables en todo el territorio español y en todos los niveles territoriales.

Finalmente, las normas sustantivas y formales establecidas para la aplicación de los tributos son aplicables a la asistencia mutua. Conforme al nuevo artículo 83.1 de la LGT, el ejercicio de las actividades administrativas y las actuaciones de los obligados tributarios efectuadas en el marco de la asistencia mutua tienen la consideración de actividades relativas a la aplicación de los tributos. Por tanto, en el marco de la asistencia mutua, son plenamente aplicables las normas internas sobre información y asistencia a los obligados tributarios, liquidación, inspección y recaudación. El incumplimiento, por parte de los obligados tributarios, de sus obligaciones tributarias en el marco de la asistencia mutua constituirá una infracción tributaria.

### 2.3. Ámbitos objetivo y subjetivo de aplicación

Una de las novedades más sobresalientes de la Directiva 2010/24/UE es la extensión del ámbito objetivo de aplicación de la asistencia mutua en materia de cobro a los créditos correspondientes a impuestos y derechos que todavía no se beneficiaban de ella. En este sentido, el artículo 2.1 de la Directiva señala que ésta se aplica a los créditos correspondientes a:

- a. El conjunto de impuestos y derechos de todo tipo recaudados por un Estado miembro, sus subdivisiones territoriales o administrativas, comprendidos los entes locales, o en su nombre, o por cuenta de la Unión.
- b. Las devoluciones, intervenciones y otras medidas que formen parte del sistema de financiación total o parcial del FEAGA y del FEADER.
- c. Las exacciones y otros derechos previstos en la organización común del mercado del sector del azúcar.

En relación con la letra a) hay que subrayar, de un lado, que la norma es aplicable tanto a los recursos de titularidad de dichos Estados y subdivisiones como a aquellos que alguno de los mismos recaude en nombre de otros Estados o de la Unión. Esto es, la titularidad del crédito no es el elemento decisivo para que el mismo quede amparado por la Directiva, sino la potestad para su recaudación<sup>39</sup>. De otro, que pasan a quedar incluidos en la asistencia mutua los impuestos establecidos o recaudados por todos los niveles territoriales, por lo que, en el caso de España, se despejan las dudas surgidas en momentos anteriores sobre la aplicación de la normativa comunitaria en materia de asistencia mutua recaudatoria a los impuestos sobre sucesiones y donaciones y sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.

Asimismo, el art. 2.2 de la Directiva incluye en su ámbito de aplicación las sanciones administrativas, multas, intereses, recargos y gastos conexos a los créditos mencionados anteriormente, señalando, además, que su imposición puede haber sido realizada por la autoridad competente para la recaudación de los derechos o por las competentes para comprobar e investigar los hechos de los que dichas figuras deriven, así como también reconoce que hayan podido ser confirmadas por órganos administrativos o judiciales. Igualmente, se incluyen las tasas por los certificados y documentos similares emitidos en relación con los procedimientos administrativos relativos a los impuestos y derechos.

39 MONTERO DOMÍNGUEZ, A., "La nueva Directiva Comunitaria de asistencia mutua en materia de recaudación: análisis del articulado de la norma positiva", *Carta Tributaria Monografías*, nº 14, 2010, p. 5.

No obstante, se excluye del ámbito aplicativo de la Directiva: las cotizaciones obligatorias a la Seguridad Social; las deudas de carácter contractual como el pago de servicios públicos (cabe entender, por tanto, en el caso de España, los precios públicos<sup>40</sup>); las tasas no mencionadas anteriormente; y las sanciones penales impuestas sobre la base de una actuación del ministerio público u otras sanciones penales no cubiertas por el art. 2.2. letra a).

Como puede observarse, el ámbito objetivo de la Directiva no es coincidente con nuestra clasificación interna de los tributos en impuestos, tasas y contribuciones especiales. La Directiva excluye las cotizaciones a la Seguridad Social, la mayor parte de las tasas y los derechos de carácter contractual como el pago de servicios públicos (concepto cercano a la figura de los precios públicos)<sup>41</sup>. En el ámbito tributario, la asistencia mutua en sede recaudatoria se limitará, en la práctica, a los impuestos, tanto estatales, como autonómicos y locales. En este sentido, los arts. 2 del Real Decreto 704/2002 y 3 de la OM HAC 2324/2003 no se adecuan a las nuevas exigencias comunitarias.

Por lo que se refiere al ámbito subjetivo de la asistencia mutua recaudatoria, el artículo 3 de la Directiva 2010/24/UE, a diferencia de la Directiva 2008/55/UE, define el término “persona” de forma muy amplia con la finalidad de clarificar que la asistencia administrativa puede abarcar la recaudación de créditos tributarios adeudados por personas físicas, por personas jurídicas, por otro tipo de entidades como asociaciones de personas a las que se reconozca capacidad para realizar actos jurídicos, o por cualquier otra modalidad jurídica de cualquier naturaleza y forma, con personalidad jurídica o sin ella, que posea o administre activos sujetos a cualquiera de los impuestos contemplados en el ámbito objetivo de la Directiva<sup>42</sup>. Desde la perspectiva de nuestra legislación tributaria, el término “persona” incluirá a las personas físicas, jurídicas y a las entidades en régimen de atribución de rentas del artículo 35.4 de la LGT.

Además, el artículo 3.2 del Reglamento de Ejecución nº 1189/2011 detalla los sujetos a los que puede referirse la petición de información, de cobro o de medidas cautelares: “a) el deudor principal o un codeudor; b) cualquier otra persona distinta del codeudor responsable del pago de los impuestos, derechos y otras medidas o de otros créditos con ellos relacionados en aplicación de la legislación vigente en el Estado miembro donde radica la autoridad requirente; c) un tercero en posesión de bienes que pertenezcan o titular de créditos que correspondan a cualquiera de las personas mencionadas en las letras a) o b)”<sup>43</sup>.

---

40 SANTOLAYA BLAY, M., “La asistencia mutua en el ámbito de la recaudación: origen y evolución”, *op. cit.*, p. 6.

41 Debe tenerse presente, además, que el ámbito objetivo de la Directiva no coincide plenamente con el establecido en otros instrumentos internacionales bilaterales o multilaterales. En este sentido, el CDI España-Argelia limita la asistencia mutua recaudatoria a los impuestos incluidos en el artículo 2 del Convenio. Por su parte, el Convenio Multilateral OCDE-Consejo de Europa incluye en su ámbito objetivo de aplicación las cotizaciones obligatorias a la Seguridad Social.

42 En el Considerando nº 5 de la Directiva se afirma: “Una normativa más clara fomentará un intercambio más amplio de información entre los Estados miembros y garantizará la cobertura de todas las personas naturales y jurídicas dentro de la Unión, teniendo presente la gama cada vez mayor de modalidades legales, incluidas no sólo modalidades tradicionales como los fondos fiduciarios y las fundaciones, sino cualquier instrumento nuevo que pueda ser creado por contribuyentes en los Estados miembros”.

43 A nivel convencional, ni el art. 27.1 del MC OCDE 2003-2010 ni el art. 27.1 del MC ONU 2011 limitan la asistencia recaudatoria a los residentes en uno o en ambos Estados contratantes, incluyendo a cualquier tipo de deudor. El art. 1.3 del Convenio Multilateral OCDE-Consejo de Europa establece, en la misma línea, que cada Estado proporcionará asistencia con independencia de que la persona afectada sea residente o nacional de un Estado Parte o de otro Estado. Sin embargo, este principio general no obsta la producción de determinados efectos derivados de la condición de residente o nacional [vid. arts. 4.3, 11.2.2º y 21.2.f) de este último Convenio].

En el plano interno, la Orden HAC/2324/2003 contempla idéntico ámbito subjetivo, estableciendo que los destinatarios de las peticiones de información, de cobro o de medidas cautelares pueden ser el deudor principal, cualquier otra persona o entidad obligada al pago del crédito, o cualquier tercero que se encuentre en posesión de bienes pertenecientes a cualquiera de las personas o entidades mencionadas anteriormente. Tras los cambios efectuados por el Real Decreto-Ley 20/2011, las principales referencias que la LGT contiene respecto al ámbito subjetivo de aplicación de la asistencia mutua se contienen en el nuevo apartado 6 del artículo 35, según el cual *“también tendrán la consideración de obligados tributarios aquellos a los que se pueda imponer obligaciones tributarias conforme a la normativa sobre asistencia mutua”*, y en el artículo 181, en el que se incluyen los *“obligados tributarios conforme a la normativa sobre asistencia mutua”* al listado de sujetos activos de las infracciones tributarias<sup>44</sup>.

La determinación de los sujetos obligados al pago es competencia del Estado requirente. Por tanto, no cabe oponer la legislación del Estado requerido para eludir el requerimiento de pago derivado de una solicitud de asistencia en materia recaudatoria. En consecuencia, si España actúa como Estado requerido, el procedimiento ejecutivo se dirigirá contra el sujeto que se indique en la petición de cobro, con independencia de que, conforme a nuestra normativa interna, ese sujeto pueda o no considerarse obligado tributario<sup>45</sup>.

La aproximación a la normativa vigente sobre este aspecto de la asistencia mutua sugiere unos breves comentarios relativos a las figuras del tercero poseedor de bienes, los sucesores y los responsables.

Por lo que respecta al tercero poseedor de los bienes como sujeto incluido en el marco de la asistencia mutua, la introducción del nuevo apartado 6 en el artículo 35 de la LGT pone fin a la discusión doctrinal suscitada en torno a la consideración del tercero poseedor de los bienes como obligado tributario<sup>46</sup>. Así pues, la Administración tributaria española podrá formular contra el tercero poseedor de los bienes, dentro del cual cabe incluir a las entidades financieras, solicitudes de información, de cobro e incluso la adopción de medidas cautelares.

En lo que atañe a los sucesores *ex lege mortis causa*, el artículo 11.3 del Convenio multilateral OCDE-Consejo de Europa, en relación con la asistencia solicitada respecto a deudas de una persona fallecida, dispone que el Estado requerido sólo podrá dirigirse frente al valor de la herencia o de los bienes adquiridos por los herederos. Este límite encuentra su justificación, según ha advertido RIBES RIBES, en la necesidad de proteger a los herederos, que pueden no ser conocedores de la existencia de deudas del causante en

44 No obstante, debe dejarse constancia del nuevo apartado 4 del artículo 17 de la LGT, según el cual *“[e]n el marco de la asistencia mutua podrán establecerse obligaciones tributarias a los obligados tributarios, cualquiera que sea su objeto, de acuerdo con lo establecido en el artículo 29 bis de esta Ley”*. Por su parte, este último artículo dispone que *“[s]on obligaciones tributarias aquellas que deriven de la normativa sobre asistencia mutua. En el caso de su incumplimiento por los obligados tributarios, podrán imponerse las sanciones tributarias establecidas en la ley”*.

45 Vid. Resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) de 10 de junio de 1999 (JT 1999/1298) y 23 de junio de 2000 (JT 2000/1424).

46 Vid. BAS SORIA, J., “Precisiones sobre las solicitudes de asistencia mutua en materia de recaudación”, en *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 217, 2005, p. 131; y RIBES RIBES, A., “Ámbito subjetivo de la asistencia mutua en materia de recaudación tributaria”, *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 138, 2008, p. 275.

La Administración tributaria española podrá formular contra el tercero poseedor de los bienes, dentro del cual cabe incluir a las entidades financieras, solicitudes de información, de cobro e incluso la adopción de medidas cautelares.

otro Estado, y en evitar los posibles conflictos que en caso contrario se producirían<sup>47</sup>.

En relación con la figura del responsable, aunque la Directiva 2010/24/UE y la normativa interna que la transpone a nuestro ordenamiento no aluden expresamente a supuestos de responsabilidad generados en el procedimiento a seguir por solicitudes de asistencia mutua, el artículo 42.2 de la LGT vincula supuestos de responsabilidad solidaria a determinadas conductas obstativas de la acción administrativa en materia de recaudación. En palabras de BAS

SORIA, “este supuesto de responsabilidad no se liga a la condición de obligado tributario de aquel frente al que se dirige la acción de cobro, que podría inducir a error sobre la naturaleza de la sujeción de aquellos sobre los que se dirige la petición de cobro en asistencia mutua, sino que contempla a todo «obligado al pago»<sup>48</sup>. En consecuencia, cabe concluir que los sujetos que lleven a cabo las actuaciones previstas en el artículo 42.2 de la LGT se incluyen entre los sujetos frente a los que se puede dirigir una solicitud de asistencia en sede recaudatoria<sup>49</sup>.

Más allá de los comentarios anteriores relacionados con distintas categorías subjetivas y, desde una óptica más general, debe lamentarse que ni la Directiva 2010/24/UE ni la normativa que ha incorporado la misma a nuestro ordenamiento prevean garantías específicas en el marco del procedimiento de asistencia recaudatoria para proteger el derecho de defensa de quienes no son obligados principales al pago del tributo. Como ha afirmado GARCÍA PRATS, “la aplicación de los procedimientos de asistencia ejecutiva [...] deberían revestirse de garantías procedimentales específicas y singulares que preservaran sus derechos, sin que quepa una simple extensión del régimen jurídico aplicable a los deudores principales”<sup>50</sup>. El autor al que seguimos esgrime tres razones fundamentales en apoyo de esta postura. En primer lugar, por sintonía con lo establecido en diversos ordenamientos tributarios internos que establecen mecanismos específicos de protección de los intereses legítimos de los deudores no principales (v. gr., arts. 174 a 176 LGT). En segundo lugar, porque la relativización de la regla del agotamiento previo de las medidas ejecutivas del Estado requirente (*exhaustion rule*) permite derivar la responsabilidad hacia un responsable solidario residente en otro Estado a través de una solicitud de asistencia y mantener simultáneamente el procedimiento ejecutivo contra el deudor principal en el Estado requirente. Por último, porque la asistencia mutua en materia recaudatoria no puede servir de excusa para reducir las posibilidades de defensa de su posición al particular. En consecuencia, sería necesario que, antes de iniciar el procedimiento ejecutivo contra estos sujetos, se verificase si el Estado requirente le ha informado de la posible discusión sobre la

47 RIBES RIBES, A., “Ámbito subjetivo de la asistencia mutua en materia de recaudación tributaria”, *op. cit.*, p. 276.

48 BAS SORIA, J., *op. cit.*, p. 133.

49 Comparte este parecer RIBES RIBES, A., “Ámbito subjetivo de la asistencia mutua en materia de recaudación tributaria”, *op. cit.*, pp. 277-278.

50 GARCÍA PRATS, F. A., “Asistencia mutua internacional en materia de recaudación tributaria”, en Córdón Ezquerro, T., *Manual de Fiscalidad Internacional*, vol. II, 3ª edición, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2007, p. 1298.

legalidad del tributo o sobre la concurrencia de los presupuestos que le configuran como sujeto afectado por la prestación de asistencia recaudatoria, permitiendo su oposición a la misma desde el momento en que se proceda a darle traslado de las medidas a realizar en ejecución de la asistencia solicitada. El plazo para formular dicha oposición debería computarse –conforme a la legislación del Estado requirente– a partir del momento de la notificación de las medidas adoptadas en ejecución de la solicitud de la asistencia mutua por parte del Estado requerido<sup>51</sup>.

## 2.4. Aspectos organizativos

El sistema organizativo relativo a la tramitación de las solicitudes de asistencia administrativa en materia de recaudación se establece en los artículos 3 y 4 de la Directiva. Estos preceptos constituyen un claro ejemplo de la preocupación de la Directiva por lograr una cooperación más eficaz y rápida. Para ello, y en línea con la Directiva 2011/16/UE, se conjuga el necesario respeto a la organización administrativa interna de los Estados miembros, con la ineludible coordinación que corresponde a la oficina central de enlace para asegurar el adecuado funcionamiento del sistema.

En este sentido, el artículo 3 de la Directiva amplía los conceptos de “autoridad requirente” y “autoridad requerida”. Por autoridad requirente se entiende “la oficina central de enlace, la oficina de enlace o el servicio de enlace del Estado miembro que solicite la asistencia en lo que se refiere a la recaudación de alguno de los créditos” que conforman el ámbito de aplicación objetivo de la Directiva. La autoridad requerida es definida como “la oficina central de enlace, la oficina de enlace o el servicio de enlace del Estado miembro al que se solicite la asistencia”.

El sistema organizativo propiamente dicho relativo a la tramitación de las solicitudes se contiene en el artículo 4 de la Directiva. La oficina central de enlace es “la principal responsable de los contactos con los demás Estados miembros en lo que atañe a la asistencia mutua” y también puede ser “designada responsable de los contactos con la Comisión”. Las oficinas de enlace serán responsables de los contactos con los demás Estados miembros respecto a la asistencia mutua relativa a uno o varios tipos o categorías específicos de impuestos y derechos incluidos en la asistencia mutua. Por último, los servicios de enlace son los encargados de tramitar la asistencia mutua en relación con ámbitos territoriales u operativos específicos.

Tanto el envío como la recepción de solicitudes de asistencia se centralizan en la oficina central de enlace. A ella remitirán las oficinas y servicios de enlace sus peticiones, órganos a los que, a su vez, la oficina central de enlace remitirá las peticiones de otras oficinas centrales. No obstante, cuando, por diversas razones, no se respete el cauce establecido, el art. 4.5 de la Directiva dispone que la oficina o servicio de enlace que reciba una solicitud relativa a una acción que no sea de su competencia tramitará directamente dicha solicitud a la oficina o servicio competente, o bien, a la oficina central de enlace, informando de ello a la autoridad requirente. Obsérvese que, en este caso, es posible remitir la solicitud bien a la oficina central de enlace, bien a la oficina o servicio de enlace. Esta flexibilidad obedece, a juicio de algunas voces, al deseo de no incurrir en mayor retraso en la tramitación de las solicitudes<sup>52</sup>.

51 GARCÍA PRATS, F., A., “Asistencia mutua internacional en materia de recaudación tributaria”, *op. cit.*, p. 1299.

52 MONTERO DOMÍNGUEZ, A., *op. cit.*, p. 7.

La Directiva establece la obligación de que cada Estado informe a la Comisión sobre qué entidades constituyen la oficina central de enlace, las oficinas y servicio de enlace, así como de cualquier variación sobre la relación inicialmente comunicada. Así pues, esa información deberá estar permanentemente actualizada. La Comisión procederá a publicar la información recibida en el Diario Oficial de la Unión Europea y la mantendrá disponible para los demás Estados miembros.

En la misma línea de mejorar la eficacia del mecanismo de asistencia mutua, la nueva Directiva pone el acento en la utilización de modelos normalizados y en la remisión de los mismos por vía electrónica a través de la red común de comunicaciones entre las diferentes autoridades competentes en el ámbito aduanero y de la fiscalidad (red RCC), aunque, evidentemente, la no utilización de unos y otra no afecta a la validez de la información obtenida ni de las medidas adoptadas en respuesta a una solicitud de asistencia (art. 21 de la Directiva).

La incorporación de esta cuestión a nuestro ordenamiento interno se ha efectuado dando nueva redacción al artículo 5.3 de la LGT, en virtud del cual “*Corresponden a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria las competencias en materia de aplicación de los tributos derivadas o atribuidas por la normativa sobre asistencia mutua*”, ya se trate de tributos estatales, autonómicos o locales. Sin embargo, no se ha previsto expresamente quién tiene la competencia para la revisión de los actos administrativos adoptados en el marco de la asistencia mutua.

La oficina central de enlace es el Departamento de Recaudación de la AEAT, órgano competente para formular y recibir las peticiones de enlace y para trasladar, en su caso, las peticiones recibidas a los órganos competentes para llevar a cabo las actuaciones (art. 4 del Real Decreto 704/2002).

En definitiva, se echa en falta una regulación más detallada de los aspectos organizativos, especialmente importante en un país fuertemente descentralizado como el nuestro, que identifique los servicios y oficinas de enlace y clarifique las relaciones entre todos estos órganos.

## **2.5. Actuaciones de asistencia mutua**

---

Directiva comunitaria y LGT abarcan tres modalidades de asistencia relacionadas con la recaudación de deudas tributarias: la asistencia en la obtención de información, la asistencia en la notificación y la asistencia en la recaudación en sentido estricto que, a su vez, comprende el cobro efectivo de los créditos tributarios de otro Estado y la adopción de medidas cautelares para asegurar el cobro.

### **2.5.1. Intercambio de información y controles simultáneos**

En línea con los más recientes estándares internacionales sobre intercambio de información, el artículo 5 de la Directiva 2010/24/UE establece que, a petición de la autoridad requirente, la autoridad requerida facilitará toda la información que sea *previsiblemente pertinente* a efectos del cobro de los créditos que caen dentro de su ámbito objetivo de aplicación. No obstante, dicho requisito excluye los requerimientos de información de carácter genérico que no hacen referencia alguna a un obligado tributario o particular (expediciones de pesca –*fishing expeditions*–). Para facilitar esa información, la autoridad requerida podrá realizar cuantas investigaciones administrativas se precisen.

La autoridad requerida no está obligada a comunicar datos que no estuviera en condiciones de obtener para el cobro de créditos similares nacidos en el Estado miembro requerido, que revelen un secreto comercial, industrial o profesional, o cuya comunicación pudiera atentar contra la seguridad o el orden público del Estado miembro requerido. Ahora bien, nuevamente de conformidad con los estándares

internacionales sobre la materia, la Directiva establece que en ningún caso la autoridad requerida podrá negarse a facilitar datos sólo porque dicha información obre en posesión de un banco, otra entidad financiera, una persona designada o que actúe como agente o fiduciario o porque afecte a los intereses de propiedad de una persona. En todo caso, la autoridad requerida debe informar a la autoridad requirente de los motivos que se opongan a que la petición de información sea satisfecha.

Conviene traer a colación, en este punto, el artículo 23 de la Directiva, que regula los aspectos relativos a la *utilización y transmisión de la información y documentación obtenida en el marco de las actuaciones de asistencia*. Dicho precepto establece que la información comunicada en cualquier forma con arreglo a sus disposiciones quedará cubierta por el secreto oficial y gozará de la protección otorgada a este tipo de información con arreglo al ordenamiento nacional de los Estados que la reciben.

La Directiva amplía considerablemente las posibilidades de utilización de la información y documentos recibidos en el marco de los procedimientos de asistencia mutua. Además de ser comunicada a la persona afectada por la asistencia mutua, a las autoridades competentes en materia de recaudación y a las autoridades judiciales que conozcan de los actos o medidas relacionadas con la recaudación (autoridades que emplearán esa información a los exclusivos efectos de la recaudación tributaria o de resolución de controversias concernientes a la misma), la información podrá emplearse para el cálculo y aplicación de las cotizaciones obligatorias a la Seguridad Social, y también podrá acceder a ella el personal al servicio de la Comisión en la medida necesaria para el mantenimiento y desarrollo de la red común de comunicaciones. En esta misma línea, se establece que el Estado miembro que facilite la información debe permitir su uso para efectos distintos a los estrictamente recaudatorios en el Estado que la recibe si, con arreglo a la legislación del Estado que la facilita, la información puede utilizarse a efectos similares.

Por otra parte, se reconoce la posible cesión de la información obtenida a terceros Estados miembros por parte tanto de las autoridades del Estado requirente como del Estado requerido, cuando se considere que puede ser de utilidad a tal tercer Estado miembro a los efectos de adoptar medidas recaudatorias o cautelares de los créditos comprendidos en el ámbito de la Directiva. Las autoridades del Estado de origen de la información deben ser informadas y pueden oponerse a la transmisión de la información en un plazo de 10 días laborables computados a partir de la comunicación. Asimismo, se contempla la posibilidad de que ese tercer Estado miembro utilice la información para fines distintos a los recaudatorios, siempre que el Estado que la facilite pueda utilizarla a efectos similares y dé su autorización.

Por último, el art. 23.6 de la Directiva contempla una cláusula en materia de prueba, según la cual todas las autoridades del Estado miembro que reciba la información podrán hacer valer o utilizar como prueba

Se echa en falta una regulación más detallada de los aspectos organizativos que identifique los servicios y oficinas de enlace y clarifique las relaciones entre todos estos órganos.

la información comunicada en cualquier forma en aplicación de la Directiva, sobre la misma base que la información similar obtenida en dicho Estado. A nuestro juicio, este precepto no establece en modo alguno una regla sobre el valor de estas pruebas, que deberá enjuiciarse considerando el tipo de información o documentación de que se trate y cómo y de qué sujeto se hayan obtenido<sup>53</sup>.

Pues bien, el nuevo artículo 177 ter de la LGT debe considerarse, en principio, el precepto que incorpora a nuestro ordenamiento el intercambio y transmisión de información pertinente para la recaudación de deudas tributarias aunque, si bien se mira, su alcance es más amplio, en la medida en que las reglas que se contienen en este precepto sobre obtención, uso y cesión de datos e información no sólo rigen para la recaudación de deudas tributarias, sino, en general, para la aplicación de los tributos.

El artículo 177 ter diferencia los supuestos en que España actúa como Estado que proporciona información (requerido) y como Estado que recibe la información (requirente)<sup>54</sup>.

En el primer caso, la Administración tributaria podrá facilitar a otros Estados o a entidades internacionales o supranacionales los datos, informes o antecedentes obtenidos en el desempeño de sus funciones, siempre que la cesión tenga por objeto la “aplicación de tributos” de tales Estados o entidades, en los términos y con los límites establecidos en la normativa sobre asistencia mutua. A fin de proporcionar dicha información, la Administración tributaria realizará las actuaciones que sean necesarias para obtenerla, utilizando cualquiera de los mecanismos de obtención de información a su alcance (arts. 93 y 94 LGT), aun cuando la información solicitada carezca de interés tributario desde una perspectiva nacional.

Repárese que el artículo 177 ter, apartado 1, de la LGT exige que la cesión de la información o datos tenga exclusivamente por objeto la “aplicación de tributos” de tales Estados o entidades, aunque, obviamente, no se opone a que el Estado o entidad receptores de la información puedan utilizarla para otros fines “cuando así se establezca en dicha normativa”. La genérica remisión efectuada a la normativa aplicable en materia de asistencia mutua obliga a comprobar si los instrumentos jurídicos internacionales o supranacionales aplicables según los casos prevén el uso de la información suministrada para fines distintos a la aplicación de los tributos y dentro de qué límites.

Respecto al uso triangular de la información por parte de terceros Estados, el art. 177 ter de la LGT sí prevé que la Administración tributaria española pueda oponerse, o bien deba autorizar de forma expresa, que la información por ella facilitada se transmita a un tercer Estado o entidad internacional o supranacional. El precepto recoge las hipótesis de “oposición” y de “autorización expresa” del Estado requerido a la transmisión de la información, siendo la normativa supranacional o internacional la que determine la aplicación de una u otra.

---

53 Compartimos el parecer de CALDERÓN CARRERO, J. M., “Hacia una nueva era de cooperación fiscal europea: las Directivas 2010/24/UE y 2011/16/UE de asistencia en la recaudación y de cooperación administrativa en materia fiscal”, *Revista Contabilidad y Tributación*, nº 343, 2011, p. 65.

54 Los arts. 9 a 13 del RD 704/2002 y Capítulos II y III de la OM HAC 2324/2003 desarrollan los procedimientos a seguir en relación con las peticiones de información, tanto cuando España es Estado requerido como requirente. Esta regulación no se ajusta completamente a las disposiciones del Reglamento de Ejecución (UE) 1189/2011 (v. gr. el Reglamento de Ejecución ha reducido el plazo máximo para notificar la negativa a tramitar una petición de asistencia a un mes a partir de la fecha de acuse de recibo de la solicitud).

En el segundo caso, cuando España es el país receptor de la información o datos, el apartado 2 del artículo 177 ter, otorga a la información suministrada carácter reservado en los términos del artículo 95.1 de la LGT. Por lo que se refiere a la cesión de la información obtenida, es preciso diferenciar entre el plano interno y el externo.

En el plano interno, con carácter general, la información obtenida sólo podrá utilizarse para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada y para imposición de las sanciones que procedan. La cesión a terceros establecida en los distintos párrafos del artículo 95.1 de la LGT sólo será posible si el Estado o entidad origen de la información permite su utilización para fines similares, salvo que la normativa reguladora de la asistencia mutua establezca otra cosa. En esta línea, se ha introducido un nuevo apartado 5 en el artículo 95 de la LGT que excepciona la aplicación del régimen general establecido en el apartado 1 del artículo 95 en relación con la cesión de la información a terceros. Respecto al procedimiento a seguir para la cesión de esta información a terceros el legislador remite a un futuro desarrollo reglamentario.

En el plano externo, la cesión de la información recibida por la Administración tributaria española a otros Estados o entidades internacionales o supranacionales será posible “si así lo permite la normativa sobre asistencia mutua, y en las condiciones establecidas en la misma”. La redacción del precepto suscita la duda de si para la remisión a otros Estados o entidades de la información recibida, basta con que la normativa de asistencia lo autorice o si, además, deben concurrir los supuestos y condiciones del artículo 95.1 de la LGT. A juicio de MIGUEL CANUTO, “la clave está en el alcance que deba darse a las palabras «información a que se refiere este apartado», del último párrafo del artículo 177 ter”, lo que le lleva a entender “que la información referida lo es en los supuestos y condiciones del artículo 95 de la L.G.T., lo que exige conocer la finalidad para la que esa información será empleada en el Estado cesionario u Organización internacional cesionaria”<sup>55</sup>. Cabe recordar, por otra parte, que España, como Estado requirente, deberá informar al Estado que ha proporcionado la información de su intención de cederla a terceros Estados.

Por otra parte, el nuevo artículo 177 quinquies de la LGT autoriza a la Administración tributaria a participar, junto con las autoridades competentes de otros Estados, en *controles simultáneos*, esto es, “*actuaciones realizadas de acuerdo con otro u otros Estados con el objeto de intercambiar la información obtenida en relación con personas o entidades que sean de interés común o complementario para los*

Cuando España sea el Estado requerido, en el desarrollo de las actuaciones de asistencia a otros Estados, podrán estar presentes funcionarios designados por el Estado requirente. A la inversa, los funcionarios designados por la autoridad competente española podrán desplazarse a otros Estados en el marco de peticiones de asistencia efectuadas por la AEAT o como consecuencia de controles simultáneos.

55 DE MIGUEL CANUTO, E., “Asistencia en la recaudación: la normativa interna”, inédito, p. 9. Agradecemos al autor que nos haya facilitado un ejemplar de este trabajo.

La regulación legal de la presencia de funcionarios extranjeros no aborda qué actuaciones, activas y pasivas, pueden llevar a cabo y dentro de qué límites y, lo que es más importante, no se determina la posición jurídica de los contribuyentes, más allá del nuevo supuesto de infracción tributaria.

*Estados intervinientes*<sup>56</sup>. Esta modalidad de cooperación administrativa puede resultar muy útil en casos de tramas organizadas de fraude fiscal o de operaciones internacionales que envuelvan a operadores económicos establecidos en dos o más países, entre otros supuestos. A los intercambios de información que se precisen para los controles simultáneos les será aplicable lo establecido en el artículo 177 ter de la LGT.

La Directiva introduce de forma novedosa un mecanismo de *intercambio espontáneo de información en caso de devolución de*

*impuestos, distintos del IVA*, de manera que el Estado de devolución “podrá informar de la futura devolución” al Estado de residencia del contribuyente que la vaya a recibir. La medida debe ser bien recibida en cuanto contribuye a potenciar la agilidad de los procedimientos de suministro e intercambio de información de datos con trascendencia tributaria vigentes en el ámbito comunitario y respecto de las cuales esta nueva previsión es complementaria<sup>57</sup>. Además, la implantación de este supuesto de intercambio espontáneo de información puede incrementar la eficacia del sistema de asistencia mutua en materia de recaudación, en la medida en que, recibida dicha información por el Estado de residencia o establecimiento del beneficiario de la devolución, tal Estado podrá valorar la oportunidad de solicitar la asistencia para el cobro mediante la actuación sobre dichos créditos por parte del Estado miembro en el que éstos se han generado<sup>58</sup>. Sin embargo, el legislador estatal no ha considerado necesario regular de forma específica y expresa este supuesto de intercambio espontáneo de información, que quede incluido implícitamente en el contenido del nuevo art. 177 ter de la LGT.

También constituye una novedad reseñable de la Directiva 2010/24/UE, la regulación de la *presencia en las oficinas administrativas del Estado requerido de funcionarios del Estado requirente*, así como la participación de estos en las investigaciones administrativas conducentes a la recaudación de los créditos. En concreto, el art. 7 de la Directiva 2010/24/UE dispone que, previo acuerdo entre autoridades requirente y requerida y según las modalidades fijadas por la autoridad requerida, los funcionarios autorizados por la autoridad requirente –es decir, aquéllos que presenten un mandato escrito en el que conste su identidad y su condición oficial– podrán: estar presentes en las oficinas donde desempeñen sus funciones las autoridades administrativas del Estado miembro requerido; estar presentes durante las investigaciones

56 La posibilidad de llevar a cabo controles fiscales simultáneos se contiene en el artículo 8 ter de la Directiva 77/799/CEE, tras la redacción dada por la Directiva 2004/56/CE. Igualmente, se prevé en el artículo 12 de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga, con efectos a partir de 1 de enero de 2013, la Directiva 77/799/CEE (DO L-64 de 11 de marzo de 2011). En el plano interno, el artículo 11 del Real Decreto 1326/1987, de 11 de septiembre, por el que se establece el procedimiento de aplicación de las Directivas de la Comunidad Europea sobre intercambio de información tributaria, tras la reforma operada por el Real Decreto 161/2005, regula los controles fiscales multilaterales.

57 RIBES RIBES, A., “Reflexiones en torno a la propuesta de nueva directiva comunitaria sobre la asistencia mutua en materia recaudatoria”, *Quincena Fiscal*, nº 15, 2009 [BIB 2009/918], p. 7.

58 SANTOLAYA BLAY, M., *op. cit.*, p. 9.

administrativas realizadas en el territorio del Estado miembro requerido, llegando incluso a entrevistar a personas y examinar registros (si lo permite la legislación vigente en el Estado miembro requerido); y asistir a los funcionarios del Estado miembro requerido en el transcurso de las actuaciones judiciales en dicho Estado miembro.

El empleo de modelos normalizados no solo mejora la eficacia del sistema de asistencia mutua, sino que también contribuye a reforzar la posición jurídica del contribuyente

La trasposición del art. 7 de la Directiva se ha efectuado por medio del art. 177 quiquies de la LGT. Cuando España sea el Estado requerido, en el desarrollo de las actuaciones de asistencia a otros Estados, podrán estar presentes funcionarios designados por el Estado requirente, siempre que así se haya acordado entre ambos países o haya sido autorizado por la autoridad competente española. A la inversa, los funcionarios designados por la autoridad competente española podrán desplazarse a otros Estados en el marco de peticiones de asistencia efectuadas por la AEAT o como consecuencia de controles simultáneos.

Como puede apreciarse el precepto no especifica, cuando España es el Estado requerido, qué tipo de funciones podrán realizar los funcionarios designados por el Estado requirente, limitándose a reconocer su presencia previo acuerdo entre ambos países o autorización por la autoridad competente española. Cabe suponer que en dicho acuerdo o autorización se concretarán las actuaciones, pasivas o activas, que tales funcionarios extranjeros podrán realizar. Si se concediera la autorización para estar presentes durante las investigaciones administrativas necesarias para obtener la información demandada, entrevistando personas y examinando documentos, ello supondría, haciendo traslado de la previsión de la Directiva comunitaria al ámbito territorial español, que los funcionarios extranjeros debidamente autorizados podrían estar legitimados para desarrollar las facultades que el artículo 142 de la LGT reconoce a los Inspectores de Hacienda de la Administración española. Así pues, la medida tiene una gran relevancia práctica, pues supone superar la limitación territorial de las actuaciones administrativas de recaudación de los créditos tributarios y extender el deber de colaboración de los obligados tributarios a las actuaciones de autoridades extranjeras. La negativa del obligado tributario objeto de investigación a colaborar con los actuarios extranjeros supondría incurrir en una infracción tributaria equiparable a la establecida para la negativa a colaborar con actuarios nacionales<sup>59</sup>. En coherencia con este planteamiento, tras los cambios efectuados por el Real Decreto-Ley 20/2011, se ha incluido un nuevo apartado 6 en el artículo 203 de la LGT, relativo a la infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria, que considera aplicable lo dispuesto en apartados anteriores cuando la obstrucción, excusa o negativa se refiera a actuaciones en España de funcionarios extranjeros realizadas en el marco de la asistencia mutua.

A nuestro parecer, la regulación legal de la presencia de funcionarios extranjeros no puede considerarse suficiente. Además de no abordar qué actuaciones, activas y pasivas, pueden llevar a cabo los funcionarios extranjeros en el desarrollo de las actuaciones de asistencia y dentro de qué límites, no se establecen los deberes a los que quedan sometidos tales funcionarios extranjeros, ni el tratamiento de la información

59 Sobre esta cuestión ha advertido RIBES RIBES, A., "Reflexiones en torno a la propuesta de nueva directiva comunitaria sobre la asistencia mutua en materia recaudatoria", *op. cit.*, p. 8.

a la que puedan tener acceso en el marco de tales actuaciones; y, lo que es más importante, no se determina la posición jurídica de los contribuyentes, más allá del nuevo supuesto de infracción tributaria al que hemos hecho mención. Haciendo nuestras las palabras de CALDERÓN CARRERO, la determinación del ámbito de las facultades y deberes de los funcionarios extranjeros, “así como la propia posición de los contribuyentes y el ámbito del deber de colaboración en estos casos debe ser objeto de una regulación lo más clara y garantista posible [...] y no puede perderse de vista la necesidad de garantizar los derechos de los obligados tributarios en relación con actuaciones de autoridades fiscales que escapan al control y supervisión nacional en lo que se refiere al uso de la información obtenida en el marco de estos procedimientos”<sup>60</sup>.

### 2.5.2. Asistencia en la notificación

Los artículos 8 y 9 de la Directiva 2010/24/UE regulan la asistencia para la notificación de documentos relativos a créditos o a su cobro, introduciendo algunos aspectos novedosos y relevantes desde la perspectiva de la tutela del contribuyente.

De acuerdo con el artículo 8.1 de la Directiva, “a petición de la autoridad requirente, la autoridad requerida notificará al destinatario todos los documentos, comprendidos los judiciales, que emanen del Estado miembro requirente y se refieran a créditos de los comprendidos en el artículo 2 o a su cobro”. La notificación se efectuará con arreglo a las disposiciones legales, reglamentarias y a las prácticas administrativas en vigor en el Estado miembro requerido.

Por tanto, mientras los actos y decisiones comunicables, así como los requisitos materiales y de contenido se determinarán conforme a la normativa del Estado requirente, los requisitos relativos a la forma y tiempo de la notificación se concretarán con arreglo a la norma del Estado requerido<sup>61</sup>. No obstante, para garantizar que el sistema de asistencia mutua no se vea comprometido por las disparidades existentes entre las normativas nacionales ni por la falta de coordinación entre las autoridades competentes, el artículo 8.2 de la Directiva precisa que la solicitud de notificación irá acompañada de un “modelo normalizado” que debe contener, como mínimo, la información siguiente: a) nombre, dirección y demás datos pertinentes para la identificación del destinatario; b) finalidad de la notificación y plazo dentro del cual debe efectuarse; c) descripción del documento anejo y de la naturaleza e importe del crédito; d) nombre, dirección y otros datos de contacto de la oficina responsable del documento anejo y, si fuera diferente, de la oficina en la que puede obtenerse información adicional en relación con el documento notificado o sobre las posibilidades de impugnar la obligación de pago.

A nuestro juicio, el empleo de modelos normalizados no solo mejora la eficacia del sistema de asistencia mutua, sino que también contribuye a reforzar la posición jurídica del contribuyente, en la medida en que tendrá información sobre la finalidad y plazos de la notificación, naturaleza e importe del crédito, así como del órgano responsable del documento notificado. Sin embargo, un aspecto relevante desde la perspectiva del derecho de defensa y que no ha recibido atención suficiente es el relativo a “las posibilidades de impugnar la obligación de pago”. Entendemos indispensable que en el modelo normalizado la autoridad

60 CALDERÓN CARRERO, J. M., “Hacia una nueva era de cooperación fiscal europea...”, *op. cit.*, pp. 57-58.

61 GARCÍA PRATS, F. A., “Asistencia mutua internacional en materia de recaudación tributaria”, *op. cit.*, p. 1287.

requirente precise con toda claridad el órgano ante el que puede impugnarse la obligación de pago y el plazo dentro del cual puede hacerse<sup>62</sup>.

La asistencia para la notificación de documentos está sujeta a una regla de subsidiariedad. La solicitud de notificación sólo se cursará en caso de que la autoridad requirente sea incapaz de realizar la notificación con arreglo a su normativa interna, o cuando la notificación conlleve dificultades desproporcionadas. Ahora bien, la Directiva guarda silencio en cuanto a la forma de justificar, por parte del Estado requirente, la imposibilidad o la desproporcionalidad apuntadas. En este sentido, se ha afirmado que en la práctica, la simple presentación de la solicitud de notificación y la invocación genérica de dificultades debería bastar para que el Estado requerido la admita<sup>63</sup>. Sin embargo, en nuestra opinión, no debe restarse importancia a la necesidad de una adecuada motivación de las circunstancias mencionadas (dificultades desproporcionadas o incapacidad para practicar la notificación) en la solicitud de notificación, dada la relevancia de este extremo para garantizar la tutela del obligado tributario afectado por la actuación. La ausencia de una referencia expresa a la motivación en el artículo 8 de la Directiva no impide exigirla, puesto que otros preceptos de la norma comunitaria sí la exigen en relación con otros supuestos de asistencia (arts. 14.4, párrafo tercero –solicitud de continuación del procedimiento ejecutivo en el Estado requerido pese a haberse impugnado el crédito en el Estado requirente– y art. 15.1 –modificación y retirada de la solicitud de cobro–)<sup>64</sup>.

Tras el acuse de recibo de la solicitud (en un plazo máximo de siete días naturales –art. 12.1 del Reglamento de Ejecución–), la autoridad requerida llevará a cabo la notificación con arreglo a sus disposiciones legales, reglamentarias y prácticas administrativas en materia de notificaciones. Deberá informar sin demora a la autoridad requirente del curso dado a la petición de notificación y, en particular, de la fecha de notificación del documento al destinatario.

La remoción de la *exhaustion rule* en el ámbito comunitario posibilita que un responsable subsidiario, para oponerse a una acción recaudatoria, alegue frente a la Administración tributaria la no finalización del procedimiento de recaudación al no haber hecho uso del mecanismo de asistencia mutua frente al contribuyente o, en su caso, responsable solidario, residente en otro Estado miembro de la UE

62 En parecidos términos se ha pronunciado DE MIGUEL CANUTO, E., “Eficacia transnacional de la normativa interna y sus proyecciones metodológicas”, *Crónica Tributaria: Boletín de Actualidad*, nº 5, 2011, p. 51. A juicio de este autor, “[l]lama la atención que el «plé de recurso» no está incluido en ese contenido mínimo. Solo la indicación de la oficina donde pueden informar de las posibilidades de impugnación de la obligación de pago. Esta solución no es satisfactoria, porque una de las funciones centrales de la notificación del acto es servir para definir el dies a quo para el cómputo del plazo para su impugnación. No se vislumbra razón alguna justificadora del oscurantismo presente en esta solución. La uniformidad del Derecho de la Unión no puede buscarse ni alcanzarse vulnerando garantías fundamentales del contribuyente”.

63 MONTERO DOMÍNGUEZ, A., *op. cit.*, p. 11.

64 En esta misma línea DE MIGUEL CANUTO, E., “La cooperación entre Administraciones Tributarias en materia de recaudación: análisis de la Directiva 2010/24/UE”, en Collado Yurrita, M. A. (Dir.), *Intercambio Internacional de Información Tributaria: Avances y Proyección Futura*, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor, 2011, pp. 284-285.

La traducción del instrumento uniforme a una lengua oficial del Estado requerido, sin perjuicio de mejorar la eficacia y agilidad del procedimiento de recaudación en materia de asistencia mutua, supone un fortalecimiento de la posición jurídica del obligado tributario y una garantía para el ejercicio adecuado del derecho de defensa.

Todo ello sin perjuicio de que la autoridad competente del Estado miembro requirente pueda notificar cualquier documento directamente, por correo certificado o por vía electrónica, a una persona en el territorio de otro Estado miembro (art. 9 de la Directiva). En virtud del principio de subsidiariedad, este precepto debe entenderse en el sentido de que, si el Estado requirente puede efectuar la notificación por sí mismo empleando alguno de estos medios, no podrá utilizar el mecanismo de la asistencia mutua.

El Reglamento de Ejecución añade dos precisiones de considerable interés en materia de notificación. En primer lugar, por lo que se refiere a los efectos de las notificaciones

transnacionales, precisa que la notificación efectuada en el Estado miembro requerido de conformidad con su normativa y prácticas internas surtirá en el Estado miembro requirente el mismo efecto que si hubiera sido realizada por este último con arreglo a sus disposiciones legales y reglamentarias o sus prácticas administrativas nacionales (art. 13.1). En segundo lugar, se admite la notificación de un documento relacionado con varios tipos de impuesto siempre que se efectúe por una autoridad del Estado miembro requerido que sea competente, como mínimo, con respecto a uno de los impuestos mencionados en el documento notificado, y lo autorice la legislación nacional del Estado miembro requerido.

La incorporación a nuestro ordenamiento jurídico-tributario de esta modalidad de asistencia se ha efectuado por medio del nuevo artículo 177 sexies de la LGT. Nuevamente, es posible diferenciar dos supuestos.

En primer lugar, cuando la Administración tributaria española actúa como autoridad requirente, los actos administrativos dictados por ella pueden ser notificados en el territorio de otro Estado mediante la asistencia de la autoridad competente de dicho Estado, produciendo tales notificaciones los mismos efectos que si se hubiesen realizado conforme a la normativa española, sin más requisito que la comunicación recibida de la autoridad requerida de que se ha llevado a cabo dicha notificación. Cabe advertir que si la Administración tributaria no ha recibido respuesta, en el plazo de dos meses desde el envío de la solicitud de notificación, de la autoridad requerida respecto a la fecha de notificación del documento al destinatario, o de que la misma no ha podido practicarse, podrá proceder a la notificación por comparecencia regulada en el art. 112 LGT, considerándose como fecha de notificación la correspondiente a la efectuada en primer lugar en supuestos de doble notificación.

En caso de ser la Administración tributaria española la receptora de una petición de notificación, se aplicará el régimen de notificaciones previsto en la Sección 3ª del Capítulo II del Título III de la LGT. La notificación podrá realizarse, además de en los lugares establecidos en el art. 110 LGT, en el lugar que a estos efectos señale la autoridad extranjera. Si intentada la notificación, bien en el domicilio fiscal bien en el lugar señalado por la autoridad extranjera, ésta no fuera posible por causas no imputables a la Administración tributaria, será de aplicación el art. 112 LGT.

Un aspecto relevante es el que se refiere al idioma empleado a efectos de notificaciones. El artículo 177 sexies, último párrafo, señala que los “documentos objeto de notificación” serán remitidos en la lengua en la que sean recibidos por la Administración tributaria, salvo que la normativa sobre asistencia mutua establezca otra cosa. Aunque abordaremos más adelante con mayor detalle los cambios introducidos por la Directiva 2010/24/UE en materia de régimen lingüístico, conviene adelantar que el artículo 22 de la Directiva exige que todas las “solicitudes de asistencia”, “modelos normalizados para la notificación” e “instrumentos uniformes” que permitan la ejecución en el Estado miembro requerido se remitan en la lengua oficial o en una de las lenguas oficiales de dicho Estado requerido, o se acompañen de una traducción a dicha lengua o lenguas. No obstante, el hecho de que algunas partes de tales documentos estén redactadas en otra lengua distinta a la del Estado requerido no afectará a su validez, o a la del procedimiento, siempre que esa lengua distinta sea una de las acordadas entre los Estados miembros afectados. Por otra parte, los documentos que hayan de notificarse en aplicación del art. 8 de la Directiva podrán remitirse a la autoridad requerida en una lengua oficial del Estado miembro requirente. Por último, cuando la solicitud vaya acompañada de documentos distintos de los señalados anteriormente, la autoridad requerida podrá, en su caso, exigir a la autoridad requirente la traducción de los mismos a la lengua oficial del Estado requerido o a cualquier otra acordada bilateralmente entre los Estados miembros afectados.

Para llevar a cabo las actividades de comunicación se utilizarán de forma preferente los medios electrónicos, informáticos y telemáticos, de acuerdo con lo establecido en los artículos 9.2 de la Directiva y 177 septies de la LGT.

### **2.5.3. Asistencia en la recaudación de créditos y medidas cautelares**

#### **2.5.3.1. Requisitos materiales y formales de la solicitud de asistencia: en especial, el instrumento de ejecución**

La Directiva 2010/24/UE establece, al igual que la normativa comunitaria anterior, una serie de requisitos materiales y procedimentales para legitimar el procedimiento de asistencia mutua en sede recaudatoria.

Por lo que se refiere a los requisitos materiales, el artículo 11.1 de la Directiva dispone que la autoridad requirente no podrá presentar una petición de cobro si el crédito y/o el instrumento que permita su ejecución en el Estado requirente han sido impugnados y la impugnación está pendiente de resolución<sup>65</sup>. Obsérvese que del tenor literal del artículo 11.1 de la Directiva se desprende que no debe existir en el Estado requirente un pronunciamiento pendiente sobre la adecuación al ordenamiento de dicha medida, pero no se exige la firmeza del acto para poder formular la solicitud de asistencia, extremo confirmado por los apartados 3 y 4 del artículo 14 que consideran posible la impugnación del crédito, del instrumento inicial de ejecución o del instrumento uniforme de ejecución o de la notificación directamente efectuada por la autoridad requirente una vez iniciado el procedimiento de asistencia en materia de recaudación, en cuyo caso la autoridad requirente o el interesado informarán a la autoridad requerida, que procederá a

65 Como ha advertido GARCÍA PRATS, F. A., “Asistencia mutua internacional en materia de recaudación tributaria”, *op. cit.*, p. 1303, la inexistencia de un procedimiento de revisión como presupuesto material para proceder a la solicitud de asistencia afecta tanto a los procedimientos ordinarios como a los especiales, por lo que, existiendo un procedimiento de revisión de oficio pendiente de pronunciamiento no podría presentarse una solicitud de asistencia a la recaudación, salvo que se haya formulado un procedimiento extraordinario de revisión cuya única finalidad sea unificar el criterio doctrinal, sin desplegar efectos sobre la situación particular.

El instrumento de ejecución se asimila a la providencia de apremio, será considerado título ejecutivo suficiente para iniciar el procedimiento de recaudación y tendrá la misma fuerza ejecutiva que la providencia de apremio para proceder contra los bienes y derechos de los obligados al pago

la suspensión del procedimiento de ejecución, por lo que respecta a la parte del crédito objeto de impugnación, en espera de la resolución de la instancia competente en la materia (y sin perjuicio de las medidas cautelares que puedan adoptarse). La no exigencia de la firmeza del acto constituye una nota que diferencia y singulariza a la Directiva frente a los instrumentos convencionales sobre asistencia mutua<sup>66</sup>.

Además del requisito de no impugnación del crédito y/o del título ejecutivo, la Directiva comunitaria exige que antes de presentar una petición de cobro, la autoridad competente del Estado requirente debe haber aplicado los procedimientos oportunos para conseguirlo. Esta regla es conocida como regla del agotamiento previo o *exhaustion rule*<sup>67</sup>. No obstante, la nueva Directiva profundiza en el proceso de eliminación de esta regla –iniciado en la Directiva 2001/44/CE–, ya que se permite presentar una petición de cobro, aún cuando no se hayan agotado completamente los cauces internos, en caso de dificultades desproporcionadas, o cuando sea evidente que no se dispone de bienes a efectos de cobro en el Estado miembro requirente o que dichos procedimientos no dan lugar al pago íntegro del crédito y se disponga de información específica que indique que la persona afectada dispone de bienes en el Estado miembro requerido. Por lo que se refiere al modo de acreditar ante el Estado requerido las dificultades apuntadas, el Reglamento de Ejecución aclara que es suficiente con que la petición de cobro o de adopción de medidas cautelares incluya una declaración de cumplimiento de las condiciones establecidas en la Directiva, para iniciar el procedimiento de asistencia mutua (art. 11.2 Directiva). Nuevamente, hemos de reiterar la importancia que, desde la perspectiva de la tutela del obligado tributario, tiene la existencia de una motivación suficiente en la petición de cobro de las dificultades o circunstancias mencionadas por parte del Estado requirente.

La eliminación de la *exhaustion rule* implica que basta con que se haya iniciado el procedimiento de cobro en el Estado requirente y que el crédito permanezca incobrado, total o parcialmente, tras las medidas adoptadas por la Administración tributaria, no exigiéndose su finalización ni la declaración previa de

66 El CDI España-Bélgica exige, para proceder a la solicitud de asistencia, que la deuda tributaria sea exigible, se haya emitido título ejecutivo para su ejecución y no sea susceptible de recurso de acuerdo con la norma del Estado requirente (art. 27.1); El CDI España-Francia exige que la deuda tributaria disponga de título que les permita efectuar la recaudación en el Estado requirente y que no hayan sido recurridas o no sean ya susceptibles de recurso, si bien se acepta que las autoridades competentes puedan establecer alguna excepción a este requisito (art. 28.3). En términos muy similares se pronuncia el artículo 26.3 del CDI entre España y Argelia. Los MC OCDE 2003-2010 y ONU 2011 no exigen que la deuda tributaria sea firme, administrativa o judicialmente, ni que la deuda se encuentre liquidada administrativamente, siendo suficiente con que la deuda tributaria sea ejecutable y que el obligado tributario no pueda oponerse a la ejecución. Sin embargo, el artículo 11.2 del Convenio Multilateral OCDE-Consejo de Europa exige, para las deudas tributarias correspondientes a sujetos no residentes en el Estado requirente, que no quepa recurso alguno contra ella, salvo que los Estados-Parte concernidos acuerden otra cosa.

67 Los instrumentos convencionales de asistencia en materia de recaudación no configuran esta regla como una condición para permitir la presentación de una petición de asistencia, sino como una excepción a la obligación de presentar asistencia por parte del Estado miembro requerido. Vid. art. 27.8 c) de MC OCDE 2003-2010, art. 27.8 c) MC ONU 2011, art. 21.2 g) Convenio Multilateral OCDE-Consejo de Europa.

fallido del sujeto afectado o de terceros. Ello permitirá, como ya se indicó en otro momento de este trabajo, derivar la responsabilidad hacia un responsable solidario residente en otro Estado a través de una solicitud de asistencia y mantener simultáneamente el procedimiento ejecutivo contra el deudor principal en el Estado requirente<sup>68</sup>. Cabe preguntarse, asimismo, si la normativa comunitaria posibilita dirigir simultáneamente diferentes peticiones de cobro a varios

Estados miembros. La respuesta a esta pregunta es positiva ya que, aunque la Directiva comunitaria no se pronuncia expresamente a este respecto, el artículo 6 del Reglamento de Ejecución dispone que “[e]n cada petición de información, de cobro o de medidas cautelares deberá indicarse si se ha dirigido una petición similar a otra autoridad”.

Por otra parte, la remoción de la *exhaustion rule* en el ámbito comunitario posibilita, a nuestro juicio, que un responsable subsidiario, para oponerse a una acción recaudatoria, alegue frente a la Administración tributaria la no finalización del procedimiento de recaudación al no haber hecho uso del mecanismo de asistencia mutua frente al contribuyente o, en su caso, responsable solidario, residente en otro Estado miembro de la UE<sup>69</sup>.

La LGT no hace mención alguna en relación con la regla de la *exhaustion rule*, mientras que la normativa infralegal no se adapta plenamente a las actuales exigencias comunitarias sobre esta condición<sup>70</sup>.

Respecto a los requisitos formales de la solicitud de asistencia, la petición de cobro debe ir acompañada de un *instrumento uniforme* que permita la ejecución del crédito en el Estado miembro requerido. Este instrumento uniforme se regula en el artículo 12 de la Directiva, que establece su contenido mínimo, así como el contenido de fondo del instrumento inicial que permite la ejecución<sup>71</sup>. El instrumento uniforme

Una cuestión no resuelta  
expresamente por ni por la  
Directiva ni por la normativa interna  
es la relativa al importe de la deuda  
tributaria que el Estado requerido  
tomará como base para calcular  
los intereses de demora

68 DE MIGUEL CANUTO, E., “Eficacia transnacional de la normativa interna y sus proyecciones metodológicas”, *op. cit.*, p. 50, considera que la Directiva no excluye una colaboración temprana, en período voluntario de pago, ante el Estado requerido.

69 *Vid.*, en este sentido, CALDERÓN CARRERO, J. M., “La asistencia mutua en materia de recaudación tributaria”, *op. cit.*, p. 1488; y RIBES RIBES, A., “Ámbito subjetivo de la asistencia mutua en materia de recaudación tributaria”, *op. cit.*, p. 289.

70 El artículo 20 b) del Real Decreto 704/2002 señala que sólo se podrá formular petición de cobro “[c]uando se hayan puesto en práctica, en el Estado miembro donde tenga su sede la autoridad requirente, los procedimientos de cobro pertinentes sobre la base del título mencionado en el artículo 18, y mediante las medidas tomadas no se lograse el pago íntegro del crédito”. La Orden HAC/2324/2003, exige que la petición de cobro contenga una declaración de la autoridad requirente confirmando que habiéndose puesto en práctica en dicho Estado miembro los procedimientos de cobro pertinentes con base en el título ejecutivo mencionado, no se ha obtenido el ingreso íntegro del crédito (Capítulo VI, punto 1.2.º y Capítulo VII, punto 2.2).

71 El instrumento uniforme contendrá, como mínimo, la información siguiente: a) información pertinente para identificar el instrumento inicial que permite la ejecución, una descripción del crédito, incluida su naturaleza, el período de referencia del crédito, las fechas pertinentes para el proceso de ejecución, el importe del crédito y sus diferentes componentes; b) el nombre y demás datos pertinentes para identificar al deudor; c) el nombre, dirección y datos de contacto de la oficina responsable de la liquidación del crédito y, si fuera diferente, de la oficina en la que puede obtenerse información adicional en relación con el crédito o las posibilidades de impugnar la obligación de pago. El Anexo II del Reglamento de Ejecución 1189/2011 contiene el modelo de instrumento uniforme.

constituye, por tanto, la piedra angular de las medidas de cobro y de las medidas cautelares que se adopten en dicho Estado miembro. Dicho instrumento uniforme no estará sujeto a acto alguno de reconocimiento, adición o sustitución, que permita la adopción de medidas de ejecución en el Estado miembro requerido. De este modo, se supera una de las causas principales de la tradicional ineficacia del mecanismo de asistencia mutua, ya que, hasta la entrada en vigor de la nueva Directiva, el reconocimiento del instrumento de ejecución por parte del Estado miembro requerido exigía un instrumento adicional de aceptación por parte de éste último<sup>72</sup>. La solución aportada por la Directiva supone, además, un importante paso adelante, frente a los instrumentos convencionales en materia de asistencia mutua<sup>73</sup>.

La utilización de un instrumento uniforme de ejecución supone un salto cualitativo en la armonización de las legislaciones de los Estados miembros en materia de asistencia mutua. Sin embargo, atendiendo al contenido de dicho instrumento, debe denunciarse la poca importancia dada al derecho a la tutela judicial efectiva del obligado tributario, en la medida en que el artículo 12.1, letra c) de la Directiva simplemente exige una indicación de la oficina en que puede obtenerse información sobre las posibilidades de impugnar la obligación de pago, sin que el modelo normalizado de instrumento uniforme de ejecución desarrolle este extremo. A nuestro juicio, es indispensable que se precise con todo detalle y claridad los medios de impugnación a disposición del obligado tributario y el plazo dentro del cual puede ejercitarse la acción, sin que pueda servir como pretexto que la norma comunitaria efectúa una regulación de mínimos<sup>74</sup>.

El instrumento uniforme no sólo debe cumplir las exigencias relativas al contenido mínimo, sino también al régimen lingüístico previsto en el artículo 22.1 de la misma, es decir, dicho instrumento uniforme debe remitirse traducido a una lengua oficial del Estado miembro requerido. La Directiva recoge, de esta forma, la esencia de la jurisprudencia establecida en la sentencia del TJUE de 14 de enero de 2010, asunto *Milan Kyrián*, C-233/08, en la que se establece que, en el marco de la asistencia mutua regulada en la Directiva 76/308/CEE, “el destinatario del título ejecutivo debe estar en condiciones de identificar con certeza, al menos, el objeto y la causa de la petición”<sup>75</sup>. La traducción del instrumento uniforme a una lengua oficial del Estado requerido, sin perjuicio de mejorar la eficacia y agilidad del procedimiento de recaudación en materia de asistencia mutua, supone un fortalecimiento de la posición jurídica del obligado tributario y una

---

72 Considerando nº 8 de la Directiva 2010/24/UE. *Vid.* STSJ de Cataluña de 22 de marzo de 2007 (JUR 2007/248424), que considera vicio invalidante la falta de homologación del título ejecutivo.

73 El artículo 13.2 del Convenio Multilateral OCDE-Consejo de Europa establece: “El título que permita la ejecución en el Estado requirente, siempre que resulte apropiado y de conformidad con las disposiciones vigentes en el Estado requerido, será aceptado, reconocido, completado o sustituido lo antes posible después de la fecha de recepción de la solicitud de asistencia por un título que permita la ejecución en el Estado requerido”. En la misma línea se pronuncian los comentarios al artículo 27.1 MC OCDE 2010 (ap. 7) y los comentarios (ap. 7) al artículo 27.1 MC ONU 2011. En la práctica convencional española, los CDI suscritos con Francia (art. 28.6), Bélgica (art. 27.5) y Argelia (art. 26.6) hacen expresa referencia a la posible homologación del título que permita la ejecución por parte del Estado requerido.

74 En este mismo sentido se ha pronunciado DE MIGUEL CANUTO, E., “La cooperación entre Administraciones Tributarias en materia de recaudación: análisis de la Directiva 2010/24/UE”, *op. cit.*, p. 293, para quien el artículo 12.1, letra c) de la Directiva es contrario al derecho a la tutela judicial efectiva que el artículo 47 de la Carta de la Unión sobre derechos fundamentales, “porque supone un obstáculo innecesario para el conocimiento de los medios de impugnación”.

75 Ap. 59.

garantía para el ejercicio adecuado del derecho de defensa<sup>76</sup>. Nótese, no obstante, que del asunto *Milian Kyrian* no se desprende, ni el artículo 22 de la Directiva 2010/24/UE exige, la traducción a una lengua oficial del Estado requerido de otro tipo de documentación que acompañe a la solicitud de asistencia al cobro y al instrumento uniforme de ejecución.

La incorporación de las exigencias anteriores a nuestro ordenamiento jurídico se efectúa por medio del nuevo artículo 177 nonies de la LGT. En su apartado 1 se indica que “[t]endrá la consideración de instrumento de ejecución aquel que, en virtud de las normas sobre asistencia mutua, habilite para el ejercicio de las actuaciones recaudatorias a las que se refiere el Capítulo V del Título III de la citada Ley”. El apartado 2 del mismo precepto precisa que el instrumento de ejecución se asimila a la providencia de apremio, será considerado título ejecutivo suficiente para iniciar el procedimiento de recaudación y tendrá la misma fuerza ejecutiva que la providencia de apremio para proceder contra los bienes y derechos de los obligados al pago. Recuérdese que en dicho Capítulo se regulan no sólo las actuaciones del procedimiento de apremio, sino también las actuaciones en el procedimiento con responsables y con sucesores (arts. 174 a 177 LGT)

Como se ha señalado, la petición de cobro de un crédito puede ir acompañada, tal y como precisa el art. 12.2 de la Directiva, de otros documentos referentes al mismo que hayan sido expedidos en el Estado miembro requirente. El artículo 177 nonies de la LGT precisa, en tal sentido, que tales documentos se remitirán a sus destinatarios en la lengua en la que sean recibidos por la Administración tributaria, siempre que la normativa sobre asistencia mutua no establezca otra cosa.

76 La posible vulneración del derecho de defensa por la falta de traducción de los documentos notificados en el marco del procedimiento de asistencia mutua ha generado conflictos ante los tribunales españoles. El problema se ha planteado por la interpretación del artículo 8 del Real Decreto 704/2002, según el cual “[a] las peticiones de asistencia, al título que permita la ejecución del cobro y a los restantes documentos anejos se unirá una traducción en la lengua oficial del Estado requerido”. Este precepto ha sido frecuentemente alegado por los obligados tributarios afectados por un procedimiento de asistencia mutua para solicitar la nulidad de las actuaciones al haberse generado indefensión por falta de traducción de esa documentación. En distintas resoluciones, el TEAC ha sostenido que la finalidad de aquel precepto es “que la ejecución de la asistencia por el Estado requerido se vea facilitada por la traducción, por lo que si éste no la pide no resulta necesaria, no constituyendo su ausencia motivo de anulación de la solicitud de asistencia, salvo en el caso de que siendo requerida no se facilitara. Lo que no puede interpretarse es que el Estado acreedor deba facilitar al contribuyente una traducción a la que no estaría obligado de exigirle el pago de la deuda directamente, como hace con el resto de sus contribuyentes. La correcta interpretación de la normativa de asistencia mutua, que responde a la idea de que «es necesario proteger los intereses financieros comunitario y nacional, cada vez más amenazados por el fraude, a fin de lograr una mayor garantía de competitividad y neutralidad fiscal del mercado interior», no avala la extensión de derechos que se pretende respecto de los deudores que se encuentran en un Estado de la Unión Europea distinto del acreedor; no avala que sea una obligación de la Autoridad requirente dirigirse a sus deudores tributarios en una lengua distinta a la suya nacional” [RRTEAC de 1 de febrero de 2007, FJ 2 (JUR 2007/135651), y 7 de noviembre de 2006, FJ 4 (NFJ024984)]. Interpretación compartida por la Audiencia Nacional en sentencias de 18 de enero de 2010, FJ 5 (JUR 2010/34052) y 16 de noviembre de 2009, FJ 5 (JUR 2009/475366). Véanse, sin embargo, los matices introducidos por la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, de 22 de marzo de 2007 (JUR 2007/248424) –en la que se concluye que el hecho de que ni la petición ni el título ejecutivo se notificasen traducidos a la interesada provoca indefensión y, por tanto, constituye un vicio de anulabilidad–, la sentencia del mismo Tribunal de 8 de noviembre de 2007 (JUR 2008/31287), en la que se constata que “los documentos que acompañan a la cédula de notificación han sido convenientemente traducidos al idioma español y ello da cabal conocimiento al interesado de la deuda de que se trata” y la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares, de 12 de marzo de 2009 (JUR 2009/261115) en las que se comprueba la subsanación de elementos que pueden generar indefensión como la falta de traducción oficial de los documentos emitidos por las autoridades alemanas.

### 2.5.3.2. Desarrollo del procedimiento de recaudación en el ámbito de la asistencia mutua: especialidades

Como se ha señalado anteriormente, el procedimiento se inicia con una petición de cobro realizada por la autoridad competente de un Estado miembro, petición que irá acompañada del instrumento uniforme de ejecución y que también podrá acompañarse de otra documentación pertinente expedida por el Estado miembro requirente. La autoridad requerida acusará recibo de la petición de cobro a la mayor brevedad posible y, en cualquier caso, en los siete días naturales siguientes a su recepción. En caso necesario, la autoridad requerida podrá solicitar a la autoridad requirente que facilite información adicional o que complemente el instrumento uniforme que permita la ejecución en el Estado miembro requerido (art. 19 del Reglamento de Ejecución).

Según se desprende del artículo 13.1 de la Directiva, a efectos de cobro en el Estado miembro requerido, todo crédito que sea objeto de una petición de cobro tendrá la consideración de crédito del Estado miembro requerido. En relación con las medidas de ejecución de cobro que debe adoptar el Estado requerido, son aplicables las previstas en su legislación para la recaudación de créditos relativos a impuestos o derechos idénticos o similares, que serán aplicadas de acuerdo con su propia normativa y práctica administrativa (principio de autonomía procedimental). Si la autoridad requerida considera que no se recaudan en su territorio impuestos o derechos idénticos o similares, hará uso de las competencias y procedimientos aplicables a los créditos relativos al impuesto sobre la renta de las personas físicas, impidiendo, de esta forma, que algún Estado miembro requerido pueda invocar la inexistencia de norma recaudatoria aplicable.

En línea con la norma comunitaria, la nueva disposición adicional decimoséptima de la LGT otorga a todo crédito de otro Estado o entidad supranacional o internacional respecto del que se ejerzan actuaciones de asistencia mutua por parte del Estado español "*la consideración de derechos de la Hacienda Pública de naturaleza pública*", sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 80 bis de la LGT. Ello supone la aplicación del régimen jurídico regulado en la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (arts. 9 a 18), junto a la LGT.

Por otra parte, el nuevo artículo 177 octies de la LGT dispone que, sin perjuicio de las especialidades contenidas en el nuevo Capítulo VI del Título III de la citada Ley, la recaudación de deudas en el ámbito de la asistencia mutua se realizará mediante el pago o cumplimiento del obligado tributario en los términos del artículo 62.6 y 65.6 de dicha Ley, así como, en su caso, a través de la aplicación de las normas sobre el procedimiento de apremio (Sección 2ª del Capítulo V del Título III). Así pues, en relación con las solicitudes de asistencia atendidas por la Administración tributaria española, las actuaciones de recaudación ejecutiva se desarrollarán conforme a lo establecido para el procedimiento de recaudación, sin perjuicio de incorporar ciertas especialidades que pasamos a exponer brevemente.

Aunque el artículo 13.1 de la Directiva establece que todo crédito que sea objeto de una petición de cobro tendrá la consideración de crédito del Estado miembro requerido, seguidamente matiza que el Estado requerido no está obligado a conceder a los créditos de los demás Estados miembros las *preferencias de cobro* concedidas a créditos similares originados en ese Estado miembro, salvo acuerdo en otro sentido entre los Estados miembros afectados y siempre que se contemple en la legislación del Estado miembro

requerido<sup>77</sup>. Ahora bien, cuando un Estado miembro otorgue preferencia a los créditos de otro Estado miembro no podrá rechazar la concesión de las mismas preferencias a los créditos idénticos o similares de otros Estados miembros en igualdad de condiciones. Esta regulación ha sido criticada con razón por CALDERÓN CARRERO, al permitir “a los Estados miembros establecer una legislación que discrimine a los créditos tributarios de otros Estados miembros en los que se refiere a las «preferencias» aplicables a sus créditos tributarios, lo cual además de evidenciar un enfoque con tintes nacionales en la asistencia en la recaudación plantea muchas dudas sobre el alcance de este salvaguardia”<sup>78</sup>.

Contra el instrumento de ejecución dictado al amparo de las normas sobre asistencia mutua no son admisibles los motivos de oposición recogidos en el art. 167.3 LGT relativo a la providencia de apremio.

El legislador español ha efectuado una interpretación extensiva de la cautela anterior y en el nuevo artículo 80 bis de la LGT se dispone que los créditos de titularidad de otros Estados o entidades internacionales o supranacionales no gozarán de prelación alguna cuando concurren con otros créditos de derecho público (art. 77 LGT), ni del resto de las garantías establecidas en los artículos 78 a 80 LGT, salvo que la normativa en materia de asistencia mutua establezca otra cosa.

El artículo 13.4 de la Directiva permite, siempre que así se prevea en las disposiciones legales, reglamentarias o administrativas vigentes en el Estado miembro requerido, conceder al deudor un plazo para el pago o autorizar un pago fraccionado y aplicar intereses a dicho respecto. No obstante, la norma comunitaria se distancia de sus antecedentes y de los instrumentos convencionales en materia de asistencia en la recaudación, ya que no se exige consultar previamente al Estado requirente la decisión de aplazamiento o fraccionamiento, sino que bastará con que el Estado requerido comunique, a posteriori, al Estado requirente la decisión adoptada<sup>79</sup>.

Pues bien, en respuesta a este requerimiento de la Directiva comunitaria se han introducido dos novedades en la LGT. En primer lugar, el nuevo apartado 6 del artículo 62 de la LGT concede al deudor del crédito tributario asistenciable un plazo para el pago. Concretamente, dispone que el pago de las deudas de titularidad de otros Estados o entidades internacionales o supranacionales cuya actuación recaudatoria se realice en el marco de la asistencia mutua será requerido al obligado tributario, que deberá efectuarlo en los siguientes plazos: si la notificación del instrumento de ejecución se realiza en la primera quincena del mes,

77 Los instrumentos convencionales bilaterales y multilaterales en materia de asistencia en la recaudación establecen que a los créditos tributarios del Estado requirente no les son aplicables las reglas relativas a la prelación de créditos tributarios existentes en la normativa interna del Estado requerido. *Vid.* art. 28.9 CDI España-Francia, art. 27.8 CDI España-Bélgica, art. 26.5 CDI España-Colombia, art. 26.9 CDI España-Argelia, art. 27.5 CDI España-Kazajstan, y art. 15 Convenio Multilateral OCDE-Consejo de Europa. Asimismo, arts. 27.5 de los MC OCDE 2003-2010 y ONU 2011.

78 CALDERÓN CARRERO, J. M., “Hacia una nueva era de cooperación fiscal europea...”, *op. cit.*, 2011, pp. 60-61.

79 Obsérvese, a este respecto, que la normativa interna española anterior a la Directiva 2010/24/UE, al regular las actuaciones administrativas a seguir para la concesión del aplazamiento o fraccionamiento, dan mucha importancia al requisito de la conformidad del Estado requirente (art. 24 del Real Decreto 704/2002 y el Capítulo VI.5 de la OM HAC 2324/2003).

Contra las diligencias de embargo dictadas al amparo de la asistencia mutua sólo son admisibles los motivos de oposición contenidos en el art. 170.3 LGT

desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 de dicho mes o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente; si la notificación del instrumento de ejecución se realiza dentro de la segunda quincena del mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día cinco del mes siguiente o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente. En segundo lugar, el nuevo apartado 6 en el

art. 65 de la LGT, relativo al aplazamiento y fraccionamiento de pago, considera aplicable lo establecido en apartados anteriores a los créditos de titularidad de otros Estados o entidades internacionales o supranacionales respecto de los que se haya recibido petición de cobro.

Por lo que se refiere a la *composición de la deuda tributaria ejecutable*, la Directiva 2010/24/UE acepta que la petición de cobro efectuada por la autoridad requirente comprenda, además del importe de la cuota tributaria que corresponda al impuesto afectado, otros conceptos distintos de aquélla, como los intereses, recargos o sanciones administrativas (art. 2), debiendo, en tal caso, el Estado requirente explicitar su contenido e importe. Mención especial cabe realizar a algunos de los elementos que se incorporan, junto a la cuota tributaria inicial, en la deuda tributaria para la que se solicita la asistencia.

Los *intereses de demora* vencidos hasta la fecha anterior al envío de la petición de cobro forman parte de la deuda susceptible de asistencia y se devengan y calculan conforme a la normativa del Estado requirente. Así se desprende del artículo 12.1 a) de la Directiva 2010/24/UE y, especialmente, del artículo 16.1 del Reglamento de Ejecución 1189/2011<sup>80</sup>. No obstante, a partir de la fecha en que se reciba la petición de cobro, la autoridad requerida aplicará intereses de demora con arreglo a su legislación y práctica internas, tal y como reconoce expresamente el artículo 13.3 de la Directiva. Aunque el tenor literal de la Directiva no es del todo claro, una lectura sistemática de los preceptos indicados que tenga en cuenta, además, la naturaleza indemnizatoria de los intereses, permite concluir que la normativa comunitaria “formula una auténtica regla de distribución tributaria” para el establecimiento de la compensación exigible por el retraso en el pago de las deudas tributarias, de modo que presentada la petición de cobro ante la autoridad requerida, no es posible el devengo de intereses de demora en el Estado requirente y de acuerdo con su normativa<sup>81</sup>. Téngase en cuenta, en esta línea, que el importe de los intereses de demora cobrados por el Estado requerido en el marco de una petición de asistencia a la recaudación de un crédito tributario deben transferirse al Estado miembro donde está ubicada la autoridad requirente (art. 13.5 de la Directiva).

Pues bien, uno de los cambios realizados en la LGT afecta a su artículo 26.2, donde se ha introducido un nuevo apartado e) para recoger un nuevo supuesto de exigibilidad de intereses de demora: “*Cuando se*

80 El artículo 12.1 a) de la Directiva precisa que, entre la información mínima que el instrumento uniforme de ejecución debe contener, se encuentra el importe del crédito y sus diferentes componentes, tales como principal, intereses acumulados, etc. Por su parte, el artículo 13.1, párrafo segundo, del Reglamento de Ejecución afirma que “[l]as sanciones administrativas, multas, tasas y recargos previstos en el artículo 2, apartado 2, letra a), de la Directiva 2010/24/UE y los intereses y gastos previstos en el artículo 2, apartado 2, letra c), de esa misma Directiva que, de conformidad con las normas vigentes en el Estado miembro requirente puedan adeudarse desde la fecha del instrumento inicial que permite la ejecución hasta la fecha anterior al envío de la petición de cobro, podrán incluirse en el instrumento uniforme que permite la ejecución en el Estado miembro requerido”.

81 GARCÍA PRATS, F. A., “Asistencia mutua internacional en materia de recaudación tributaria”, *op. cit.*, pp. 1293-1294.

reciba una petición de cobro de deudas de titularidad de otros Estados o de entidades internacionales o supranacionales conforme a la normativa sobre asistencia mutua, salvo que dicha normativa establezca otra cosa”. Debe valorarse positivamente la introducción de este nuevo apartado en el artículo 26.2 de la LGT ya que, hasta el momento, resultaba cuando menos dudoso el cumplimiento del principio de jerarquía normativa por parte de la normativa infralegal española que transpone a nuestro ordenamiento directivas anteriores en materia de asistencia mutua<sup>82</sup>. Sin embargo, una cuestión no resuelta expresamente por ni por la Directiva ni por la normativa interna es la relativa al importe de la deuda tributaria que el Estado requerido tomará como base para calcular los intereses de demora<sup>83</sup>.

También los recargos pueden formar parte de una petición de cobro y deberán concretarse mediante la remisión a las respectivas normativas internas de los Estados (que actúen como autoridad requirente). Sin embargo, la Directiva no alude a la aplicación de posibles recargos por parte del Estado requerido en caso de concurrir los presupuestos legales para su exigibilidad. Pese al silencio de la norma comunitaria, la duda en nuestro ordenamiento jurídico fue despejada por la Orden HAC 2324/2003 que dispone que “los instrumentos de cobro emitidos no contendrán recargos ni gastos distintos a los liquidados en los documentos del país de origen” (Capítulo VI, 4.2, segundo párrafo). Tras los cambios efectuados por el Real Decreto-Ley 20/2011, de 30 de mayo, el nuevo apartado 6 del artículo 28 de la LGT establece que “[n]o se devengarán los recargos del período ejecutivo en el caso de deudas de titularidad de otros Estados o de entidades internacionales o supranacionales cuya actuación recaudatoria se realice en el marco de la asistencia mutua, salvo que la normativa sobre dicha asistencia establezca otra cosa”. Novedad que, al igual que en el caso de los intereses de demora, debe ser saludada desde la perspectiva del respeto al principio de jerarquía normativa.

Por último, aunque ni la Directiva comunitaria ni la LGT hacen expresa referencia al *desarrollo temporal de las actuaciones de asistencia al cobro* (sin perjuicio de la prescripción, a la que haremos referencia más adelante), conviene dedicar una líneas a este tema. El artículo 20 del Reglamento de Ejecución no establece un plazo máximo de duración de las actuaciones de asistencia para el cobro en el Estado requerido, limitándose a señalar que si no fuese posible cobrar la totalidad o parte de la deuda en un plazo razonable, se informará a la autoridad requirente, indicando los motivos. La ausencia de plazo es coherente con nuestra normativa interna, que no prevé plazo máximo de duración al procedimiento de apremio (art. 104.1 LGT). Pese a ello, el artículo 20.2 del Reglamento de Ejecución establece la obligación de la autoridad requerida de informar a la autoridad requirente de la situación del procedimiento de cobro o de adopción de medidas cautelares “a más tardar al final de cada período de seis meses a partir de la fecha de acuse de recibo”. Si, pese a la información recibida de la autoridad requerida, la autoridad requirente desea que se reinicie el procedimiento de cobro o de adopción de medidas cautelares, deberá

82 Recuérdese que, conforme al artículo 8 a) de la LGT, la fijación de los elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria, se regularán en todo caso por ley. Sobre esa cuestión, *vid.* GARCÍA PRATS, F. A., “Asistencia mutua internacional en materia de recaudación tributaria”, *op. cit.*, p. 1294.

83 Sobre esa cuestión, GARCÍA PRATS, F. A., “Asistencia mutua internacional en materia de recaudación tributaria”, *op. cit.*, p. 1294, ha afirmado que teniendo en cuenta que el devengo de los intereses se refiere a la deuda liquidada por el Estado requirente contenida en el respectivo instrumento de cobro, puede pretenderse el cobro de intereses por la totalidad de los elementos que integran la deuda impagada. Sin embargo, este autor considera más ajustado al tenor literal de la Directiva (se refiere a la Directiva 2011/44/CE) “entender que los intereses de demora exigibles por el Estado requerido se ajustan a compensar la mora por el impago de la deuda tributaria inicial, por lo que sólo ésta debería devengar aquellos intereses de demora, a pesar de que los mismos se calculen conforme a una normativa y unos presupuestos diferentes”.

comunicarlo en el plazo de dos meses a partir de la fecha de recepción de la notificación del resultado del procedimiento. Nuestra normativa infralegal requeriría una adaptación en este punto, dado que en lugar del plazo de seis meses establece el plazo de un año para informar del resultado de las actuaciones (art. 27.2 Real Decreto 704/2002).

### 2.5.3.3. Mecanismos de defensa del particular

Desde la perspectiva del derecho fundamental a la legítima defensa revisten especial importancia los apartados 1 y 2 del artículo 14 de la Directiva, relativos a los litigios planteados contra los actos y actuaciones administrativos adoptados en el marco del procedimiento de asistencia en la recaudación. Pese a que en este punto la Directiva 2010/24/UE es esencialmente continuista, la introducción de estas disposiciones contribuye a clarificar la autoridad competente para conocer y resolver posibles disputas en el marco de un procedimiento transnacional de recaudación, cuestión que ha suscitado cierta controversia ante los tribunales españoles. En este sentido, todo litigio que afecte al crédito, instrumento inicial de ejecución, instrumento uniforme y validez de una notificación efectuada por una autoridad competente del Estado requirente recaerá en el ámbito de la revisión de las instancias competentes de tal Estado<sup>84</sup>. Sin embargo, los litigios referentes a las medidas de ejecución adoptadas en el Estado requerido o a la validez de una notificación efectuada por una autoridad competente de este último se someterán al arbitraje de la instancia competente de ese Estado miembro, con arreglo a sus disposiciones legales y reglamentarias. La principal evolución producida a este respecto consiste en que si durante el procedimiento de cobro un interesado impugna ante el Estado requerido el crédito, el instrumento inicial de ejecución o el instrumento uniforme de ejecución, dicho Estado deberá informar al interesado sobre la necesidad de que la impugnación se presente, en su caso, ante el Estado requirente y con arreglo a la legislación del mismo.

El nuevo artículo 177 duodécimo de la LGT, siguiendo lo establecido por el art. 14.1 de la Directiva 2010/24/UE, dispone que la revisión del instrumento de ejecución (asimilable a la providencia de apremio) se realizará por el Estado o entidad internacional o supranacional que haya requerido la asistencia mutua. En cambio, la revisión de las diligencias de embargo y demás actuaciones de la Administración tributaria derivadas de una solicitud de cobro por ella recibida, se efectuará por los órganos revisores establecidos en la LGT y en su normativa de desarrollo.

De acuerdo con este planteamiento, el nuevo artículo 177 decimo de la LGT establece que contra el instrumento de ejecución dictado al amparo de las normas sobre asistencia mutua no son admisibles los motivos de oposición recogidos en el art. 167.3 LGT relativo a la providencia de apremio. Por tanto, no son admisibles los siguientes motivos de oposición:

- Extinción total de la deuda o prescripción del derecho a exigir el pago.
- Solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en período voluntario y otras causas de suspensión del procedimiento de recaudación.

---

84 *Vid.*, sobre la incompetencia de los órganos revisores del Estado requerido para conocer la impugnación de actos relativos a la existencia o validez del título ejecutivo, la STSJ de Cataluña de 8 de noviembre de 2007 (JUR 2008/31287) y las RRTEAC de 1 de febrero de 2006 (JUR 2006/157337), de 23 de junio de 2000 (JT 2000/1424) y 11 de junio de 1999 (NFJ008609).

- Falta de notificación de la liquidación.
- Anulación de la liquidación.
- Error u omisión en el contenido de la providencia de apremio que impida la identificación del deudor o de la deuda apremiada.

Por su parte, el artículo 177 undecies de la LGT señala que contra las diligencias de embargo dictadas al amparo de la asistencia mutua sólo son admisibles los motivos de oposición contenidos en el art. 170.3 LGT, es decir:

- La extinción de la deuda o la prescripción del derecho a exigir su pago.
- La falta de notificación del instrumento de ejecución.
- El incumplimiento de las normas que regulan el embargo.
- La suspensión del procedimiento de recaudación.

A modo de regla especial, se establece que en aquellos casos en los que el motivo de oposición se fundamente en medios de prueba obtenidos en actuaciones ante instancias administrativas o judiciales de otro Estado o entidad internacional o supranacional, habrá que solicitar la debida acreditación de los mismos, teniendo la información que se remita el valor probatorio que proceda en derecho de conformidad con el art. 106.2 LGT.

Contra el resto de las actuaciones de la Administración tributaria española derivadas de una solicitud de cobro recibida en el marco de la asistencia mutua serán oponibles los motivos que deriven de la LGT y de su normativa de desarrollo.

#### **2.5.3.4. Suspensión del procedimiento de recaudación**

El artículo 177 terdecies de la LGT, siguiendo lo señalado en el artículo 14.4 de la Directiva 2010/24/UE, diferencia dos supuestos de suspensión.

El primero se refiere a la suspensión de oficio del procedimiento de recaudación instado al amparo de las normas de asistencia mutua cuando se comunique la existencia de un litigio por el Estado o entidad internacional o supranacional requirente que pudiera afectar al crédito respecto del cual se hubiera solicitado asistencia, suspensión que tendrá asimismo lugar cuando sea el interesado quien lo comunique y acredite fehacientemente. La Ley también prevé la suspensión parcial, que tendrá lugar cuando el litigio se refiera solo a una parte de la solicitud de asistencia, pudiéndose continuar la ejecución de la parte no afectada.

No obstante, al igual que la Directiva 2008/55/CE, el art. 14.4, párrafo tercero, de la nueva Directiva contiene una excepción a la regla de suspensión del procedimiento de ejecución en el Estado requerido. Así, la autoridad requirente podrá, con arreglo a las disposiciones legales y reglamentarias y a las prácticas

administrativas vigentes en su propio Estado, solicitar a la autoridad requerida el cobro de un crédito impugnado o de la parte impugnada de un crédito, siempre que las disposiciones y prácticas del Estado requerido lo permitan. Por consiguiente, para que esta excepción opere es necesario que esté prevista en el ordenamiento de ambos Estados, requirente y requerido. Toda solicitud en tal sentido debe ser motivada. En esta hipótesis, si el resultado de la impugnación favoreciera al deudor, la autoridad requirente deberá hacerse cargo de la devolución de todo importe cobrado, junto con las indemnizaciones debidas, con arreglo a las disposiciones vigentes en el Estado miembro requerido.

La interpretación y aplicación de este precepto de la Directiva plantea el problema de su integración con el artículo 172.3 de la LGT<sup>85</sup>. De acuerdo con dicho precepto, el procedimiento de ejecución no puede finalizar con la enajenación de los bienes y derechos embargados previamente hasta que el acto de liquidación de la deuda tributaria ejecutada sea firme, salvo en los supuestos de fuerza mayor, bienes perecederos, bienes en los que exista riesgo de pérdida inminente de valor o cuando el obligado tributario solicite de forma expresa su enajenación. Tras los cambios efectuados por el Real Decreto-Ley 20/2011, el artículo 177 terdecies, apartado 1, de la LGT está lejos de resolver el problema interpretativo, ya que se limita a señalar que la suspensión *“no se acordará o quedará sin efecto cuando dicho Estado o entidad internacional o supranacional manifieste su voluntad a favor de la ejecución”*, pero no se aclara, en tal caso, qué actuaciones se llevarán a cabo para proseguir el procedimiento ejecutivo de cobro y cómo se conjuga este extremo con el límite establecido en su artículo 172.3 de la LGT. Si se acude a la normativa infralegal, la OM HAC 2324/2003 adopta un planteamiento ciertamente ambiguo, pues si bien parece admitir la aplicación de esta excepción a nuestro ordenamiento, advierte que, a la mayor brevedad posible y, en cualquier caso, en el plazo de un mes desde que se haya recibido la comunicación del Estado requirente, se informará acerca de las disposiciones y prácticas vigentes en España que no permitan continuar, en todo o en parte, el procedimiento, y en particular del contenido del art. 172.3 de la LGT. Cabría pensar que, en un escenario como el descrito, el procedimiento ejecutivo de cobro podría desarrollarse hasta la fase procesal inmediatamente anterior a la adopción del acuerdo de enajenación.

El segundo supuesto de suspensión se refiere a la iniciación de un procedimiento amistoso por parte de alguno de los Estados o entidades intervinientes en dicha asistencia, siempre que se presuma que el resultado de dicho procedimiento pueda afectar al crédito respecto del cual se haya solicitado la asistencia. En este caso se suspenderán o aplazarán las medidas de cobro hasta que finalice dicho procedimiento amistoso, salvo que, entre otros supuestos, existan indicios racionales de que dicho cobro se verá frustrado o gravemente dificultado, en cuyo caso continuará la ejecución. La suspensión podrá completarse, en todo caso, con la adopción de medidas cautelares conforme a lo dispuesto en el artículo 81.2 de la LGT.

### 2.5.3.5. Terminación del procedimiento

El nuevo artículo 177 quaterdecies de la LGT dispone que estos procedimientos de recaudación podrán terminar, además de por las causas previstas en el art. 173 LGT (es decir, por el pago de la cantidad debida, por el acuerdo que declare el crédito como incobrable total o parcialmente, una vez declarados fallidos todos los obligados al pago, y por el acuerdo de haberse extinguido la deuda por cualquier otro motivo), por la modificación o retirada de la petición de cobro original efectuada por el Estado o entidad requirente; todo ello, en cumplimiento de lo dispuesto en el art. 15 de la Directiva 2010/24/UE.

---

85 GARCÍA PRATS, F. A., “Asistencia mutua internacional en materia de recaudación tributaria”, *op. cit.*, p. 1304.

No obstante, el artículo 15 de la Directiva contiene otros requerimientos, no detallados en la LGT, que conviene destacar. Por lo pronto, en caso de modificación de la petición de cobro o de retirada de la misma, la autoridad requirente deberá informar de manera inmediata a la autoridad requerida, indicando los motivos de la modificación o retirada.

Cuando la modificación de la petición derive de un litigio entablado en el Estado requirente, la autoridad requirente remitirá la decisión de la instancia competente junto con un *instrumento uniforme revisado* que permita la ejecución en el Estado miembro requerido. En tal caso, la autoridad requerida proseguirá el procedimiento de cobro sobre la base del instrumento revisado.

Si el Estado requerido hubiera adoptado ya medidas de cobro o cautelares sobre la base del instrumento uniforme original podrán continuar aplicándose a partir del instrumento uniforme revisado, a menos que la modificación de la solicitud se deba a la invalidez del instrumento inicial que permite la ejecución en el Estado miembro requirente o del instrumento uniforme original que permite la ejecución en el Estado miembro requerido.

La Directiva comunitaria no precisa los efectos que la modificación de la solicitud de cobro puede tener sobre el procedimiento iniciado en el Estado requerido. No obstante, el artículo 22 del Reglamento de Ejecución proporciona algunas reglas a este respecto dependiendo de que la modificación de la solicitud de cobro dé lugar a una reducción o a un incremento del importe del crédito. En el primer caso (reducción del importe del crédito), la autoridad requerida proseguirá su acción de cobro o de adopción de medidas cautelares, limitando dicha acción a la cantidad pendiente de recibir. Si la autoridad requerida ya hubiera procedido a cobrar una cantidad que supere el importe de la deuda pendiente, pero aún no se hubiese iniciado el procedimiento de transferencia de la deuda cobrada al Estado requirente, la autoridad requerida devolverá el importe cobrado de más a la persona que tenga derecho a percibirlo. En el segundo caso (aumento del importe del crédito), se faculta a la entidad requirente para enviar a la autoridad requerida una petición adicional de cobro o adopción de medidas cautelares. En la medida de lo posible, la autoridad requerida tramitará la petición adicional al mismo tiempo que la petición inicial de la autoridad requirente, pero cuando la acumulación no sea posible dado lo avanzado del procedimiento en curso, la autoridad requerida solo estará obligada a tramitar la petición adicional si esta alude a un importe igual o superior a 1.500 €.

En este sentido, el Capítulo VII.5 de la OM HAC 2324/2003 ha abordado la modificación de la cuantía del crédito de forma muy similar a la efectuada por la normativa comunitaria. No obstante, se ha advertido por algunas voces que aunque la Orden prevé expresamente la posibilidad de que la Administración tributaria española, como autoridad requirente, emita una petición complementaria de asistencia cuando “por cualquier motivo, la cuantía del crédito objeto de la petición de cobro hubiera sufrido una modificación”, esta posibilidad no resulta aplicable en nuestro ordenamiento jurídico, donde se prohíbe la *reformatio in peius* (arts. 223.4 y 237.1 LGT)<sup>86</sup>.

Obviamente, el procedimiento también puede finalizar mediante el pago de la cantidad debida. Una vez realizado el cobro, el Estado requerido deberá proceder a transferir al Estado requirente el importe que corresponda (incluidos los intereses de demora devengados en el Estado requerido) en el plazo de dos meses

---

86 GARCÍA PRATS, F. A., “Asistencia mutua internacional en materia de recaudación tributaria”, *op. cit.*, p. 1322.

La parquedad y generalidad tanto de la norma comunitaria como de la regulación interna no despeja las dudas sobre la verificación de los requisitos necesarios para la adopción de medidas cautelares en el marco de los procedimientos de recaudación derivados de solicitudes de asistencia mutua.

a partir de la fecha en que se haya efectuado el cobro<sup>87</sup>. No obstante, de forma novedosa, el artículo 23 del Reglamento de Ejecución prevé que si las medidas de cobro aplicadas por la autoridad requerida se impugnasen por un motivo que no sea imputable al Estado miembro requirente, la autoridad requerida podrá aplazar la transferencia hasta que se resuelva el litigio, siempre que se cumplan simultáneamente las siguientes condiciones: que la autoridad requerida considere probable que el resultado del litigio favorezca al deudor; y que la autoridad requirente no haya declarado que devolverá los impuestos ya transferidos si el resultado del

litigio favorece al deudor. Si la autoridad requirente sí efectuase una declaración de devolución, procederá a la devolución de los importes transferidos en el plazo de un mes a partir de la recepción de la petición de reembolso y cualquier otra indemnización debida deberá ser sufragada íntegramente por la autoridad requerida.

Finalizado el procedimiento ejecutivo en el Estado requerido y en lo que atañe al *reembolso de gastos*, el art. 20 de la Directiva no introduce novedades más allá de algunos cambios de redacción. La regla general es la renuncia entre Estados al reembolso de gastos resultantes de cualquier de los procedimientos de asistencia mutua. Excepcionalmente, cuando la petición de cobro presente especiales dificultades o se inscriba en el ámbito de la lucha contra la delincuencia organizada, podrán acordarse medidas de reembolso específicas. Ahora bien, el art. 20.1 de la Directiva permite al Estado requerido cobrar a la persona afectada y retener los costes derivados del cobro que haya debido afrontar (v.gr. costas del procedimiento).

También en línea con la regulación anterior, se establece la responsabilidad patrimonial del Estado requirente ante el Estado requerido por los gastos y las pérdidas que éste haya podido sufrir a raíz de actuaciones que se consideren infundadas en lo que respecta, bien a la realidad del crédito, bien a la validez del instrumento que permita su ejecución, y/o a las medidas cautelares adoptadas.

La LGT nada dice sobre el reembolso de gastos y, hasta la fecha, la transposición de esta cuestión a nuestro ordenamiento se contiene en el artículo 30 del RD 704/2002. No obstante, este artículo no se aviene completamente a las exigencias comunitarias, ya que en su apartado 1 se establece la transferencia al Estado requirente de la cantidad cobrada al deudor “reteniendo todo coste que se ocasione relacionado con el cobro”, mientras que la Directiva comunitaria exige que la retención se produzca frente al obligado tributario, pero no frente al Estado requirente en el momento de realizar la transferencia<sup>88</sup>.

87 El artículo 30 del Real Decreto 704/2002 establece el plazo de un mes en coherencia con la normativa comunitaria anterior.

88 GARCÍA PRATS, F. A., “Asistencia mutua internacional en materia de recaudación tributaria”, *op. cit.*, p. 1320.

### 2.5.3.6. Medidas cautelares

La Directiva 2010/24/UE amplía y regula de forma más clara los supuestos en los que el Estado requerido puede adoptar medidas cautelares para garantizar el cobro del crédito<sup>89</sup>. Es posible diferenciar tres casos, los dos primeros contemplados en el art. 16, y el tercero en el artículo 14.4.

Por lo que se refiere a los dos primeros casos, previa petición motivada de la autoridad requirente, la autoridad requerida adoptará medidas cautelares siempre que lo permita su legislación nacional y con arreglo a sus prácticas administrativas, para garantizar el cobro cuando un crédito o el instrumento que permita la ejecución en el Estado miembro requirente sea impugnado en el momento en que se realice la solicitud, o cuando el crédito no esté aún sujeto a un instrumento que permita la ejecución en el Estado requirente (porque se encuentre en período voluntario de ingreso, o la deuda no se encuentre liquidada como contempla el artículo 81.5 de la LGT), siempre que, en una situación similar, sean asimismo posibles medidas cautelares, con arreglo a la legislación nacional y las prácticas administrativas del Estado miembro requirente.

El documento que permita la adopción de medidas cautelares en el Estado requirente, de existir, se adjuntará a la solicitud de medidas cautelares en el Estado miembro requerido y, al igual que el instrumento uniforme de ejecución, no estará sujeto a acto alguno de reconocimiento, adición o sustitución en este último Estado. Asimismo, la solicitud de medidas cautelares podrá ir acompañada de otros documentos referentes al crédito y expedidos por el Estado requirente.

El tercer supuesto, contemplado en el artículo 14.4, está relacionado con la impugnación sobrevenida del crédito o del instrumento de ejecución en el Estado requirente, lo que determinará la suspensión del procedimiento de recaudación ejecutivo en el Estado requerido, como ya se señaló anteriormente. En tal caso, a petición de la autoridad requirente o de forma unilateral si se estima necesario por parte de la autoridad requerida, se podrán adoptar medidas cautelares para garantizar el cobro siempre que la normativa interna del Estado requerido lo permita.

Como complemento a lo anterior, el artículo 17 de la Directiva considera aplicable a las medidas cautelares lo dispuesto en la misma respecto de la solicitud de asistencia para el cobro en cuanto a: la remisión por parte del requirente al requerido de toda la información útil relacionada con la petición (art. 10.2); la consideración del crédito al que se refiere la solicitud como propio del Estado requerido (art. 13.1); la remisión de información al requirente sobre el resultado de su petición (art. 13.2); las normas que regulan los litigios con carácter general (art. 14); las normas que regulan la modificación de la solicitud de asistencia (art. 15).

La incorporación de las exigencias comunitarias en materia de medidas cautelares a nuestro ordenamiento tributario se ha efectuado dando nueva redacción al primer apartado del artículo 81 de la LGT para clarificar la legitimación de la Administración tributaria española para adoptar medidas cautelares para asegurar el cobro “*de las deudas para cuya recaudación sea competente*”, e introduciendo un nuevo apartado segundo en el mismo artículo (lo que supone la reenumeración de los restantes apartados) en el que se dispone que

89 Vid., a este respecto, RTEAC de 25 de enero de 1995 (JT 1995/312) sobre la posibilidad de adoptar medidas cautelares en el ámbito de la asistencia mutua entre países comunitarios.

“[c]uando se solicite a la Administración tributaria la adopción de medidas cautelares en el marco de la asistencia mutua, el documento procedente del Estado o entidad internacional o supranacional que las solicite que permita la adopción de medidas cautelares no estará sujeto a acto alguno de reconocimiento, adición o sustitución por parte de la Administración tributaria española”.

Dado que las medidas cautelares se aplicarán conforme a la normativa interna del Estado requerido, en caso de que la Administración tributaria española ocupe esta posición, la adopción de medidas cautelares exigirá la concurrencia de una serie de requisitos, esto es, el *periculum in mora*, la provisionalidad de la medida (duración máxima de seis meses desde su adopción, salvo que se den los motivos que permitan su prórroga), proporcionalidad al daño que se pretenda evitar y notificación obligatoria al afectado con expresa mención de los motivos que justifican su aplicación.

La parquedad y generalidad tanto de la norma comunitaria como de la regulación interna no despeja las dudas sobre la verificación de los requisitos necesarios para la adopción de medidas cautelares en el marco de los procedimientos de recaudación derivados de solicitudes de asistencia mutua.

#### 2.5.4. Prescripción

El artículo 19 de la Directiva 2010/24/UE introduce algunos cambios en materia de prescripción con la finalidad de simplificar su aplicación y favorecer las posibilidades de cobro. A tal fin, en su apartado 1 se reitera, en línea con la normativa comunitaria precedente y con la práctica convencional, que las cuestiones referentes a los plazos de prescripción se regirán exclusivamente por las disposiciones legales vigentes en el Estado miembro requirente. Ahora bien, en relación con las causas de suspensión, interrupción o prórroga de los plazos de prescripción<sup>90</sup>, el apartado 2 de dicho precepto aclara que se considerará que toda medida encaminada al cobro de los créditos por parte de la autoridad requerida, o por cuenta de la misma, a raíz de una solicitud de asistencia, y que tenga por efecto suspender, interrumpir o prorrogar el plazo de prescripción, de acuerdo con la normativa del Estado miembro requerido, surtirá el mismo efecto en el Estado requirente, siempre y cuándo en éste último se contemplen efectos equivalentes.

Haciendo nuestras las palabras de GRAU RUIZ, “[a] primera vista, podría parecer un contrasentido que los plazos de prescripción se rijan por el Derecho del Estado requirente y su interrupción o suspensión por el del Estado requerido. Sin embargo, es perfectamente coherente con el sistema perfilado de asistencia mutua en materia de recaudación, que sigue criterios subjetivos en la producción del acto y donde las cuestiones relativas a la obligación material se reconducen siempre a la esfera competencial del Estado acreedor y las referidas a los concretos actos de ejecución a la del Estado que le asiste en el cobro de la deuda”<sup>91</sup>.

Para resolver posibles problemas motivados por el hecho de que el Estado requerido no permita la suspensión, interrupción o prórroga del plazo de prescripción, el artículo 19.2, segundo párrafo, de la

90 Como ha apuntado CALDERÓN CARRERO, J. M., “Hacia una nueva era de cooperación fiscal europea...”, *op. cit.*, p. 63, aunque la terminología empleada por la Directiva en relación con la interrupción, suspensión o prórroga de la prescripción no coincide plenamente con la utilizada por nuestra LGT, “tiene como finalidad integrar las diferentes normativas nacionales sobre este particular y no tanto articular nuevas reglas materiales sobre prescripción tributaria”.

91 GRAU RUIZ, M. A., *La cooperación internacional para la recaudación de tributos...*, *op. cit.*, p. 251.

Directiva dispone que toda medida encaminada al crédito por parte de la autoridad requerida a raíz de una solicitud de asistencia y que, en caso de haber sido aplicada por la autoridad requirente en su propio Estado miembro hubiera tenido por efecto suspender, interrumpir o prorrogar el plazo de prescripción de acuerdo con la normativa del Estado requirente, se considerará, a estos solos efectos, aplicada en este último.

Además, la Directiva advierte que las reglas anteriormente descritas no afectarán a la posibilidad del Estado requirente de desarrollar actuaciones con esa finalidad suspensiva, interruptiva o de prórroga del plazo de prescripción (art. 19.2 *in fine*). Finalmente, también como novedad, se establece la obligación de información mutua entre los Estados requirente y requerido en cuanto al desarrollo, por uno y por otro, de las actuaciones que interrumpan, suspendan o prorroguen el plazo de prescripción. Una comunicación fluida entre Estados requirente y requerido tendrá una enorme importancia a la hora de efectuar el juicio de comparación sobre la presencia o ausencia de la “equivalencia de efectos” en materia de prescripción<sup>92</sup>.

Es llamativo que el artículo 19.2 de la Directiva otorgue efecto interruptivo de la prescripción a las actuaciones de la autoridad requerida, pero no prevea el mismo efecto para las actuaciones de los obligados tributarios en el otro Estado, de forma análoga a los supuestos recogidos en el art. 68 de la LGT, del mismo modo que nada establece sobre las cuestiones relativas a la caducidad, aspecto que, en opinión de algunas voces de la doctrina, deberían determinarse conforme a la normativa interna del Estado requerido, puesto que guardan relación con el desarrollo del procedimiento<sup>93</sup>.

Las disposiciones de la Directiva comunitaria en materia de prescripción se han incorporado a nuestro ordenamiento interno mediante la introducción de un nuevo apartado 5 al artículo 68 de la LGT, según el cual “[l]as actuaciones a las que se refieren los apartados anteriores y las de naturaleza análoga producirán los efectos interruptivos de la prescripción cuando se realicen en otro Estado en el marco de la asistencia mutua, aun cuando dichos actos no produzcan efectos interruptivos semejantes en el Estado en el que materialmente se realicen”. Desde la perspectiva del principio de jerarquía normativa la introducción de este precepto en la LGT merece una valoración positiva, dado que anteriormente la cuestión se regulaba en el artículo 5.1 del Real Decreto 704/2002 en clara contravención del artículo 8 f) de la LGT.

## **2.6. Límites a la obligación de prestar asistencia por parte del Estado requerido**

La Ley General Tributaria no hace expresa mención a los supuestos en los que la Administración tributaria española, como autoridad requerida, puede denegar la asistencia solicitada. Tales supuestos sí se recogen en el Real Decreto 704/2002 (art. 6) y en la Orden HAC 2324/2003 (Capítulo I.6.3) pero, en la medida en que se trata de normas anteriores a la Directiva 2010/24/UE no se adecuan por completo, como veremos inmediatamente, a las novedades introducidas a este respecto por la Directiva 2010/24/UE.

Pues bien, el art. 18 de la Directiva prevé una serie de casos en los que la autoridad requerida puede rechazar una petición de asistencia administrativa. En general, la norma es continuista, aunque se

92 DE MIGUEL CANUTO, E., “Eficacia transnacional de la normativa interna y sus proyecciones metodológicas”, *op. cit.*, 45.

93 GARCÍA PRATS, F. A., “Asistencia mutua internacional en materia de recaudación tributaria”, *op. cit.*, pp. 1318-1319.

Es indispensable la coordinación de los procedimientos nacionales, no sólo como garantía de un más eficaz funcionamiento del sistema de asistencia mutua en materia de recaudación, sino como tutela de la posición jurídica del cotribuyente afectado por este mecanismo.

incorporan ciertas novedades en la definición de tales límites. Por supuesto, si la autoridad requerida invoca alguno de estos límites deberá informar a la autoridad requirente de los motivos por los que se opone a prestar la asistencia.

En primer lugar, no existe obligación de prestar asistencia para el cobro o para adoptar medidas cautelares cuando, debido a la situación del deudor, el cobro del crédito pueda crear graves dificultades económicas o sociales en el Estado miembro requerido y siempre que tal excepción esté prevista en la normativa interna de tal Estado para el cobro de créditos

similares. Pese a que este supuesto está expresamente previsto en el art. 6.3 del Real Decreto 704/2002, nuestro ordenamiento tributario no prevé la finalización del procedimiento de recaudación en atención a la situación del obligado tributario y a las condiciones de dichos procedimientos, en virtud del principio de indisponibilidad del crédito tributario (art. 18 LGT), por lo que cuando la Administración tributaria española actúe como autoridad requerida no podrá alegar este motivo para rechazar la solicitud de asistencia formulada por otro Estado miembro<sup>94</sup>.

En segundo lugar, no existe obligación de prestar asistencia para el intercambio de información, para la notificación, para el cobro de créditos o para adoptar medidas cautelares, cuando la petición inicial de asistencia se refiera a créditos de más de cinco años<sup>95</sup>. Como novedad, la Directiva 2010/24/UE señala que el plazo empezará a contar a partir de la fecha de su “vencimiento” en el Estado miembro requirente, hasta la fecha de la solicitud inicial de asistencia (la Directiva 2008/55/CE señalaba como *dies a quo* la fecha del título ejecutivo). El término “vencimiento” se emplea para referirse a la fecha en que hubiese finalizado el plazo de ingreso voluntario de la deuda en el Estado requirente. No obstante, si el crédito ha sido impugnado, el plazo comenzará a contar a partir del momento en que éste ya no pueda impugnarse nuevamente. La Directiva no precisa si se refiere a recursos en vía administrativa o judicial; no obstante, consideramos que deben incluirse ambos. También de forma novedosa se señala que si se ha concedido un aplazamiento o plan de pago a plazos en el Estado requirente, el plazo comenzará a partir del vencimiento del plazo completo de pago. Ahora bien, en estos casos, la autoridad requerida no estará obligada a conceder la asistencia respecto de los créditos de antigüedad superior a diez años, contados a partir de la fecha en que el crédito hubiese debido pagarse en el Estado miembro requirente (vencimiento original del período voluntario de ingreso)<sup>96</sup>. Las novedades introducidas por la Directiva respecto al cómputo general del plazo de cinco años y a

94 Extremo advertido por GARCÍA PRATS, F. A., “Asistencia mutua internacional en materia de recaudación tributaria”, *op. cit.*, p. 1308.

95 Al configurarse como una exclusión oponible exclusivamente por el Estado requerido, no resulta en principio alegable por los particulares para oponerse a la prestación de asistencia, tal y como ha subrayado GARCÍA PRATS, F. A., “Asistencia mutua internacional en materia de recaudación tributaria”, *op. cit.*, p. 1309.

96 El art. 14.3 del Convenio Multilateral OCDE-Consejo de Europa establece que el Estado requerido no está obligado a cumplir una solicitud de asistencia que se curse transcurridos más de quince años desde la fecha del instrumento original que permite la ejecución.

las especialidades en caso de impugnación o aplazamiento o fraccionamiento del pago no encuentran reflejo, por el momento, en nuestra normativa interna.

Por último, pasa a recogerse explícitamente en la Directiva que los Estados miembros no estarán obligados a conceder ayuda en caso de que el “importe total” del crédito para el que se solicita la asistencia sea inferior a 1.500 €, criterio que ha sido trasladado al artículo 6.2 del RD 704/2002 y al Capítulo I.6.1 de la OM HAC 2324/2003, preceptos que configuran este límite no como un supuesto de exclusión de la obligación de prestar la asistencia solicitada, sino como un supuesto de inadmisibilidad de la solicitud. La utilización de la expresión “importe total” permite inferir que la cuantía mínima no se refiere únicamente al importe de la deuda tributaria original o cuota tributaria, sino al importe total que aparezca en la solicitud de asistencia. El artículo 3 del Reglamento de Ejecución admite que la autoridad requirente acumule varios créditos susceptibles de asistencia en una única solicitud, siempre que los diferentes créditos se refieran a una misma persona. La cuestión que la normativa comunitaria deja abierta es si en caso de producirse una modificación a la baja de la solicitud inicial como consecuencia de una impugnación, que se traduce en un importe final del crédito o créditos para el que se solicita la asistencia que no supera el umbral mínimo, ello debe comportar la imposibilidad de continuar con el procedimiento de asistencia por parte del Estado requerido y, en su caso, proceder a la devolución de las cantidades cobradas<sup>97</sup>.

### 3. Conclusiones

Como ha tenido ocasión de comprobarse a lo largo de estas páginas, la Directiva 2010/24/UE aspira a mejorar la eficiencia y eficacia de la asistencia mutua entre Administraciones tributarias en materia recaudatoria, para lo cual ha llevado a cabo una serie de cambios que contribuyen a facilitarla en la práctica. El objetivo último es implantar un sistema uniforme de asistencia en materia de cobro de créditos tributarios y otros derechos en el mercado interior, finalidad bajo la cual subyace la idea de coordinación tanto de los procedimientos nacionales como de las autoridades competentes de los Estados miembros. La aprobación de la Directiva supone un importante avance en el proceso de fortalecimiento de los mecanismos de lucha contra el fraude y evasión fiscales y de la aplicación efectiva de los sistemas tributarios de los Estados miembros. Desde la perspectiva de la protección jurídica de los particulares afectados por las actuaciones de asistencia mutua, la Directiva también da algunos pasos significativos (v. gr. utilización de modelos normalizados e instrumentos uniformes traducidos a una lengua oficial del Estado requerido, clarificación de los órganos revisores competentes en caso de litigio, exigencia de motivación), aunque se sigue echando en falta una mayor atención por parte de la norma comunitaria a la posición jurídica del sujeto afectado por tales actuaciones<sup>98</sup>.

Respecto a la incorporación de los nuevos requerimientos comunitarios en materia de asistencia mutua a nuestro ordenamiento jurídico, al margen de las reservas manifestadas respecto al instrumento normativo empleado para efectuar la transposición de la Directiva, nos merece una valoración positiva la incorporación de los principios y reglas generales sobre la materia en la Ley General Tributaria, tanto

97 Sobre este particular GARCÍA PRATS, F. A., “Asistencia mutua internacional en materia de recaudación tributaria”, *op. cit.*, p. 1312.

98 Nos parece sintomática, en este sentido, la siguiente declaración efectuada en el considerando nº 21 de la Directiva: “La presente Directiva *respet*a los derechos fundamentales y *observa* los principios reconocidos, en particular, en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea [...]”. Énfasis añadido.

por el carácter codificador de esta norma, como por el respeto al principio de jerarquía normativa en la regulación de algunas cuestiones. No obstante, el análisis de las modificaciones efectuadas en la LGT nos lleva a concluir que, en no pocas ocasiones, la transposición de las exigencias comunitarias se ha efectuado mediante una reproducción casi literal de los preceptos de la Directiva y, en otras, a través de remisiones genéricas a la “normativa sobre asistencia mutua”, lo que no contribuye a despejar todas las dudas sobre la concreta opción aplicable dentro de nuestro ordenamiento jurídico. Por otra parte, se observa una falta de adecuación a los postulados de la LGT en materia de asistencia mutua en materia de recaudación de la normativa interna infralegal que ha incorporado a nuestro ordenamiento varias directivas comunitarias anteriores sobre asistencia mutua en materia de recaudación. Aunque, ciertamente, la posible contradicción entre dicha normativa infralegal y la LGT se resuelve a favor de esta última, esta falta de sintonía normativa debe resolverse cuanto antes, para eliminar la ambigüedad e incertidumbre ocasionada y cumplir la obligación de aplicar correctamente el Derecho de la UE.

A pesar de los avances efectuados por la Directiva y de la incorporación, más o menos acertada, de sus exigencias al ordenamiento tributario español, siguen existiendo aspectos controvertidos en torno al sistema de asistencia mutua en materia de recaudación tributaria entre Estados directamente reconducibles a la cuestión de la posición jurídica del particular afectado por un “procedimiento de composición plurinacional” en el que concurren normas procedimentales de distintos Estados y donde debe producirse la integración de las actuaciones realizadas en uno y otro<sup>99</sup>. En este escenario, es indispensable la coordinación de los procedimientos nacionales, no sólo como garantía de un más eficaz funcionamiento del sistema de asistencia mutua en materia de recaudación, sino como tutela de la posición jurídica del contribuyente afectado por este mecanismo<sup>100</sup>.

## 4. Adenda

Concluido el presente trabajo y mientras se encontraba en fase de maquetación, el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas ha hecho público un Proyecto de Real Decreto que persigue cuatro objetivos fundamentales: la transposición de la Directiva 2011/16/UE, previendo actuaciones de asistencia mutua derivadas de otras normas internacionales en la materia; el desarrollo reglamentario de los preceptos relativos a la asistencia mutua incorporados a la LGT; la introducción de nuevas obligaciones de información a suministrar por los obligados tributarios en relación con determinados bienes o derechos situados en el extranjero; y la modificación del Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa. A la espera de su aprobación definitiva y sin perjuicio de su examen ulterior, las modificaciones proyectadas no afectan significativamente al contenido de este trabajo.

99 DE MIGUEL CANUTO, E., “Eficacia transnacional de la normativa interna y sus proyecciones metodológicas”, *op. cit.*, p. 55.

100 Sobre la necesaria coordinación procedimental en aras de la tutela del contribuyente *vid.* SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E., “La tutela del contribuyente en relación con las actuaciones de intercambio de información tributaria en el ámbito internacional”, en Collado Yurrita, M. A., *Intercambio Internacional de Información Tributaria: Avances y Proyección Futura*, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2011, pp. 168-172.