

2018 - 11 - 14

La armonización de las normas contra la elusión fiscal relativas a la fiscalidad directa en la Unión Europea. 1ª ed., septiembre 2018

Parte 3. La cooperación administrativa como requisito para la plena aplicación de las libertades y garantía de efectividad de los tributos

Parte 3. La cooperación administrativa como requisito para la plena aplicación de las libertades y garantía de efectividad de los tributos

11 La cooperación administrativa en materia de recaudación: la Directiva 2010/24/UE



JOSÉ MARÍA COBOS GÓMEZ

Profesor Asociado de Derecho Financiero y Tributario, Universidad Pontificia Comillas (ICADE). Socio, Garrigues.

Sumario:

- I. Introducción
- II. Ámbito de aplicación de la directiva
 - 1. Ámbito objetivo
 - 2. Ámbito subjetivo
 - 2.1. Legitimados activos
 - 2.2. Legitimado pasivo
- III. Mecanismos de asistencia mutua en materia de recaudación
 - 1. Cuestiones comunes
 - 1.1. Medios normalizados y medios de comunicación
 - 1.2. Régimen lingüístico

- 1.3. Divulgación de la información
- 1.4. Denegación de la tramitación de la solicitud
2. Asistencia para la obtención de información
 - 2.1. Intercambio de información mediante solicitud previa
 - 2.2. Intercambio espontáneo de información o sin solicitud previa
 - 2.3. Presencia y participación en las actuaciones de asistencia
3. Asistencia para la notificación de documentos
 - 3.1. Solicitud de notificación de documentos realizada por la Administración española
 - 3.2. Solicitud de notificación de documentos recibida por la Administración española
4. Asistencia para el cobro de créditos o la adopción de medidas cautelares
 - 4.1. Iniciación del procedimiento
 - 4.2. Tramitación del procedimiento
 - 4.3. Incidencias litigiosas durante la tramitación del procedimiento
 - 4.4. Terminación del procedimiento
 - 4.5. Solicitud de medidas cautelares
 - 4.6. Límite de las obligaciones de la autoridad requerida
 - 4.7. Prescripción
 - 4.8. Gastos

IV. Bibliografía

I. INTRODUCCIÓN

La [Directiva 2010/24/UE](#) del Consejo, de 16 de marzo de 2010, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas (LCEur 2010, 404; en adelante, la Directiva), tiene por objeto establecer las normas con arreglo a las cuales los Estados miembros deberán prestar asistencia para el cobro, en un Estado miembro, de determinados créditos de naturaleza pública (tributarios o no tributarios) que se hayan originado en otro Estado miembro¹⁾.

Como señala su primer considerando, la asistencia mutua entre Estados miembros en materia recaudatoria contribuye al buen funcionamiento del mercado interior y garantiza la neutralidad fiscal, además de haber permitido a los Estados miembros suprimir medidas protectoras de carácter discriminatorio en las transacciones transfronterizas, destinadas a prevenir el fraude y las pérdidas presupuestarias.

Los mecanismos de asistencia mutua en materia de recaudación no son novedosos en el ámbito de la Unión Europea, estableciéndose por primera vez mediante la [Directiva 76/308/CEE del Consejo, de 15 de marzo de 1976 \(LCEur 1976, 71\)](#), la cual sufrió sucesivas modificaciones hasta su codificación mediante la [Directiva 2008/55/CE](#) del Consejo, de 26 de mayo de 2008, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas [\(LCEur 2008, 889\)](#). La nueva Directiva, aprobada apenas dos años después, trata de dar respuestas a los problemas que se venían detectando, a fin de proteger de forma más adecuada los

intereses financieros de los Estados miembros y la neutralidad del mercado interior, mejorando la eficiencia y la eficacia de la asistencia y facilitándola en la práctica²⁾.

La Directiva establecía su transposición a más tardar el 31 de diciembre de 2011, informando de ello inmediatamente a la Comisión, y la aplicación de sus disposiciones a partir del 1 de enero de 2012³⁾.

La incorporación de la Directiva a nuestro ordenamiento interno se realizó, al límite del vencimiento del plazo establecido, mediante la Disposición final primera del [Real Decreto-Ley 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público \(RCL 2011, 2553\)](#)⁴⁾. Como señala su Preámbulo, «la entidad de estos cambios justifica la transposición de la citada Directiva a través de la [Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria](#), de manera que, habida cuenta de su carácter codificador, en ella se incorporen todas aquellas normas necesarias para regular la asistencia mutua»⁵⁾.

La relevancia que se le da a este instrumento internacional es tal, que mediante dicha modificación se extiende el objeto y ámbito de aplicación del [artículo 1](#) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (RCL 2003, 294; en adelante, LGT). Así, además de indicarse que la LGT establece los principios y las normas jurídicas generales del sistema tributario español, se añade que dicha ley establece, asimismo, 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.

A los efectos de la LGT, se define la asistencia mutua como «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»⁶⁾. Además, se participa a la asistencia mutua de la naturaleza jurídica de las relaciones internacionales a las que se refiere el artículo 149.1.3.^a de la Constitución, es decir, aquellas sobre las que el Estado tiene competencia exclusiva.

II. ÁMBITO DE APLICACIÓN DE LA DIRECTIVA

1. ÁMBITO OBJETIVO

Como hemos señalado anteriormente, la Directiva tiene por objeto establecer las normas con arreglo a las cuales los Estados miembros deberán prestar asistencia para el cobro, en un Estado miembro de los créditos originados en otro Estado miembro.

Los créditos a los que es de aplicación la Directiva y, por tanto, respecto a los que los Estados miembros están obligados a prestar asistencia para el cobro, son los siguientes:

- a) el conjunto de impuestos y derechos de todo tipo recaudados por un Estado miembro, sus subdivisiones territoriales o administrativas, comprendidos los entes locales⁷⁾, o en su nombre, o por cuenta de la Unión⁸⁾;

b) las devoluciones, intervenciones y otras medidas que formen parte del sistema de financiación total o parcial del Fondo Europeo Agrícola de Garantía (Feaga) y del Fondo Europeo Agrícola de Desarrollo Rural (Feader), incluidos los importes que hayan de recaudarse en el marco de estas acciones;

c) las exacciones y otros derechos previstos en la organización común de mercado del sector del azúcar.

El ámbito de aplicación de la Directiva se extenderá, además, a una serie de conceptos conexos con los anteriores créditos, como son:

a) las sanciones administrativas, multas, tasas y recargos conexos a los créditos en relación con los cuales pueda solicitarse asistencia mutua;

b) las tasas por los certificados y documentos similares emitidos en relación con los procedimientos administrativos relativos a los impuestos y derechos;

c) los intereses y gastos conexos a los créditos o los conceptos recogidos en las letras a) o b) anteriores.

Por el contrario, no podrá acudir a la Directiva para solicitar asistencia para el cobro de las cotizaciones obligatorias a la seguridad social, las tasas distintas de las anteriormente mencionadas⁹⁾, las deudas de carácter contractual como el pago de servicios públicos y las sanciones penales impuestas sobre la base de una actuación del ministerio público u otras sanciones penales no cubiertas por los conceptos anteriormente descritos.

A pesar de estas restricciones, ha coincidido en señalarse la amplitud del ámbito de la Directiva frente a sus precursoras¹⁰⁾, hasta el punto de calificarse de tremendamente ambicioso frente al modelo de las anteriores directivas, al abandonarse la sistemática tradicional de un listado cerrado por un sistema de lista abierta, en el que se incluye cualquier ingreso de derecho público, ya sea de naturaleza tributaria o no tributaria¹¹⁾.

2. ÁMBITO SUBJETIVO

Encontramos dos categorías de sujetos que, siguiendo la terminología de MONTERO DOMÍNGUEZ ¹²⁾, se pueden clasificar en dos categorías: legitimados activos y legitimados pasivos.

2.1. Legitimados activos

Cuentan con legitimación activa las autoridades de los Estados intervinientes en el procedimiento de asistencia mutua, ya sea como solicitante de la asistencia en la recaudación de los créditos (autoridad requirente) o como autoridad a la que se solicita la asistencia (autoridad requerida).

El artículo 4 de la Directiva prevé que las autoridades se puedan organizar hasta en tres niveles¹³⁾:

a) Una oficina central de enlace, que será la principal responsable de los contactos con los demás Estados miembros en lo que atañe a la asistencia mutua prevista en la Directiva y podrá también ser designada responsable de los contactos con la Comisión.

b) Oficinas de enlace, que serán responsables de los contactos con los demás Estados miembros en lo que atañe a la asistencia mutua relativa a uno o varios tipos o categorías específicos de los impuestos y derechos objeto de la Directiva.

c) Servicios de enlace distintos de la oficina central o de las oficinas de enlace, que solicitarán o concederán asistencia mutua al amparo de la Directiva en relación con sus competencias territoriales específicas o sus ámbitos operativos especializados.

Cuando una oficina de enlace o un servicio de enlace reciba una solicitud de asistencia mutua que requiera una acción que no sea de la competencia que se le haya asignado, transmitirá dicha solicitud sin dilación a la oficina o servicio competente, en su caso, o a la oficina central de enlace, e informará de ello a la autoridad requirente.

La relación de autoridades competentes responsables de la aplicación de la Directiva se publicó en el Diario Oficial de la Unión Europea de 12 de octubre de 2011, figurando en el caso de España la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT).

Como hemos señalado anteriormente, la asistencia mutua se encuadra entre las relaciones internacionales a que se refiere el artículo 149.1.3.º de la Constitución, es decir, entre aquellas sobre las que el Estado tiene competencia exclusiva. Esta exclusividad se reitera en la nueva redacción que se da al apartado 3 del [artículo 5](#) de la [LGT](#), al disponerse que corresponden a la AEAT las competencias atribuidas por la normativa sobre asistencia mutua¹⁴⁾, sin perjuicio de la facultad de esta de requerir del órgano correspondiente, según el objeto de la asistencia, la colaboración necesaria¹⁵⁾.

Por tanto, cualquier solicitud de asistencia mutua, ya sea recibida o emitida, se centralizará a través de la AEAT, incluso cuando se refiera a deudas de las comunidades autónomas o de los entes locales.

2.2. Legitimado pasivo

La Directiva utiliza el término «persona» para identificar a los sujetos a los que se refiere la solicitud de asistencia mutua¹⁶⁾ y dicho término se define de forma muy amplia¹⁷⁾, incluyendo no solo a las personas físicas y jurídicas, sino también a las asociaciones de personas a las que se reconozca capacidad para realizar actos jurídicos aun careciendo en derecho del estatuto de persona jurídica y cualquier otra modalidad jurídica de cualquier naturaleza y forma, tanto si tiene personalidad jurídica como si no, que posea o que administre activos que, incluida la renta derivada de los mismos, esté sujeto a cualquiera de los impuestos contemplados por la Directiva.

Como señala el Considerando (5) de la Directiva, se ha de tener presente «la gama cada vez mayor de modalidades legales, incluidas no solo modalidades tradicionales como los fondos fiduciarios y las fundaciones, sino cualquier instrumento nuevo que pueda ser creado por contribuyentes en los Estados miembros»¹⁸⁾.

El artículo 3 del Reglamento de Ejecución establece que la autoridad requirente podrá formular una sola petición de asistencia en relación con uno o varios créditos, siempre que sean cobrables a una misma persona. La petición de información, de cobro o de medidas cautelares podrá referirse a cualquiera de las siguientes personas:

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).

III. MECANISMOS DE ASISTENCIA MUTUA EN MATERIA DE RECAUDACIÓN

Como señala el Considerando (7) de la Directiva, «la asistencia mutua debe consistir en que la autoridad requerida pueda proporcionar a la autoridad requirente la información que esta última precise para el cobro de los créditos nacidos en su propio Estado miembro, y notificar al deudor todos los documentos relativos a tales créditos que emanen de este último Estado miembro. La autoridad requerida debe poder proceder asimismo, a petición de la autoridad requirente, al cobro de los créditos nacidos en el Estado miembro requirente, o adoptar medidas cautelares destinadas a garantizar el cobro de dichos créditos».

En esta línea, y a la vista del objeto de la Directiva, VÍRSEDA MORENO ha destacado que la asistencia no tiene por qué implicar necesariamente la adopción de medidas directamente determinantes del cobro, como serían las actuaciones ejecutivas contra el patrimonio del deudor, sino que puede consistir también en la notificación de un acto dictado en el Estado requirente para poder proceder a la realización de tales actuaciones ejecutivas o en el intercambio de información tendente a la recaudación de un crédito¹⁹.

Por tanto, los mecanismos de asistencia se dividen en tres categorías, dedicando la Directiva un Capítulo para cada uno de ellas:

- a) Asistencia para la obtención de información.
- b) Asistencia para la notificación
- c) Asistencia para el cobro y adopción de medidas cautelares.

Siguiendo a BAS SORIA , este último es el fundamental, al ser su fin directo el recaudatorio y completa el ciclo recaudatorio con la percepción de los ingresos, mientras que los dos primeros tienen el carácter de instrumentales²⁰.

Con carácter previo al análisis de cada uno de estos mecanismos de asistencia mutua, nos detendremos en una serie de cuestiones comunes.

1. CUESTIONES COMUNES

1.1. Medios normalizados y medios de comunicación

Al objeto de tramitar las solicitudes con mayor facilidad y rapidez, el artículo 21 de la Directiva promueve el uso de medios electrónicos²¹ y normalizados para las solicitudes de las distintas modalidades de asistencia mutua en materia de recaudación²², así como para cualquier otro tipo de comunicación relativa a dichas solicitudes, salvo que ello resultase impracticable por razones técnicas²³.

Igualmente se fomenta la utilización de la vía electrónica, salvo que nuevamente resulte impracticable por razones técnicas, para la remisión de los siguientes documentos:

- a) El instrumento uniforme que permite la ejecución del crédito en el Estado requerido.
- b) El documento que permite la adopción de medidas cautelares en el Estado miembro requirente.
- c) Los demás documentos que acompañen a los dos anteriores.
- d) Los informes, declaraciones o cualesquiera otros documentos, o de copias compulsadas o extractos de los mismos, que acompañen a los modelos normalizados.

Esta previsión tiene por objeto mejorar la eficacia de funcionamiento de la asistencia. No obstante, para que este fin no se convierta en un obstáculo para el objetivo último (la recaudación), se aclara que el hecho de que la comunicación no se efectúe por vía electrónica o por medio del modelo normalizado no afectará a la validez de la información obtenida ni de las medidas adoptadas en respuesta a una solicitud de asistencia.

Desde el punto de vista español, esta preferencia por los medios de comunicación electrónicos se ha reflejado en el [artículo 177 septies](#) de la [LGT²⁴](#), conforme al cual, y sin perjuicio de lo establecido en la normativa que regule la asistencia en cada caso, para las comunicaciones se utilizarán preferentemente medios electrónicos, informáticos y telemáticos. Asimismo, hemos de hacer referencia al artículo 202 del Reglamento de Aplicación de los Tributos, según el cual, cuando en cumplimiento de las obligaciones de asistencia mutua la Administración tributaria deba proporcionar documentación a otro Estado, la autoridad competente española podrá oponerse motivadamente a aportar la documentación original, salvo que la normativa sobre asistencia mutua disponga otra cosa.

1.2. Régimen lingüístico

Conforme al artículo 22 de la Directiva, todas las solicitudes de asistencia, modelos normalizados para la notificación e instrumentos uniformes que permitan la ejecución en el Estado miembro requerido se remitirán en la lengua oficial o en una de las lenguas oficiales de dicho Estado miembro, o se acompañarán de una traducción a dicha lengua o lenguas.

Se prevén dos excepciones a este régimen general:

- a) El hecho de que determinadas partes de dichos documentos estén redactadas en una lengua distinta de la lengua oficial o de las lenguas oficiales del Estado miembro requerido no afectará a su validez o la del procedimiento, siempre que esa lengua distinta sea una de las acordadas entre los Estados miembros afectados.
- b) Los documentos que hayan de notificarse como consecuencia de una solicitud de asistencia para la notificación de documentos (artículo 8) podrán remitirse a la autoridad requerida en una lengua oficial del Estado miembro requirente.

Cuando una solicitud vaya acompañada de documentos distintos de los anteriores, la autoridad requerida podrá, en su caso, exigir a la autoridad requirente la traducción de

los mismos a la lengua oficial, o a una de las lenguas oficiales, del Estado miembro requerido, o a cualquier otra lengua acordada bilateralmente entre los Estados miembros afectados²⁵).

Respecto a la comunicación de la información u otros datos por parte de la autoridad requerida a la autoridad requirente en contestación a su solicitud de asistencia, en cualquiera de sus modalidades, se efectuará en la lengua oficial o en una de las lenguas oficiales del Estado miembro de la autoridad requerida, o en otra lengua que hayan convenido las autoridades requirente y requerida (artículo 4 del Reglamento de Ejecución).

1.3. Divulgación de la información

El artículo 23 de la Directiva regula el régimen de divulgación de información y de documentos. Conforme al mismo, la información comunicada en cualquier forma con arreglo a la Directiva 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 miembros que la reciban.

La información podrá utilizarse con dos finalidades:

- a) Por una parte, a efectos de la aplicación de medidas de ejecución o de medidas cautelares en relación con créditos contemplados en la Directiva.
- b) Por otra parte, para el cálculo y aplicación de las cotizaciones obligatorias a la seguridad social.

No obstante, en aras a la eficacia, la información podrá destinarse por el Estado receptor de la misma a otros fines distintos que, siguiendo a VÍRSEDA MORENO ²⁶, se pueden dividir en dos categorías:

- a) Un fin o uso interno: el artículo 23.3 de la Directiva permite el uso de la información para fines distintos de los anteriores en el Estado miembro que reciba dicha información, si, con arreglo a la legislación del Estado miembro que facilite la información, esta puede utilizarse a efectos similares.
- b) Un fin o uso externo: los artículos 23.4 y 23.5 de la Directiva disponen que cuando la autoridad requirente o la autoridad requerida consideren que la información obtenida pueda resultar de utilidad para las finalidades anteriores a un tercer Estado miembro, se podrá remitir la información a dicho tercer Estado, siempre que la transmisión se realice de conformidad con las normas y procedimientos que se establecen en la Directiva. En tal caso, el Estado que va a compartir la información deberá informar al Estado miembro de origen de la misma acerca de su intención de compartir la información, pudiendo este último oponerse a que se comparta esa información dentro de un plazo de diez días laborables a partir de la fecha en que haya recibido la comunicación del Estado miembro que desee compartir la información.

Por lo que se refiere a nuestra normativa interna, el [artículo 95.6](#) de la [LGT](#) permite la cesión de información en el ámbito de la asistencia mutua en las condiciones previstas en el artículo 177 ter de la misma Ley, en el que se distingue entre la información facilitada y la obtenida por la Administración tributaria:

- a) Por lo que se refiere a la información facilitada por la Administración tributaria española en respuesta a peticiones de información realizadas por otros

Estados, se prevé que la Administración tributaria podrá oponerse o deberá autorizar expresamente, en los términos establecidos en la normativa de asistencia mutua, que la información facilitada sea transmitida a un tercer Estado (o a una entidad internacional o supranacional).

b) Por lo que se refiere a la información suministrada a la Administración tributaria española por otros Estados, se declara su carácter reservado conforme a lo dispuesto en el [artículo 95.1](#) de la LGT y se establece el siguiente régimen para la cesión en función de que su uso vaya a ser interno o externo²⁷⁾:

- La cesión a terceros (uso interno), conforme al [artículo 95.1](#) de la LGT, será posible solo si la normativa del Estado que ha facilitado la información permite su utilización para fines similares.

- La cesión a otros Estados (uso externo) será posible si así lo permite la normativa sobre asistencia mutua y en las condiciones establecidas en la misma.

El artículo 23.6 de la Directiva dispone que todas las autoridades del Estado miembro que reciba la información podrán hacer valer o utilizar como prueba la información comunicada en cualquier forma en aplicación de la Directiva, sobre la misma base que la información similar obtenida en dicho Estado²⁸⁾. Este precepto se ha transpuesto a nuestro ordenamiento interno mediante el 106.2 de la LGT²⁹⁾.

Finalmente, se establece una garantía adicional de confidencialidad al disponerse que las personas debidamente acreditadas por el servicio de acreditación de seguridad de la Comisión Europea podrán tener acceso a esta información solo en la medida en que ello sea necesario para la atención, el mantenimiento y el desarrollo de la red RCC, que es la plataforma común basada en una red común de comunicaciones creada por la Unión para todas las transmisiones por medios electrónicos entre las autoridades competentes en el ámbito aduanero y de la fiscalidad.

1.4. Denegación de la tramitación de la solicitud

Podría ocurrir que la autoridad requerida se negara a tramitar una petición de asistencia. Como veremos, no existe obligación de tramitarla en todo caso, ya que para cada tipo de instrumento de asistencia se prevén una serie de limitaciones. En tal caso, el artículo 5 del Reglamento de Ejecución dispone la autoridad requerida deberá notificar a la autoridad requirente los motivos de su denegación, especificando las disposiciones de la Directiva en que se basa. La autoridad requerida deberá proceder a dicha notificación tan pronto como adopte su decisión y, en cualquier caso, en el plazo máximo de un mes a partir de la fecha de acuse de recibo de la solicitud.

2. ASISTENCIA PARA LA OBTENCIÓN DE INFORMACIÓN

El primer mecanismo de asistencia previsto en la Directiva es la asistencia para la obtención de información, que podrá facilitarse de tres formas: (i) en atención a una solicitud previa realizada por un Estado miembro (art. 5); (ii) de forma espontánea, sin necesidad de recibir una solicitud previa (art. 6); y (iii) permitiendo la presencia y participación de funcionarios extranjeros en las actuaciones de asistencia (art. 7).

2.1. Intercambio de información mediante solicitud previa

A petición de la autoridad requirente, la autoridad requerida facilitará toda información

que sea previsiblemente pertinente para la autoridad requirente a efectos del cobro de los créditos a los que es de aplicación la Directiva. Como ha destacado la doctrina, la Directiva no concreta qué información puede solicitarse a otro Estado miembro, si bien es evidente que los datos que podrán ser aquellos que sean útiles («previsiblemente pertinentes») para la finalidad de obtener el cobro de un crédito³⁰, pudiendo la autoridad requerida valorar la adecuación de la información solicitada al objetivo del cobro de la deuda³¹.

Por tanto, la información debe ir orientada al cobro de deudas ya liquidadas³² y no a obtener información para determinar una deuda tributaria³³ o con un fin de control fiscal en lugar del propio de asistencia en la recaudación tributaria³⁴. Por esta razón, la petición de información normalmente se centrará en determinar si el obligado tributario reside en el territorio de la autoridad requerida o si en el mismo cuenta con bienes o derechos de su titularidad con los que pueda responder del pago de las deudas pendientes de pago³⁵.

A fin de proporcionar la citada información, la autoridad requerida dispondrá la realización de cuantas investigaciones administrativas se precisen para obtenerla. A este respecto, el [artículo 177 ter](#) de la [LGT](#) dispone que, la Administración tributaria podrá facilitar a otros Estados los datos, informes o antecedentes obtenidos en el desempeño de sus funciones y, a fin de proporcionar dicha información, realizará las actuaciones que se precisen para obtenerla, incluso cuando la información solicitada no sea precisa para la determinación de sus tributos internos, pudiendo para ello utilizar cualquiera de los mecanismos de obtención de información regulados en la LGT³⁶.

El intercambio de información está sometido a una serie de límites, de tal forma que la autoridad requerida no estará obligada a comunicar datos si concurre alguna de las tres siguientes circunstancias:

- a) que la autoridad requerida no estuviera en condiciones de obtener los datos para el cobro de créditos similares nacidos en el Estado miembro requerido³⁷;
- b) que los datos requeridos revelaran un secreto comercial, industrial o profesional;
- c) que la comunicación de dichos datos pudiera atentar contra la seguridad o el orden público del Estado miembro requerido.

En tal caso, la autoridad requerida informará a la autoridad requirente de los motivos que se opongan a que la petición de información sea satisfecha.

Ahora bien, en ningún caso se podrá interpretar que dichas limitaciones al intercambio de información permiten a la autoridad requerida de un Estado miembro negarse a facilitar información solo 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 persona³⁸.

El procedimiento para la tramitación de las peticiones de información se regula en los artículos 7, 8 y 9 del Reglamento de Ejecución.

2.2. Intercambio espontáneo de información o sin solicitud previa

Asimismo, se prevé la posibilidad de que un Estado miembro desde el que se deba efectuar una devolución en favor de una persona establecida o residente en otro Estado miembro, de forma espontánea, facilite información sobre la futura devolución de

impuestos o derechos al Estado miembro de establecimiento o residencia de la persona a que se refiere la devolución³⁹). Esto permitía al Estado receptor de la información comprobar si el perceptor de la devolución tiene alguna deuda pendiente y, en su caso, solicitar la asistencia para el cobro.

A juicio de García de Pablos, estos intercambios de información sin solicitud previa habrán de entenderse incluidos en los controles simultáneos a que se refiere el artículo 177 quáter de la LGT⁴⁰), conforme al cual la Administración tributaria podrá participar, junto con las autoridades competentes de otros Estados, en controles simultáneos, en los términos establecidos en la normativa sobre asistencia mutua⁴¹).

Conforme al artículo 21 de la Directiva, este intercambio espontáneo de información se podrá efectuar asimismo mediante modelos normalizados y por vía electrónica.

Desde el punto de vista de nuestra normativa interna, el intercambio espontáneo de información en cumplimiento de la normativa sobre asistencia mutua se prevé en el artículo 201.c) del Reglamento de Aplicación de los Tributos. Así, en el caso de que dicha información pueda ser útil al otro Estado, el órgano que disponga de la misma lo comunicará, de forma motivada, al órgano competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria a efectos de su transmisión al Estado que le pueda resultar de utilidad (artículo 206).

2.3. Presencia y participación en las actuaciones de asistencia


Para incrementar la eficacia de los instrumentos de intercambio de información, la Directiva prevé la posibilidad de que se permita la presencia de funcionarios de la Administración tributaria de un Estado miembro o su participación en las investigaciones administrativas realizadas en otro Estado miembro⁴²).

Así se recoge en el artículo 7 de la Directiva, conforme al cual, previo acuerdo entre la autoridad requirente y la autoridad requerida⁴³), y según las modalidades fijadas por la autoridad requerida, los funcionarios autorizados por la autoridad requirente podrán, con vistas a promover la asistencia mutua:


- a) estar presentes en las oficinas donde desempeñen sus funciones las autoridades administrativas del Estado miembro requerido⁴⁴);
- b) estar presentes durante las investigaciones administrativas realizadas en el territorio del Estado miembro requerido (incluyendo la posibilidad de entrevistar personas y examinar registros)⁴⁵);
- c) asistir a los funcionarios competentes del Estado miembro requerido en el transcurso de las actuaciones judiciales en dicho Estado miembro⁴⁶).

Para ello, los funcionarios autorizados por la autoridad requirente deberán poder presentar en todo momento un mandato escrito en el que consten su identidad y su condición oficial⁴⁷).

Por otra parte, el artículo 21.2 de la Directiva excepciona del régimen general de utilización de la vía electrónica para las comunicaciones en el ámbito de la asistencia a la información y documentación obtenidas merced a la presencia en oficinas administrativas de otro Estado miembro o a la participación en investigaciones administrativas en otro Estado miembro.

En nuestro ámbito interno, este precepto se ha transpuesto mediante el  [artículo 177](#)

[quinquies](#) de la LGT, el cual permite tanto la presencia de funcionarios designados por el Estado requirente en el desarrollo de actuaciones de asistencia por petición de otros Estados, previa autorización de la autoridad competente española o previo acuerdo entre los Estados, como el desplazamiento de los funcionarios designados por la autoridad competente española en el marco de peticiones de asistencia efectuadas por la AEAT.

Esta previsión se ha completado además con la tipificación como infracción tributaria de la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a actuaciones en España de funcionarios extranjeros realizadas en el marco de la asistencia mutua ( [artículo 206.3](#) de la LGT).

3. ASISTENCIA PARA LA NOTIFICACIÓN DE DOCUMENTOS

El segundo mecanismo de asistencia mutua es la posibilidad de que un Estado requiera a otro para que notifique al destinatario todos los documentos, incluidos los judiciales, que emanen del Estado miembro requirente y se refieran a créditos de los contemplados en el ámbito de la Directiva o a su cobro⁴⁸⁾, que, como en el caso anterior, ya deben encontrarse liquidados⁴⁹⁾.

Esta solicitud no se podrá efectuar en cualquier caso, sino que únicamente podrá solicitar el auxilio del otro Estado cuando el Estado requirente encuentre graves dificultades para efectuar la notificación por sus propios medios⁵⁰⁾, evitándose así peticiones indiscriminadas⁵¹⁾. En concreto, se prevé la posibilidad de utilizar este mecanismo de asistencia únicamente en el caso de que la autoridad requirente sea incapaz de realizar la notificación con arreglo a su propia normativa en materia de notificaciones o cuando la notificación conlleve dificultades desproporcionadas.

Por tanto, cuando concurren las circunstancias que gravemente dificulten la notificación, un Estado podrá solicitar a la autoridad de otro Estado que notifique los documentos en cuestión, debiendo acompañar a dicha solicitud un modelo normalizado que contenga como mínimo determinada información, entre la que se incluye los datos identificativos del destinatario, la finalidad de la notificación, el plazo en el que debe efectuarse, la descripción del documento que se desea notificar y de la naturaleza y cantidad del crédito y los datos de contacto de la oficina responsable del documento a notificar o 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.

Conforme al artículo 22.2 de la Directiva, los documentos que hayan de notificarse podrán remitirse a la autoridad requerida en una lengua oficial del Estado miembro requirente.

La autoridad a la que se solicita el auxilio 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. El procedimiento para la tramitación de las peticiones de notificación se regula en los artículos 10 a 14 del Reglamento de Ejecución.

Respecto al procedimiento para efectuar la notificación el artículo 9 de la Directiva dispone que esta se practicará con arreglo a las disposiciones legales y reglamentarias y a las prácticas administrativas nacionales en vigor en el Estado miembro requerido (apartado 1), sin perjuicio de cualquier otra forma de notificación utilizada por la autoridad competente del Estado miembro requirente de conformidad con la normativa vigente en este último (apartado 2)⁵²⁾.

Por otra parte, el último párrafo del artículo 9.2 de la Directiva prevé la posibilidad de que la autoridad competente radicada en el 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.

3.1. Solicitud de notificación de documentos realizada por la Administración española

El apartado 1 del [artículo 177 sexies](#) de la [LGT](#) regula la asistencia en la notificación de los activos administrativos dictados en España por la Administración tributaria, previéndose que podrán ser notificados en el territorio de otro Estado mediante la asistencia de la autoridad competente de ese Estado. En el mismo sentido, el artículo 114.4 del Reglamento de Aplicación de los Tributos señala que «la Administración tributaria, en virtud de lo dispuesto en la normativa sobre asistencia mutua, podrá solicitar de la autoridad competente de otro Estado la práctica de notificaciones de cualquier acto dictado por dicha Administración tributaria» ⁵³.

Tales notificaciones producirán 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 efectuado la notificación solicitada.

La única cautela adicional establecida para los casos en que se haya solicitado asistencia a otro Estado es que, para poder proceder a la notificación por comparecencia conforme a lo previsto en el [artículo 112](#) de la LGT, será preciso esperar a que transcurra un plazo de dos meses desde el envío de la solicitud de notificación sin que se haya podido realizar la notificación en el extranjero o sin que la Administración tributaria haya recibido respuesta de la autoridad requerida respecto a la fecha de notificación del documento al destinatario ⁵⁴.

Previéndose la posibilidad de que se pudiese producir una doble notificación del acto (pensemos, por ejemplo, que finalmente la autoridad del otro Estado logra efectuar la notificación, habiéndose acudido en España a la comparecencia por edictos), se dispone que se considerará como fecha de notificación la correspondiente a la efectuada en primer lugar.

3.2. Solicitud de notificación de documentos recibida por la Administración española

Por otra parte, el apartado 2 [artículo 177 sexies](#) de la LGT contempla el supuesto de que, en el marco de la asistencia mutua, la Administración tributaria española reciba una petición de notificación de documentos por parte de la autoridad competente de otro Estado o de entidades internacionales o supranacionales.

En tal caso, será aplicable el régimen de notificaciones regulado con carácter general en la LGT (artículos 109-112), con la particularidad de que la notificación podrá efectuarse, en su caso, además de en los lugares establecidos en el [artículo 110](#) de la LGT ⁵⁵, en el lugar que a estos efectos señale la autoridad extranjera ⁵⁶.

En los supuestos en los que no sea posible la notificación al interesado por causas no imputables a la Administración tributaria e intentada bien en el domicilio fiscal o bien en el lugar señalado a estos efectos por la autoridad extranjera, será posible acudir a la notificación mediante comparecencia, conforme a lo dispuesto en el [artículo 112](#) de la LGT.

Con independencia del lugar y procedimiento para efectuar la notificación, los

documentos objeto de notificación serán remitidos al destinatario en la lengua en la que sean recibidos por la Administración tributaria, salvo que la normativa sobre asistencia mutua establezca otra cosa⁵⁷⁾.

4. ASISTENCIA PARA EL COBRO DE CRÉDITOS O LA ADOPCIÓN DE MEDIDAS CAUTELARES

4.1. Iniciación del procedimiento

El procedimiento de asistencia para el cobro de créditos se inicia mediante una petición de cobro de la autoridad requirente, en virtud de la cual la autoridad requerida procederá al cobro de los créditos que sean objeto de un instrumento que permita su ejecución en el Estado miembro requirente⁵⁸⁾. Para ello, la autoridad requirente remitirá a la autoridad requerida, en cuanto tenga conocimiento de ella, toda la información útil relacionada con el caso que haya motivado la petición de cobro (artículo 10 de la Directiva) y el procedimiento se tramitará conforme a lo dispuesto en los artículos 15 a 24 del Reglamento de Ejecución.

Se establecen dos limitaciones previas para poder iniciar el procedimiento de asistencia mutua (artículo 11 de la Directiva):

- a) Por una parte, no podrá presentarse petición de cobro alguna si el crédito o el instrumento que permita su ejecución en el Estado miembro requirente han sido impugnados en dicho Estado miembro y en tanto no se haya resuelto tal impugnación, salvo que la impugnación haya sido parcial, en cuyo caso podrá formularse la petición de cobro sobre la parte del crédito que no es objeto de impugnación.
- b) Por otra parte, el Estado miembro requirente deberá haber agotado los procedimientos de cobros previstos por su normativa interna, salvo que concurren alguna de las dos siguientes circunstancias: (i) que sea evidente que no se dispone de bienes a afectos de cobro en el Estado miembro requirente o que dichos procedimientos no dan lugar al pago íntegro del crédito y la autoridad requirente posea información específica que indique que la persona afectada dispone de bienes en el Estado miembro requerido o bien (ii) que el recurso a los procedimientos internos en el Estado miembro requirente dé lugar a dificultades desproporcionadas⁵⁹⁾.

La petición de cobro irá acompañada de un instrumento uniforme que permita la adopción de medidas de ejecución en el Estado miembro requerido. El citado instrumento recogerá el contenido de fondo del instrumento inicial que permite la ejecución y constituirá la base exclusiva de las medidas de cobro y las medidas cautelares que se adopten en dicho Estado miembro. Y lo más destacable es que, conforme al artículo 12 de la Directiva, el instrumento uniforme no estará sujeto a acto alguno de reconocimiento, adición o sustitución en ese Estado miembro⁶⁰⁾.

El instrumento uniforme que permite la ejecución incluirá como mínimo la información siguiente:

- a) información pertinente a efectos de la identificación del instrumento inicial que permita la ejecución, una descripción del crédito, incluida su naturaleza, el período de referencia del crédito, las fechas pertinentes para el proceso de ejecución, así como el importe del crédito y sus diferentes componentes, tales como principal, intereses acumulados, etc.;

b) el nombre y demás datos pertinentes para la identificación del deudor;

c) el nombre, la dirección y otros 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.

Asimismo, la petición de cobro de un crédito podrá ir acompañada de otros documentos referentes al mismo y expedidos en el Estado miembro requirente.

El instrumento de ejecución recibido por la Administración española tiene reconocimiento jurídico en el artículo 177 nonies de la [LGT](#), otorgándose la condición de tal a aquel que, en virtud de las normas de asistencia mutua, habilite para el ejercicio de las actuaciones recaudatorias previstas en la LGT. Dicho precepto contiene tres previsiones:

a) El instrumento de ejecución se asimila a la providencia de apremio. En particular, será considerado título suficiente para iniciar el procedimiento de recaudación y tendrá la misma fuerza ejecutiva que la providencia de apremio a la que se refiere el [artículo 167.2](#) de la LGT para proceder contra los bienes y derechos de los obligados al pago⁶¹. Ahora bien, conforme al [artículo 28.6](#) de la LGT, no se devengarán los recargos del período ejecutivo, salvo que la normativa sobre asistencia mutua en materia recaudatoria estableciera otra cosa⁶².

b) Cuando el instrumento de ejecución vaya acompañado de otros documentos referentes al mismo y expedidos por el Estado requirente, dichos documentos serán remitidos al destinatario en la lengua en la que sean recibidos por la Administración tributaria, salvo que la normativa sobre asistencia mutua establezca otra cosa.

c) En ningún caso, ni el instrumento de ejecución ni los documentos que acompañen y se refieran al mismo, que hayan sido recibidos conforme a la normativa de asistencia mutua, estarán sujetos a acto alguno de reconocimiento, adición o sustitución por parte de la Administración tributaria española, salvo que dicha normativa establezca otra cosa⁶³.

De cara a la ejecución de la petición de cobro, el artículo 13 de la Directiva dispone que todo crédito que sea objeto de una petición de cobro tendrá la consideración de crédito del Estado miembro requerido. En este sentido, la Disposición adicional decimoséptima de la LGT otorga la consideración de derechos de la Hacienda Pública de naturaleza pública a los créditos de otro Estado respecto de los que se ejerzan las acciones de asistencia, colaboración, cooperación y otras de naturaleza análoga que preste el Estado español en ejercicio de la asistencia mutua⁶⁴.

Respecto a las solicitudes de asistencia a la recaudación que realice la Administración española, la LGT no contiene mención alguna, por lo que ha de entenderse que el instrumento inicial de ejecución será la providencia de apremio⁶⁵.

4.2. Tramitación del procedimiento

Una vez recibida la petición de cobro, la autoridad requerida hará uso de todas las competencias y procedimientos establecidos de conformidad con las leyes, reglamentos o disposiciones administrativas de su Estado miembro requirente aplicables a los créditos relativos a impuestos o derechos idénticos o similares. En el caso de que la

autoridad requerida considere que no se recaudan en su territorio impuestos o derechos idénticos o similares, hará uso de las competencias y procedimientos establecidos de conformidad con las leyes, reglamentos o disposiciones administrativas de su Estado miembro aplicables a los créditos relativos al impuesto sobre la renta de las personas físicas.

El Estado miembro requerido no estará obligado a conceder a los créditos de los demás Estados miembros preferencias concedidas a créditos similares originados en ese Estado miembro, salvo acuerdo en otro sentido entre los Estados miembros afectados o siempre que se contemple en la legislación del Estado miembro requerido. Ahora bien, un Estado miembro que 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 otro Estado miembro⁶⁶), en igualdad de condiciones⁶⁷). A este respecto, el [artículo 80 bis](#) de la [LGT](#) dispone que los créditos de titularidad de otros Estados no gozarán de prelación alguna cuando concurren con otros créditos de derecho público, ni del resto de garantías previstas por la LGT para la deuda tributaria (derecho de prelación, hipoteca legal tácita, afección de bienes y derecho de retención)⁶⁸), sin perjuicio del otorgamiento de la consideración de derechos de la Hacienda Pública de naturaleza pública a que hemos hecho referencia anteriormente y la conservación de su naturaleza jurídica originaria conforme a la normativa española (siéndoles de aplicación el régimen jurídico regulado en la [Ley 47/2003, de 26 de noviembre](#), General Tributaria y en la Ley General Tributaria).

El Estado miembro requerido procederá al cobro del crédito en su propia moneda e informará con la debida diligencia a la autoridad requirente del curso que haya dado a la petición de cobro.

A partir de la fecha en que reciba la petición de cobro, la autoridad requerida aplicará intereses de demora, con arreglo a las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas vigentes en el Estado miembro requerido⁶⁹). A este respecto, en el caso de peticiones de cobro recibidas por la Administración española de otros Estados, el [artículo 26](#) de la LGT contempla la exigencia de intereses de demora⁷⁰), cuyo cálculo se realizará conforme a lo previsto en el artículo 72 bis del Reglamento General de Recaudación⁷¹). El tipo aplicable será el legal del dinero para las deudas de naturaleza no tributaria⁷²).

Asimismo se prevé que la autoridad requerida podrá, si lo permiten 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, en cuyo caso informará posteriormente de ello a la autoridad requirente. Esta posibilidad se encuentra regulada en los [artículos 62.6](#) y [65.6](#) de la LGT, a los que se remite el artículo 177 octies al regular el procedimiento de recaudación en el ámbito de la asistencia mutua.

Así, conforme al primero de los preceptos citados, el pago de las deudas de titularidad de otros Estados cuya actuación recaudatoria se realice en el marco de la asistencia mutua será requerido al obligado tributario, que deberá efectuarlo en unos plazos establecidos de forma equivalente a los previstos para la providencia de apremio⁷³):

- a) Si la notificación del instrumento de ejecución se realiza entre los días uno y 15 de cada mes, 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.
- b) Si la notificación del instrumento de ejecución se realiza entre los días 16 y

último de cada 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 siguiente⁷⁴).

No obstante, como ha señalado CHACÓN JEREZ, este plazo es de mera cortesía, puesto que las deudas se reciben directamente en periodo ejecutivo ya vencido, por lo que, como indica el último párrafo de dicho precepto, la Administración tributaria podrá desarrollar actuaciones recaudatorias desde la recepción de la solicitud de cobro del Estado requirente, sin necesidad de que hayan concluido los anteriores plazos⁷⁵).

Respecto al aplazamiento de las deudas, el [artículo 65.6](#) de la LGT prevé la posibilidad de solicitar aplazamientos y fraccionamientos de los créditos de titularidad de otros Estados respecto de los que se haya recibido una petición de cobro en las mismas condiciones que para las deudas tributarias de origen español.

La autoridad requerida remitirá a la autoridad requirente los importes cobrados en relación con el crédito y los intereses de demora devengados. Recordemos que, por el contrario, no podrá exigirse al obligado al pago los recargos de período ejecutivo.

4.3. Incidencias litigiosas durante la tramitación del procedimiento

Tanto la Directiva (artículo 14) como la LGT (artículos 177 decies a 177 terdecies) contemplan la posibilidad de que el obligado tributario se oponga al procedimiento de asistencia mutua. Las reglas que rigen en esta situación son las siguientes:

a) Todo litigio en relación con el crédito, el instrumento inicial de ejecución en el Estado miembro requirente o el instrumento uniforme que permita la ejecución en el Estado miembro requerido, así como todo litigio referente a la validez de una notificación efectuada por una autoridad competente del Estado miembro requirente, recaerá en el ámbito de revisión de las instancias competentes del Estado miembro requirente. En este sentido, el apartado 1 del artículo 177 duodecies otorga al Estado requirente de la asistencia mutua la competencia para la revisión del instrumento de ejecución.

En consecuencia, si durante el procedimiento de cobro un interesado impugna el crédito, el instrumento inicial de ejecución en el Estado miembro requirente o el instrumento uniforme de ejecución en el Estado miembro requerido, la autoridad requerida informará a ese interesado de la necesidad de entablar dicha acción ante la instancia competente del Estado miembro requirente, con arreglo a la legislación vigente en el mismo.

En este contexto, el [artículo 177 decies](#) de la LGT dispone que contra el instrumento de ejecución dictado al amparo de las normas de asistencia mutua no serán admisibles los motivos de oposición a los que se refiere el [artículo 167.3](#) de la LGT⁷⁶), siendo de aplicación lo establecido en el [artículo 177 duodecies.1](#) de la LGT⁷⁷).

Con base en estos preceptos comunitarios y nacionales, la [Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 8 de noviembre de 2013 \(JUR 2014, 20688\)](#) inadmitió el recurso contencioso-administrativo para la protección de los derechos fundamentales de la persona presentado por un residente en España contra la notificación de un instrumento uniforme de ejecución emitido por las autoridades griegas, basado en los defectos de notificación en Grecia que dieron lugar a la liquidación tributaria que se pretende recaudar. La Sentencia concluye

que el Tribunal, y por extensión las autoridades judiciales españolas carecen de jurisdicción para conocer del recurso, pues los vicios que pretenden denunciarse del instrumento de ejecución no son intrínsecos al mismo, sino que se impugnan a los defectos de notificación cometidos por el Estado griego⁷⁸⁾.

En el mismo sentido, cabe traer a colación la Sentencia de la Audiencia Nacional de 18 de enero de 2010 [\(JUR 2010, 34052\)](#), la cual afirma que cualquier irregularidad en relación con la determinación de la deuda o en la cuantía son cuestiones de fondo que deberán ser argumentadas ante el Estado acreedor y no ante el Estado requerido como mero colaborador o auxiliador en el percibo de la deuda. No obstante, la Sentencia del TJUE de 26 de abril de 2018, Asunto Eamonn Donnellan (C-34/17), ha considerado que el artículo 14 de la Directiva, leído a la luz del [artículo 47](#) de la [Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea](#), permite a una autoridad de un Estado miembro denegar la ejecución de una petición de cobro de un crédito relativo a una sanción pecuniaria impuesta en otro Estado miembro por no haberse notificado debidamente al interesado la resolución por la que se impone dicha sanción de presentar la petición de cobro a la referida autoridad en aplicación de la citada Directiva.

b) Los litigios referentes a las medidas de ejecución adoptadas en el Estado miembro 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. Así, el artículo 177 duodecies, en su apartado 2, dispone que la revisión de las diligencias de embargo y demás actuaciones de la Administración tributaria derivadas de una solicitud de cobro recibida se llevará a cabo por los órganos revisores establecidos en la LGT y en su normativa de desarrollo.

A este respecto, el [artículo 177 undecies](#) de la LGT establece que contra las diligencias de embargo dictadas al amparo de la asistencia mutua solo serán admisibles como motivos de oposición aquellos a los que se refiere el [artículo 170.3](#) de la LGT para la impugnación de diligencias de embargo sobre deudas tributarias nacionales⁷⁹⁾.

En el caso de 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, se deberá solicitar por el órgano competente la debida acreditación de los mismos⁸⁰⁾. La información remitida a estos efectos tendrá el valor probatorio que proceda en derecho de acuerdo con lo dispuesto en el [artículo 106.2](#) de la LGT⁸¹⁾.

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 su normativa de desarrollo.

En el primero de los casos, es decir, cuando, ante la autoridad competente del Estado miembro requirente, se entable una acción, la autoridad requirente informará de ello a la autoridad requerida e indicará qué parte del crédito no es objeto de impugnación. También está prevista que dicha comunicación la pueda realizar el interesado.

La consecuencia de dicha comunicación es que, salvo solicitud en contrario de la autoridad requirente, la autoridad requerida, tan pronto como la reciba, suspenderá el 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.

Esta previsión se ha trasladado al artículo 177 terdecies⁸²⁾, conforme al cual, y salvo manifestación en contra del Estado requirente, se acordará la suspensión de oficio del procedimiento de recaudación instado al amparo de las normas de asistencia mutua por la comunicación de la existencia de un litigio por el Estado requirente que pudiera afectar al crédito respecto del cual se hubiera solicitado asistencia. Dicha suspensión también tendrá lugar cuando el interesado en el procedimiento comunique y acredite fehacientemente la existencia del mismo.

Asimismo, el referido precepto prevé que cuando el litigio se refiera solo a una parte de la solicitud de asistencia, la suspensión referida en el apartado anterior se entenderá producida solo respecto de la parte afectada por la impugnación, pudiéndose continuar con la ejecución de la parte no afectada.

En estas circunstancias, la Directiva concede al Estado requirente dos alternativas para limitar los efectos perjudiciales que se pudieran derivar de esta suspensión:

a) Por una parte, la posibilidad de solicitar a la autoridad requerida la adopción de medidas cautelares para garantizar el cobro, siempre que las disposiciones legales o reglamentarias vigentes en el Estado miembro requerido lo permitan. La adopción de este tipo de medidas se encuentra autorizada por el [artículo 81.1](#) de la LGT, siempre que existan indicios racionales de que el cobro puede verse frustrado o gravemente dificultado, y esta solicitud, conforme a lo dispuesto en el [artículo 81.2](#) de la LGT, no estará sujeta a acto alguno de reconocimiento, adición o sustitución por parte de la Administración tributaria española. La Directiva permite incluso que la autoridad requerida adopte de forma espontánea dichas medidas si así lo estima necesario, aun cuando no haya sido solicitado por el Estado requirente.

b) Por otra parte, la posibilidad de solicitar a la autoridad requerida, con arreglo a las disposiciones legales y reglamentarias y a las prácticas administrativas vigentes en el propio Estado miembro requirente, el cobro de un crédito impugnado o de la parte impugnada de un crédito, en la medida en que las disposiciones legales y reglamentarias y las prácticas administrativas vigentes en el Estado miembro requerido lo permitan⁸³⁾. Toda solicitud en tal sentido deberá motivarse. Si el resultado de la impugnación resultara favorable 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.

También se suspenderá el procedimiento de recaudación cuando alguno⁸⁴⁾ de los Estados intervinientes en la asistencia hubiera iniciado un procedimiento amistoso⁸⁵⁾ y el resultado de dicho procedimiento pudiera afectar al crédito respecto al que se hubiera solicitado la asistencia. En tal caso, se suspenderán o aplazarán las medidas de cobro hasta que haya concluido el procedimiento a no ser que se refiera a un caso de urgencia inmediata debido a fraude o insolvencia. En este sentido, el artículo 177 terdecies de la LGT autoriza la no aplicación de la suspensión cuando, entre otros supuestos, existan indicios racionales de que dicho cobro se verá frustrado o gravemente dificultado, en cuyo caso se continuará la ejecución.

En caso de que las medidas de cobro se suspendan o aplacen, se podrán adoptar medidas cautelares para garantizar el cobro del crédito conforme a lo dispuesto en el [artículo 81.2](#) de la LGT.

4.4. Terminación del procedimiento

Los procedimientos de recaudación tramitados al amparo de la asistencia mutua podrán terminar por las causas del [artículo 173](#) de la LGT, esto es, las previstas para la terminación del procedimiento de apremio⁸⁶⁾, conforme a la naturaleza jurídica atribuida al instrumento de ejecución.

Además, el artículo 177 quaterdecies de la LGT prevé la posibilidad de que el procedimiento termine por la modificación o retirada de la petición de cobro original efectuada por el Estado requirente de la asistencia mutua⁸⁷⁾.

Este precepto trae causa del artículo 15 de la Directiva, conforme al cual la autoridad requirente podrá modificar o retirar la solicitud de asistencia en materia de cobro, debiendo en tal caso informar de forma inmediata a la autoridad requerida, indicando los motivos de tal modificación o retirada.

Además, si la modificación de la petición obedece a una decisión de la instancia competente del Estado requirente como consecuencia de un litigio en relación con el crédito, el instrumento inicial de ejecución del Estado requirente, el instrumento uniforme que permita la ejecución en el Estado requerido o la notificación efectuada por la autoridad competente del Estado requirente, deberá remitirse la decisión junto con un instrumento uniforme revisado que permita la ejecución en el Estado miembro requerido. La autoridad requerida proseguirá a partir de ese momento el procedimiento de cobro sobre la base del instrumento revisado.

En el caso de que con anterioridad a dicha revisión se hubieran adoptado medidas de cobro o cautelares sobre la base del instrumento uniforme original que permite la ejecución en el Estado miembro requerido, dichas medidas podrán continuar aplicándose sobre la base del instrumento 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.

4.5. Solicitud de medidas cautelares

Las medidas cautelares son medidas tendentes a asegurar el cobro de la deuda en casos en los que no se puede actuar ejecutivamente para su cobro⁸⁸⁾. El artículo 16 de la Directiva prevé la posibilidad de que el Estado requirente pueda solicitar, acompañando los documentos referentes al crédito y expedidos en el Estado miembro requirente que se consideren oportunos, la adopción por parte del Estado requerido de medidas cautelares siempre que lo permita su legislación nacional y con arreglo a sus prácticas administrativas⁸⁹⁾, para garantizar el cobro en dos circunstancias:

- a) 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
- b) cuando el crédito no esté aún sujeto a un instrumento que permita la ejecución en el Estado miembro requirente,

Adicionalmente, se exige como condición 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 miembro requirente y se refiera al crédito para cuyo cobro se solicite asistencia mutua, de existir,

se adjuntará a la solicitud de medidas cautelares en el Estado miembro requerido. Este documento no estará sujeto a acto alguno de reconocimiento, adición o sustitución en este último Estado miembro⁹⁰⁾.

Como hemos visto anteriormente, la adopción de este tipo de medidas se encuentra autorizada por el [artículo 81](#) de la LGT, siempre que existan indicios racionales de que el cobro puede verse frustrado o gravemente dificultado.

La tramitación del procedimiento, conforme al artículo 17 de la Directiva, se realizará aplicando *mutatis mutandis* los preceptos previstos para la asistencia en materia de cobro.

4.6. Límite de las obligaciones de la autoridad requerida

El artículo 18 de la Directiva establece tres circunstancias en las que la autoridad requerida, informando de los motivos que ocasionan la oposición, no tendrá la obligación de prestar la asistencia solicitada por el Estado requirente:

a) La autoridad requerida no tendrá la obligación de conceder la asistencia para el cobro o la adopción de 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 las disposiciones legales y reglamentarias y las prácticas administrativas vigentes en ese Estado miembro permitan tal excepción en relación con los créditos nacionales.

b) La autoridad requerida no tendrá la obligación de conceder la asistencia para la obtención de información (artículo 5), presencia y participación de los funcionarios extranjeros en las investigaciones administrativas (artículo 7), asistencia en la notificación (artículo 8), asistencia para la adopción de medidas de cobro (artículo 10) y asistencia para la adopción de medidas cautelares (artículo 16) cuando la petición inicial de asistencia se refiera a créditos de más de cinco años, que empezarán a contar a partir de la fecha de su vencimiento⁹¹⁾ en el Estado miembro requirente, hasta la fecha de la solicitud inicial de asistencia. Se prevén dos particularidades en relación con el cómputo de este plazo:

- En caso de que se impugne el crédito o el instrumento inicial que permita su ejecución en el Estado miembro requirente, se considerará que el plazo de cinco años comienza a partir del momento en que se determine en el Estado miembro requirente que el crédito o el instrumento que permita su ejecución ya no puede impugnarse.

- Asimismo, en caso de que las autoridades competentes del Estado miembro requirente concedan un aplazamiento del pago o un plan de pago a plazos, se considerará que el plazo de cinco años comienza a partir del vencimiento del plazo completo de pago.

Sin embargo, 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.

a) Los Estados miembros no estarán obligados a conceder ayuda en caso de que el importe total del crédito cubierto por la Directiva para el que se solicite la asistencia sea inferior a 1.500 euros.

Señala SANTOLAYA BLAY que esta última causa de oposición opera siempre de modo

automático, mientras que las de las letras anteriores es de apreciación discrecional por la autoridad requerida⁹².

4.7. Prescripción

El artículo 19 de la Directiva regula la prescripción, dejando claro que estas cuestiones se regirán exclusivamente por las disposiciones legales vigentes en el Estado miembro requirente.


Contiene asimismo tres previsiones en relación con la interrupción de la prescripción:

a) Toda medida encaminada al cobro de 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 prescripción⁹³, según las disposiciones legales vigentes en el Estado miembro requerido, surte idéntico efecto en el Estado miembro requirente, siempre y cuando la normativa vigente en el Estado miembro requirente contemple efectos equivalentes.

b) En caso de que la normativa vigente en el Estado miembro requerido no permita la suspensión, la interrupción o la prórroga del plazo de prescripción, toda medida encaminada al cobro de créditos por parte de la autoridad requerida, o por cuenta de la misma, a raíz de una solicitud de asistencia, y que, de haber sido aplicada por la autoridad requirente, o por cuenta de esta, en su propio Estado miembro, hubiera tenido por efecto suspender, interrumpir o prorrogar el plazo de prescripción, según las disposiciones legales vigentes en el Estado miembro requirente, se considerará, a estos solos efectos, aplicada en este último Estado.

c) Lo dispuesto en las dos letras anteriores no afectará al derecho de las autoridades competentes del Estado miembro requirente de adoptar medidas tendentes a suspender, interrumpir o prorrogar el plazo de prescripción, con arreglo a las disposiciones legales en vigor en ese Estado miembro.

No es necesario que, para que las actuaciones realizadas por la autoridad requerida tengan efecto interruptivo, deban ser idénticas a las que habrían de realizarse en el Estado requirente, siendo suficiente con que dichas actuaciones tengan un contenido semejante o análogo y dependiendo el grado de semejanza exigida de la transposición que cada Estado haga de este artículo 19⁹⁴.

Este precepto se ha transpuesto mediante el  [artículo 68.5](#) de la LGT, según el cual «las 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». No es necesario que las actuaciones llevadas a cabo en el extranjero sean iguales a las que habría que llevar a cabo en España para que tenga lugar la interrupción, sino que tengan naturaleza o contenido semejante o análogo⁹⁵. Ahora bien, a juicio de CALDERÓN CARRERO, con esta redacción el legislador español amplía o cuando menos flexibiliza las posibilidades de interrupción de la prescripción tributaria establecidas en la Directiva, lo que podría plantear algunas dudas a la luz de la jurisprudencia del TJUE en el asunto *Halley*, C-132/10⁹⁶.

Finalmente, la Directiva dispone que la autoridad requerida y la autoridad requirente se informarán mutuamente de toda actuación que interrumpa, suspenda o prorrogue el

plazo de prescripción del crédito respecto del cual se haya presentado la petición de cobro o solicitado la adopción de medidas cautelares, o que pueda surtir tal efecto.

4.8. Gastos

Con el fin de alentar a los Estados a destinar recursos suficientes al cobro de créditos de otros Estados, el artículo 20 de la Directiva dispone que, además de los importes correspondientes al crédito y los intereses de demora, la autoridad requerida procurará cobrar de la persona afectada los costes derivados del cobro que haya debido afrontar, con arreglo a las leyes y reglamentos del Estado miembro requerido.

Dichos costes serán retenidos por el Estado requerido y si no logra recuperarlos, total o parcialmente, del deudor, no podrá, con carácter general, reclamarlos al Estado requirente, dado que la Directiva prevé que los Estados renunciarán recíprocamente a todo reembolso de los gastos que resulten de la asistencia mutua que se presten en aplicación de la Directiva.

No obstante, se establecen tres supuestos en los que, de modo excepcional, ambos Estados podrán acordar el reembolso de los costes:

- a) Cuando el cobro presente especiales dificultades,
- b) Cuando el cobro suponga gastos de elevada cuantía o
- c) Cuando el cobro se inscriba en el ámbito de la lucha contra la delincuencia organizada.

Sin perjuicio de todo lo anterior, el Estado miembro requirente será responsable ante el Estado miembro requerido de los gastos soportados y las pérdidas sufridas 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 de las medidas cautelares adoptadas por la autoridad requirente.

IV. BIBLIOGRAFÍA

Arana Landín, S., «Aplicación de los instrumentos jurídicos para la recuperación de deudas en otros Estados miembros: algunos problemas prácticos en relación a los territorios forales», *Nueva Fiscalidad*, n.º 5, 2014, pp. 61-96.

Bas Soria, J., «Novedades en asistencia mutua: la Directiva 2010/24/CE y el Real Decreto-Ley 20/2011», *Revista de Contabilidad y Tributación - CEF*, n.º 350, 2012, pp. 1-30.

Calderón Carrero, J. M., «Hacia una nueva era de cooperación fiscal europea: las Directivas 2010/24/UE y 2011/16/CE de asistencia en la recaudación y de cooperación administrativa en materia fiscal», *Revista de Contabilidad y Tributación - CEF*, n.º 343, 2011, pp. 49-86.

– «La asistencia mutua en materia de recaudación tributaria», en Néstor Carmona Fernández (ed.) *TODO Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*, CISS, Las Rozas (Madrid), 2017, pp. 1500-1525.

Chacón Jerez, D., «La reformulación del mecanismo de asistencia mutua en materia recaudatoria en la Unión Europea: el nuevo modelo de la Directiva 2010/24/CE, de 16 de marzo», *Cuadernos de Formación - Instituto de Estudios Fiscales*, vol. 17/2014, n.º

Colaboración 4/14, 2014, pp. 59-70.

Delgado Pacheco, A., «La asistencia mutua entre administraciones tributarias», *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, vol. I, n.º 1, 1990, pp. 162-188.

Falcón y Tella, R., «El Real Decreto-Ley 20/2011, de 30 de diciembre y la técnica jurídica», *Aranzadi Quincena Fiscal*, n.º 3, 2012, pp. 9-15.

García de Pablos, J. F., «La asistencia mutua en materia de cobro de créditos tributarios y derechos», n.º 155, 2012, pp. 75-97.

de Miguel Canuto, E., «Asistencia en la recaudación: la normativa interna», *Crónica Tributaria: Boletín de Actualidad*, n.º 3, 2012, pp. 37-46.

– «La cooperación entre administraciones tributarias en materia de recaudación: análisis de la Directiva 2010/24/UE», en Miguel Ángel Collado Yurrita, María Esther Sánchez López, Gemma Patón García (eds.) *Intercambio internacional de información tributaria: avances y proyección futura*, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2011, pp. 279-318.

Montero Domínguez, A., «La nueva Directiva comunitaria de asistencia mutua en materia de recaudación: análisis del articulado de la norma positiva», *Carta Tributaria*, n.º 14, 2010, pp. 3-28.

– «Modificaciones introducidas en la Ley General Tributaria y su normativa de desarrollo durante 2011», *Revista de Contabilidad y Tributación - CEF*, n.º 348, 2012, pp. 93-142.

Moreno González, S., «Reflexiones en torno a la asistencia mutua en la Ley General Tributaria», en Miguel Ángel Collado Yurrita, Saturnina Moreno González (eds.) *Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria*, Atelier, Barcelona, 2012 (Atelier Fiscal), pp. 181-234.

Muguruza Arrese, J., «La recaudación de deudas tributarias en ejecutiva actuando sobre bienes en el extranjero», *Fórum fiscal: la revista tributaria de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa*, n.º 222, 2016, pp. 44-54.

Ribes Ribes, A., «Ámbito subjetivo de la asistencia mutua recaudatoria a la luz de la Directiva 2010/24/CE y los diversos instrumentos convencionales», en Miguel Ángel Collado Yurrita, Saturnina Moreno González (eds.) *Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria*, Atelier, Barcelona, 2012 (Atelier Fiscal), pp. 129-148.

– «Reflexiones en torno a la propuesta de nueva Directiva comunitaria sobre la asistencia mutua en materia recaudatoria», *Aranzadi Quincena Fiscal*, n.º 15-16, 2009, pp. 69-90.

Santolaya Blay, M., «La asistencia mutua en el ámbito de la recaudación: origen y evolución», *Carta Tributaria*, n.º 13, 2010, pp. 3-12.

Selma Penalva, V., «La importancia de la colaboración europea en el procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria por sucesión empresarial», *Nueva Fiscalidad*, n.º 4, 2016, pp. 123-162.

Vírseda Moreno, M. J., «Contenido y análisis de la Directiva 2010/24/UE del Consejo, de

FOOTNOTES

1

Por ello, cuando hablamos de asistencia mutua no nos referimos a una mera cooperación técnica o estadística entre Administraciones tributarias, sino a una cooperación consistente en el intercambio de información o la realización de actuaciones administrativas conducentes a favorecer una mejor recaudación de los tributos debidos a cualquiera de las Administraciones implicadas, A. DELGADO PACHECO , «La asistencia mutua entre administraciones tributarias», *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia* , vol. I, 1, 1990, p. 163.

2

La Directiva ha sido desarrollada por dos instrumentos:

El [Reglamento de Ejecución \(UE\) n.º 1189/2011](#) de la Comisión, de 18 de noviembre de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación en relación con determinadas normas de la [Directiva 2010/24/UE](#) del Consejo sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas (LCEur 2011, 1890; en adelante, el Reglamento de Ejecución). Este Reglamento ha sido modificado por el [Reglamento de Ejecución \(UE\) 2017/1966](#) de la Comisión, de 27 de octubre de 2017, en lo que respecta a la comunicación de las peticiones de asistencia y el seguimiento de dichas peticiones.

La Decisión de ejecución de la Comisión de 18 de noviembre de 2011, por la que se establecen disposiciones de aplicación en relación con determinadas normas de la Directiva 2010/24/UE del Consejo sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas (en adelante, la Decisión de ejecución).

3

Advirtiendo CALDERÓN CARRERO , que estas disposiciones será de aplicación incluso a los créditos nacidos y exigibles con anterioridad a su entrada en vigor, dado el carácter retroactivo establecido por la SSTJUE de 1 de julio de 2004, *Grecia y Diamantakis* , C361-02 y C-362/02, J. M. CALDERÓN CARRERO , «Hacia una nueva era de cooperación fiscal europea: las Directivas 2010/24/UE y [2011/16/CE](#) de asistencia en la recaudación y de cooperación administrativa en materia fiscal», *Revista de Contabilidad y Tributación - CEF* , 343, 2011, p. 53.

4

La utilización de la figura del Decreto-ley ha sido cuestionada por R. FALCÓN Y TELLA , «El [Real Decreto-Ley 20/2011, de 30 de diciembre](#) y la técnica jurídica», *Aranzadi Quincena Fiscal* , 3, 2012, p. 4 (versión electrónica); S. MORENO GONZÁLEZ , «Reflexiones en torno a la asistencia mutua en la [Ley General Tributaria](#)», en Miguel Ángel Collado Yurrita, Saturnina Moreno González (eds.) *Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria* , Atelier, Barcelona, 2012 (Atelier Fiscal), p. 187; S. ARANA LANDÍN , «Aplicación de los instrumentos jurídicos para la recuperación de deudas en otros Estados miembros: algunos problemas prácticos en relación a los territorios forales», *Nueva Fiscalidad* , 5, 2014, p. 66.

5

Adicionalmente, la Disposición final vigésima hace mención a que mediante esta norma se incorpora al derecho española la Directiva, tal y como la misma exigía que se hiciera, en su artículo 28, al tiempo de adoptarse las disposiciones necesarias para transponerla. En relación con esta transposición, BAS SORIA resalta, por un lado, la elevación del rango normativo (anteriormente se recogía en el [Real Decreto 704/2002, de 19 de julio](#)) y, por otro, que cubre un campo más amplio que el de la propia norma comunitaria, al contemplar también la asistencia derivada de convenios bilaterales o multilaterales, J. BAS SORIA , «Novedades en asistencia mutua: la Directiva 2010/24/CE y el Real Decreto-Ley 20/2011», *Revista de Contabilidad y Tributación - CEF* , 350, 2012, p. 5.

6

Definición con la que se pretende cubrir un objetivo tan amplio y diverso como el de la Directiva, que, como veremos, comprende no solo los créditos de naturaleza tributaria, sino todos los ingresos de derecho público, A. MONTERO DOMÍNGUEZ , «Modificaciones introducidas en la Ley General Tributaria y su normativa de desarrollo durante 2011», *Revista de Contabilidad y Tributación - CEF* , 348, 2012, p. 123 y 129.

7

Resolviéndose así las dudas que se habían venido planteando sobre la extensión de los efectos de la Directiva a las Diputaciones Forales, Comunidades Autónomas y entes locales, A. RIBES RIBES , «Reflexiones en torno a la propuesta de nueva Directiva comunitaria sobre la asistencia mutua en materia recaudatoria», *Aranzadi Quincena Fiscal* , 15-16, 2009, p. 5 (versión electrónica); S. ARANA LANDÍN , «Aplicación de los instrumentos jurídicos para la recuperación de deudas en otros Estados miembros: algunos problemas prácticos en relación a los territorios forales», cit., p. 74; J. MUGURUZA ARRESE , «La recaudación de deudas tributarias en ejecutiva actuando sobre bienes en el extranjero», *Forum fiscal: la revista tributaria de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa* , 222, 2016, p. 50.

8

Por tanto, el elemento determinante no es la titularidad del crédito, sino la potestad para su recaudación, A. MONTERO DOMÍNGUEZ , «La nueva Directiva comunitaria de asistencia mutua en materia de recaudación: análisis del articulado de la norma positiva», *Carta Tributaria* , 14, 2010, p. 4 (versión electrónica); J. F. GARCÍA DE PABLOS , «La asistencia mutua en materia de cobro de créditos tributarios y derechos», 155, 2012, p. 79.

9

Aclara VÍRSEDA MORENO que esta referencia a las «tasas» tiene su origen en la versión inglesa de la Directiva, en la que el término empleado es *fees* , más amplio que nuestro concepto de tasa por el que se ha traducido, M. J. VÍRSEDA MORENO , «Contenido y análisis de la Directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo de 2010», *Tribuna Fiscal* , 245, 2011, p. 62.

10

J. BAS SORIA , «Novedades en asistencia mutua: la Directiva 2010/24/CE y el Real Decreto-Ley 20/2011», cit., p. 7.

11

D. CHACÓN JEREZ , «La reformulación del mecanismo de asistencia mutua en materia recaudatoria en la Unión Europea: el nuevo modelo de la Directiva 2010/24/CE, de 16 de marzo», *Cuadernos de Formación - Instituto de Estudios Fiscales* , vol. 17/2014, Colaboración 4/14, 2014, p. 67. Así, por ejemplo, se pueden recaudar en unos estados las multas de tráfico por infracciones cometidas en otros estados , J. MUGURUZA ARRESE , «La recaudación de deudas tributarias en ejecutiva actuando sobre bienes en el extranjero», cit., p. 50.

12

A. MONTERO DOMÍNGUEZ , «La nueva Directiva comunitaria de asistencia mutua en materia de recaudación: análisis del articulado de la norma positiva», cit., p. 6.

13

La autoridad competente de cada Estado miembro informará a la Comisión sobre qué entidad constituye la oficina central de enlace y toda oficina o servicio de enlace que haya designado. La Comisión mantendrá la información recibida disponible para los demás Estados miembros.

14

Y se reitera en el artículo 5.3 del Reglamento General de Recaudación, aprobado por el  [Real](#)

[Decreto 939/2005, de 29 de julio \(RCL 2005, 1770\)](#), al disponerse que «la gestión recaudatoria [...] que deba realizarse por el Estado español a favor otros Estados o de otras entidades internacionales o supranacionales, en virtud de normas 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, se llevará a cabo por la Agencia Estatal de Administración Tributaria». Continúa señalando el referido precepto que «corresponderá a la Agencia Estatal de Administración Tributaria la realización de las peticiones de asistencia mutua a otros Estados, o a otras entidades internacionales o supranacionales». Del mismo modo, el artículo 204.3 del Reglamento de Aplicación de los Tributos, aprobado por el [Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio](#) señala que «todas las solicitudes de asistencia mutua a otros Estados o entidades internacionales o supranacionales que se soliciten conforme al [artículo 177 bis.1](#) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, deberán ser tramitadas a través del órgano competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, conforme al [artículo 5.3](#) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria».

15

Artículo 204.1 del Reglamento de Aplicación de los Tributos.

16

J. BAS SORIA , «Novedades en asistencia mutua: la Directiva 2010/24/CE y el Real Decreto-Ley 20/2011», cit., p. 9.

17

J. M. CALDERÓN CARRERO , «Hacia una nueva era de cooperación fiscal europea: las Directivas 2010/24/UE y 2011/16/CE de asistencia en la recaudación y de cooperación administrativa en materia fiscal», cit., p. 56.

18

CALDERÓN CARRERO hace referencia a los *legal arrangements* como fiducias o *trusts* , si bien, como señala BAS SORIA , también tendrían cabida figuras más clásicas en nuestro ordenamiento, como todas aquellas a que se refiere el [artículo 35.4](#) de la LGT (comunidades de bienes, herencias yacentes...), *Ibid.* , p. 56; J. BAS SORIA , «Novedades en asistencia mutua: la Directiva 2010/24/CE y el Real Decreto-Ley 20/2011», cit., p. 9.

19

M. J. VÍRSEDA MORENO , «Contenido y análisis de la Directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo de 2010», cit., p. 61.

20

J. BAS SORIA , «Novedades en asistencia mutua: la Directiva 2010/24/CE y el Real Decreto-Ley 20/2011», cit., p. 18.

21

El artículo 3 de la Directiva define los medios electrónicos de la siguiente forma: medios que recurran a equipo electrónico para el tratamiento, incluida la compresión numérica y el almacenamiento de datos y que utilicen cables, transmisión por radio, tecnologías ópticas u otros medios electromagnéticos. El artículo 2 del Reglamento de Ejecución prevé que la plataforma será la red RCC (CCN por sus siglas en inglés), que es la plataforma común basada en una red común de comunicaciones creada por la Unión para todas las transmisiones por medios electrónicos entre las autoridades competentes en el ámbito aduanero y de la fiscalidad, y que los documentos transmitidos en formato electrónico o las impresiones en papel de los mismos tendrán el mismo efecto legal que los documentos enviados por correo.

22

Los modelos de formularios normalizados para los tres mecanismos de asistencia (petición de información, petición de notificación y petición de cobro o de adopción de medidas cautelares) se han aprobado por la Decisión de ejecución de la Comisión de 18 de noviembre de 2011.

23

En tal caso la petición se remitirá por correo conforme al procedimiento descrito en el artículo 2.3 del Reglamento de Ejecución, usando los modelos uniformes de notificación que figuran como Anexo al propio Reglamento de Ejecución.

24

Y en el artículo 207 del Reglamento de Aplicación de los Tributos.

25

Pero se trata de una facultad del Estado requerido, por lo que, si no la ejercita, el deudor no puede oponerse a la asistencia mutua por el hecho de que la documentación cuya notificación se pretende no haya sido traducida (Sentencia de la Audiencia Nacional de 14 de mayo de 2018, JUR 2018, 146494).

M. J. VÍRSEDA MORENO , «Contenido y análisis de la Directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo de 2010», cit., p. 78.

Si bien en ambos casos el artículo 203 del Reglamento de Aplicación de los Tributos establece la obligación de que el órgano competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria recabe del Estado que suministró la información una autorización para proceder a dicha cesión, que se podrá formular en el momento en que se solicite la asistencia o con posterioridad a la recepción de la información, no pudiéndose procederse a efectuar la cesión hasta que no se haya obtenido la autorización expresa.

Se plantea la duda a CALDERÓN CARRERO del verdadero alcance de esta cláusula y si debe entenderse que la información obtenida únicamente puede utilizarse a efectos recaudatorios o también para cualquier otra finalidad como si se tratara de información obtenida localmente por las autoridades nacionales, decantándose por la primera interpretación, J. M. CALDERÓN CARRERO , «Hacia una nueva era de cooperación fiscal europea: las Directivas 2010/24/UE y 2011/16/CE de asistencia en la recaudación y de cooperación administrativa en materia fiscal», cit., p. 65.

«Las pruebas o informaciones suministradas por otros Estados o entidades internacionales o supranacionales en el marco de la asistencia mutua podrán incorporarse, con el valor probatorio que proceda conforme al apartado anterior, al procedimiento que corresponda».

J. BAS SORIA , «Novedades en asistencia mutua: la Directiva 2010/24/CE y el Real Decreto-Ley 20/2011», cit., p. 10.

J. F. GARCÍA DE PABLOS , «La asistencia mutua en materia de cobro de créditos tributarios y derechos», cit., p. 80.

M. J. VÍRSEDA MORENO , «Contenido y análisis de la Directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo de 2010», cit., pp. 60, 64.

33

J. M. CALDERÓN CARRERO , «Hacia una nueva era de cooperación fiscal europea: las Directivas 2010/24/UE y 2011/16/CE de asistencia en la recaudación y de cooperación administrativa en materia fiscal», cit., pp. 56-57; V. SELMA PENALVA , «La importancia de la colaboración europea en el procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria por sucesión empresarial», *Nueva Fiscalidad* , 4, 2016, pp. 149-150.

34

Lo que lógicamente no permite las «expediciones de pesca», J. M. CALDERÓN CARRERO , «Hacia una nueva era de cooperación fiscal europea: las Directivas 2010/24/UE y 2011/16/CE de asistencia en la recaudación y de cooperación administrativa en materia fiscal», cit., p. 57; S. ARANA LANDÍN , «Aplicación de los instrumentos jurídicos para la recuperación de deudas en otros Estados miembros: algunos problemas prácticos en relación a los territorios forales», cit., p. 80.

35

J. M. CALDERÓN CARRERO , «Hacia una nueva era de cooperación fiscal europea: las Directivas 2010/24/UE y 2011/16/CE de asistencia en la recaudación y de cooperación administrativa en materia fiscal», cit., pp. 56-57; V. SELMA PENALVA , «La importancia de la colaboración europea en el procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria por sucesión empresarial», cit., p. 150.

36

En este punto ha de hacerse referencia al artículo 204.2 del Reglamento de Aplicación de los Tributos, según el cual, cuando la colaboración consista en el suministro de datos, informes, dictámenes, valoraciones o documentos, el órgano correspondiente deberá remitir a la AEAT dicha información en el plazo máximo de 3 meses, salvo que la normativa sobre asistencia mutua establezca un plazo inferior a 6 meses para la prestación de la asistencia. En este último caso, la Agencia Estatal de Administración Tributaria señalará un plazo para suministrar la información no superior a la mitad del establecido en la normativa sobre asistencia mutua para dar cumplimiento a la obligación de asistir al Estado o entidad requirente.

Si el órgano correspondiente no se hallase en condiciones de responder a la solicitud en el plazo establecido, informará al órgano competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a la mayor brevedad posible, de los motivos que le impiden hacerlo, así como de la fecha en la que considera que podrá proporcionar una respuesta.

Lo que, en el caso español, nos llevaría al ámbito del [artículo 93](#) de la LGT, cuyo límite es la existencia de transcendencia tributaria, S. ARANA LANDÍN , «Aplicación de los instrumentos jurídicos para la recuperación de deudas en otros Estados miembros: algunos problemas prácticos en relación a los territorios forales», cit., p. 80. Destaca Vírseda Moreno la ausencia de una cláusula de reciprocidad que no obligara a la autoridad requerida a suministrar la información si la autoridad requirente no pudiera obtener o suministrar dicha información de acuerdo con su normativa interna, M. J. VÍRSEDA MORENO , «Contenido y análisis de la Directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo de 2010», cit., p. 65.

Este levantamiento del secreto bancario y mercantil supone un alineamiento con los estándares de la OCDE, si bien se ha advertido del riesgo de eventuales deslocalizaciones de activos europeos hacia terceros países, J. M. CALDERÓN CARRERO , «Hacia una nueva era de cooperación fiscal europea: las Directivas 2010/24/UE y 2011/16/CE de asistencia en la recaudación y de cooperación administrativa en materia fiscal», cit., p. 57.

El objetivo de este mecanismo, de carácter potestativo, sería que el Estado de establecimiento o residencia tenga la oportunidad de constatar los créditos pendientes de cobro que tiene frente al titular del crédito con el otro Estado y, en su caso, solicitar al Estado informante la asistencia en el cobro a través de esa devolución pendiente, M. J. VÍRSEDA MORENO , «Contenido y análisis de la Directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo de 2010», cit., p. 65; A. MONTERO DOMÍNGUEZ , «La nueva Directiva comunitaria de asistencia mutua en materia de recaudación: análisis del articulado de la norma positiva», cit., p. 11.

J. F. GARCÍA DE PABLOS , «La asistencia mutua en materia de cobro de créditos tributarios y derechos», cit., p. 91.

Este precepto define los «controles simultáneos» como las 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 Estados intervinientes.

«Se ha de recalcar, no obstante, que su presencia y, en su caso, colaboración activa, se enmarca exclusivamente en relación con el procedimiento de obtención de información que con carácter habitual precede al desarrollo ejecutivo de cobro, siendo en todo caso competencia de los funcionarios correspondientes del Estado requerido y, solo a ellos, la ejecución del crédito tributario solicitado», A. RIBES RIBES , «Reflexiones en torno a la propuesta de nueva Directiva comunitaria sobre la asistencia mutua en materia recaudatoria», cit., p. 7.

Que deberá fijar el alcance de la intervención, M. J. VÍRSEDA MORENO , «Contenido y análisis de la Directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo de 2010», cit., p. 66.

A juicio de BAS SORIA , debe entenderse como la posibilidad de utilizar los antecedentes y datos que la Administración requerida tenga a su disposición en las oficinas administrativas, sin necesidad de una actuación cerca de los contribuyentes, J. BAS SORIA , «Novedades en asistencia mutua: la Directiva 2010/24/CE y el Real Decreto-Ley 20/2011», cit., p. 14.

Permitiría auxiliar y participar en las actuaciones que se realicen cerca de los obligados tributarios, con cualquier finalidad, por los órganos administrativos, *Ibid.*

Esta posibilidad, de más difícil encaje en nuestro ordenamiento, como consecuencia del poder de autotutela administrativa del que goza la Administración, encuentra mejor explicación en otras jurisdicciones en las que la ejecución de los créditos debe seguirse ante órganos judiciales, *Ibid.* , pp. 14-15.

Se ha resaltado la necesidad de contar con un regulación lo más clara y garantista posible, considerando la extraterritorialidad de estas actuaciones y la flexibilización que implican de la soberanía fiscal, J. M. CALDERÓN CARRERO , «Hacia una nueva era de cooperación fiscal europea: las Directivas 2010/24/UE y 2011/16/CE de asistencia en la recaudación y de cooperación administrativa en materia fiscal», cit., p. 58.

Por tanto, este mecanismo de asistencia se refiere no solo a la notificación del crédito, sino de cualquier documento relacionado con el mismo, J. F. GARCÍA DE PABLOS , «La asistencia mutua en materia de cobro de créditos tributarios y derechos», cit., p. 81.

M. J. VÍRSEDA MORENO , «Contenido y análisis de la Directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo de 2010», cit., pp. 60, 66.

No obstante, como advierte BAS SORIA , la efectividad práctica de la existencia de este requisito puede ser reducida, al no acompañarse de medidas para verificar su cumplimiento, J. BAS SORIA , «Novedades en asistencia mutua: la Directiva 2010/24/CE y el Real Decreto-Ley 20/2011», cit., p. 15.


M. J. VÍRSEDA MORENO , «Contenido y análisis de la Directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo de 2010», cit., p. 67.

Para solventar la posible contradicción de que el Estado requirente efectúe una notificación (artículo 9.2) con las dificultades que permiten precisamente acudir a la asistencia mutua (artículo 8.2), VÍRSEDA MORENO considera que cabrían dos posibles interpretaciones: (1) que el artículo 9.2 se está refiriendo a situaciones en las que, habiéndose dado las circunstancias del artículo 8.2 para solicitar la asistencia mutua, con posterioridad surge la posibilidad de efectuar la notificación en el territorio del Estado requirente; (2) que el artículo 8.2 se refiere exclusivamente al método ordinario o tradicional de notificación existente en el Estado requirente, mientras que el artículo 9.2 se estaría refiriendo a otros métodos de notificación extraordinarios, *Ibid.*

El precepto reglamentario continúa señalando que las notificaciones así realizadas en otro Estado deberán acreditarse mediante la incorporación al expediente de la notificación o de la comunicación a la autoridad competente española de la notificación efectuada por dicho Estado conforme a su propia normativa. Las notificaciones practicadas en otro Estado cuya acreditación se produzca de la forma prevista en este apartado se tendrán por válidamente

efectuadas.

54

«Es decir, la solicitud de asistencia mutua para la notificación y el transcurso del plazo de dos meses se equiparan, a los efectos de la aplicación del  [artículo 112](#) de la LGT, a los dos intentos válidos de notificación (o uno, en el caso de desconocidos en su domicilio), que habilitan a la publicación del anuncio, en la sede electrónica o en los boletines, para la comparecencia del contribuyente», J. BAS SORIA , «Novedades en asistencia mutua: la Directiva 2010/24/CE y el Real Decreto-Ley 20/2011», cit., p. 16.

55

En los procedimientos iniciados a solicitud del interesado, la notificación se practicará en el lugar señalado a tal efecto por el obligado tributario o su representante o, en su defecto, en el domicilio fiscal de uno u otro. En los procedimientos iniciados de oficio, la notificación podrá practicarse en el domicilio fiscal del obligado tributario o su representante, en el centro de trabajo, en el lugar donde se desarrolle la actividad económica o en cualquier otro adecuado a tal fin.

56

Recordemos que, como acabamos de indicar, la Directiva prevé que la notificación se practicará con arreglo a las disposiciones legales y reglamentarias y a las prácticas administrativas nacionales en vigor en el Estado miembro requerido, sin perjuicio de cualquier otra forma de notificación utilizada por la autoridad competente del Estado miembro requirente de conformidad con la normativa vigente en este último. A juicio de BAS SORIA , no se trata de un lugar sustitutivo para la notificación, sino que es un lugar alternativo, con la misma validez que el domicilio fiscal, y que puede venir originado por la falta de coincidencia entre el domicilio que consta a la Administración española y el que consta a la Administración extranjera, J. BAS SORIA , «Novedades en asistencia mutua: la Directiva 2010/24/CE y el Real Decreto-Ley 20/2011», cit., p. 17.

57

A juicio de Arana Landín, con base en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 14 de enero de 2010, *Asunto Milan Kyriian* (C-233/08), se debería haber hecho uso de la posibilidad que tiene el Estado requerido de solicitar al requirente la traducción de la documentación en el caso de que se estimara imprescindible de cara al recurso, dado que es en el Estado de la autoridad requerida donde hay que plantear el recurso con respecto a la notificación o el procedimiento ejecutivo, caso de haber sido realizada por este, y las condiciones no pueden ser menos favorables que las relativas a los derechos en el

ordenamiento jurídico interno por aplicación del principio de equivalencia, S. ARANA LANDÍN , «Aplicación de los instrumentos jurídicos para la recuperación de deudas en otros Estados miembros: algunos problemas prácticos en relación a los territorios forales», cit., pp. 86-87.

58

Por tanto, se refiere a créditos que se encuentren ya en fase ejecutiva en el Estado requirente, M. J. VÍRSEDA MORENO , «Contenido y análisis de la Directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo de 2010», cit., p. 67.


59

Advierte CHACÓN JEREZ , que si bien esta previsión matiza la rigidez del principio de subsidiariedad con la finalidad de redundar en una mejora en la eficacia del funcionamiento del propio mecanismo de asistencia mutua, puede constituir un verdadero riesgo de abuso de lo que debe ser su finalidad natural, acrecentándose dicho riesgo al no exigirse una motivación para su ejercicio, D. CHACÓN JEREZ , «La reformulación del mecanismo de asistencia mutua en materia recaudatoria en la Unión Europea: el nuevo modelo de la Directiva 2010/24/CE, de 16 de marzo», cit., p. 70.

60

Por tanto, lo más destacable es el carácter directamente ejecutable del instrumento de ejecución, sin necesidad de verse respaldado por ningún otro documento, M. J. VÍRSEDA MORENO , «Contenido y análisis de la Directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo de 2010», cit., p. 69; D. CHACÓN JEREZ , «La reformulación del mecanismo de asistencia mutua en materia recaudatoria en la Unión Europea: el nuevo modelo de la Directiva 2010/24/CE, de 16 de marzo», cit., p. 68. Este carácter se encuentra recogido en el artículo 200 del Reglamento de Aplicación de los Tributos, al disponer que, «con carácter general las solicitudes que hayan sido recibidas conforme a la normativa sobre asistencia mutua no estarán sujetas a acto alguno de reconocimiento, adición o sustitución por parte de la Administración tributaria española, salvo que dicha normativa establezca otra cosa, sin perjuicio de la subsanación que de las mismas pueda instarse por parte de dicha Administración».

61

Conforme al  [artículo 167.2](#) de la LGT, «la providencia de apremio será título suficiente para iniciar el procedimiento de apremio y tendrá la misma fuerza ejecutiva que la sentencia judicial para proceder contra los bienes y derechos de los obligados tributarios».

62

La explicación de este precepto se encuentra en que los recargos de período ejecutivo se devengan al inicio de dicho período y, técnicamente, no nos encontramos ni ante un hecho imponible realizado en España ni una deuda devengada en España, A. MONTERO DOMÍNGUEZ , «Modificaciones introducidas en la Ley General Tributaria y su normativa de desarrollo durante 2011», cit., p. 125.

63

Reiterado por el [artículo 200](#) del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, conforme al cual, con carácter general, las solicitudes que hayan sido recibidas conforme a la normativa sobre asistencia mutua no estarán sujetas a acto alguno de reconocimiento, adición o sustitución por parte de la Administración tributaria española, salvo que dicha normativa establezca otra cosa, sin perjuicio de la subsanación que de las mismas pueda instarse por parte de dicha Administración.

64

Continúa señalando que «a los efectos del ejercicio de dichas acciones de asistencia mutua tales derechos conservarán su naturaleza jurídica originaria conforme a la normativa española y les será de aplicación el régimen jurídico regulado en la [Ley 47/2003, de 26 de noviembre](#), General Presupuestaria, y en la presente Ley».

65

J. BAS SORIA , «Novedades en asistencia mutua: la Directiva 2010/24/CE y el Real Decreto-Ley 20/2011», cit., pp. 19, 21. Este autor plantea adicionalmente si pudiera ser necesario la declaración previa de fallido del contribuyente, lo cual descarta al exigir el artículo 61 del Reglamento General de Recaudación para la declaración de fallido la inexistencia de bienes o derechos embargables o realizables para el cobro de los créditos, mientras que en los casos de solicitud de asistencia mutua se tiene como mínimo una intuición de su existencia, si bien es precisa dicha asistencia para hacerlo efectivo. Cuestión distinta es la planteada por RIBES RIBES sobre la necesidad de la declaración previa de fallido para exigir el pago de la deuda al responsable subsidiario, en cuyo caso la Administración tributaria necesitaría acudir a la asistencia para constatar la insolvencia del contribuyente no residente, A. RIBES RIBES , «Ámbito subjetivo de la asistencia mutua recaudatoria a la luz de la Directiva 2010/24/CE y los diversos instrumentos convencionales», en Miguel Ángel Collado Yurrita, Saturnina Moreno González (eds.) *Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria* , Atelier, Barcelona, 2012 (Atelier Fiscal), p. 148.

66

No se definen los términos «similares o idénticos», lo que dificulta la pretendida homogeneidad,

J. F. GARCÍA DE PABLOS , «La asistencia mutua en materia de cobro de créditos tributarios y derechos», cit., p. 84.

67

Se ha advertido que en este punto la Directiva permite a los Estados establecer una legislación que discrimine a los créditos tributarios de otros Estados miembros, lo cual, además de evidenciar un enfoque con tintes nacionales en la asistencia a la recaudación, plantea muchas dudas sobre el alcance de esta salvaguarda, J. M. CALDERÓN CARRERO , «Hacia una nueva era de cooperación fiscal europea: las Directivas 2010/24/UE y 2011/16/CE de asistencia en la recaudación y de cooperación administrativa en materia fiscal», cit., p. 61.

68

Por tanto, se sitúa al crédito extranjero respecto al que se presta la asistencia en el mismo lugar que a los créditos de derecho privado, A. MONTERO DOMÍNGUEZ , «Modificaciones introducidas en la Ley General Tributaria y su normativa de desarrollo durante 2011», cit., p. 128.


69

Se ha advertido que no está garantizado, en la práctica, que no se produzcan solapamientos de intereses como consecuencia de la posible asimetría en la normativa reguladora de los intereses en el Estado requirente y en Estado requerido, E. DE MIGUEL CANUTO , «La cooperación entre administraciones tributarias en materia de recaudación: análisis de la Directiva 2010/24/UE», en Miguel Ángel Collado Yurrita, María Esther Sánchez López, Gemma Patón García (eds.) *Intercambio internacional de información tributaria: avances y proyección futura* , Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2011, p. 288.

70

Sin perjuicio de que, si otra norma de asistencia mutua en el ámbito de la recaudación estableciese una regla de devengo de intereses diferente, entonces fuera de aplicación dicha regla, A. MONTERO DOMÍNGUEZ , «Modificaciones introducidas en la Ley General Tributaria y su normativa de desarrollo durante 2011», cit., p. 124.

71

Cuando se produzca el pago de la deuda una vez finalizado el plazo establecido en el  [artículo 62.6](#) de la LGT, la liquidación de los intereses devengados se practicará posteriormente, siguiéndose para su tramitación y recaudación el procedimiento establecido con carácter general para las liquidaciones practicadas por la Administración, si bien se prevén las

siguientes especialidades:

- a) El órgano de recaudación competente podrá, cuando las necesidades del servicio lo aconsejen, liquidar y exigir los intereses en el momento del pago de la deuda.
- b) En caso de ejecución de bienes embargados o de garantías, se practicará la liquidación de intereses de demora al aplicar el líquido obtenido a la cancelación de la deuda, si aquel fuese superior.
- c) Si se embarga dinero en efectivo o en cuentas o créditos, podrán liquidarse y retenerse los intereses de demora en el momento del embargo si el importe disponible fuese superior a la deuda cuyo cobro se persigue.

72

E.DE MIGUEL CANUTO , «Asistencia en la recaudación: la normativa interna», *Crónica Tributaria: Boletín de Actualidad* , 3, 2012, p. 40.

73

En los mismos términos, J. BAS SORIA , «Novedades en asistencia mutua: la Directiva 2010/24/CE y el Real Decreto-Ley 20/2011», cit., p. 9.

74

La justificación de la regulación de estos plazos es que «las deudas de titularidad extranjera cuyo cobro se solicita a la Administración tributaria española se encuentran ya, con carácter general, en el Estado titular, en fase ejecutiva. Sin embargo al no haberse producido un hecho imponible en España y no ser deudas devengadas en territorio español, en puridad no se puede hablar del pago en período voluntario o en período ejecutivo», A. MONTERO DOMÍNGUEZ , «Modificaciones introducidas en la Ley General Tributaria y su normativa de desarrollo durante 2011», cit., p. 126.

75

D. CHACÓN JEREZ , «La reformulación del mecanismo de asistencia mutua en materia recaudatoria en la Unión Europea: el nuevo modelo de la Directiva 2010/24/CE, de 16 de marzo», cit., p. 69.

76

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; 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.

77

Aclara BAS SORIA que, «realmente, más que no poder invocarse dichos motivos, lo que ocurre es que la invocación de los motivos de oposición se realizará ante la autoridad que ha requerido la acción de cobro y que ha emitido el instrumento específico para dar curso a la petición, y los motivos de oposición serán los previstos en su normativa específica», J. BAS SORIA , «Novedades en asistencia mutua: la Directiva 2010/24/CE y el Real Decreto-Ley 20/2011», cit., p. 22.

78

CALDERÓN CARRERO considera que esta Sentencia realiza una interpretación estricta y poco garantista del artículo 14 de la Directiva, a la vista de las Sentencias del TJUE recaídas en los asuntos *Sopropé* (C349-07) y *Kamino International Logistics* (C-129/13 y C-130/13), J. M. CALDERÓN CARRERO , «La asistencia mutua en materia de recaudación tributaria», en Néstor Carmona Fernández (ed.) *TODO Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea* , CISS, Las Rozas (Madrid), 2017, p. 1518.



79

Extinción de la deuda o prescripción del derecho a exigir el pago, falta de notificación de la providencia de apremio, incumplimiento de las normas reguladoras del embargo contenidas en la LGT y suspensión del procedimiento de recaudación.

80

Como advierte Bas Soria, en España no se dispondrá de información cuando se invoquen los distintos motivos de oposición a la diligencia de embargo (por ejemplo, la falta de notificación del instrumento inicial de ejecución previsto en la normativa del Estado requirente), J. BAS SORIA , «Novedades en asistencia mutua: la Directiva 2010/24/CE y el Real Decreto-Ley 20/2011», cit., p. 23.

81

«1. En los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el  [Código Civil](#) y en la  [Ley 1/2000. de 7 de enero](#), de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa.

2. Las pruebas o informaciones suministradas por otros Estados o entidades internacionales o supranacionales en el marco de la asistencia mutua podrá incorporarse, con el valor probatorio que proceda conforme al apartado anterior, al procedimiento que corresponda».

82

Y artículo 73.3 del Reglamento General de Recaudación.

83

Por tanto, es necesario que tanto la normativa vigente en el Estado requirente como la vigente en el Estado requerido permitan la no suspensión de los actos impugnados, M. J. VÍRSEDA MORENO , «Contenido y análisis de la Directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo de 2010», cit., p. 71.

84

Es decir, no es necesario que el procedimiento amistoso se entable entre los dos Estados que intervienen en la asistencia, basta con que uno de los dos esté incurso en el procedimiento, *Ibid.* , p. 72.

85

Entiende CALDERÓN CARRERO que el procedimiento amistoso al que se refiere la Directiva será el previsto en los convenios para evitar la doble imposición o en el propio Convenio 90/436/CEE sobre eliminación de la doble imposición en caso de rectificación de beneficios entre empresas asociadas, J. M. CALDERÓN CARRERO , «Hacia una nueva era de cooperación fiscal europea: las Directivas 2010/24/UE y 2011/16/CE de asistencia en la recaudación y de cooperación administrativa en materia fiscal», cit., p. 60.

86

El pago de la cantidad debida, incluyendo la deuda no ingresada, los intereses que se hayan devengado o se devenguen hasta la fecha de ingreso en el Tesoros, los recargos del período ejecutivo y las costas del procedimiento de apremio; el acuerdo que declare el crédito total o parcialmente incobrable, una vez declarados fallidos todos los obligados al pago; el acuerdo de haber quedado extinguida la deuda por cualquier otra causa.

87

En el mismo sentido, el artículo 116.4 del Reglamento General de Recaudación.

J. F. GARCÍA DE PABLOS , «La asistencia mutua en materia de cobro de créditos tributarios y derechos», cit., p. 86.

Aunque no se indica expresamente como hacía la anterior Directiva, ha de entenderse que la petición de adopción de medidas cautelares ha de ser motivada en todo caso, A. MONTERO DOMÍNGUEZ , «La nueva Directiva comunitaria de asistencia mutua en materia de recaudación: análisis del articulado de la norma positiva», cit., p. 24.

No obstante, para Bas Soria, «a pesar de esta mención literal, si no se produce un acto nacional en el que, a la vista de la solicitud, se constate el cumplimiento de todos los requisitos previstos en este artículo para la adopción de las medidas (es decir, un acto virtualmente idéntico al nacional de adopción de medidas cautelares) resultará muy probable que cualquier impugnación de la solicitud prospere», J. BAS SORIA , «Novedades en asistencia mutua: la Directiva 2010/24/CE y el Real Decreto-Ley 20/2011», cit., p. 26.

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 , A. MONTERO DOMÍNGUEZ , «La nueva Directiva comunitaria de asistencia mutua en materia de recaudación: análisis del articulado de la norma positiva», cit., p. 27; J. M. CALDERÓN CARRERO , «Hacia una nueva era de cooperación fiscal europea: las Directivas 2010/24/UE y 2011/16/CE de asistencia en la recaudación y de cooperación administrativa en materia fiscal», cit., p. 62.

M. SANTOLAYA BLAY , «La asistencia mutua en el ámbito de la recaudación: origen y evolución», *Carta Tributaria* , 13, 2010, p. 4 (versión electrónica).

Apunta CALDERÓN CARRERO que «el hecho de que la terminología que emplea la Directiva en relación con la interrupción, suspensión o prórroga de la prescripción no coincida totalmente con la utilizada en nuestra LGT –que fundamentalmente considera la interrupción de la prescripción y excepcionalmente la suspensión del cómputo del plazo de la prescripción (🔴)

[arts. 150](#) y [180.1](#) LGT)– tiene como finalidad integrar las diferentes normativas nacionales sobre este particular y no tanto articular nuevas reglas materiales sobre prescripción tributaria», J. M. CALDERÓN CARRERO , «La asistencia mutua en materia de recaudación tributaria», cit., p. 1522.

94

M. J. VÍRSEDA MORENO , «Contenido y análisis de la Directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo de 2010», cit., p. 76.

95

A. MONTERO DOMÍNGUEZ , «Modificaciones introducidas en la Ley General Tributaria y su normativa de desarrollo durante 2011», cit., p. 127.

96

J. M. CALDERÓN CARRERO , «La asistencia mutua en materia de recaudación tributaria», cit., p. 1522.