

JAVIER BAS SORIA

Inspector de Hacienda del Estado
Profesor del CEF

Extracto:

EL procedimiento de asistencia mutua en materia de recaudación ha permitido el cobro de deudas generadas en otros Estados miembros de la UE por las autoridades españolas, así como la percepción de deudas nacionales en otros Estados miembros donde los deudores tengan bienes. La creciente complejidad en los procedimientos recaudatorios, que tratan de atajar las conductas elusivas mediante la aplicación de medidas cautelares y supuestos de responsabilidad, exige ciertas matizaciones para la aplicación de estos procedimientos especiales en la asistencia mutua, que son objeto de estudio en el presente trabajo.

Sumario:

1. La asistencia mutua como necesidad de los Estados miembros en el mercado común comunitario.
2. La asistencia mutua en materia de recaudación.
 - 2.1. Elementos básicos de la asistencia mutua.
 - 2.2. Las peticiones de cobro.
3. Procedimiento de recaudación derivado de peticiones de asistencia mutua.
 - 3.1. Título ejecutivo.
 - 3.2. Impugnación.
 - 3.3. Aplazamiento y fraccionamiento de los créditos.
 - 3.4. Tratamiento de los responsables y las responsabilidades.
 - 3.5. Medidas cautelares.
4. Conclusiones.

1. LA ASISTENCIA MUTUA COMO NECESIDAD DE LOS ESTADOS MIEMBROS EN EL MERCADO COMÚN COMUNITARIO

La creación de un espacio interior, con absoluta libertad de movimientos, es un objetivo fundamental de la Unión Europea, y como tal se reconoce en el artículo 3 c) del Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea (en adelante, TCE), relativo a los objetivos de la misma, en el que se establece la creación de «un mercado interior caracterizado por la supresión, entre los Estados miembros, de los obstáculos a la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales». En esta idea esencial se incide en el artículo 14 TCE, que dispone que «el mercado interior implicará un espacio sin fronteras interiores, en el que la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales estará garantizada de acuerdo con las disposiciones del presente Tratado». Así pues, el establecimiento de un Mercado Común conlleva la puesta en práctica de cuatro libertades fundamentales comunitarias: la libre circulación de mercancías, de personas, de capitales y la libertad de prestación de servicios.

La libre circulación de mercancías se define en el artículo 23 TCE en los siguientes términos: «la Comunidad se basará en una unión aduanera, que abarcará la totalidad de los intercambios de mercancías y que implicará la prohibición, entre los Estados miembros, de los derechos de aduana de importación y exportación y de cualesquiera exacciones de efecto equivalente, así como la adopción de un arancel aduanero común en sus relaciones con terceros países».

La libre circulación de personas ¹ permite a los nacionales de un Estado miembro que se desplacen a otro Estado miembro, con la finalidad de realizar una actividad económica. Este concepto se refiere a dos tipos de medidas: las que pretenden eliminar los obstáculos a la entrada, permanencia y salida de los nacionales de un Estado miembro en otro Estado miembro y las que aseguran que estos nacionales puedan acceder y ejercer libremente una actividad económica en el territorio de cualquier Estado miembro. Si la actividad económica que se pretende ejercer es asalariada, estaremos ante la libre circulación de trabajadores ², mientras que si se pretende ejercer una actividad económica independiente, será de aplicación la normativa comunitaria relativa a la libertad de establecimiento ³.

¹ En la actualidad, la ciudadanía de la unión, regulada en los artículos 17 a 22 TCE, permite a los nacionales de los Estados miembros la circulación y residencia en el territorio de otros Estados miembros distintos al de origen, sin exigir el requisito económico asociado a la libertad de establecimiento.

² Artículos 39 a 42 TCE.

³ Artículos 43 a 48 TCE.

La libre prestación de servicios ⁴ implica que todas las personas físicas o jurídicas, que ya están establecidas en un Estado de la Comunidad, puedan realizar la actividad no asalariada objeto de su establecimiento en el territorio de cualquier otro Estado miembro en las mismas condiciones que sus nacionales, y sin la necesidad de contar con un establecimiento permanente en el Estado donde se prestan los mencionados servicios. Esta libertad, que ha permitido la integración en un único mercado de servicios, comporta la supresión de todas las restricciones al acceso de la libre prestación de servicios en otro Estado miembro y la eliminación de toda discriminación de trato del prestador con respecto al nacional, por razón de su nacionalidad o por el hecho de que esté establecido en un Estado miembro distinto de aquel en el que debe efectuarse la prestación. Su alcance se matiza en el artículo 50 TCE, que dispone que «se considerarán servicios las prestaciones realizadas a cambio de una remuneración, en la medida en que no se rijan por las disposiciones relativas a la libre circulación de mercancías, capitales y personas».

En cuanto a la libre circulación de capitales ⁵, el artículo 56 TCE establece: «Quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre los Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países». Los movimientos de capital amparados por la misma son operaciones financieras que contemplan esencialmente la colocación o la inversión del capital y no la remuneración de una prestación, que se verían amparadas por las restantes libertades. El contenido de esta libertad se articula sobre los dos siguientes principios: supresión de toda restricción a los movimientos de capitales, entendiéndose como tal cualquier traba legal, incluso administrativa, que imponga condiciones de forma o de fondo que dificulten las operaciones de capital, y la supresión de toda discriminación de trato por razón de la nacionalidad, residencia de las partes o del lugar de colocación del capital.

Las libertades enunciadas constituyen un marco comunitario, que determina el contenido esencial del Mercado Interior, y que ha sido objeto de un amplio desarrollo en numerosas disposiciones de Derecho derivado emanadas de las instituciones comunitarias. Frente al mismo, los Estados miembros, y más concretamente sus Administraciones fiscales, se ven limitadas por el principio de soberanía fiscal, de tal forma que sus disposiciones y competencias tienen un ámbito territorial limitado de proyección, marcado por las fronteras nacionales de los Estados. Ante esta situación, de forma no siempre coordinada con los avances en la creación del mercado interior, se han desarrollado determinados mecanismos de cooperación administrativa que permiten hacer compatibles la realidad económica supranacional del mercado interior con las exigencias de la obligación de contribuir a los distintos Estados miembros. Podemos destacar los intercambios de información para la liquidación de impuestos directos y sobre las primas de seguro ⁶, los intercambios de información en el ámbito de la cooperación administrativa en IVA ⁷ e IIEE ⁸, el intercambio de información entre administraciones fiscales para correcta liquidación de los rendimientos del ahorro satisfechos en forma de pago de intereses ⁹ o la asistencia mutua en materia de recaudación, que será el objeto de nuestro estudio.

⁴ Artículos 49 a 55 TCE.

⁵ Artículos 56 a 60 TCE.

⁶ Directiva 77/799/CEE, del Consejo, de 19 de diciembre de 1977.

⁷ Reglamento 1798/2003, del Consejo, de 7 de octubre de 2003, sobre cooperación administrativa en el ámbito de IVA.

⁸ Reglamento 1798/2003, del Consejo, de 7 de octubre de 2003, sobre cooperación administrativa en el ámbito de IIEE.

⁹ Directiva 2003/48/CE, del Consejo, de 3 de junio de 2003.

La asistencia mutua en materia de recaudación se impone, a la vista de estas consideraciones, como un instrumento fundamental en la aplicación de los tributos en el ámbito comunitario, pues establecidas las libertades de circulación antes mencionadas, los contribuyentes encuentran disponible un mecanismo sencillo para sustraer los bienes propios a la actuación de la Administración tributaria, mediante su colocación más allá del ámbito territorial en el que se ejercen las facultades por los Estados miembros, evitando, de esta forma, la responsabilidad patrimonial que conlleva, en última medida, la aplicación de los tributos.

2. LA ASISTENCIA MUTUA EN MATERIA DE RECAUDACIÓN

2.1. Elementos básicos de la asistencia mutua.

Los textos fundamentales comunitarios en materia de asistencia mutua son la Directiva 76/308/CEE¹⁰, del Consejo, de 15 de mayo de 1976, sobre asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinadas exacciones, derechos, impuestos y medidas (Directiva de base, en adelante) y la Directiva 2002/94/CE, de la Comisión, de 9 de diciembre de 2002, por la que se fijan normas detalladas para la aplicación de la Directiva 76/308/CEE (Directiva de desarrollo, en adelante).

La Directiva de base establece un procedimiento para la solicitud de asistencia mutua basado en dos requisitos fundamentales:

- a) Un requisito de carácter objetivo, que se refiere a aquellos tributos que quedan comprendidos en el campo de aplicación de la Directiva, que son los citados en el artículo 2¹¹ de la misma, y entre los que se incluyen los principales tributos del sistema tributario estatal que no han sido objeto de cesión con competencias de gestión a las Comunidades Autónomas: IRPF, Impuesto sobre Sociedades, IVA e Impuestos Especiales.

¹⁰ Modificada por la Directiva 79/1071/CEE del Consejo, de 6 de diciembre de 1979; y por 2001/44/CE del Consejo, de 15 de junio de 2001.

¹¹ La asistencia mutua en materia de cobro será aplicable a los siguientes créditos:

- a) Las devoluciones, intervenciones y otras medidas que formen parte del sistema de financiación total o parcial del Fondo Europeo de Orientación y de Garantía Agrícola (FEOGA), incluidas las cantidades que hayan de percibirse en el marco de estas acciones.
- b) Las exacciones reguladoras agrícolas y los derechos previstos en la organización común de mercado para el sector del azúcar.
- c) Los derechos de importación.
- d) Los derechos de exportación.
- e) El impuesto sobre el valor añadido.
- f) Los impuestos especiales sobre: 1.º Las labores del tabaco. 2.º El alcohol y las bebidas alcohólicas. 3.º Los hidrocarburos.
- g) Los impuestos sobre la renta y patrimonio.
- h) Los impuestos sobre las primas de seguros.
- i) Los intereses, recargos y sanciones administrativas, los gastos de los créditos a que se refieren los párrafos a) a h), con la exclusión de cualquier sanción de carácter penal con arreglo a la legislación en vigor en el Estado miembro en que esté ubicada la autoridad requerida.

- b) Un requisito de carácter orgánico y competencial, de tal forma que se restringe la relación entre las Administraciones tributarias de los Estados miembros en estos procedimientos a una relación exclusiva entre dos órganos concretos y preestablecidos: un órgano con competencia en el Estado solicitante para formular las peticiones de asistencia mutua, denominado autoridad requirente, y otro en el Estado receptor de la solicitud, que es el destinatario de la misma, conocido como autoridad requerida.
- c) Junto a los citados, la Directiva establece toda una serie de requisitos materiales concretos en relación con cada petición formulada al amparo de la asistencia mutua en materia de recaudación, que serán objeto de comentario en sus apartados concretos.

El contenido de las peticiones de asistencia mutua se agrupa en tres tipos fundamentales de requerimientos: peticiones de información, solicitudes de notificación y, finalmente, peticiones de cobro o de adopción de medidas cautelares. Analizaremos a continuación con mayor detenimiento cada una de ellas.

Las peticiones de información tienen por objeto la obtención por la autoridad requerida de cualquier dato que sea relevante para el cobro de un crédito en el Estado que formula el requerimiento. A estos efectos, la autoridad requerida deberá ejercer los mismos poderes que se contemplen en su normativa interna para la obtención de la información relevante para el cobro de un crédito de la misma naturaleza y ámbito interno.

Las solicitudes de notificación imponen a la autoridad requerida la obligación de realizar una notificación, cumpliendo todos los requisitos que su normativa interna imponga para la notificación, de los documentos relativos a un crédito o a su cobro.

Finalmente, la petición de cobro impone a la autoridad requerida la percepción del crédito remitido por otro Estado miembro en idénticas condiciones a las que se establecen para un crédito de la misma naturaleza que hubiera surgido en el propio Estado. A estos efectos se establece el principio de identidad de tratamiento jurídico de los créditos de asistencia mutua con los créditos internos, salvo por lo que se refiere a la preferencia del mismo, que impone la pérdida de la preferencia de que se goce, con arreglo a la legislación interna, por la naturaleza tributaria del crédito, cuando concurren con otros procedimientos de ejecución singular o universal ¹². Las solicitudes de adopción de medidas cautelares suponen que, siempre que la normativa legal o reglamentaria del Estado receptor de la misma así lo permita, se adoptarán medidas tendentes a garantizar el cobro de un crédito de otro Estado miembro.

¹² El artículo 77 LGT establece el derecho de prelación de la Hacienda Pública, cuando concorra con otros acreedores, salvo que se trate de acreedores de dominio, prenda, hipoteca u otro derecho real inscrito. En el caso de convenios concursales, la preferencia de los créditos de la Hacienda Pública quedará afectada por lo dispuesto en la Ley Concursal.

2.2. Las peticiones de cobro.

De todos los elementos reseñados, el contenido esencial de la asistencia mutua viene determinado por la facultad conferida a las autoridades solicitantes para formular peticiones de cobro a otros Estados miembros. Son requisitos específicos de dichos requerimientos los que a continuación se citan:

- a) Documentos habilitantes para el cobro: para el cumplimiento de la solicitud de cobro se remitirá copia oficial del título emitido en el Estado miembro de origen que permita la ejecución o de otros títulos que permitan el cobro, así como una declaración de la autoridad requirente relativa al cumplimiento en el crédito de los requisitos habilitantes para solicitar la asistencia. Este título servirá de base a la ejecución llevada a cabo en el Estado de destino de la petición.
- b) Condiciones del crédito: el mecanismo de asistencia mutua se arbitra como una garantía adicional para los Estados miembros en la percepción de sus ingresos tributarios, no como un mecanismo alternativo al ejercicio de sus propias facultades o una ampliación de los límites nacionales al socaire de condiciones más beneficiosas para la ejecución de los créditos tributarios que puedan estar vigentes en los restantes Estados miembros. Para garantizar estas exigencias, se requiere el cumplimiento de dos condiciones: que el crédito cuya exacción se requiera no se encuentre recurrido en el Estado solicitante (o si lo estuviera, que conforme a las disposiciones del mismo y sus prácticas administrativas los recursos permitan continuar con las actuaciones de cobro) y que no se haya podido hacer efectivo el mismo a través de los procedimientos recaudatorios desarrollados en el Estado que formula la petición de cobro.

Cumplidos estos requerimientos, el título emitido por el Estado miembro requirente será reconocido en el Estado requerido, iniciando la ejecución de acuerdo con los procedimientos nacionales vigentes en el Estado de destino aplicables a los créditos de la misma naturaleza.

La Directiva de aplicación completa estos preceptos estableciendo ciertas reglas detalladas y complementarias del texto de la Directiva de base, entre las que cabe destacar, por su importancia, la relativa al alcance subjetivo de las peticiones de cobro: no se limita a declarar incluido en el ámbito de la asistencia mutua a los deudores, entendiéndose este concepto en un sentido equiparable al de sujeto pasivo de nuestro ordenamiento, sino que la petición puede dirigirse frente a cualquier otra persona que pueda ser obligada al pago y, en particular, los responsables (que en nuestro ordenamiento tienen la condición de obligados tributarios) e, inclusive, frente a poseedores de bienes de cualquiera de las dos categorías anteriores, siempre que sobre los citados bienes pudieran hacerse efectivos los créditos tributarios.

3. PROCEDIMIENTO DE RECAUDACIÓN DERIVADO DE PETICIONES DE ASISTENCIA MUTUA

Las normas contenidas en las mencionadas Directivas han sido objeto de transposición al Derecho español a través del Real Decreto 704/2002, de 19 de julio, por el que se incorporan las modificaciones de determinadas Directivas comunitarias sobre asistencia mutua en materia de recaudación (en adelante, el Real Decreto); así como la Orden HAC/2324/2003, de 31 de julio, por la que se establecen normas detalladas para la aplicación de disposiciones referentes a asistencia mutua en materia de recaudación, en desarrollo del Real Decreto 704/2002 (en adelante, la Orden de Hacienda).

Las citadas disposiciones suponen un cuerpo normativo especial en materia de asistencia mutua, en el que se vienen a recoger las especialidades para la aplicación del procedimiento recaudatorio a las solicitudes de asistencia mutua, siendo, por tanto, su carácter parcial. Este hecho, unido a la complejidad creciente de los procedimientos nacionales, determinan la existencia de algunas cuestiones no solventadas de forma taxativa por la normativa y cuya precisión requiere de una labor hermenéutica. El objeto del presente trabajo es tratar de plantear algunas de estas cuestiones y, en la medida de lo posible, avanzar ciertas soluciones para su aplicación práctica.

3.1. Título ejecutivo.

Tanto la normativa comunitaria como la normativa nacional establecen la necesidad de remitir por el Estado requirente una copia autenticada del título que permita la ejecución o de otros documentos que procedan para el cobro, así como una petición en la que se hará constar los siguientes elementos:

- El nombre y datos identificativos del deudor.
- Datos identificativos de la autoridad requirente.
- Referencia al título expedido que permita la ejecución o cobro.
- La naturaleza y cuantía del crédito, indicando los conceptos respectivos de principal, intereses, recargos y sanciones incluidos en la petición de cobro.
- Fecha de notificación del título que permite la ejecución.
- Fecha a partir de la cual es posible la ejecución y plazo durante el cual es posible la misma (plazo de prescripción).

A la mencionada petición se acompañará un certificado del cumplimiento de los requisitos exigibles del crédito, esto es, su firmeza o, más exactamente, no pendencia, y la subsidiariedad, entendida como agotamiento de las gestiones de cobro realizadas en el Estado de origen de la petición.

Según el Real Decreto, el Departamento de Recaudación de la AEAT, como autoridad habilitada nacional, verifica el cumplimiento de estos requisitos en la petición de cobro, y si la comprobación arroja un resultado positivo, el título es directamente reconocido y tratado como un título que permite la ejecución. No obstante, prosigue la norma, el título podrá ser completado o sustituido por un título que permita la ejecución de acuerdo con lo establecido en el Reglamento General de Recaudación.

En nuestra normativa nacional, el título al que se reconoce el carácter ejecutivo de los créditos tributarios es la providencia de apremio. En cuanto a sus requisitos, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) se limita a señalar que identificará la deuda, se efectuará la liquidación de los recargos del período ejecutivo y se requerirá al obligado el pago; a cuyos efectos se concederán los plazos de ingreso previstos en el artículo 62.5 del mismo texto legal. Por su parte, el artículo 105 del Reglamento General de Recaudación exige la constancia en la providencia de los siguientes elementos: los datos identificativos del deudor, el concepto, período e importe al que corresponde la deuda, la indicación de no haberse satisfecho la deuda, habiendo finalizado el período voluntario de pago y del comienzo del devengo de los intereses de demora, así como la fecha en la que se expide.

De la comparación de los requisitos que debe contener la petición de cobro con los contenidos mínimos de la providencia de apremio se derivan dos menciones obligatorias en esta última que no se encuentran recogidas de forma expresa en la petición cursada por otro Estado miembro (sin perjuicio de que, eventualmente, puedan venir recogidas en el título ejecutivo, cuyo contenido se adecuará, exclusivamente, a la legislación nacional del Estado que lo ha emitido): la liquidación de los recargos del período ejecutivo y la concesión del plazo para el pago. En cuanto a la mención de no haberse hecho efectivo el crédito en el período voluntario, si bien tampoco se recoge de forma expresa en ninguno de los documentos que se remiten por el Estado solicitante, se infiere esta circunstancia de la declaración relativa al crédito que debe realizar la autoridad solicitante, puesto que, como se ha expuesto, la petición sólo se puede cursar tras haber agotado la posibilidad de cobro en el país que formula la petición. Por lo que respecta a la liquidación, resulta clara la norma al señalar que no procederá el devengo de recargos ni intereses distintos de los liquidados por las autoridades requirentes. Por lo que respecta a la concesión de un plazo de ingreso no encontramos en la normativa una respuesta categórica, siendo posible postular tesis en ambos sentidos.

Una interpretación guiada de una voluntad integradora del procedimiento de asistencia mutua con los procedimientos nacionales que del mismo traen causa puede postular que el procedimiento nacional no es sino una extensión de un procedimiento seguido en el Estado de origen a otros Estados

donde puedan encontrarse bienes del obligado. Desde este punto de vista, no resulta necesario contar con un nuevo título ejecutivo, ni, consecuentemente, la concesión de un nuevo plazo para el pago, toda vez que, como ya se ha señalado, el procedimiento deriva, precisamente, de un incumplimiento en el procedimiento llevado a cabo en el Estado solicitante, en el que se agotaron los plazos de pago pertinentes.

Desde un punto de vista estrictamente nacional, considerando el procedimiento de asistencia mutua como un procedimiento recaudatorio completo llevado a cabo a instancias de otro Estado miembro, parece lógico comenzar la ejecución con la concesión del plazo de ingreso previsto en el artículo 62.5 LGT. En apoyo de esta tesis podemos citar los elementos siguientes. En primer lugar, el procedimiento se inicia necesariamente con la notificación del título ejecutivo, expedido por la autoridad requirente, y la petición de cobro; este hecho no procedería si la Administración española, como autoridad requerida, estuviera únicamente prosiguiendo un procedimiento incoado por otra Administración, pues uno de los datos cuya comunicación es obligatoria en la petición de cobro es la fecha de notificación del título ejecutivo y la fecha desde la cual se puede llevar a cabo la ejecución, con lo que la reproducción de un trámite completado sería innecesaria. En segundo lugar, el Real Decreto impone, en alguna medida, una conversión del título ejecutivo, pues tras reconocerle una eficacia directa en nuestro ordenamiento, prevé su conversión o completamiento por la normativa nacional a los efectos de llevar a cabo su ejecución de acuerdo con el Reglamento General de Recaudación e, inclusive, una competencia propia para las Dependencias de Recaudación consistentes en «expedir los títulos que permitan la ejecución en el territorio nacional».

Ahora bien, al contrario de lo que podría parecer de los argumentos anteriores, no nos encontramos, en este caso, ante una verdadera providencia de apremio como título que inicie la ejecución en el territorio nacional. Así se ha visto claramente por los Tribunales Económico-Administrativos, que, ante una impugnación económico-administrativa del título ejecutivo expedido para iniciar el procedimiento de apremio en asistencia mutua, reconocieron la competencia del Tribunal Económico-Administrativo Central para conocer de la impugnación, ya que el título ejecutivo impugnado era el título emitido por la autoridad habilitada del Estado solicitante, que tenía validez en el territorio español por el reconocimiento realizado por el Departamento de Recaudación, siendo, por tanto, este órgano el que había generado el título impugnado ¹³.

Parece, por tanto, lógico concluir que el título emitido por el Estado requirente será reconocido en nuestro ordenamiento, teniendo validez en cuanto a título acreditativo de la existencia de un crédito tributario impagado, si bien el mismo será completado y notificado para iniciar, tras la concesión de los plazos de ingreso previstos en el artículo 62.2 LGT, el período ejecutivo.

¹³ Resoluciones TEAC de 11 de junio de 1999 (NFJ008609) y 23 de junio de 2000 (NFJ009698); comentadas por M.^a Amparo GRAU RUIZ, en «Las prestaciones de asistencia mutua en materia de recaudación por las autoridades españolas»; *Crónica Tributaria*, n.º 97.

3.2. Impugnación.

La Directiva de base establece dos tipos de impugnación diferenciados en relación con los procedimientos derivados de asistencia mutua en materia de recaudación:

- a) Una impugnación del crédito o del título ejecutivo remitido, en la que será competente para conocer de la misma la Administración requirente, sin perjuicio de su presentación ante la Administración del Estado requerido.
- b) Una impugnación de las medidas de ejecución adoptadas por el Estado requerido, que se sustanciará ante los órganos competentes de este Estado y de acuerdo con su propia normativa.

El Real Decreto reitera estos principios, añadiendo que la presentación de cualquier tipo de recurso que deba resolver la autoridad requirente tendrá efectos suspensivos, salvo que la misma, de forma expresa, solicite la continuación de la acción administrativa. Esta norma es corolario lógico de la regla de no pendencia, entendiéndose que, si la situación de pendencia hubiera tenido lugar antes de la notificación en España del título ejecutivo, no se hubiera podido instar esa petición.

La Orden de Hacienda matiza estas previsiones. Según la misma, la impugnación del crédito o del título ejecutivo en España sólo podrá realizarse en el Estado miembro donde el órgano requirente tenga su sede, y sin que la interposición en España del mismo tenga efectos suspensivos. Por el contrario, cuando conste, mediante comunicación del Estado requirente o del interesado, debidamente acreditada, en este caso, la impugnación ante el Estado peticionario de dicho crédito o título, se suspenderá el procedimiento, sin perjuicio de la posibilidad de adoptar medidas cautelares, en tanto dura la sustanciación del procedimiento, para garantizar la efectividad de la resolución que pudiera dictarse. En cualquier caso, y de acuerdo con lo dispuesto en la normativa española, tendrá efectos suspensivos, sin necesidad de prestar garantía, cualquier reclamación que se interponga contra sanciones administrativas; y tampoco podrán realizarse enajenaciones de los bienes embargados, en tanto no sea firme el acto administrativo de liquidación de la deuda tributaria.

Sentados los criterios anteriores, por lo que a la impugnación del título que sirve de base al procedimiento de ejecución se refiere, debemos traer a colación el artículo 167 LGT, que establece como únicos motivos de oposición al apremio los siguientes:

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

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

Las cuatro primeras letras del citado precepto establecen una serie de causas de impugnación del apremio basadas en circunstancias concurrentes en el procedimiento de liquidación del crédito o en el período voluntario de pago, siendo todas ellas estimables, exclusivamente, en sede del Estado requirente. Por lo que respecta a la última, por una parte, podemos destacar que no existe propiamente un título ejecutivo nacional, constituido por la providencia de apremio, sino un título emitido por el Estado requirente y reconocido en España. Desde este punto de vista, no resulta procedente la impugnación sobre la base de la inexistencia de alguno de los requisitos que se predicen como obligatorios de la providencia de apremio, toda vez que el título que sirve de base a la ejecución no es realmente una providencia de apremio. Este criterio fundado en la literalidad del presupuesto de la ejecución ha sido recibido por la Orden de Hacienda, al establecer la impugnación del título en el Estado miembro requirente. Frente a esta solución, desde una interpretación teleológica de la norma, se puede defender una impugnabilidad del título ejecutivo en España, basada en el elemento formal del mismo y la correcta verificación efectuada por el Departamento de Recaudación, e, inclusive, en la completación del título realizada en la Dependencia de Recaudación competente. Este criterio venía siendo mantenido por los órganos económico-administrativos, que mantenían la impugnabilidad formal del título, si bien parecían sostener que la única actividad fiscalizable era la propia validación del título ejecutivo realizada por el Departamento de Recaudación, siendo, como consecuencia de este hecho, competencia del Tribunal Económico-Administrativo Central conocer de estas impugnaciones ¹⁴.

3.3. Aplazamiento y fraccionamiento de los créditos.

La Directiva de base establece una posibilidad de conceder períodos de pago o pagos fraccionados al obligado, siempre que tal posibilidad se encuentre prevista en la normativa del Estado que debe llevar a cabo el cobro, y previa consulta al Estado requirente.

La transposición efectuada en nuestra normativa se limita a nacionalizar esta posibilidad, estableciendo la facultad de conceder aplazamientos y fraccionamientos, a solicitud del deudor, y previa consulta al Estado requirente.

¹⁴ Vid. nota 13.

La regulación legal en España de los aplazamientos y fraccionamientos se encuentra en el artículo 65 LGT, en el que se suscitan los requisitos esenciales para su aplicación: en primer lugar, se contempla una única causa habilitante para la concesión de los mismos, la situación de dificultad transitoria de tesorería del obligado al pago, discrecionalmente apreciada por la Administración; en segundo lugar, se condiciona a la formalización de una garantía específica, disciplinando, inclusive, los tipos de garantías y sus requisitos específicos, así como la posibilidad de dispensa de la misma; y, finalmente, se excluyen determinados créditos, salvo que concurran circunstancias especiales, de la posibilidad de aplazar su pago. El cumplimiento de estos requisitos en los aplazamientos y fraccionamientos solicitados sobre deudas cuya gestión derive de solicitudes de asistencia mutua requiere ciertas precisiones.

Con carácter general, se puede destacar que la Directiva de base remite de una forma tácita a la regulación nacional sobre aplazamientos y fraccionamientos, al reconocer esta posibilidad únicamente en aquellos casos en los que la normativa y práctica del Estado receptor de la petición así lo permita. La misma solución parece adoptar el Real Decreto, en cuyo articulado se realiza una remisión en bloque al procedimiento recaudatorio previsto en el Reglamento General de Recaudación, si más excepciones, señala en su artículo 22, que aquellas que en el propio texto se contienen, y entre las cuales no se cuentan especialidades en los aplazamientos y fraccionamientos. Esta conclusión se aprecia de forma indubitada en la Orden de Hacienda, que señala que las solicitudes se tramitarán y se propondrá la resolución como si de una solicitud relativa a un crédito nacional fuera.

Una última cuestión aparece en relación con estas solicitudes: la necesidad y virtualidad del informe de la autoridad requirente. Sin otra mención distinta de las reseñadas anteriormente, la Orden de Hacienda adopta una solución habitual de nuestro sistema tributario sobre la vinculación al informe: el informe será vinculante (es decir, no se podrá conceder el aplazamiento en contra del criterio del Estado miembro requirente) y preceptivo, exclusivamente, en aquellas solicitudes que, de acuerdo con la normativa nacional, se proponga estimar, no siendo necesario solicitarlo para aquellas solicitudes que no se pretenda estimar. Esta respuesta abre camino a una nueva cuestión: la revisibilidad de la denegación del aplazamiento o fraccionamiento si el pronunciamiento se basa en la negativa del Estado requirente.

La respuesta, según el criterio avanzado anteriormente en relación con las impugnaciones, viene dada por la propia consideración del aplazamiento o fraccionamiento como medida de aplicación adoptada con carácter nacional, impugnable, por tanto, en el Estado requerido y con arreglo a la normativa nacional. En este punto, la denegación sobre la base del informe del Estado requirente puede venir amparada en el hecho que la concesión del aplazamiento o fraccionamiento es una facultad discrecional, al menos en cuanto a la apreciación de la existencia de dificultades transitorias de tesorería. Ahora bien, nada en la normativa europea o nacional establece que el informe del Estado requirente deba basarse en la apreciación de esta circunstancia, ni tan siquiera que exista lími-

te a la más absoluta discrecionalidad. Por consiguiente, resulta posible una revisión de los criterios suscitados por el informe y el reconocimiento por el órgano revisor de unas condiciones para el aplazamiento o fraccionamiento distintas de las sustentadas por aquél, y que, de acuerdo con nuestra normativa, se impondrán tanto a la Administración española, como autoridad requerida, como a la autoridad habilitada que haya formulado el requerimiento.

3.4. Tratamiento de los responsables y las responsabilidades.

La Directiva de desarrollo establece el ámbito subjetivo de aplicación de las solicitudes de asistencia mutua, incluyendo en el mismo al deudor, a cualquier persona obligada al pago del crédito en aplicación de las disposiciones vigentes en el Estado miembro donde la autoridad requirente tenga su sede o a cualquier tercero que se encuentre en posesión de bienes pertenecientes al deudor o al obligado al pago. La Orden de Hacienda reitera esta misma enumeración en los mismos términos.

El artículo 35 LGT realiza una enumeración de los distintos obligados tributarios, sometidos todos ellos a obligaciones formales y materiales y que, en la mayoría de casos, puede determinar la obligación de satisfacer la deuda tributaria o sanciones tributarias. Todos ellos pueden ser, en la medida que haya surgido la obligación de pago, incluidos en una solicitud de asistencia mutua formulada por la Administración española.

En igual medida, la normativa de cada Estado miembro puede determinar una lista de situaciones en las que la obligación tributaria, o cualquier otro crédito de naturaleza tributaria, como las sanciones en el nuestro, puede ser exigible de personas distintas del deudor u obligado principal. Estos obligados, determinados por la normativa de cada Estado miembro, podrán ser incluidos en las solicitudes de asistencia mutua que se cursen por los mismos.

La determinación de estos obligados, ya se produzca en la fase de liquidación o antes de iniciarse ésta (como puede ser, en España, el caso de los sucesores de los obligados tributarios) o por circunstancias concurrentes en el procedimiento de recaudación (como ocurre, fundamentalmente, con los responsables), será una cuestión de ámbito puramente interno, relativa a la determinación de la existencia del crédito en relación con un obligado. Consecuentemente, no serán susceptibles de impugnación en España los hechos y circunstancias que han llevado a la determinación de la obligación de pago, ni podrá revisarse, en función de la normativa nacional, si un tipo de obligado tributario concreto se ajusta a la tipología de obligados existente en el Estado requerido, si para un obligado determinado se cumplen aquellos requisitos que exige la normativa nacional para su declaración o el alcance concreto de la obligación que le es exigible. Como ejemplos de estas consideraciones, cabe señalar que en España no se admitirán impugnaciones de la obligación de un responsable deter-

minada en otro Estado miembro porque su alcance comprenda las sanciones o eventuales recargos de naturaleza equiparable al recargo de apremio devengados por el obligado principal, o cuando estas obligaciones, amparadas en un supuesto de responsabilidad equiparable al artículo 43.1 a) LGT (responsabilidad de administradores de personas jurídicas que hayan cometido infracciones tributarias), no exijan que la entidad de la que se es administrador haya cometido infracciones tributarias.

Por lo que respecta a la tercera categoría de sujetos incluidos en el marco de la asistencia mutua, esto es, los tenedores de bienes, la norma comunitaria es deliberadamente amplia, limitándose a prever la posibilidad de dirigir frente a los mismos la acción de cobro, sin sujetar a ninguna calificación esta obligación. La normativa nacional se ocupa de esta figura en la Orden de Hacienda, estableciendo que las peticiones de asistencia mutua se pueden dirigir frente a los tenedores de bienes, sin mayores precisiones en cuanto a la naturaleza de estos obligados.

Con el objeto de identificar la naturaleza de estos sujetos, debemos acudir, otra vez, al artículo 35 LGT, que determina la condición de obligados tributarios para aquellos sujetos a los que la ley impone el cumplimiento de obligaciones tributarias. A continuación, el citado precepto facilita una lista enunciativa de obligados tributarios. De entre los mismos, la única figura en cuyos límites podría tener cabida esta figura es la de los responsables tributarios. Cabe plantear, pues, si con la genérica mención de la Directiva de desarrollo se ha dado luz a un nuevo supuesto de responsabilidad. Cabe rechazar que se trate de un responsable determinado por la normativa de otro Estado, pues en tal caso la acción administrativa se dirigiría frente al mismo sobre la base del número 2 del artículo 4 de la Directiva de desarrollo (otros obligados). Tampoco cabe considerar que con la somera mención de la Directiva y de la Orden de Hacienda se haya podido alumbrar un responsable al que la acción de cobro se le dirija por una petición de otro Estado miembro, sin un procedimiento contradictorio declarativo de la responsabilidad, tal y como dispone la LGT.

Aunque no encontremos esta figura dentro de las enumeradas en el artículo 35 LGT, este texto legal establece obligaciones para otros sujetos que, lógicamente, tendrán la condición de obligados tributarios innominados. En particular, dentro del campo general en el que cabe inscribir los procedimientos de asistencia mutua, la recaudación, encontramos una figura que podríamos identificar, por su relación con la obligación tributaria principal, con el tenedor de bienes mencionado en la Directiva: el destinatario de las diligencias de embargo cuando se trate de bienes que estén depositados o en posesión de terceros distintos del deudor.

Esta concreción del tenedor de bienes como sujeto a la asistencia mutua en materia de recaudación abre camino a todo un abanico nuevo de posibilidades, en lo que podríamos denominar como «diligencias de embargo con asistencia mutua a otros Estados miembros». Con esta denominación se pretende aludir a una petición de cobro dirigida a otro Estado, cuando el Estado requirente tiene conocimiento exacto de un bien del obligado en manos de un tercero, referida a ese mismo tercero. En este caso, el título ejecutivo a remitir y cuya eficacia se reconocería en el Estado de destino esta-

ría construido por un documento equivalente a nuestra diligencia de embargo (la providencia de apremio se dirige al deudor, no al tenedor de los bienes). Lógicamente, en la medida que se trata de actuaciones dentro del procedimiento de embargo, desaparecerían (al menos en España) las limitaciones a cursar la petición cuando exista una impugnación pendiente, salvo que se hubiera acompañado de suspensión de la deuda, y no sería necesario acompañar de un certificado de haber agotado las gestiones de cobro en el Estado requirente, toda vez que esta petición es una actuación de cobro en el Estado requirente.

Otra cuestión que suscita el procedimiento de asistencia mutua en relación con el tratamiento de las responsabilidades es la posibilidad de que se pongan de manifiesto supuestos de responsabilidad tipificados en la normativa nacional. Sobre esta cuestión, tanto las Directivas como la normativa nacional guardan silencio.

Con carácter general, podemos conceptualizar a los responsables como obligados que se sitúan junto con el obligado tributario principal con una función de garantizar el ingreso de la deuda tributaria. El nacimiento de la responsabilidad deriva de un comportamiento del responsable, que la norma legal codifica por encontrar, de alguna manera, reprochable, y que constituye el presupuesto de responsabilidad. Por su régimen jurídico distinguimos responsabilidades solidarias y subsidiarias, dependiendo de que la declaración de responsabilidad requiera haber agotado previamente la acción de cobro del obligado y principal y responsables solidarios, en el caso de responsabilidades subsidiarias, o de que no sea necesario dicho requisito, en el caso de las solidarias.

Tal y como se ha señalado, las responsabilidades atienden a comportamientos del sujeto responsable. A los efectos de nuestro análisis, distinguiremos dos tipos de responsabilidad por el momento procesal en el que se dé la conducta entre las codificadas en la LGT: responsabilidades derivadas de la conducta del obligado tributario en el procedimiento de liquidación de la obligación tributaria y responsabilidades derivadas del comportamiento en los procedimientos de recaudación.

El primero de estos dos grupos de responsabilidades atiende, lógicamente, a circunstancias contempladas en el nacimiento de la obligación tributaria, su declaración y, en su caso, la posterior liquidación administrativa. Igualmente podemos incluir en este grupo todos los supuestos de responsabilidad contemplados en las distintas leyes de cada tributo. Todas ellas tienen que ver, como se ha señalado, con una obligación tributaria de carácter nacional, por lo que, aun concurriendo los supuestos de hecho, no pueden ser aplicables cuando no existe esa obligación tributaria nacional, sino una obligación tributaria con la Hacienda Pública de otro Estado miembro de la Unión Europea.

En el segundo grupo encontramos, de forma esencial, la responsabilidad prevista en el artículo 42.2 LGT ¹⁵, para conductas obstativas de la acción administrativa en materia de recaudación, y que cubre los siguientes supuestos:

¹⁵ Sobre el contenido de este precepto, *Guía de la Ley General Tributaria*; VV.AA.; ed. CISS; Valencia 2004.

- a) Los causantes o colaboradores en la ocultación o transmisión de bienes del obligado al pago, con la finalidad última de frustrar la acción administrativa de recaudación seguida cerca de aquél.
- b) Los que, con culpa o negligencia, incumplan las órdenes de embargo.
- c) Los que, con conocimiento del embargo o de la medida cautelar, consientan o colaboren en el levantamiento de los bienes o derechos embargados.
- d) Las personas o entidades depositarias de los bienes del deudor que, una vez recibida la notificación del embargo, colaboren o consientan en el levantamiento de los mismos.

A la hora de considerar la posible concurrencia de este supuesto de responsabilidad en los supuestos de asistencia mutua se deben tener presentes las siguientes consideraciones. Aunque no se encuentre prevista de forma expresa la aplicación de responsabilidades en el procedimiento seguido por solicitudes de asistencia mutua, la normativa nacional realiza una remisión en bloque al procedimiento recaudatorio, dentro del cual, aunque como procedimiento independiente, se sitúan las responsabilidades. Frente a los supuestos relativos a otras responsabilidades que ponen de relieve conductas relacionadas con el nacimiento de la obligación tributaria, el 42.2 LGT contempla, específicamente, un incumplimiento en el procedimiento recaudatorio. Adicionalmente, este supuesto de responsabilidad no se liga a la condición de obligado tributario de aquel frente al que se dirige la acción de cobro, que podría inducir a error sobre aquéllos sobre la naturaleza de la sujeción de aquellos sobre los que se dirige la petición de cobro en asistencia mutua, sino que contempla a todo «obligado al pago».

En cuanto al alcance de la responsabilidad, aun surgida en un procedimiento de asistencia mutua, se trata de una medida nacional de aplicación del procedimiento de recaudación, por lo que será el alcance determinado por los artículos 41 y 42.2 LGT.

Finalmente, por lo que al destino de los fondos se refiere, aun tratándose de un incumplimiento realizado en un procedimiento nacional de percepción de un derecho de crédito, la responsabilidad del artículo 42.2 LGT, como las demás responsabilidades, tiene una función de garantía de la obligación principal. Por ello, siendo la solicitud de asistencia mutua la obligación principal cuya exacción se pretendía, los ingresos derivados de esta responsabilidad corresponderán, igual que los realizados en la obligación principal, al Estado miembro que haya formulado la solicitud de asistencia mutua.

3.5. Medidas cautelares.

La Directiva de base prevé la posibilidad de adoptar medidas cautelares para asegurar la percepción de un crédito a solicitud del Estado requirente, siempre y cuando las disposiciones legales y reglamentarias del Estado requerido así lo prevean. La Directiva de desarrollo especifica el campo

de estas medidas cautelares, que podrán dirigirse frente a todo el ámbito subjetivo comprendido en la asistencia mutua: los deudores, los responsables o terceros poseedores de bienes de cualquiera de los anteriores.

El Real Decreto 704/2002 contempla la posibilidad de adopción de medidas cautelares, a petición de otro Estado miembro, remitiendo en cuanto al procedimiento para su adopción a la normativa española.

Una primera diferencia que destaca entre la regulación de las peticiones de cobro y las solicitudes de adopción de medidas cautelares es la diferente actividad que se exige del Estado requirente. Mientras que en las primeras se remite un documento ejecutivo y una petición detallada, en las medidas cautelares existe una absoluta libertad de forma. Consecuente con esta ausencia total de formalidad es la precisión que introduce la normativa española requiriendo, en todo caso y como requisito mínimo en la solicitud, una justificación del Estado requirente sobre las razones que amparan la adopción de las medidas cautelares. Como corolario este hecho, no se prevé, en ningún caso, que el documento remitido por la autoridad requirente pueda, tal y como ocurre en los títulos ejecutivos, tener validez directamente en el ámbito nacional. Será preciso pues dar forma jurídica a dicha petición, a través de la adopción de un Acuerdo de medidas cautelares de acuerdo con lo que dispone nuestra legislación nacional.

La adopción de medidas cautelares en materia tributaria se encuentra regulada en el artículo 81 de LGT. Este precepto, así como la jurisprudencia, han precisado una serie de requisitos que deben concurrir para la adopción de medidas cautelares ¹⁶:

- a) Con carácter general en nuestro derecho las medidas cautelares exigen para su adopción la concurrencia de una serie de requisitos: la existencia de una apariencia de buen derecho (*fumus boni iuris*), la posible frustración del resultado del procedimiento, como consecuencia del lapso de tiempo que lleva su terminación (*periculum in mora*), la prestación de fianza por el solicitante antes de gozar de un derecho reconocido; el carácter provisional, limitado en el tiempo, de las medidas; y la proporcionalidad de la medida con el riesgo que se quiere cubrir.
- b) Por lo que respecta al ámbito estrictamente tributario, el citado artículo 81 LGT destaca tres, entre los elementos anteriores, que deben presidir la adopción de las medidas cautelares. En primer lugar, se determina el contenido específico del *periculum in mora* en el ámbito tributario, concretándose en la existencia de indicios racionales de la imposibilidad o dificultad para el cobro de una deuda tributaria. En segundo lugar, el carácter provisional se fija mediante la limitación en el tiempo de las medidas cautelares, cuyo plazo de

¹⁶ *Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria*; CORCUERA TORRES; ed. CEF; Madrid 1998.

vigencia se limita a 6 meses. Este plazo puede ser prorrogado, mediante resolución motivada, por otros 6 meses más. Transcurrido este período, incluida, en su caso, la prórroga, la medida cautelar se debe convertir en una actuación definitiva de embargo, en el seno del procedimiento de apremio que se siga contra el deudor, o quedar definitivamente sin efecto. Adicionalmente, en cuanto a la proporcionalidad se refiere, y consecuentemente con el carácter principalmente pecuniario del Derecho tributario, se limita el contenido de las medidas cautelares imponiendo que su valor económico sea superior a la deuda que se pueda exigir al obligado tributario, además de obligar a optar, en aquellos casos en los que existan varios elementos patrimoniales sobre los que proyectar la medida, hacia aquellos que causen un menor perjuicio a los obligados afectados por las mismas.

- c) Un elemento contemplado únicamente por la normativa tributaria es el relativo al momento de adopción de las medidas cautelares. Con carácter general, las medidas cautelares pueden adoptarse en cualquier momento del procedimiento cuyo fin se pretende garantizar, inclusive, en el caso de las medidas administrativas, antes del inicio del mismo ¹⁷. Por el contrario, en el ámbito tributario, el momento procesal que permite la adopción de las medidas cautelares es aquel en el que se realiza una cuantificación exacta o muy aproximada del importe de la deuda tributaria, marcado este momento por la propuesta de liquidación, a partir de la cual se concede el trámite de audiencia o alegaciones conclusivas al interesado. Excepcionalmente, en aquellos casos en los que se trate de tributos de obligada repercusión o sometidos a la obligación de retener, la adopción de las medidas cautelares se podrá realizar en cualquier momento del procedimiento iniciado.

La aplicación de estos principios en el caso de medidas cautelares que se deben adoptar en el marco de procedimientos de recaudación derivados de solicitudes de asistencia mutua presenta determinadas particularidades.

El primero de los requisitos a los que se ha hecho referencia en el ámbito de las medidas cautelares tributarias es el relativo al riesgo para la acción recaudatoria. Esta situación de incerteza se suele derivar de comportamientos anteriores del obligado tributario, bien sea en el seno de procedimientos administrativos de recaudación seguidos con anterioridad o que se encuentren en curso, bien sea del propio comportamiento que ha tenido en el procedimiento de liquidación o autoliquidación de las deudas y que determinan la existencia de una situación de impago, aunque sea temporal, de las deudas. También puede resultar el riesgo de las circunstancias que hayan concurrido en procedimientos administrativos seguidos ante otros sujetos vinculados con el ahora obligado, en los que se haya dado esa situación de dificultad o imposibilidad cobratoria, y respecto de los cuales el obligado haya ejercido una situación de influencia en la formación de la voluntad, nos referimos especialmente al caso de actuaciones seguidas cerca de personas jurídicas vinculadas. Cuando planteamos la adopción de medidas cautelares en el marco de asistencia mutua, una pregunta asoma para la valo-

¹⁷ Artículo 72 Ley 30/1992.

ración del riesgo: ¿debe comprobarse la existencia de la situación de riesgo en el Estado que formula el requerimiento o debe serlo en España como Estado requerido? En este marco, conviene destacar varios elementos. En primer lugar, a diferencia de las peticiones de cobro, las de adopción de medidas cautelares no comportan la declaración relativa a la inexistencia de impugnaciones pendientes o agotamiento de la actuación recaudatoria. Por otro lado, resulta frecuente que las peticiones se dirijan frente a obligados que, en España, han mostrado un cumplimiento escrupuloso de sus obligaciones fiscales, sin que se aprecien circunstancias de riesgo. Casos típicos son las entidades cuyas relaciones, a veces frecuentes con la Administración nacional, derivan fundamentalmente de importaciones, en las que existiendo el derecho de retención de las mercancías presentadas para despacho ante la Aduana, las incidencias de cobro han sido mínimas. Finalmente, es indudable que la medida cautelar se instrumenta, sin perjuicio de su solicitud por otro Estado, como una medida nacional de aplicación, impugnabile, por tanto, ante el Estado requerido. Surge de este hecho una dificultad añadida en los procedimientos de revisión, consistente en la facultad revisora que se otorga para verificar la existencia de situación de riesgo en el Estado solicitante a los órganos administrativos o jurisdiccionales del Estado requerido y la comparación y constatación de esta situación con la actuación realizada en territorio nacional.

La proporcionalidad de las medidas cautelares es otro elemento a considerar. Tal y como se ha expuesto, supone la obligación de fijar un importe cuantitativo en las medidas, que viene determinado en función de la deuda cuya exacción se pretende asegurar con la medida. Una vez más, este elemento, como uno de los fundamentales de la medida cautelar, debe ser sometido a una eventual revisión que, a solicitud del obligado afectado por la medida, realicen los órganos económico-administrativos y los jurisdiccionales. No obstante, para la Administración que acuerda la medida cautelar, este dato viene dado por la solicitud formulada por el Estado requirente, sin ningún conocimiento ni constancia de los hechos y cálculos que han llevado a dicha cuantificación. Una vez más, aparece una pugna entre las necesarias garantías a los obligados y unos procedimientos administrativos seguidos a instancia de otros Estados miembros, cuyos derechos legítimos la norma comunitaria ha decidido salvaguardar.

Una última cuestión es la que se deriva de la norma procedimental relativa al momento de adopción de las medidas cautelares. Para ello, nuestra norma remite a la notificación de la propuesta de resolución, trámite esencial en nuestro derecho, pero que no necesariamente debe tener parangón en otros Estados miembros. El trámite de audiencia es el momento procesal en el que el órgano encargado de la instrucción de un procedimiento, una vez ésta ha concluido, elabora la propuesta de resolución que va a someter al órgano encargado de dictar la misma, comunicando estos hechos a los interesados y ofreciendo la posibilidad de, a la vista de la misma y de los demás documentos obrantes en el expediente, manifestar aquello que estimen pertinente en defensa de sus intereses. En el ámbito tributario la propuesta se identifica con el momento en el que se realiza una cuantificación exacta del importe de la obligación tributaria exigible del obligado tributario, comunicándole los cálculos y razones que para éstos ha tenido la Administración, ofreciéndole plazo para que alegue lo que estime pertinente. Si bien no se puede requerir la existencia de un trámite como tal, de los rasgos antes enunciados del trámite de audiencia se deriva la necesidad de contar, en las solicitudes de

asistencia mutua formuladas por otro Estado miembro, con una cuantificación de la obligación tributaria, realizada en un procedimiento contradictorio con el obligado y en el curso del cual se haya puesto de manifiesto a éste, con la consiguiente posibilidad de realizar manifestaciones, el importe de dicha cuantificación. Sin dichos contenidos mínimos no se puede entender que la solicitud de adopción de medidas cautelares cumpla la exigencia procedimental.

La normativa nacional ventila estas cuestiones con una lacónica exigencia de motivación en la petición. Aunque dicha exigencia no se encuentre especificada en la normativa comunitaria, la remisión a la previsión nacional como habilitante para la adopción de medidas cautelares es suficiente para ampararlo. En todo caso, parece que el contenido de la justificación, en el que el Estado requirente deberá hacer constar el cumplimiento de los requisitos antes mencionados para la adopción de medidas cautelares, resultara en una petición más exhaustiva y detallada de lo que la mera mención a la justificación indica. Evidentemente, los defectos en esta motivación se pondrán de manifiesto en una eventual impugnación, en la que el conocimiento de la medida de aplicación que supone la medida cautelar alcanzara a todos los elementos de la misma, sin exclusión alguna, por el órgano revisor nacional. No obstante lo anterior, resulta justificado que el análisis de los mismos se limite, en algunos puntos, a una pura comprobación formal. Así, al suscitar la proporcionalidad de la medida cautelar, el análisis nacional debería restringirse a la existencia de un trámite análogo a la propuesta de liquidación, no al contenido material de la misma, que deriva de la aplicación de un Derecho material de otro Estado miembro cuya validez e interpretación no se pueden someter al órgano nacional.

4. CONCLUSIONES

Los procedimientos de asistencia mutua aparecen como contrapunto a un mercado interior en el que las mercancías, bienes y capitales circulan libremente, con una ausencia total de limitaciones, entre los Estados miembro. Aparecen, pues, en alguna medida, como mecanismo de freno a los abusos que, al amparo de estas libertades, puedan cometerse contra las Haciendas Públicas, limitadas por los más restringidos espacios nacionales.

Entre los procedimientos administrativos que pueden desarrollarse al amparo de la asistencia mutua en materia de recaudación destaca el relativo a las peticiones de cobro. Estas peticiones comienzan mediante el reconocimiento del título ejecutivo expedido por otra Administración tributaria que, en nuestro país, ejerce funciones análogas a la providencia de apremio y con idéntico valor. Frente a ésta, que ya limita fuertemente los motivos de impugnación a causas tasadas, el título habilitado sólo podrá impugnarse por defectos formales en cuanto a su reconocimiento en España.

Las deudas por asistencia mutua tienen, en cuanto a la gestión recaudatoria, idéntico tratamiento al que se dispensa a los créditos tributarios. Como tales, pueden ser aplazados y fraccionados, si bien, para ello, deberá autorizarse por el Estado requirente. Como medida nacional de apli-

cación, estos aplazamientos y fraccionamientos son plenamente revisables por los órganos revisores nacionales, pudiendo enjuiciar, inclusive, la razonabilidad del informe recibido de otro Estado miembro.

Las peticiones de cobro pueden dirigirse frente a deudores y otros obligados al pago. La determinación de la condición de obligado al pago es una cuestión puramente nacional, que no puede ser sometida a revisión en España ni debe someterse a los parámetros que nuestra legislación exige para determinar la condición de obligado al pago o su cuantía. También pueden dirigirse, siempre que se identifiquen expresamente bienes del obligado al pago en el territorio de otro Estado miembro, peticiones de cobro frente a terceros poseedores de dichos bienes. Estas peticiones pueden asimilarse a diligencias de embargo cursadas por deudas en asistencia mutua.

Asimismo, el ejercicio de la acción de cobro frente a los deudores por asistencia mutua puede dar lugar, siempre que se den las conductas obstativas previstas en nuestra normativa, a la exigencia de responsabilidades tributarias. Dichas responsabilidades deben considerarse como medidas de aplicación tendentes a la percepción de un crédito por asistencia mutua, regidas y desarrolladas, exclusivamente, por la autoridad nacional que se encuentra gestionando el mismo.

Finalmente, dentro de las peticiones de cobro, como petición cualificada, se permite la solicitud de adopción de medidas cautelares con la finalidad de garantizar la percepción de un crédito tributario. En este caso, la solicitud cursada por otro Estado miembro no es objeto de un reconocimiento directo e inmediato, como ocurre con el título ejecutivo, sino que se requiere un acto pleno de integración en nuestro Derecho, respetando todas las normas y disposiciones exigidas para que el mismo se considere válido. En este caso, la especialidad vendrá determinada por la apreciación de circunstancias de riesgo, que debe ser justificada por el Estado que formula la solicitud, señalando y motivando las razones que lo amparan, así como el cumplimiento de los demás requisitos que la solicitud entraña en cuanto al importe y estado de la deuda tributaria.