

NOVEDADES EN ASISTENCIA MUTUA: LA DIRECTIVA 2010/24/UE Y EL REAL DECRETO-LEY 20/2011

JAVIER BAS SORIA

Inspector de Hacienda del Estado

Extracto:

En el siguiente trabajo, el autor realiza un estudio de las principales novedades introducidas en la asistencia mutua en materia de recaudación por la Directiva 2010/24/UE, que debía ser objeto de incorporación en sus legislaciones por los Estados miembros antes del 1 de enero de 2012, así como las particularidades de la transposición realizada en nuestro país por el Real Decreto-Ley 20/2011.

Este estudio supone por tanto un análisis del fundamento y alcance de las modificaciones operadas en la Ley General Tributaria como consecuencia de la inclusión en la misma de los aspectos fundamentales de la asistencia mutua en materia de recaudación.

Palabras clave: asistencia mutua, recaudación, medidas cautelares y actuaciones conjuntas.

INNOVATIONS IN MUTUAL ASSISTANCE: THE DIRECTIVE 2010/24/EU AND THE REAL DECRETO-LEY 20/2011

JAVIER BAS SORIA

Inspector de Hacienda del Estado

Abstract:

IN the following paper, the author makes a study of the main novelties introduced by Directive 2010/24/EU Mutual Assistance in tax collection, that should be object of incorporation in their national legislation by the Member States before 1st January 2012, as well as the particularities of the transposition carried out in our country by Real Decreto-Ley 20/2011, that should be object of incorporation in their national legislation by the Member States before 1 January 2012, as well as the particularities of the transposition carried out in our country by Real Decreto-Ley 20/2011.

This study is an analysis of the basis and scope of the changes operated in the General Tax Law as a result of the inclusion in it of the fundamental aspects of mutual assistance in tax collection.

Keywords: mutual assistance, tax collection, precautionary measures and joint actions.

Sumario

1. El marco de la asistencia mutua en materia de recaudación.
2. Disposiciones generales en materia de asistencia mutua.
3. Intercambio de información.
 - 3.1. Solicitudes de información.
 - 3.2. Presencia y participación en las investigaciones administrativas: las actuaciones conjuntas.
4. Asistencia para la notificación de documentos.
5. Medidas de cobro.
 - 5.1. Peticiones de cobros.
 - 5.2. Instrumento uniforme de ejecución.
 - 5.3. Litigios en las peticiones de cobro.
 - 5.4. Medidas cautelares.
 - 5.5. Terminación del procedimiento de asistencia en el cobro de créditos.
6. Conclusiones.

1. EL MARCO DE LA ASISTENCIA MUTUA EN MATERIA DE RECAUDACIÓN

Las libertades fundamentales comunitarias permiten a los ciudadanos comunitarios desplazarse por los Estados miembros a los efectos de ejercer actividades económicas (libertad de establecimiento) o trabajos dependientes (libre circulación de trabajadores); la libertad comunitaria de circulación de capitales permite desplazar los capitales propios entre los Estados miembros; y la libre prestación de servicios permite a empresarios y profesionales comunitarios ofrecer y prestar servicios en todo el ámbito territorial de la comunidad sin necesidad de establecerse en territorios distintos de aquel donde tienen su sede.

Todas estas libertades son fuente potencial de problemas tributarios: los ciudadanos comunitarios pueden incurrir en deudas tributarias en Estados distintos de aquellos donde están radicados, incluso, con malicia, pueden usar estas libertades para sustraerse a la acción recaudatoria de las Administraciones.

También, la existencia de unos recursos tributarios propios comunitarios, que deben ser percibidos por los Estados miembros, o de otros tributos, armonizados a nivel comunitario, son razones que apoyan la necesidad de una mayor colaboración entre los Estados miembros para percibir los ingresos tributarios liquidados por uno de ellos.

Ciertamente, esta es una preocupación de un ámbito más amplio que el comunitario, como pone de manifiesto la existencia de convenios multilaterales en otros ámbitos (Convenio OCDE de asistencia mutua en materia de recaudación) y aun la introducción de una cláusula específica de colaboración en materia de recaudación en el modelo de Convenio OCDE para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio (art. 27 del Convenio), aunque los avances en el ámbito comunitario son más relevantes.

La primera materialización de la asistencia mutua en materia de recaudación en el ámbito comunitario, restringida a los recursos propios tradicionales, fue la Directiva 76/308/CEE. Esta Directiva fue extendiendo su ámbito de aplicación, sucesivamente, al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) (Directiva 79/1071/CEE) y a los Impuestos Especiales (I.I.E.E.) (Directiva 92/12/CEE y Directiva 92/108/CEE). Fue también objeto de varias modificaciones, que aconsejaron su refundición en un nuevo texto, constituido por la Directiva 2008/55/CE.

La Directiva 76/308/CEE estuvo acompañada de una Directiva de desarrollo dictada por la Comisión (Directiva 77/794/CEE) en la que se establecían las modalidades prácticas para la aplicación de la misma. Considerando la Comisión que este instrumento no era el más adecuado para el

desarrollo, al precisar la aplicación práctica de la asistencia mutua una mayor homogeneidad de la que proporciona una Directiva, se decidió sustituir la misma por un reglamento, que fue el Reglamento (CE) n.º 1179/2008, ya que esta norma es objeto de aplicación directa en todos los Estados miembros sin necesidad de transposición por los Estados miembros. El contenido de este reglamento se centra, de forma especial, en los requisitos procedimentales de las peticiones de asistencia mutua, como son, la formulación de todas las peticiones por vía electrónica, la obligatoriedad de remitir acuses de recibo por la autoridad requerida y los plazos para ello, los plazos para llevar a cabo la actuación solicitada, así como información que se debe ofrecer sobre el curso del procedimiento, otros informes que deben emitir las Administraciones sobre las incidencias en el procedimiento, etc.

El marco constituido por la Directiva 2008/55/CE, todo y su utilidad, necesitaba de determinadas reformas tendentes a la ampliación de su ámbito de aplicación. Se pretendía así alcanzar la totalidad del sistema tributario y de los diferentes conceptos que pueden exigirse en relación con los tributos, como intereses, recargos o sanciones, y fomentar medidas más efectivas de colaboración, como actuaciones conjuntas. Todo ello ha sido plasmado en la Directiva 2010/24/UE, 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.

La transposición de esta norma a nuestro ordenamiento nacional se ha efectuado, fundamentalmente, mediante la introducción de un nuevo Capítulo VI, relativo a la asistencia mutua, en el Título III, «La aplicación de los tributos», de la Ley General Tributaria (LGT). Este capítulo se abre con el artículo 167 bis que ahora examinamos.

La primera cuestión que llama la atención es la forma elegida para la transposición. Hasta el momento, la asistencia mutua en materia de recaudación era un asunto codificado en normas independientes y de rango reglamentario. Así, su texto fundamental era el 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. Su desarrollo normativo, asociado a la Directiva de desarrollo, por tanto, prácticamente innecesario tras la sustitución de esta por el Reglamento (CE) n.º 1179/2008, era la Orden HAC/2324/2003, de 31 de julio, por la que se establecen normas detalladas para la aplicación de las disposiciones referentes a asistencia mutua en materia de recaudación, en desarrollo del Real Decreto 704/2002, de 19 de julio. La transposición de la nueva Directiva 2010/24/UE se ha realizado, fundamentalmente, mediante la incorporación de un capítulo en la LGT, lo que supone elevar el rango normativo de la transposición. Pero además, frente al texto independiente, la transposición se integra dentro del contenido de la LGT; así, aunque la parte fundamental esté constituida por el mencionado Capítulo VI del Título III de la LGT, se incorporan a todo lo largo de esta otras normas que sirven para la completa transposición. Además, esta transposición pasa a cubrir un campo más amplio que el de la propia norma comunitaria, ya que no será, exclusivamente, la asistencia mutua comunitaria la que se va a atender mediante estos procedimientos, también la asistencia derivada de los convenios bilaterales de doble imposición o la prevista en otros convenios multilaterales que se puedan suscribir será atendida por el procedimiento previsto en esta norma. No obstante, en aquello que no prevé la propia LGT, que, como veremos, hace un relativo abandono de determinadas cuestiones, como las peticiones de asistencia que dirige la Administración española a otros Estados miembros, seguirá aplicándose el Real Decreto 704/2002.

2. DISPOSICIONES GENERALES EN MATERIA DE ASISTENCIA MUTUA

El artículo 177 bis de la LGT supone la incorporación al ordenamiento nacional de las disposiciones generales contempladas en el artículo 1 de la Directiva. También recoge de forma detallada el contenido fundamental de la asistencia mutua que, ausente en el artículo 1 de la Directiva, se desarrolla en preceptos posteriores de esta: el intercambio de información y la recaudación de créditos, incluyendo dentro de esta finalidad recaudatoria la posibilidad de adoptar medidas cautelares (como veremos, olvida de esta enumeración las peticiones de notificación de documentos, que también es contenido de la asistencia mutua) aunque también se incluye una mención a «otros fines previstos en la normativa reguladora de dicha asistencia» que permitiría incluir nuevas actividades que se previeran en el marco de la asistencia mutua. Pero también se recoge que la asistencia mutua es un camino de doble vía: la asistencia mutua sirve tanto para solicitar el auxilio o colaboración de otros Estados miembros en la recaudación de las propias, como para que las deudas de otros Estados sean cobradas por la Administración española en asistencia mutua.

Añade, como medida puramente nacional, que la asistencia mutua es materia de aplicación de los tributos, lo que resulta indudable, ya que se define esta por oposición a la de resolución de recursos y reclamaciones. No obstante, la asistencia mutua adquiere una sustantividad propia. Tradicionalmente se ha considerado un mero apartado dentro de las funciones de recaudación, y ahora se incluye como un capítulo independiente en el Título III de la LGT, al mismo nivel que las actuaciones de gestión (Capítulo III del Título III), recaudación (Capítulo V del Título III) e inspección (Capítulo IV del Título III). Ahora bien, esta sustantividad propia no tiene que suponer, a nuestro juicio, la atribución de las funciones de asistencia mutua a un orden independiente de órganos, como ocurre con gestión, recaudación e inspección. Así se deriva del apartado 3 del artículo 5 del Reglamento General de Recaudación (RGR) que dispone que «La gestión recaudatoria que deba realizarse por el Estado español a favor de 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». Encuentra ahora mismo base legal este precepto en el apartado 3 del artículo 5 de la LGT, introducido por el Real Decreto-Ley 20/2011, y que señala que «corresponden a la Agencia Estatal de Administración Tributaria las competencias en materia de aplicación de los tributos derivadas o atribuidas por la normativa sobre asistencia mutua».

En cuanto a la forma de realizar las actuaciones y procedimientos que deban seguirse por la Administración española como consecuencia de las peticiones de asistencia mutua recibida, dispone este artículo que, salvo las especialidades que contempla el propio Capítulo VI, se aplicarán las normas generales contenidas en los restantes capítulos del Título III. Así, por ejemplo, la obtención de información se regirá, además de por los artículos 177 ter, quáter y quinquies, por los artículos 93, 94, 95, 142 y 162 de la LGT.

Por otra parte, se destaca que esta remisión no supone que puedan usarse todas las facultades que el ordenamiento le concede a la Administración nacional para satisfacer los requerimientos de asistencia mutua, sino que dentro de las facultades que se conceden a los órganos administrativos, se emplearán únicamente aquellas que exigen las obligaciones que se asumen por asistencia mutua; es

decir, que no estará la Administración española dispuesta a realizar nada más allá de lo que proceda con arreglo al convenio o norma que sirva de base (debemos recordar que la asistencia mutua que se contempla en este capítulo puede tener su origen en 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, cada una de ellas con un alcance potencialmente distinto), aunque la norma española le permita realizar más. Otra cosa distinta es, a nuestro juicio, que cuando se actúe más allá de aquello a lo que se está obligado con arreglo a las normas internacionales que sirvan de base, pero dentro del ámbito de competencias propias según la norma nacional del órgano actuante, pueda considerarse que existe algún vicio que pueda invalidar la actuación.

Llama la atención en este capítulo la ausencia de una enumeración de los créditos incluidos en el ámbito de la asistencia mutua, lo que siempre ha sido una de las cuestiones esenciales de la normativa comunitaria y nacional. Se debe esta ausencia, en primer lugar, al cambio de criterio de la normativa comunitaria, que tradicionalmente seguía el sistema de lista, recogiendo la Directiva de base una enumeración de los tributos para los que se podía solicitar la asistencia mutua. La Directiva 2010/24/UE frente a este sistema utiliza una definición de carácter general de los conceptos para los que se puede solicitar asistencia mutua:

- Impuestos y derechos de todo tipo recaudados por un Estado miembro, sus subdivisiones territoriales o administrativas, comprendidos los entes locales, o en su nombre, o por cuenta de la Unión.
- 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.
- Las exacciones y otros derechos previstos en la organización común de mercado del sector del azúcar.

Para estos impuestos y derechos se permite, además, que la asistencia cubra no solo el importe de la cuota tributaria, sino otros conceptos conexos (formen o no parte de la deuda tributaria), como los intereses y gastos conexos y las sanciones administrativas, multas, tasas y recargos conexos a los créditos, liquidados por las autoridades administrativas competentes para la comprobación, investigación o recaudación de los impuestos o por órganos administrativos o judiciales a petición de estas autoridades administrativas.

Se completa esta enumeración con una lista de conceptos que no quedan cubiertos por la asistencia mutua:

- Las cotizaciones obligatorias a la Seguridad Social pagaderas al Estado miembro o a una subdivisión del Estado miembro o a las instituciones de la Seguridad Social de derecho público.
- Las tasas.

- Las deudas de carácter contractual como el pago de servicios públicos.
- Las sanciones penales impuestas sobre la base de una actuación del ministerio público.

La norma nacional ha decidido no realizar una transposición expresa de estas previsiones, aunque se contiene la esencia de este precepto en el artículo 1 de la LGT, en su redacción dada por el Real Decreto-Ley 20/2011, que dispone: «Esta 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 esta ley, se entenderá por asistencia mutua el conjunto de acciones de asistencia, colaboración, cooperación y otras de naturaleza análoga que el Estado español preste, reciba o desarrolle con la Unión Europea y otras entidades internacionales o supranacionales, y con otros Estados en virtud de la normativa sobre asistencia mutua entre los Estados miembros de la Unión Europea o en el marco de los convenios para evitar la doble imposición o de otros convenios internacionales. La asistencia mutua podrá comprender la realización de actuaciones ante obligados tributarios. La asistencia mutua a la que se refiere este apartado participa de la naturaleza jurídica de las relaciones internacionales a las que se refiere el artículo 149.1.3.^a de la Constitución.»

Ciertamente la LGT no contiene, más allá de la previsión del apartado 1 del artículo 1, una enumeración de los recursos del sistema tributario a los que resulta de aplicación. Se establece, eso sí, que se trata de una norma de carácter básico y que se aplica al Estado, a las Comunidades Autónomas y a las Entidades Locales (sin perjuicio de las especialidades propias que puedan existir en estos ámbitos). Se desarrolla en la propia LGT los conceptos conexos, intereses, recargos y sanciones, que pueden exigirse junto con las cuotas tributarias y como consecuencia de la aplicación de los tributos. Finalmente se señala expresamente que la LGT no resulta de aplicación a los recursos públicos de la Seguridad Social (disp. adic. segunda). En conjunto, resulta claro que este ámbito de aplicación es el propio de la asistencia mutua, por lo que la mera mención incluida en el apartado segundo del artículo 1 de la LGT supone, a nuestro juicio, una transposición de esta previsión.

El artículo 3 de la Directiva recoge una serie de definiciones para la aplicación de la Directiva. Se definen, en primer lugar, los conceptos de autoridad requirente y de autoridad requerida, que serán los órganos que están habilitados por las respectivas administraciones para cursar y recibir las solicitudes de asistencia mutua. Es una decisión de la normativa comunitaria, razonable por otra parte, que no todos los órganos de recaudación nacional que estén siguiendo una actuación tributaria y que precisen de la asistencia de las autoridades de otro Estado miembro puedan dirigirse a la Administración de otro Estado miembro para solicitar su intervención. Resulta lógico que se arbitre una autoridad nacional única para cursar y recibir las peticiones, tanto porque esto simplifica el procedimiento, permitiendo que todas las autoridades nacionales sepan quién es su interlocutor en la otra Administración, como por razones de eficacia y eficiencia, ya que se trata de un procedimiento formal, con una serie de documentos normalizados y procedimientos de relación, y la autoridad nacional competente está más acostumbrada a «lidiar» con este procedimiento y a verificar que los documentos remitidos o recibidos para la asistencia mutua se ajustan a los modelos previstos, sin perjuicio de que después las actuaciones materiales se lleven a cabo por otros órganos administrativos.

Este precepto no ha sido objeto de transposición expresa en la LGT. Es lógico, ya que se trata de una mera cuestión de organización administrativa, que no es contenido propio de la LGT; y, además, ya se encuentra vigente un conjunto normativo que, en lo que no se oponga a la propia LGT, debe seguir aplicándose. Así, en el artículo 4 del Real Decreto 704/2002 dispone que el órgano competente para formular peticiones de asistencia o para recibirlas es el Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT). Esta competencia, como sabemos, no supone que las actuaciones materiales se lleven a cabo por el propio Departamento; añade el citado precepto que el Departamento remitirá a los órganos competentes para llevarla a cabo que se encargarán de su ejecución material. En este sentido, cabe recordar que el artículo 177 bis de la LGT dispone que en lo no previsto de forma expresa en materia de asistencia mutua, serán de aplicación las restantes normas de la LGT (y sus normas de desarrollo) que regulan la forma y procedimiento de las actuaciones que deban llevarse a cabo; lo que sirve como remisión a las normas competenciales dictadas en desarrollo de la LGT para determinar el órgano competente para realizar cada actuación material procedente.

También se incluye en el artículo 3 de la Directiva 2010/24/UE la definición de «persona», término que se utiliza para identificar a los sujetos a los que se referirá la solicitud de asistencia mutua. La novedad que introduce este concepto en la norma comunitaria es que, además de a personas físicas o jurídicas, las solicitudes pueden referirse a determinadas asociaciones de personas a las que el ordenamiento respectivo reconozca capacidad para realizar actos jurídicos, aun careciendo de personalidad jurídica, o a cualquier otro ente, 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.

Esta cuestión es, en nuestro ordenamiento nacional, un tema clásico. El artículo 35.4 de la LGT prevé que «tendrán la consideración de obligados tributarios, en las leyes en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición». Nuestro ordenamiento recoge, por tanto, una previsión muy similar que permite atribuir, en función del cumplimiento de unos requisitos bastante amplios, la condición de obligado tributario. Las entidades más frecuentes son, sin duda, las que menos problemas dan, ya que tienen mención específica en el precepto que hace indudable su inclusión en el mismo: comunidades de bienes y herencias yacentes. Para las restantes entidades se predicen atributos generales y equiparables a los del precepto comunitario: unidad económica o patrimonio separado y susceptibilidad de imposición. La práctica nos demuestra que, aunque en principio cualquier figura susceptible de tener cabida en la figura ha sido objeto de gravamen, no ha sido esta la solución adoptada en todos los casos. Así, figuras extrañas, aunque encuadrables en esta expresión general, como el contrato de cuentas en participación, han sido excluidas de su tratamiento como entidad, quedando reflejadas como una mera relación obligacional entre los empresarios participantes [a título de ejemplo, podemos citar la Consulta de la Dirección General de Tributos V0295/2006, de 17 de febrero de 2006 (NFC022192)].

El contenido de este artículo 35.4 de la LGT es mucho más amplio que la mera atribución de la condición de sujeto pasivo, pues se trata de convertir en obligados tributarios, que deben, por tanto, cumplir con cualquier obligación tributaria que establezcan las leyes. En este sentido, el Real Decreto-Ley 20/2011 ha previsto expresamente que «También tendrán la consideración de obligados tribu-

tarios aquellos a los que se pueda imponer obligaciones tributarias conforme a la normativa sobre asistencia mutua», mención que indudablemente incluye a los entes sin personalidad citados en el artículo 35.4 de la LGT al que antes nos hemos referido. Se completa la transposición de este precepto con la introducción de un nuevo artículo 29 bis en la LGT que prevé que son obligaciones tributarias aquellas que deriven de la normativa sobre asistencia mutua. Añade este precepto que en el caso de su incumplimiento por los obligados tributarios de estas obligaciones, podrán imponerse las sanciones tributarias establecidas en la LGT.

Se cierra el artículo 3 de la Directiva 2010/24/UE, relativo a las definiciones, con las de medios electrónicos, conceptuados como aquellos 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; y de «red RCC», que es la plataforma común basada en una red común de comunicaciones (RCC) creada por la Unión para todas las transmisiones por medios electrónicos entre las autoridades competentes en el ámbito aduanero y de la fiscalidad.

Estas dos definiciones atienden al hecho de que las relaciones entre las Administraciones en materia de asistencia mutua se realizarán por estas vías con carácter general. Puede utilizarse la transmisión por correo normal, aunque queda esta posibilidad para los casos en los que no sea posible por razones técnicas la utilización de los medios telemáticos (debemos destacar que la preferencia que contemplaba por esta vía el Reglamento 1179/2008 –art. 21– ha sido sustituida por una obligatoriedad, salvo imposibilidad justificada, de usar el medio electrónico en la Directiva 2010/24/UE –art. 21–).

Se transpone esta obligación por el artículo 177 septies de la LGT. Debe destacarse que su ámbito de aplicación es, como ya hemos tenido ocasión de examinar, más amplio que la mera transposición del citado precepto, pues la asistencia mutua se refiere, además de a la propia comunitaria, a la resultante de los convenios de doble imposición suscritos con dicha cláusula y a otros tratados multilaterales en los que se pueda prever la misma. Siguiendo el mismo principio que la Directiva, se establece una preferencia por los medios electrónicos, informáticos y telemáticos, sin perjuicio de reconocer que cuando estén previstos otros medios en la normativa que regule la asistencia en cada caso, se seguirán, lógicamente, dichos medios.

3. INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN

3.1. Solicitudes de información

El primero de los auxilios posibles entre las Administraciones por la asistencia mutua es el denominado «intercambio de información». El intercambio de información permite a la autoridad requirente solicitar de la autoridad requerida datos que le sean útiles con la finalidad de obtener el cobro de un crédito tributario.

Ni la Directiva 2008/55/CE, ni el acto que la sustituye, la Directiva 2010/24/UE, señalan cuál es el contenido de la información que se puede solicitar al amparo de la asistencia mutua. Ambas pre-

fieren, en vez de una referencia a datos concretos que deben suministrarse, hacer referencia al procedimiento de captación. Así, la primera de las Directivas mencionadas establecía que para procurarse estas informaciones la autoridad requerida debía ejercer los poderes previstos por las disposiciones legales, reglamentarias o administrativas aplicables al cobro de créditos similares en el propio Estado. La Directiva 2010/24/UE parece haber querido subrayar esta obligación, aunque realmente no haya variado el contenido de la obligación. Así, se destaca la obligación de realizar una captación de la información, aunque no dispusiera de la misma por las necesidades de gestión propia de los créditos tributarios («A fin de proporcionar la citada información, la autoridad requerida dispondrá la realización de cuantas investigaciones administrativas se precisen para obtenerla») y se enuncian las excepciones que no podrán oponerse para la captación de la información: secreto bancario, secreto de instituciones financieras, condición de fiduciario (para comprender esta mención, debemos tener presente la importancia de estas figuras de fiducia en derechos basados en el sistema anglosajón, cuestión que nos es extraña a los Derechos continentales) o derecho a la propiedad de un tercero.

No obstante, después de todas estas precisiones, se prevé una limitación principal a la captación de información: la autoridad requerida no estará obligada a transmitir datos que no estuviere en condiciones de obtener para el cobro de créditos similares nacidos en el Estado miembro donde tenga su sede. Se establecen, además de la anterior, otras dos limitaciones en la Directiva 2010/24/UE al intercambio de información: que los datos revelen un secreto comercial, industrial o profesional o que su comunicación pudiere perjudicar la seguridad o el orden público de este Estado.

La falta de competencias para captar un dato es una cuestión bastante objetiva; sin embargo, las otras dos limitaciones (secreto comercial o afectación a la seguridad) son conceptos mucho más abiertos, casi conceptos jurídicos indeterminados, que pueden perjudicar en gran medida el correcto funcionamiento de la asistencia mutua. Quizá por una áspera experiencia cuando se invocan estas causas, el legislador comunitario en la Directiva 2010/24/UE ha querido subrayar que no deben invocarse estas causas a la ligera, estableciendo la obligación de informar a la autoridad requirente de los motivos por los que se opondan a atender a una petición de información.

El artículo 177 ter de la LGT constituye la transposición de cuanto acabamos de ver. El objeto del intercambio de información, según señala este precepto, son los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración en ejercicio de sus funciones. El tenor literal de este precepto nos remite al artículo 93 de la LGT, que permite a la Administración la genérica obtención de información, que se concreta en «datos, informes, antecedentes o justificantes». La única diferencia entre ambos preceptos es la referencia a los justificantes, que en este caso entendemos motivada en el hecho de que, al tratarse de un requerimiento de asistencia de otro Estado, no existe nada que justificar ante la Administración española, convirtiéndose por esta razón lo que pueden ser justificantes ante la Administración requirente en meros datos, informes o antecedentes para la Administración española. De esta forma, debemos entender que, tal y como exige la Directiva 2010/24/UE, la norma nacional de transposición prevé la obtención de información, a solicitud de otro Estado miembro, en las mismas condiciones en las que se permite su obtención en nuestro país, que son las condiciones previstas en el artículo 93 de la LGT.

El citado artículo 93 de la LGT exige que la información tenga trascendencia tributaria, lo que, conforme a la jurisprudencia del Tribunal Supremo, debe ser interpretado de forma amplia, siendo

posible la trascendencia indirecta e hipotética, lo que ocurrirá siempre que el dato requerido pueda servir a la aplicación de los tributos. Para mayor detalle, cabe citar la Sentencia de la Audiencia Nacional de 8 de marzo de 1994 (NFJ003556), que dispone que «El concepto de trascendencia tributaria ya fue precisado por esta Sección (Sentencia de 16 de mayo de 1990), considerando como tal la cualidad de aquellos hechos o actos que puedan ser útiles a la Administración para, con respeto a los derechos fundamentales, y de acuerdo con la ley, averiguar si ciertas personas cumplen o no con la obligación establecida en el artículo 31.1 de la Constitución de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, y poder, en caso contrario, obrar en consecuencia». La naturaleza de la asistencia mutua, en la que la Administración española está actuando al requerimiento y en auxilio de otra Administración, obliga a precisar que la información podrá recabarse, tal y como señala la LGT, «incluso cuando la información solicitada no sea precisa para la determinación de sus tributos internos», lo que debemos entender como una trascendencia tributaria matizada: la aplicación de los tributos que requiere la información no es solo la nacional, sino la de otros Estados miembros.

En cuanto a la forma de obtener la información, el precepto, en línea con lo que establece la Directiva 2010/24/UE, señala que la Administración tributaria realizará las actuaciones que se precisen para obtenerla, siendo posible que la Administración utilice cualquiera de los mecanismos de obtención de información regulados en la LGT, que, como sabemos, son el suministro o la captación.

La Directiva añade que no serán razones oponibles a la solicitud de información que la misma obre en posesión de un banco, otra entidad financiera, una persona designada o que actúe como agente o fiduciario o porque afecte a los intereses de propiedad de una persona. Como sabemos, el artículo 93 de la LGT establece una obligación de información que alcanza a todas las personas públicas y privadas, que no permite excusarse invocando el secreto bancario, y que no conoce más excepción que el secreto del contenido de la correspondencia; el secreto de los datos que se hayan suministrado a la Administración para una finalidad exclusivamente estadística; y el secreto del protocolo notarial, con excepción de los referentes al régimen económico de la sociedad conyugal. Es decir, no cabe duda de que la remisión tácita al artículo 93 de la LGT cubre sobradamente la exigencia de la Directiva.

Como sabemos, el artículo 93 de la LGT tiene el acompañamiento del artículo 95 de la LGT, sin el cual pierde su sentido. La información con trascendencia tributaria obtenida no puede utilizarse para otro fin que la aplicación de los tributos y no podrá ser utilizada ni cedida fuera de los supuestos establecidos en la propia LGT. En el caso de la información obtenida por vía de asistencia mutua y de la cedida a otros Estados miembros en asistencia mutua, se prevé, con carácter general, la misma limitación, tanto de forma general, por el motivo que ampara la petición recogido en el artículo 5 de la Directiva 2010/24/UE (la información debe ser «previsiblemente pertinente para la autoridad requirente a efectos del cobro de los créditos»), como de forma específica en el artículo 23 de citada Directiva («La información comunicada en cualquier forma con arreglo a la presente 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 a efectos de la aplicación de medidas de ejecución o de medidas cautelares en relación con créditos contemplados en la presente Directiva. Asimismo podrá utilizarse para el cálculo y aplicación de las cotizaciones obligatorias a la seguridad social»). Estas medidas garantizan, a nuestro juicio, el respeto a restricciones equiparables a las previstas en el citado artículo 95 de la LGT para la cesión de información.

Prevé, no obstante, la Directiva un supuesto particular de cesión de la información, también en el artículo 23, antes citado: «Cuando la autoridad requirente o la autoridad requerida considere que la información obtenida en aplicación de la presente Directiva pueda resultar de utilidad, a los efectos contemplados en el apartado 1, a un tercer Estado miembro, podrá remitir dicha información a dicho tercer Estado, siempre que la transmisión se realice de conformidad con las normas y procedimientos que se establecen en la presente Directiva». Se prevé, además, que en estos casos el Estado miembro de origen de la información sea informado de la cesión prevista, pudiendo oponerse a ello dentro de un plazo de diez días laborables a partir de la fecha en que haya sido informado de la intención de ceder la información. Estos extremos están igualmente previstos en el artículo 177 ter de la LGT, que prevé que España se oponga o ceda, en los términos previstos en la normativa de asistencia mutua, a la cesión de la información a un tercer Estado o a Organizaciones Internacionales, así como que se solicite autorización para la cesión a terceros al Estado origen de la información, de acuerdo con lo que hemos expuesto.

Debe subrayarse que, sin embargo, la información podrá cederse a terceros, dentro del territorio nacional, en las condiciones previstas en el artículo 95 de la LGT, sin necesidad de recabar autorización del Estado origen de la información. Es particularmente relevante esta matización si tenemos presente que la asistencia mutua puede solicitarse por las subdivisiones del Estado (CC.AA., EE.LL.) para la aplicación de sus tributos, aunque en todo caso se requerirá a través de la Administración del Estado, que es la única autoridad reconocida como requirente según el artículo 5 de la LGT.

3.2. Presencia y participación en las investigaciones administrativas: las actuaciones conjuntas

El cambio más relevante de la Directiva 2010/24/UE frente a su precedente (la Directiva 2008/55/CE) es la posibilidad de presencia o participación en las actuaciones administrativas que se desarrollen en un Estado miembro de funcionarios de otro Estado miembro, con el objeto de obtener información relevante para la percepción de créditos. Se contempla esta posibilidad en el artículo 7 de la misma. El mencionado precepto establece que tal presencia o participación se realizará en las condiciones previstas por la autoridad requerida, que en este caso es la del Estado donde se vayan a realizar las actuaciones.

Este precepto es objeto de incorporación a nuestro ordenamiento mediante dos preceptos del Capítulo VI del Título III de la LGT, el artículo 177 quáter, controles simultáneos, y el artículo 177 quinquies, presencia en las actuaciones de asistencia y en controles simultáneos.

En una primera lectura, puede parecer que el artículo 177 quinquies de la LGT sea la verdadera transposición del artículo 7 de la Directiva 2010/24/UE, lo que dejaría al artículo 177 quáter un tanto desubicado. Pero, como hemos mencionado anteriormente, la Directiva contempla que la presencia o la participación se produzca en determinadas ocasiones; el artículo 177 quáter de la LGT es el que fija tales condiciones en el ordenamiento nacional: para que pueda existir presencia o participación de funcionarios de otros Estados miembros, debe existir un control simultáneo, que es aquel en el que se pretende obtener información que es de interés para ambos Estados, es decir, que otros Estados pueden solicitar información en asistencia mutua, pero para que puedan participar, esa infor-

mación no solo debe juzgarse relevante para el Estado requirente, sino que debe ser también relevante para la Administración española.

Más dudosa resulta la previsión del segundo párrafo de este artículo 177 quáter de la LGT, que establece la posibilidad de que exista presencia o participación de funcionarios españoles en otros Estados miembros, cuando existan controles simultáneos en otros Estados. Como hemos reseñado, es el Estado requerido, esto es, aquel en el que se desarrollan las actuaciones, el que debe fijar las condiciones en las que pueden participar los funcionarios del Estado requirente. Esas condiciones, en España, son que exista una actuación de las que se han denominado «controles simultáneos»; pero el Estado requerido por España no tiene por qué haber establecido las mismas condiciones. Debemos entender, por tanto, este precepto como una mera voluntad de solicitar la participación de funcionarios españoles cuando se den las circunstancias para considerar que el control a desarrollar es un control simultáneo, aunque para que se haga efectiva tal participación, será necesario que el Estado requerido, en función de sus circunstancias particulares, permita que así sea.

El mencionado artículo 7 de la Directiva 2010/24/UE establece hasta cuatro posibilidades de presencia y actuación de los funcionarios de otros Estados miembros en las actuaciones para la obtención de información:

- Presencia en las oficinas donde desempeñen las funciones las autoridades administrativas del Estado requerido.
- Presencia en las investigaciones administrativas realizadas en el territorio del Estado miembro requerido.
- Presencia en las actuaciones judiciales que se realicen en el Estado miembro requerido.
- Posibilidad de entrevistar a personas y examinar registros en dichas actuaciones.

En todo caso, como sabemos, estas posibilidades de actuación se deben realizar en las condiciones que determine el Estado miembro requerido.

A nuestro juicio, los rasgos distintivos de estas posibilidades de actuación son los que a continuación se expondrán, utilizando como criterio principal para la exégesis de cuanto vamos a exponer que la finalidad de esta presencia es la obtención de información para hacer efectivos créditos nacionales. La presencia en las oficinas debe así traducirse 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. La presencia en los controles permite auxiliar y participar en las actuaciones que se realicen cerca de los obligados tributarios, con cualquier finalidad, por los órganos administrativos. La presencia en las actuaciones judiciales es de más complicada inteligencia en nuestro ordenamiento, en el que la Administración goza de un poder de autotutela administrativa; por el contrario, en otros sistemas jurídicos, la Administración no goza de tales privilegios, por lo que la ejecución de sus créditos debe seguirse ante jueces y tribunales, al igual que ocurre con la ejecución de cualquier otro ciudadano. A nuestro juicio, en este marco debe entenderse la presencia ante los órganos judiciales, al ser estos los que llevan a cabo las acciones para

la percepción del crédito tributario y es en ese marco donde se puede arbitrar la asistencia mutua. Finalmente, la referencia a la posibilidad de entrevistar y examinar registros permite concluir que, con carácter general, la presencia será de carácter «pasivo», término que debemos entender como una relación exclusiva con los funcionarios. Cuando se autorice esta posibilidad, se otorga un nuevo paso en la asistencia, ya que en las actuaciones con los contribuyentes podrán tener una conducta «activa», de relación directa con el contribuyente o con los documentos.

El artículo 177 quinquies realiza una incorporación que podemos calificar de «pobre» de este precepto, ya que únicamente recoge la posibilidad de presencia en las actuaciones de asistencia a otros Estados miembros. Sin perjuicio de una precisión posterior que pueda ofrecer la práctica, este precepto supone que el legislador ha optado por recoger solo la posibilidad de asistencia pasiva de los funcionarios de otros Estados miembros.

También se recoge la posibilidad de que se trasladen funcionarios en el marco de solicitudes de asistencia. Lógicamente con lo que hemos expuesto, la LGT no contiene mención sobre el contenido de estas actuaciones en las que podrán participar, ya que será la legislación del Estado requerido la que deberá precisar las posibilidades de actuación de los funcionarios españoles.

4. ASISTENCIA PARA LA NOTIFICACIÓN DE DOCUMENTOS

La segunda de las colaboraciones típicas en la asistencia mutua es la solicitud de notificación de documentos, que se regula en el Capítulo III de la Directiva 2010/24/UE. Su contenido típico es la solicitud, formulada por las autoridades de un Estado, a otro Estado miembro, para que se notifiquen al destinatario todos los documentos, comprendidos los judiciales, que emanen del Estado requirente y se refieran a créditos tributarios o a su cobro. En este punto, el actual artículo 8 de la Directiva no difiere del artículo 5 de la precedente Directiva 2008/55/CE.

Tampoco ha variado sustancialmente de la Directiva 2008/55/CE a la Directiva 2010/24/UE, aunque se haya sistematizado, la documentación que se debe acompañar a la petición de notificación, ya que es esencialmente la misma.

Por el contrario hay varias cuestiones novedosas. La primera atiende a una de las preocupaciones que ha subyacido en el procedimiento de asistencia mutua. La petición de asistencia en la notificación debe cursarse únicamente en caso de que se sea incapaz de realizar la notificación en el Estado miembro requirente, o cuando la notificación conlleve dificultades desproporcionadas. Era una queja velada, pero recurrente, de determinados Estados que, otros, tan pronto como se encontraban ante un obligado de otro Estado miembro, se desentendían de sus funciones y acudían a la asistencia mutua, que les entregaba el trabajo hecho sin esfuerzo alguno, sin haber agotado previamente las posibilidades propias de actuación. El legislador comunitario ha querido llamar la atención sobre esta forma de comportamiento desviada del objetivo de la asistencia; aunque, con algo de suspicacia, no creemos que vaya a significar demasiado este aviso, pues no va acompañado de medidas para verificar que, efectivamente, se cumpla este requerimiento (curiosamente, y como nota para abrir los

ojos a algún lector malpensado y cargado de prejuicios, la queja la manifestaban muchos Estados del sur de Europa contra los Estados del norte, que eran los que formulaban alegremente solicitudes de asistencia mutua; España, por ejemplo, es un receptor habitual de solicitudes y tiene un alto grado de efectividad en el cumplimiento de estas).

Tampoco indicaba la Directiva 2008/55/CE la forma en la que debía realizarse la notificación. El artículo 9.1 de la Directiva 2010/24/UE indica claramente que la notificación se efectuará con arreglo a las disposiciones legales y reglamentarias y a las prácticas administrativas nacionales en vigor en el Estado miembro requerido. Solventa la duda sobre las posibilidades de impugnación de tal notificación el artículo 14 de la Directiva 2010/24/UE, que somete estas cuestiones a los órganos de impugnación del Estado requerido. Es la única alternativa lógica, ya que difícilmente podría dirigirse y ganarse una impugnación en el Estado requirente basada en el quebrantamiento de las formas que rigen la notificación en el Estado requerido, si este certifica que la notificación ha sido correcta.

Finalmente, la solicitud de asistencia mutua en la notificación no impide a las autoridades del Estado requirente intentar la notificación por su propia cuenta y aun cuando la notificación deba practicarse en el territorio del Estado miembro requerido. Particularmente, se prevé que la notificación pueda realizarse en dicho territorio por correo certificado o por vía electrónica.

El artículo 177 sexies de la LGT transpone al ordenamiento nacional estos preceptos comunitarios. El apartado primero del artículo prevé que la notificación de los actos tributarios dictados por la Administración española se puedan notificar por asistencia mutua en otros Estados. En estos casos, tal y como resulta de la Directiva, la única formalidad que exige la LGT para que se considere válidamente notificado el acto es la comunicación de la autoridad competente del Estado que haya notificado en la que se haga constar esta. Como sabemos, cualquier impugnación por el quebrantamiento en las formalidades locales de la notificación, se ventilará ante los órganos de impugnación del Estado donde se esté practicando esta.

Establece este apartado además una importante medida de carácter puramente nacional que permite completar la notificación. Si en el plazo de dos meses desde la solicitud no se ha recibido la comunicación del Estado requerido confirmando la notificación, la Administración española podrá notificar por comparecencia el acto en cuestión; 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.

Evidentemente, puede producirse en este caso una doble notificación, si la comunicación del Estado miembro en cuestión llegara con posterioridad al plazo de dos meses marcado por la LGT para iniciar el trámite de notificación por comparecencia. Para este supuesto, la LGT prescribe que surtirá efectos la primera de las dos notificaciones efectuadas.

El apartado segundo se ocupa de las peticiones de notificación recibidas por la Administración española. Con carácter general, se remite a los artículos 109 a 112 de la propia LGT para determinar la forma en la que se practicará la notificación.

Se establecen tres disposiciones particulares. La primera prevé que, además de en los lugares determinados en el artículo 110 de la LGT (en los procedimientos iniciados a solicitud del interesado, 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, 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), la notificación se podrá practicar también en el lugar indicado por la Administración requirente. Debemos tener presente que, aunque el artículo 8.1 a) de la Directiva 2010/24/UE obliga a identificar en la petición que se curse el domicilio del destinatario de la notificación, dicho domicilio puede no coincidir con el que el mismo obligado hubiera declarado a la Administración española, siendo posible que tal divergencia se ampare en las distintas normas nacionales para fijar el domicilio o por la mera declaración intencionada del obligado. No se trata, a nuestro juicio, de un lugar sustitutivo para la notificación, sino que es un lugar alternativo, con la misma validez que el domicilio fiscal.

También se contempla que los documentos a notificar serán los recibidos de la Administración requirente, en la lengua en la que se remitan. Aunque no deja de ser lógica esta previsión, pues se está asistiendo a la notificación de documentos procedentes de otro Estado, constituye una excepción a lo previsto en el artículo 36 de la Ley 30/1992, que dispone que la lengua de los procedimientos tramitados por la Administración General del Estado será el castellano.

La última especialidad es que se permite la notificación por comparecencia de estos documentos, cuando tras los intentos, efectuados en el domicilio fiscal o en el domicilio indicado por la Administración requirente (debemos recordar que son lugares alternativos), los intentos sean válidos pero infructuosos. Es decir, la precisión es que el lugar señalado por la Administración requirente es lugar válido para la notificación y para realizar intentos válidos de notificación; a diferencia de lo que ocurre en el centro de trabajo, en el lugar donde se desarrolle la actividad económica o en cualquier otro adecuado, lugares contemplados en el artículo 110 de la LGT, donde se puede notificar, pero donde los intentos no surten efectos para la notificación por comparecencia.

Echamos en falta que hubiera una previsión específica sobre la impugnabilidad de esta notificación. Como ya hemos comentado, esta es una cuestión que el artículo 14 de la Directiva somete a los órganos de revisión españoles. No obstante, el artículo 227 de la LGT prevé que solo sean recurribles actos administrativos definitivos y los de trámite que decidan, directa o indirectamente, el fondo del asunto, y la notificación, en sí misma, sin un acto dictado por la Administración española, es un mero trámite que difícilmente encuentra cabida en estas categorías. Así, aunque la ley ha revestido de grandes garantías la notificación y la jurisprudencia las exige con extremada minuciosidad, en los casos de asistencia mutua, estas garantías no podrán salvaguardarse, ya que el mero acto de la notificación no es impugnabile independientemente de la impugnación del acto notificado, y en el Estado que formula el requerimiento, con la mera comunicación administrativa en la que se certifique la notificación, esta surtirá plenos efectos. La solución, inspirada en el principio de primacía del Derecho comunitario, debe venir por una interpretación amplia del concepto de los actos de trámite recurribles, incluyendo entre los mismos, por la exigencia del artículo 14 de la Directiva 2010/24/UE, las notificaciones a requerimiento de otro Estado miembro.

5. MEDIDAS DE COBRO

5.1. Peticiones de cobros

El tercero de los contenidos típicos de la asistencia mutua es el procedimiento de recaudación seguido a instancias de otros Estados miembros. De hecho, es, a nuestro juicio, el fundamental de sus contenidos, pues tanto la obtención de información como la notificación son actividades instrumentales para la recaudación, mientras que el procedimiento recaudatorio es un fin en sí mismo, ya que completa el ciclo de los ingresos tributarios con su percepción.

El artículo 10 de la Directiva 2010/24/UE enuncia esta facultad de asistencia mutua, recogiendo que cualquier Estado miembro procederá al cobro de los créditos a requerimiento de otro Estado miembro. El título habilitante para ese cobro será el instrumento uniforme que permite la ejecución, contemplado en el artículo 12 de la Directiva 2010/24/UE, al que después nos referiremos. Junto al mismo, que consiste en el contenido mínimo necesario de la petición para que se proceda al cobro, el Estado requirente deberá remitir también toda la restante documentación que pueda resultar útil para el cobro del crédito. Aunque no se establezca una lista de aquello que puede o debe contener esta, «tonto» sería el Estado que, solicitando el cobro de un crédito propio, no acompañara otros datos que puedan ayudar a cobrarlo a aquel Estado que debe hacerlo efectivo por su cuenta. En todo caso, debemos tener presente que la información que se pueda haber obtenido por asistencia mutua se conservará, indudablemente, por la Administración requirente, aunque en la Administración requerida y más concretamente en el órgano competente para la ejecución de las acciones recaudatorias por asistencia mutua, dicha información puede no constar, ya sea porque no la conservara después de obtenerla en asistencia mutua, ya sea porque la obtuviera un órgano distinto del actuante en el procedimiento de recaudación de la misma Administración, o sea porque esa información proceda de un tercer Estado.

El artículo 11 de la Directiva 2010/24/UE contempla que las peticiones de cobro por asistencia mutua sean una facultad subsidiaria, que se ejercite como mecanismo residual cuando no haya podido ser hecho efectivo el crédito por los medios previstos en su legislación nacional y tras haberse desarrollado las actuaciones recaudatorias procedentes. Como ya comentamos al analizar el artículo 8.2 de la Directiva 2010/24/UE, en relación con las solicitudes de notificación, existe una preocupación en el seno de la Unión Europea para que la asistencia mutua no se utilice para llenar los huecos dejados por la desidia de las autoridades nacionales o para aprovechar las facultades exorbitantes que determinados sistemas tributarios ofrecen a la Administración frente a la situación paritaria que dispone la Administración en otros. Se establecen, como excepción a esta exigencia de agotamiento de la vía nacional, los supuestos de inexistencia de bienes sobre los que ejercitar la acción de cobro o la insuficiencia manifiesta de estos para hacer efectivo el crédito y aquellos otros en los que el recurso a dicho medios para hacer efectivo el crédito dé lugar a dificultades desproporcionadas.

Desde una perspectiva internacional, como ya indicábamos en relación con las solicitudes de notificación, existe una vocación de dirigir la aplicación del procedimiento con esta previsión; aunque no existe ninguna garantía que asegure que todos los Estados sean igualmente respetuosos con esta. Desde una perspectiva nacional, podemos plantearnos si, para que sea lícito acudir a este proce-

dimiento de asistencia en el cobro, será preciso que previamente se haya dictado una declaración de fallido del contribuyente, como diligencia que deja constancia en el expediente de la inexistencia de bienes conocidos por la Administración con los que hacer efectivo el crédito. A nuestro juicio, no debe ser así, pues el artículo 61 del RGR señala que «se considerarán fallidos aquellos obligados al pago respecto de los cuales se ignore la existencia de bienes o derechos embargables o realizables para el cobro del débito», y en los casos de solicitudes de asistencia en la recaudación, no se ignora la existencia de bienes realizables para hacer efectivo el crédito tributario; se conoce o al menos se intuye esta existencia, aunque no puedan hacerse efectivos por encontrarse en otro Estado miembro y ser precisa la asistencia mutua para hacerlo efectivo. En conclusión, no debe ser este un motivo de oposición que quepa oponer a la formulación de requerimientos de asistencia mutua.

El artículo 177 octies de la LGT realiza una transposición limitada de los preceptos que acabamos de estudiar. Así señala que la recaudación de los créditos para los que se haya solicitado la asistencia mutua se realizará en los términos previstos en los artículos 160 a 177 de la LGT, relativos al procedimiento de recaudación. No obstante, no realiza referencia alguna a las solicitudes de asistencia en la recaudación que realice la Administración española, que en tanto no se modifique, seguirán rigiéndose por tanto por el Real Decreto 704/2002, que contempla los requisitos básicos de la petición, en aquello que no se oponga a la LGT o la Directiva 2010/24/UE.

Se completa esta transposición con la referencia a dos importantes cuestiones de ámbito estrictamente nacional. La primera es el plazo que debe concederse para el ingreso de la deuda tras la notificación en España del instrumento de ejecución comunicado por otro Estado miembro. Ante el silencio de la Directiva y de las normas de transposición, existían serias dudas sobre si debía concederse algún plazo al obligado tributario para el ingreso de la deuda tras la notificación del instrumento de ejecución, y en ese caso, si el citado plazo debía ser el propio del artículo 62.2 de la LGT, por ser el primer documento relativo a la existencia de la deuda notificado en España, o si, por el contrario, era el del artículo 62.5 de la LGT, al ser el instrumento de ejecución algo similar a la providencia de apremio. El artículo 177 octies de la LGT se inclina por esta segunda posición, pues, como se verá, equipara al instrumento de ejecución con la providencia de apremio, sin necesidad de reconocimiento alguno por la Administración nacional, y el plazo de ingreso se contempla en un nuevo apartado 6 del artículo 62 de la LGT, aunque con idéntica duración al plazo previsto para el ingreso de las providencias de apremio:

- Si la notificación del instrumento de ejecución se realiza entre los días 1 y 15 de cada mes, el pago se deberá realizar desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 de dicho mes o, si este no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.
- Si la notificación del instrumento de ejecución se realiza entre los días 16 y último de cada mes, el pago se deberá realizar desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día cinco del mes siguiente o, si este no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.

Se exceptúan los supuestos en los que la norma reguladora de la asistencia mutua permita desarrollar actuaciones recaudatorias desde la recepción de la solicitud de cobro; en estos casos, la Administración tributaria podrá realizar actuaciones ejecutivas sin necesidad de que haya concluido el plazo al que se refiere el mencionado 62.6 de la LGT.

La segunda de las disposiciones nacionales es la previsión de que se concedan aplazamientos y fraccionamientos, en las mismas condiciones previstas en la normativa nacional, para las deudas cuya recaudación se haya solicitado por asistencia mutua. La Directiva 2008/55/CE preveía la posibilidad de conceder periodos de pago o pagos fraccionados al obligado, siempre que tal posibilidad se encontrara prevista en la normativa del Estado que debe llevar a cabo el cobro, y previa consulta al Estado requirente. El Real Decreto 704/2002 transponía esta posibilidad, estableciendo la facultad de conceder aplazamientos y fraccionamientos, a solicitud del deudor, y previa consulta al Estado requirente.

La Directiva 2010/24/UE ha contemplado, en su artículo 13.4, la posibilidad de que se concedan aplazamientos y fraccionamientos si lo prevé la normativa del Estado requerido; suprimiendo además la necesidad de consulta previa al Estado requirente, sustituyéndose por la información a este del aplazamiento o fraccionamiento concedido.

La regulación legal en España de los aplazamientos y fraccionamientos se encuentra en el artículo 65 de la 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, incluso, 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 concurren circunstancias especiales, de la posibilidad de aplazar su pago. El apartado 6 del artículo 65 de la LGT, incluido por el Real Decreto-Ley 20/2011, incluye una mención a los aplazamientos y fraccionamientos sobre deudas cuya gestión derive de solicitudes de asistencia mutua, indicando que a estos será de aplicación las mismas previsiones nacionales para aplazamientos y fraccionamientos.

5.2. Instrumento uniforme de ejecución

El artículo 12 de la Directiva 2010/24/UE establece que la petición de cobro de un Estado miembro a otro irá acompañada de un «instrumento uniforme», que debe permitir la ejecución del crédito tributario en el Estado de destino de la petición. La base de tal «instrumento uniforme» debe ser el instrumento inicial que permita la ejecución en el Estado requirente, sin que sea preciso el reconocimiento de tal instrumento, la adición de documentación nacional alguna o la sustitución de este título por otro expedido por las autoridades del Estado requerido.

Se establece, además, una información mínima que debe contener dicho instrumento:

- La identificación del instrumento inicial que permita la ejecución.
- Descripción del crédito, incluyendo su naturaleza, el periodo 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.
- El nombre y demás datos pertinentes para la identificación del deudor.

- El nombre, la dirección y otros datos de contacto de la oficina responsable de la liquidación del crédito y, si fuera diferente, la oficina en la que puede obtenerse información adicional en relación con el crédito o las posibilidades de impugnar la obligación de pago.

Ahora bien, el citado instrumento constituye un mínimo de remisión, que puede ser incrementado con la remisión de otros documentos referentes al crédito y expedidos en el Estado miembro requirente que se estimen pertinentes.

La transposición de este precepto se contiene en el artículo 177 nonies de la LGT, reconociendo los principios que hemos tenido ocasión de comentar. Así, el instrumento de ejecución habilitará para el ejercicio de las actuaciones recaudatorias en España. Será considerado título suficiente para iniciar el procedimiento de recaudación, sin que sea necesario acto alguno de reconocimiento, adición o sustitución por parte de la Administración tributaria española.

El legislador no puede renunciar a una equiparación, aunque sea en un nivel conceptual, con el título que habilita para la ejecución administrativa en nuestro ordenamiento: la providencia de apremio. Así, este precepto establece que tiene la misma fuerza ejecutiva que la providencia de apremio y que, al igual que esta, habilita para proceder contra los bienes y derechos de los obligados al pago. No obstante, esta equiparación es relativa, pues, como veremos, el artículo 177 decies de la LGT remite a su propio mecanismo de oposición, sin que sea aplicable el propio de las providencias de apremio.

El artículo 22 de la Directiva 2010/24/UE, relativo al régimen lingüístico de las solicitudes de asistencia mutua, establece la obligación de remitir, traducidos a la lengua oficial o en una de las lenguas oficiales del Estado miembro requerido, las solicitudes de asistencia, los modelos normalizados para la notificación y los instrumentos uniformes que permitan la ejecución. Por el contrario, cuando se trate de otros documentos distintos que acompañen a la solicitud, la autoridad requerida podrá, en su caso, exigir a la autoridad requirente la traducción a la lengua oficial, o a una de las lenguas oficiales del Estado requerido o a cualquier otra lengua acordada bilateralmente entre los Estados afectados.

El artículo 177 decies de la LGT no establece previsión en relación con las mencionadas solicitudes de asistencia, los modelos normalizados para la notificación y los instrumentos uniformes que permitan la ejecución, que por imperativo de la normativa expresada deberán remitirse en castellano o en cualquiera de las restantes lenguas cooficiales. No obstante, cuando se trate de otros documentos que acompañen al instrumento de ejecución, España renuncia a imponer la traducción, aunque en contrapartida se recoge en el mencionado 177 decies de la LGT que serán remitidos al destinatario en la lengua en la que sean recibidos por la Administración tributaria.

La LGT no menciona el instrumento inicial de ejecución que debe remitirse por la Administración española. Tampoco ayuda mucho el artículo 32 del Real Decreto 704/2002, que únicamente menciona la obligación de remitir el título de ejecución, sin concretar cuál debe ser este. Evidentemente, aunque no exista mención alguna al respecto, en las peticiones que se cursen de asistencia mutua por la Administración española el instrumento inicial de ejecución será la providencia de apremio.

5.3. Litigios en las peticiones de cobro

El artículo 14 de la Directiva 2010/24/UE establece una distribución en el régimen de impugnaciones en materia de asistencia mutua. Así, se someten determinadas cuestiones a los órganos revisores de los Estados requirentes y otras a los de los Estados requeridos, siendo el criterio de distribución que inspira esta división, quien es el órgano que adopta el acto o decisión impugnada y la normativa que, en consecuencia, debe regirlo. De acuerdo con estos principios se establece el siguiente cuadro de competencias:

- Corresponde al Estado miembro requirente el conocimiento de las impugnaciones en relación con:
 - El crédito, sea su cuantía o procedencia.
 - El instrumento inicial de ejecución emitido en el Estado miembro requirente.
 - El instrumento uniforme expedido con arreglo a la Directiva y que permite la ejecución en el Estado miembro requerido.

Si cualquiera de estos extremos fuera objeto de impugnación ante los órganos de revisión del Estado miembro requerido, se informará al interesado de la obligación de dirigir dicha impugnación ante los órganos competentes del Estado.

- Corresponde al Estado requerido el conocimiento de las impugnaciones sobre los actos de ejecución de una petición de cobro (es decir, los actos del procedimiento recaudatorio seguido como consecuencia de tal petición) o la validez de una notificación efectuada por una autoridad competente de este.

La transposición de este precepto se realiza en los artículos 177 decies, undecies y duodecies de la LGT.

El artículo 177 duodecies traslada los aspectos fundamentales de esta distribución de competencias, estableciendo que la impugnación del instrumento de ejecución se llevará a cabo por la autoridad requirente, mientras que la de las diligencias de embargo y demás actuaciones llevadas a cabo para la ejecución de una solicitud de cobro recibida se llevarán a cabo por los órganos revisores nacionales y de acuerdo con los procedimientos de la LGT.

Consecuentemente con esta distribución de competencias, el artículo 177 decies aclara que, a pesar de la equiparación, a la que hemos calificado como «intelectual» o por su naturaleza jurídica, del instrumento uniforme con la providencia de apremio, no se podrá invocar frente a este los motivos de impugnación contemplados en el artículo 167.3 de la LGT. 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 uniforme para dar curso a la petición, y los motivos de oposición serán los previstos en su normativa específica.

Nada dice este artículo sobre la impugnación de los instrumentos uniformes emitidos por las autoridades españolas en las peticiones de cobro que dirija a otros Estados miembros. Tales documentos se basarán en providencias de apremio que constituirán los instrumentos iniciales de ejecución que las amparan. Frente a las providencias de apremio se admitirán los motivos de impugnación previstos en el artículo 167.3 de la LGT, que, como sabemos, son la extinción total de la deuda o prescripción del derecho a exigir el pago, la solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en periodo voluntario y otras causas de suspensión del procedimiento de recaudación; la falta de notificación de la liquidación, la anulación de la liquidación y el error u omisión en el contenido de la providencia de apremio que impida la identificación del deudor o de la deuda apremiada. Las impugnaciones contra los instrumentos uniformes que emita la Administración española, de acuerdo con lo determinado por la propia Directiva, deberán dirigirse a la Administración española, que no las conocerá como título independiente, sino que se deberán tramitar como impugnación de la providencia de apremio previa que sirve de título habilitante.

El artículo 177 undecies de la LGT completa esta regulación con el detalle sobre la competencia para la impugnación de las diligencias de embargo y de las restantes actuaciones realizadas por la Administración española en ejecución de una solicitud de cobro. De acuerdo con el criterio expuesto, compete esta a la Administración española.

Como sabemos, el legislador español ha querido limitar la posibilidad de impugnación contra las diligencias de embargo (al igual que contra las providencias de apremio) para impedir que sea una nueva ocasión en la que discutir nuevamente la regularidad del crédito o defectos en la tramitación del procedimiento; para ello, se establecen unos motivos tasados de impugnación, previstos en el artículo 170.3 de la LGT, y que son los siguientes:

- 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.
- Suspensión del procedimiento de recaudación.

Como sabemos, la normativa reguladora del embargo y de las demás medidas de recaudación que se adopten es la española, y la impugnación basada en el quebrantamiento de sus formalidades se sustanciará ante los órganos de revisión nacionales, lo que no parece levantar ningún problema adicional a los que plantea cualquier impugnación.

Por el contrario, cuando se invoque frente a la diligencia de embargo la extinción de la deuda, la prescripción del derecho a exigir el pago, la falta de notificación de la providencia de apremio (evidentemente, la providencia de apremio es un título español, debemos entender en este caso la falta de notificación de los instrumentos iniciales de ejecución previstos en la normativa del Estado requirente) o la suspensión del procedimiento recaudatorio, son cuestiones que no constan en España y que, sin embargo, deben ventilarse ante el órgano revisor español.

Dos opciones, claramente, se abrían ante el legislador. Una sería negar la posibilidad de conocer estos motivos de impugnación, pues al fin y al cabo se amparan, en última medida, en vicios del crédito o del instrumento inicial de ejecución, cuya revisión compete al Estado requirente. La otra sería entrar a conocer de estos motivos, y en esta, a su vez, cabrían también dos posibilidades: que la revisión fuera completa, examinando la regularidad de todos los actos a la luz de nuestra normativa (podría parecer que se está invadiendo la competencia del Estado requirente, aunque es indudable que el reparto de competencias establecido ampara la posibilidad de conocer las medidas de cobro como medidas propias nacionales), o simplemente entrar a conocer solicitando al Estado requirente que acredite la corrección, de acuerdo con su legislación nacional, de lo actuado y la improcedencia, en consecuencia, de tal motivo de impugnación. El legislador nacional ha adoptado esta última opción, que, a nuestro juicio, cabe dentro del reparto de competencias descrito y que parece más respetuosa con el espíritu que subyace en tal reparto de competencias. Así señala el artículo 177 undecies de la LGT que cuando el motivo de oposición se fundamente en medios de prueba obtenidos en actuaciones ante instancias administrativas o judiciales de otro Estado se deberá solicitar por el órgano competente la debida acreditación de los mismos. Se abre, no obstante, una pequeña ventana al conocimiento por los órganos revisores de la regularidad de los mismos, cuando señala que la información remitida tendrá el valor probatorio que proceda en derecho de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 106.2 de la LGT. No obstante, en el punto que estudiamos ahora, esta valoración parece difícil, ya que el pago, la prescripción o la falta de notificación del instrumento inicial de ejecución, de acuerdo con la normativa de los respectivos países requirentes, son, para la Administración española, cuestiones cuasi-objetivas.

Los apartados 3 y 4 del artículo 14 de la Directiva 2010/24/UE recogen las consecuencias que tiene en una petición de cobro la impugnación en el Estado requirente del crédito o del instrumento inicial de ejecución, de acuerdo con el reparto de competencias que examinábamos al estudiar los apartados 1 y 2 de este mismo artículo y su transposición contenida en los artículos 177 decies, undecies y duodecies de la LGT.

Así, cuando se promueva una impugnación ante los órganos competentes del Estado requirente, se deberá informar de ello al Estado requerido, indicándole, en su caso, la parte del crédito que no sea objeto de impugnación. Salvo solicitud en contrario de la autoridad requirente, que deberá ampararse en sus disposiciones normativas o en la práctica administrativa que permita la continuación de la ejecución aun estando pendiente la impugnación, la consecuencia que tiene la interposición de la reclamación es la suspensión del procedimiento de ejecución, en lo que respecta a la parte del crédito objeto de impugnación, y hasta la resolución del órgano competente del Estado requirente que permita continuar con la ejecución.

Cuando no se haya producido la suspensión y la resolución que se obtenga en el Estado requirente sea favorable al contribuyente que impugnaba el crédito o el instrumento inicial de ejecución, la autoridad requirente que haya solicitado la continuación del procedimiento deberá hacerse cargo de la devolución de todo importe cobrado, además de las eventuales indemnizaciones que, con arreglo a las disposiciones vigentes en el Estado miembro requerido, procedieran (como, por ejemplo, la devolución de los intereses de demora en nuestro ordenamiento).

Como contrapartida a esta suspensión, se permite que, a petición de la autoridad requirente, se puedan adoptar medidas cautelares para garantizar el cobro, siempre que las disposiciones vigentes en el Estado requerido lo permitan.

Incorpora estas previsiones a nuestro ordenamiento el artículo 177 terdecies de la LGT. Comienza el citado precepto sentando el mismo principio general que hemos tenido ocasión de examinar: se acordará la suspensión de oficio del procedimiento de recaudación seguido como consecuencia de una petición de cobro por la comunicación de la existencia de un litigio en el Estado requirente que pudiera afectar al crédito. Añade una previsión adicional, para el caso en que el Estado requirente incumpla con su obligación de comunicación: también se producirá la suspensión cuando sea el interesado el que comunique y acredite fehacientemente la existencia del litigio.

Cuando la impugnación no afecte a la totalidad del crédito, la suspensión alcanzará únicamente a aquella parte del mismo que pueda verse afectada por esta.

Se prevé, al igual que establece la Directiva, que la suspensión no se acordará o quedará sin efecto, si se hubiera acordado, cuando el Estado requirente manifieste su voluntad de que continúe la ejecución. Hace, por tanto, un abandono el legislador de la facultad de exigir una motivación específica para dicha solicitud, aunque de acuerdo con la Directiva se tendrá que producir la petición motivada.

Finalmente, se contempla la posibilidad de que se adopten medidas cautelares, bien a petición de la autoridad requirente, bien, en una compleja redacción, a instancia de los propios órganos de recaudación, o así lo interpretamos cuando se contempla en la norma la posibilidad de proseguir la ejecución cuando existan indicios racionales que, en otro caso, el cobro del créditos se vaya a ver seriamente dificultado o impedido, continuación de la ejecución que, no habiendo sido requerida, consideramos que debe limitarse a la adopción de medidas cautelares.

5.4. Medidas cautelares

El Real Decreto-Ley 20/2011 ha reformado el artículo 81 de la LGT para recoger en el mismo la posibilidad de adoptar medidas cautelares a petición de otro Estado miembro en el marco de la asistencia mutua.

Sirve de base a esta posibilidad el artículo 16 de la Directiva 2010/24/UE, que contempla que un Estado miembro (Estado requirente) pueda solicitar a otro (Estado requerido) la adopción de medidas cautelares, cuando exista una impugnación contra el crédito o el instrumento original de ejecución, que es el documento nacional que sirve de base a una petición de cobro en el marco de asistencia mutua (en nuestro caso, la providencia de apremio), ya que, de acuerdo con lo previsto en el artículo 14 de la Directiva y 177 terdecies de la LGT, tal impugnación suspende, con carácter general, la ejecución del procedimiento de cobro, o cuando no exista aun un instrumento de ejecución en el Estado requirente que permita realizar una petición de cobro.

La condición para que se pueda formular la solicitud de adopción de medidas cautelares es doble: que en el Estado desde el que se requiera se permita su adopción para el caso en cuestión y que en el Estado al que se formula el requerimiento se permita, en supuestos similares y por deudas propias, su adopción.

La solicitud de adopción de medidas cautelares se formulará acompañada de un instrumento que en el Estado requirente permita la adopción de las medidas cautelares. Dicho documento será aceptado por el Estado requerido, sin que sea preciso acto de reconocimiento alguno. A este documento de adopción de medidas cautelares, se podrá acompañar otros documentos relativos al crédito expedidos en el Estado requirente.

El apartado 1 del artículo 81 de la LGT ha modificado su redacción para permitir que las medidas cautelares aseguren el cobro no solo de las deudas tributarias (es decir, de las deudas por los tributos establecidos en nuestro ordenamiento) sino también otras deudas para cuya recaudación sea competente la Administración, dando cabida a las deudas por asistencia mutua, cuya gestión atribuye a la AEAT el artículo 5 de la LGT.

La ubicación de esta mención resulta fundamental, pues la principal duda que existía en relación con las solicitudes de adopción de medidas cautelares con carácter previo a la Directiva 2010/24/UE era si debían cumplir con los requerimientos nacionales a los que se condicionaba su adopción. Como sabemos, las medidas cautelares a adoptar en el ordenamiento tributario nacional deben respetar los principios de legalidad, motivación, proporcionalidad, apariencia de buen derecho (*fumus boni iuris*), riesgo de infructuosidad del procedimiento de no adoptarse las medidas cautelares (*periculum in mora*) y la fianza; estableciéndose además unos momentos temporales concretos para su adopción: 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, una vez iniciado el procedimiento, en cualquier momento de este.

La inclusión de las medidas cautelares adoptadas en asistencia mutua en este primer apartado del artículo 81 de la LGT supone que les son aplicables los mismos requerimientos que a las medidas cautelares nacionales, y que por tanto deberán cumplir con todos los principios que acabamos de enunciar. Ratifica esta interpretación el artículo 16 de la Directiva 2010/24/UE, que antes analizábamos, y que dispone que la adopción de medidas cautelares solo será posible cuando en el Estado miembro se puedan adoptar en supuestos similares a los que se soliciten en asistencia mutua.

En el apartado 2 de este mismo artículo se contempla que las solicitudes de adopción de medidas cautelares no requerirán de ningún acto nacional de reconocimiento, adición o sustitución. A nuestro juicio, 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.

Debemos tener presente además que, tal y como prevé el artículo 106.2 de la LGT, también redactado por el Real Decreto-Ley 20/2011, «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». Como hemos visto, junto con la solicitud de adopción de medidas cautelares, el artículo 16 de la Directiva 2010/24/UE prevé que puedan remitirse otros documentos relativos al crédito, y a los que, como ahora destacamos, podrá darse el valor probatorio que proceda según el artículo 106 de la LGT.

5.5. Terminación del procedimiento de asistencia en el cobro de créditos

El artículo 15 de la Directiva 2010/24/UE contempla la posibilidad de modificar o retirar la petición de cobro. En estos casos, el Estado requirente asume la obligación de informar, inmediatamente, de la modificación efectuada o de la retirada de su petición.

Cuando la modificación derive del resultado de una impugnación, junto con la modificación de la petición, se remitirán la resolución y un instrumento uniforme revisado que permita la ejecución en el Estado requerido. La autoridad requerida proseguirá entonces el procedimiento de cobro sobre la base del instrumento revisado.

Contempla además este precepto la posibilidad de que conserven su validez las medidas de cobro o cautelares que se hubieran adoptado sobre la base del instrumento uniforme original, salvo que la modificación de la solicitud se deba a la invalidez del instrumento inicial.

El artículo 177 quaterdecies de la LGT transpone este precepto al ordenamiento nacional. Al haber contemplado la recaudación en asistencia mutua como un procedimiento autónomo, distinto del procedimiento general de recaudación (aunque sea remitiéndose de forma sustancial al mismo) se recoge en este precepto las formas de finalización del citado procedimiento. Como sabemos, el procedimiento recaudatorio no está sometido a plazo, pudiendo seguirse siempre y cuando no haya prescrito el derecho al cobro. La finalización del procedimiento recaudatorio seguido en vía de apremio se produce por las circunstancias previstas en el artículo 173 de la LGT: con el pago, la declaración del crédito total o parcialmente incobrable, una vez declarados fallidos todos los obligados al pago, o con el acuerdo de haber quedado extinguida la deuda por cualquier otra causa. A las citadas causas añade el artículo 177 quaterdecies de la LGT la modificación o retirada de la petición de cobro. Lógicamente, si el procedimiento de recaudación seguido se ha instado por otro Estado miembro, cuando este retire la petición se pondrá fin al procedimiento.

No existe, por el contrario, disposición específica sobre el mantenimiento de validez de las medidas cautelares o de cobro adoptadas sobre un título original que ha resultado modificado. No obstante, la remisión que contiene el artículo 177 octies de la LGT al procedimiento de recaudación en todo lo no expresamente previsto para las solicitudes de cobro en asistencia mutua permite invocar en estos supuestos de modificación de la petición el artículo 166 de la LGT, relativo a la conser-

vacación de actuaciones, que permite la conservación de las actuaciones del procedimiento de apremio no afectadas por causa de la nulidad, cuando se hubiere declarado la nulidad de otras actuaciones dentro de dicho procedimiento o de partes del crédito.

6. CONCLUSIONES

1. El marco comunitario en materia de asistencia mutua, construido por la Directiva 2008/55/CE, ha sido modificado, fundamentalmente, con la finalidad de alcanzar la totalidad del sistema tributario, superando el tradicional sistema de lista de tributos, y de incluir medidas más profundas de colaboración, como las actuaciones conjuntas, y clarificando, en fin, determinadas cuestiones pendientes en las actuaciones previas. Todo ello ha sido recogido en la Directiva 2010/24/UE, 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.

La transposición de esta norma a nuestro ordenamiento nacional se ha efectuado mediante la introducción de un nuevo Capítulo VI, relativo a la asistencia mutua, en el Título III, «La aplicación de los tributos», de la LGT. No obstante, también hay otras disposiciones relevantes en materia de asistencia mutua que se han incorporado en el propio texto de la LGT fuera de este capítulo, como la posibilidad de adoptar medidas cautelares a solicitud de otro Estado miembro (art. 81 LGT), la concesión de aplazamientos y fraccionamientos en las peticiones de cobro (art. 65 LGT) o el plazo de ingreso de las deudas al notificarse el instrumento de cobro recibido de otro Estado miembro (art. 62 LGT). También sigue vigente, en las cuestiones no contempladas en la LGT y en tanto no la contradiga, el 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.

2. La asistencia mutua se define en la LGT como una materia independiente en la aplicación de los tributos, frente a su ubicación tradicional como parte de la recaudación. No obstante, no supone este hecho ni que se atribuya a unos órganos independientes (se atribuye al Departamento de Recaudación) ni que siga unos procedimientos propios e independientes: salvo las especialidades que contempla el propio Capítulo VI, se aplicarán las normas generales contenidas en los restantes capítulos del Título III de la LGT.
3. Como hemos destacado, la Directiva 2010/24/UE ha superado el sistema de listas, incluyendo una definición de carácter general de los conceptos para los que se puede solicitar asistencia mutua, en la que se incluyen, como elemento esencial, los impuestos y derechos de todo tipo recaudados por un Estado miembro, sus subdivisiones territoriales o administrativas, comprendidos los entes locales, o en su nombre, o por cuenta de la Unión. La LGT ha recogido este ámbito de aplicación ampliado mediante la inclusión de la mención a la asistencia mutua en su artículo 1, relativo al objeto y ámbito de aplicación de la ley.
4. Otra novedad destacable de la Directiva es que las solicitudes de asistencia mutua se podrán referir a personas físicas, jurídicas o a determinadas asociaciones de personas a las que el

ordenamiento respectivo reconozca capacidad para realizar actos jurídicos. No ha precisado esta novedad de ningún giro copernicano en nuestro ordenamiento, ya que, como sabemos, el artículo 35.4 de la LGT permite considerar como obligados tributarios a estos entes sin personalidad jurídica.

5. La Directiva también establece una preferencia acusada por los medios electrónicos, informáticos y telemáticos en las comunicaciones entre Estados, recibida en nuestro ordenamiento por el artículo 177 septies de la LGT.
6. La primera de las modalidades de asistencia es el intercambio de información. Quizá es en la que se producen las modificaciones más destacadas por la Directiva 2010/24/UE. Así, se establece la obligación de obtener la información solicitada, aunque la Administración requerida no dispusiera de la misma por las necesidades de gestión propia de los créditos tributarios y se excluye que se pueda exonerar de la obtención de la información mediante la invocación del secreto bancario, secreto de instituciones financieras, o la condición de fiduciario del tenedor de la información.

Con todo, la novedad más importante es la posibilidad de presencia o participación de funcionarios de un Estado miembro en las actuaciones administrativas que se desarrollen en otro Estado miembro, con el objeto de obtener información relevante para la percepción de créditos. Los artículos 177 quáter, controles simultáneos, y 177 quinquies, presencia en las actuaciones de asistencia y en controles simultáneos, incorporan tanto la posibilidad de recibir como la de enviar funcionarios para participar en estas actividades.

7. La segunda de las modalidades de asistencia mutua es la solicitud de notificación de documentos. La principal circunstancia a destacar en esta en la Directiva 2010/24/UE es que las notificaciones se efectuarán con arreglo a las disposiciones legales y reglamentarias y a las prácticas administrativas nacionales en vigor en el Estado que practica la notificación.

La transposición nacional ha recogido varias novedades destacables. Se prevé que, además de en los lugares determinados en el artículo 110 de la LGT, la notificación pueda practicarse en el lugar indicado por la Administración requirente en su solicitud. Tras dos intentos válidos en este, podrá acudir a la notificación por comparecencia. También se contempla que los documentos a notificar serán los recibidos de la Administración requirente, en la lengua en la que se remitan.

La más relevante de estas novedades nacionales es la posibilidad de notificar por comparecencia cuando se haya solicitado a otro Estado miembro la notificación, si en el plazo de dos meses desde la solicitud no se ha recibido la comunicación del Estado requerido confirmando la notificación.

8. El tercero de los contenidos típicos de la asistencia mutua es la petición de cobro. Todo y ser el más relevante, o quizá precisamente por ello, la Directiva 2010/24/UE no presenta, a nuestro juicio, cambios radicales.

Quizá lo más interesante sea la distribución de las competencias en materia de revisión de los actos entre el Estado requirente y el Estado requerido, que se recogen en los artículos 177

decies, undecies y duodecies de la LGT. El artículo 177 duodecies traslada los aspectos fundamentales de esta distribución de competencias, estableciendo que la impugnación del instrumento de ejecución se llevará a cabo por la autoridad requirente, mientras que la de las diligencias de embargo y demás actuaciones llevadas a cabo para la ejecución de una solicitud de cobro recibida se llevarán a cabo por los órganos revisores nacionales y de acuerdo con los procedimientos de la LGT.

9. La transposición nacional ha incluido dos importantes aclaraciones, como son el establecimiento de un plazo de ingreso tras la notificación del instrumento uniforme para la ejecución, que se contempla en un nuevo apartado 6 del artículo 62 de la LGT, con idéntica duración al plazo previsto para el ingreso de las providencias de apremio; y la previsión de que se concedan aplazamientos y fraccionamientos, en las mismas condiciones previstas en la normativa nacional, para las deudas cuya recaudación se haya solicitado por asistencia mutua.
10. Finalmente, la posibilidad de adoptar medidas cautelares a petición de otro Estado miembro en el marco de la asistencia mutua se ha contemplado dentro del artículo 81 de la LGT, dejando claro con ello, a nuestro juicio, que las medidas cautelares solicitadas deben cumplir con todos los requerimientos nacionales a los que se somete su adopción.