

# UNIVERSIDAD DE SALAMANCA

Departamento de Derecho Administrativo, Financiero y Procesal

Área de Derecho Financiero Tributario

Tesis Doctoral



## ASISTENCIA INTERNACIONAL EN LA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA

**Alma Delia Virto Aguilar**

**Directores**

**Dr. José María Lago Montero**  
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Salamanca

**Dr. F. Alfredo García Prats**  
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario  
Universitat de València



## ÍNDICE

ÍNDICE .....	1
ABREVIATURAS MÁS UTILIZADAS.....	17
INTRODUCCIÓN .....	21
CAPÍTULO 1. CÓMO SE GESTA LA NECESIDAD DE ARTICULAR INSTRUMENTOS DE ASISTENCIA INTERNACIONAL EN LA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA.....	33
1.1 La asistencia en la recaudación tributaria cómo parte de la cooperación internacional	33
1.2 La resistencia de los Tribunales de los Estados de prestar asistencia en el cobro de créditos fiscales extranjeros .....	37
1.2.1 Orígenes de la regla Mansfield o Revenue Rule .....	37
1.2.2 La subsistencia de la <i>revenue rule</i> y la necesidad de los convenios internacionales para asistir en el cobro de créditos fiscales .....	40
1.2.3 Las excepciones a la <i>Revenue Rule</i> . ¿Ha quedado atrás esta regla? .....	42
1.3 Aproximación al concepto de asistencia internacional en el cobro de créditos fiscales y a sus elementos esenciales .....	48
1.4 La importancia de los primeros convenios de cooperación internacional en materia tributaria .....	54
1.5 Los primeros convenios de asistencia internacional en el cobro de créditos fiscales ....	58
1.6 El primer convenio de asistencia administrativa para el cobro de créditos fiscales desarrollado por la Sociedad de Naciones: Una medida para combatir el fraude y la evasión fiscal en la aplicación de los convenios para evitar la doble tributación .....	60

1.7 La importancia de los Modelos surgidos de las conferencias en México y en Londres del Comité Fiscal de la Sociedad de Naciones: La unificación de la cooperación administrativa en materia fiscal y la existencia de un referente para su celebración.....	64
1.8 La asistencia en la recaudación en los comentarios de los Modelo Convenio de la OCDE de 1963 y 1977: La ausencia de un artículo específico que la regulara y la tendencia de no incluir este tipo de ayuda en dichos convenios .....	73
1.8.1 El impulso de la OCDE en el desarrollo de la cooperación administrativa en materia fiscal a través de la recomendación del Consejo sobre Evasión y Fraude Fiscal del 21 de septiembre de 1977.....	78
1.9 La importancia del Modelo Convenio sobre Asistencia Mutua en Materia de Recaudación de 1981: La ampliación de su ámbito objetivo y la eliminación de la cláusula de nacionalidad .....	80
1.10 El desarrollo de la asistencia en la recaudación a través de los primeros convenios multilaterales y las premisas que dieron su origen.....	83
1.10.1 Convenio celebrado entre Bélgica, Luxemburgo y Holanda concluido el 5 de septiembre de 1952 en relación con la Unión Económica Benelux.....	84
1.10.2 Convenio celebrado entre Dinamarca, Finlandia, Islandia, Noruega y Suecia (Convenio Nórdico) concluido el 9 de noviembre de 1972 .....	85
1.10.3 Otros convenios multilaterales .....	90
1.11 Los orígenes del Convenio sobre Asistencia Mutua en Asuntos Fiscales de 25 OCDE/Consejo de Europa de enero de 1988 y su influencia en el desarrollo de la asistencia internacional en el cobro de créditos fiscales.....	92
1.12 La inclusión del artículo 27 en el Modelo de Convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio de la OCDE: La aún escasa existencia de este tipo de cooperación .....	99

1.13 La importancia de la inclusión del artículo 27 de asistencia en la recaudación en el Modelo de la ONU: Un impulso para que los países en desarrollo la celebren.....	103
1.13.1 Antecedentes del surgimiento del Modelo de la ONU.....	103
1.13.2 La necesidad de un Modelo de Convenio que represente los intereses de los países en desarrollo .....	110
1.13.2 La asistencia en la recaudación en el Modelo Convenio de la ONU .....	112
1.14 La implementación de la asistencia internacional en el cobro de créditos fiscales en la Unión Europea a través de las Directivas en el ámbito de la fiscalidad de los impuestos directos .....	122
1.14.1 La importancia de la Directiva 76/308/CEE en el desarrollo de la asistencia en la recaudación en la Unión Europea.....	122
1.14.2 Los motivos de la sustitución de la Directiva 2008/55/CEE y la necesidad la nueva Directiva 2010/24/UE de 16 de marzo de 2010 .....	129
<b>CAPÍTULO 2. EL FORTALECIMIENTO DE LOS INSTRUMENTOS DE COOPERACIÓN ADMINISTRATIVA EN MATERIA FISCAL Y SU INFLUENCIA AL SERVICIO DE LA MEJORA DE LA RECAUDACIÓN.....</b>	<b>133</b>
2.1 El impacto del fenómeno de la globalización en la capacidad de los Estados para recaudar sus tributos y la cooperación internacional como alternativa de solución .....	133
2.1.1 La necesidad de la cooperación internacional para combatir los efectos dañinos de la globalización .....	139
2.2 Una aproximación a la magnitud de la evasión fiscal: la importancia de fortalecer los mecanismos de asistencia mutua en el cobro de créditos fiscales.....	144

2.2.1 El escándalo del banco suizo UBS: el impacto de la obtención de información bancaria en la recaudación tributaria a través de programas de cumplimiento voluntario y de determinaciones de impuestos (el inicio del fin del secreto bancario).....	144
2.2.2 El escándalo del banco LGT Bank (2008) y la recaudación millonaria de Alemania: otro ejemplo de la necesidad de fortalecer los mecanismos de cooperación internacional .....	152
2.2.3 Los escándalos del banco HSBC (Swiss leaks), los papeles de Panamá ( <i>Panama papers</i> ) y los papeles del paraíso: más ejemplos de la magnitud de evasión fiscal internacional y el necesario desarrollo de mecanismos de asistencia en la recaudación	157
2.2.4 La dimensión de la pérdida recaudatoria por planificación fiscal agresiva de empresas multinacionales.....	162
2.3 El desarrollo sin precedentes de instrumentos de intercambio de información: reivindicando el papel del protagonista olvidado - la asistencia mutua en el cobro de créditos fiscales .....	168
2.3.1 Artículo 26 del Modelo Convenio de la OCDE y artículo 26 del Modelo Convenio de la ONU: un presupuesto necesario para la asistencia en el cobro de créditos fiscales .....	169
2.3.1.1 Modalidades de intercambio de información .....	172
2.3.1.2 Intercambio de información bancaria (2005).....	173
2.3.1.3 información previsiblemente relevante (2005 y 2012) .....	177
2.3.1.4 El uso de la información y plazos para proporcionar información (2012)....	180
2.3.2 Modelo de Acuerdo de Intercambio de Información Tributaria (denominados TIEA) y la necesidad de habilitar el uso del intercambio de información para implementar la asistencia en el cobro de créditos fiscales .....	181

2.3.2.1 La actualización de los TIAE en 2015 y su utilización en los estándares de intercambio de información .....	183
2.3.2.2 La necesaria habilitación del uso de información intercambiada a través de los TIEA para implementar la asistencia en el cobro transfronterizo .....	185
2.3.3 Los acuerdos RUBIK impulsados por Suiza: la implementación de una retención a favor de otro Estado “como esquema de recaudación estimada” a cambio de seguir en la opacidad .....	186
2.3.4. La Ley sobre el cumplimiento fiscal relativa a cuentas en el extranjero ( <i>Foreign Account Tax Compliance Act</i> - FATCA) y los Acuerdos intergubernamentales con EEUU (IGA): el cambio de paradigma, el uso una retención del 30% de los activos financieros no reportados como sanción a la opacidad.....	187
2.3.5. La implementación del CRS y del CbC report a través de la Convención Multilateral actualizada en 2010 como causa del incremento del número de países dispuestos a prestar asistencia en el cobro transfronterizo .....	190
2.3.5.1 El establecimiento del estándar común de información financiera (CRS) a través de la Convención Multilateral .....	191
2.3.5.1.1 El Modelo de AAC para implementar el CRS: la información que se intercambia como instrumento para incrementar el desarrollo de la asistencia en la recaudación.....	197
2.3.5.1.2 El papel relevante de las instituciones financieras en la implementación del CRS, la protección de la confidencialidad de la información que se intercambia y la revisión por pares (peer review).....	200
2.3.5.2 La Convención Multilateral como base jurídica para implementar el informe país por país (IPP - CbC Report) .....	203

2.3.5.2.1 El Modelo de AAC para implementar el IPP: sujetos obligados, información que se intercambia, el intercambio automático de la información y la protección de su confidencialidad	207
2.3.5.2.2 El uso apropiado de la información y la evaluación de la implementación del IPP con la revisión de pares (peer review)	211
2.3.5.3 El impulso de la implementación del CRS y del CbC report en la expansión de la obligación de prestar asistencia en el cobro de créditos fiscales	213
2.3.6 El plan de acción BEPS en la OCDE y el intercambio de información como medio para combatir la erosión de bases imponibles. El intercambio espontáneo de tax rulings (acción 5), la revelación de mecanismos de planificación fiscal agresiva (acción 12) y el reporte país por país (acción 13)	219
2.3.6.1 La Acción 15 del Plan BEPS: una oportunidad para incluir el artículo 27 del Modelo Convenio de la OCDE en los más de 3000 convenios existentes	226
2.3.7 Breve referencia a algunas de las respuestas de la UE a los escándalos de planificación fiscal agresiva ( <i>Lux Leaks</i> ): Las investigaciones sobre ayudas de Estado y la implementación en la UE del Plan BEPS G20/OCDE	229
2.3.8: El intercambio de información en la UE a través de la Directiva 2011/16/UE: su utilidad en la implementación de la asistencia mutua en el cobro de créditos fiscales	235
2.3.8.1. Intercambio de información espontánea	241
2.3.8.2. Intercambio de información previa solicitud	243
2.3.8.3 Intercambio de información automático	248
2.3.8.3.1 El intercambio automático de rentas y patrimonio a la luz de la DCA1. Su utilidad en la mejora de la asistencia mutua para el cobro de créditos fiscales	250



2.3.8.3.2 La importancia de la información intercambiada a través de la DCA1 en la mejora y eficiencia de la asistencia mutua en el cobro de créditos fiscales en la UE .....	255
2.3.8.3.3 El estándar de rentas de carácter financiero a través de la Directiva 2014/107/UE -DCA2 y de la Directiva 2016/2258 - DCA5: su prevalencia sobre la Directiva del Ahorro.....	258
2.3.8.3.3.1 El impacto de la información intercambiada a través de la DCA2 en la mejora de la eficiencia y eficacia de la asistencia para el cobro de créditos fiscales .....	266
2.3.8.3.4 La Directiva 2015/2376/UE (DCA3): El intercambio automático de tax rulings y APAs .....	268
2.3.8.3.4.1 Breve referencia a las luces y sombras de la DCA3: Las aportaciones de la DCA3 a la asistencia mutua en el cobro de créditos fiscales .....	276
2.3.8.3.5 La Directiva 2016/881/UE (DCA4): El intercambio automático de información relativa al informe país por país que aporta datos sobre el traslado de beneficios .....	279
2.3.8.3.6 El intercambio automático de mecanismos transfronterizos a través de la Directiva 2018/822 (DCA6): Su utilidad en la asistencia mutua en el cobro de créditos fiscales.....	287
2.3.8.3.6.1 Ámbito objetivo: ¿Una herramienta para identificar al beneficiario efectivo y la jurisdicción a la que se trasladan las ganancias del grupo?.....	292
2.3.8.2.6.2 Ámbito subjetivo. La obligación del intermediario fiscal trasladable a otros intermediarios y a los contribuyentes destinatarios de los esquemas transfronterizos.....	305
2.3.8.3.6.3 El Intercambio de información: su utilidad en la asistencia en la recaudación a través de la identificación del beneficiario efectivo y la ubicación de la jurisdicción a la que se trasladan los beneficios.....	309

2.3.8.3.6.4 El régimen sancionador de la DCA6: la remisión a la legislación doméstica que puede crear asimetrías dando lugar regímenes más benéficos para los intermediarios fiscales (intermediary shopping) .....	313
2.3.8.3.6.5 Entrada en vigor y plazos de cumplimiento .....	317

CAPÍTULO 3. LA ASISTENCIA BILATERAL EN EL COBRO DE CRÉDITOS FISCALES A TRAVÉS DE LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN..... 325

3.1 El desarrollo de la asistencia mutua en el cobro de créditos fiscales a través de los Convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión y el fraude fiscal: los diferentes tipos de cláusulas y la resistencia de los Estados en celebrar este tipo de cooperación .....	326
--	-----

3.2 Principales causas por las que los Estados han utilizado escasamente la asistencia en la recaudación de créditos fiscales extranjeros. ....	333
---	-----

3.3 Ámbito subjetivo de aplicación.....	338
---	-----

3.4 Impuestos incluidos.....	345
------------------------------	-----

3.5 Créditos tributarios sobre los que se puede asistir .....	353
---	-----

3.6 Obligación de prestar asistencia en el cobro de créditos fiscales y la renovación de los requisitos de procedibilidad. ....	355
---	-----

3.7 Habilitación normativa para la ejecución de una deuda tributaria no firme. ....	362
---	-----

3.8 Limitaciones a la obligación de asistir en cobro de créditos extranjeros.....	365
---	-----

3.8.1 Normas que rigen los plazos de prescripción.....	365
--	-----

3.8.2 Normas de prelación.....	369
--------------------------------	-----

3.8.3 Excepciones a la obligación de prestar asistencia.....	370
--	-----

3.10 Medidas cautelares para asegurar el pago .....	380
3.11 Ámbito temporal .....	385
3.11.1 Aplicación retroactiva de la asistencia en la recaudación en Jurisprudencia internacional. Caso <i>Ben Nevis (Holdings) Ltd v Revenue and Customs Commissioners</i> . .....	387
3.10 Las importantes diferencias entre el artículo 27 del Modelo Convenio de la OCDE y del Modelo Convenio de la ONU y su utilidad en la defensa de los intereses de los países en desarrollo .....	395
3.11 Consideraciones finales entorno la asistencia en la recaudación regulada en el artículo 27 en el Convenio Modelo de la OCDE y del artículo 27 del Modelo Convenio de la ONU. ....	403
CAPÍTULO 4. COOPERACIÓN MULTILATERAL A TRAVÉS DEL CONVENIO SOBRE ASISTENCIA ADMINISTRATIVA MUTUA EN MATERIA FISCAL DE LA OCDE Y DEL CONSEJO DE EUROPA DE 1988, ACTUALIZADA MEDIANTE PROTOCOLO EN 2010.....	407
4.1. La renovación de la Convención Multilateral en 2010: Su alineación a los estándares internacionales y su apertura a todos los países como presupuestos de un poderoso instrumento multilateral .....	407
4.2 La superación de los desafíos de implementar la asistencia en el cobro de créditos fiscales extranjeros a través de la Convención Multilateral .....	412
4.3 Bilateralismo y multilateralismo: en busca del medio idóneo para implementar la asistencia en el cobro de créditos fiscales de forma eficaz y eficiente .....	417
4.4 La Convención Multilateral: el instrumento que contempla todas las formas de cooperación administrativa en materia fiscal .....	424
4.5 Ámbito subjetivo de aplicación de la Convención Multilateral .....	427

4.6 La necesaria ampliación de las contribuciones cubiertas por la Convención Multilateral .....	430
4.7 El concepto amplio de crédito fiscal que incluye los intereses, multas y costos incidentales .....	439
4.7.1 Alternativas para calcular los intereses del crédito fiscal asistido: el respeto a los principios de la asistencia en la recaudación y los derechos de los obligados tributarios .....	441
4.7.2 La asistencia en el cobro de multas administrativas: la necesidad de solicitar su asistencia una vez que las mismas son definitivas en sede administrativa y el acierto de excluir ésta cooperación a las sanciones penales .....	444
4.7.3 Asistencia mutua en el cobro de los costos incidentales.....	450
4.8 La implementación multilateral de la asistencia internacional en el cobro de créditos fiscales.....	454
4.8.1 La obligación de los Estados de prestar asistencia en el cobro como si se tratara de un crédito propio: la implementación de procedimientos administrativos e incluso judiciales.....	455
4.8.2 Presupuestos para prestar asistencia.....	458
4.8.2.1 La existencia de un título ejecutivo exigible y la firmeza del crédito como postulados para prestar asistencia .....	458
4.8.2.2 La asistencia en el cobro como mecanismo de última posibilidad o <i>last resort mechanism (exhaustion rule)</i> .....	464
4.8.2.3 Límites respecto al monto de las deudas tributarias de una persona fallecida.....	468
4.8.3 Plazos para realizar el cobro de las deudas tributarias .....	469

4.8.4 Interrupción o suspensión de los plazos para cobrar la deuda tributaria.....	472
4.8.5 Tiempo máximo para el cobro de una deuda tributaria.....	475
4.8.6 Prelación de las deudas tributarias extranjeras.....	477
4.8.7 Excepciones a la obligación de prestar asistencia.....	480
4.8.8 Autoridades competentes .....	484
4.8.9 La necesidad de identificar los activos del deudor desde la solicitud de asistencia en el cobro y la facultad del Estado requerido de autorizar la postergación de pago: como medios para agilizar el cobro de deudas fiscales extranjeras .....	487
4.8.10 La necesidad de establecer en la Convención Multilateral reglas sobre la competencia de los Estados para resolver impugnaciones en el procedimiento de asistencia en el cobro .....	490
4.8.11 Medidas precautorias: un medio para garantizar el pago de las deudas tributarias hasta que los medios de defensa se resuelvan en definitiva.....	491
4.9 Cláusula de la nación más favorecida y el establecimiento de la cooperación administrativa más amplia.....	493
4.10 La protección de las personas: la remisión a la legislación interna para su implementación .....	496
4.11 Organismo coordinador liderado por la OCDE: La necesidad de dotar de obligatoriedad a sus opiniones e integrar en su estructura a otros organismos internacionales como la ONU .....	497
4.12 Cambios en materia de intercambio de información de la Convención Multilateral: su impacto en la asistencia en cobro de créditos fiscales .....	500
4.12.1 El uso de la información tributaria al nivel más amplio posible.....	501

4.12.2 Limitación del intercambio de información a los impuestos comprendidos en la Convención Multilateral.....	503
4.12.3 Utilización de la Información en Procesos Judiciales, incluso en Materia Penal sin necesidad de autorización previa del Estado que la suministra .....	505
4.13 Reservas: la causa del lento desarrollo de la asistencia en el cobro de créditos fiscales .....	508
CAPÍTULO 5. ASISTENCIA MUTUA EN LA UNIÓN EUROPEA A PARTIR DE LA DIRECTIVA 2010/24/UE DEL CONSEJO DE 16 DE MARZO DE 2010 Y SU TRANSPOSICIÓN EN LA NORMATIVA ESPAÑOLA .....	521
5.1 La necesaria renovación de la Directiva de asistencia en la recaudación .....	521
5.2 La acertada ampliación de las contribuciones cubiertas por la Directiva .....	528
5.3 Las sanciones administrativas, multas y otros conceptos conexos con los créditos fiscales sobre los que se puede solicitar asistencia para su recaudación.....	532
5.4 La necesaria inclusión de las cotizaciones obligatorias de Seguridad Social en el ámbito de aplicación de la Directiva 2010/24/UE.....	541
5.5 Ámbito subjetivo: deudores afectados por la Directiva .....	547
5.6. La definición de una estructura organizacional como medio para agilizar la asistencia mutua.....	552
5.7 La agilización de la asistencia en el cobro de créditos fiscales aún no suficiente .....	564
5.7.1 La posibilidad de recaudar créditos fiscales no firmes. El dilema entre la rapidez y la protección de los derechos de los contribuyentes .....	565
5.7.2 La flexibilización del principio de ultima posibilidad .....	569

5.7.3 Evaluación previa de la viabilidad de los procedimientos de cobro en el Estado requerente y la existencia de bienes en el Estado requerido.....	571
5.7.4 La acreditación de dificultades desproporcionadas para solicitar la asistencia en el cobro.....	572
5.7.5 Instrumento uniforme de ejecución. Su contribución en la eficiencia y eficacia de la asistencia en la recaudación .....	576
5.7.6 La implementación de medidas cautelares: El rediseño que busca asegurar el crédito con rapidez y eficiencia.....	585
5.7.7 El reconocimiento directo del documento que permite la adopción de medidas cautelares: La potencialización del principio de confianza mutua entre Estados miembros que agiliza la cooperación internacional ¡incluso sin dicho documento!.....	587
5.7.8 El marco jurídico que se aplicará en la asistencia para el cobro de créditos fiscales y la adopción de medidas cautelares: La innovación de un procedimiento uniforme ante la falta de un crédito proveniente de un impuesto o derecho equivalente y la supervivencia de la regla de prelación .....	595
5.7.9 Límites en la obligación de prestar asistencia.....	603
5.7.9.1 Excepción de prestar asistencia cuando el cobro de créditos fiscales pueda causar graves dificultades económicas o sociales en el Estado miembro requerido.....	604
5.7.9.2 El límite temporal en la obligación de prestar asistencia en el cobro de créditos fiscales.....	606
5.7.10. Las reglas de cobro de la deuda: Moneda, postergación del pago, intereses de demora y costos de ejecución.....	615
5.7.11. Reglas de prescripción .....	622

5.7.12. Medios de defensa.....	632
5.7.12.1    Competencia del Estado miembro requirente.....	633
5.7.12.2    Obligación de informar cualquier impugnación y la suspensión del procedimiento de cobro.....	634
5.7.12.3    Excepción a la regla de competencia del Estado requerido de conocer sobre la validez de la notificación realizada por éste.....	638
5.7.12.4    Posibilidad de adoptar medidas cautelares.....	641
5.7.12.5    Modificación o retirada de la solicitud de asistencia.....	644
5.7.12.6    La transposición de la Directiva en España: los medios de defensa y suspensión del procedimiento de cobro.....	646
5.7.12.7    La transposición de los supuestos de suspensión.....	648
5.7.13. La evaluación de la asistencia en el cobro de créditos fiscales implementada a través de la Directiva 2010/24/UE.....	659
5.8 El intercambio de información como presupuesto indispensable para la asistencia en la recaudación.....	668
5.9 Traslado de funcionarios para asistir en los procedimientos de recaudación.....	680
5.10. La asistencia en la notificación y su relación con la cooperación en la recaudación internacional.....	685
<b>CAPÍTULO 6. DIFERENTES INSTRUMENTOS INTERNACIONALES QUE PERMITEN LA RETENCIÓN/RECAUDACIÓN DE CONTRIBUCIONES DE OTROS ESTADOS.....</b>	<b>695</b>
6.1 La Directiva del Ahorro: el intercambio automático de información y su sistema transitorio de retención para recaudar las contribuciones omitidas.....	696



6.1.1 La necesidad de cooperación entre los Estados Miembros que da origen a la Directiva del Ahorro. El dilema entre el consenso y la eficacia .....	696
6.1.2 El ámbito de aplicación objetivo .....	702
6.1.3 Ámbito subjetivo .....	705
6.1.4 Los pilares de la Directiva del ahorro: el intercambio de información y el régimen transitorio optativo .....	715
6.2 Acuerdos RUBIK .....	723
6.2.1 El mecanismo de retención de los acuerdos Rubik: su utilidad para recaudar contribuciones de otro Estado .....	724
6.2.3 Preservación el secreto bancario a cambio de realizar una retención a cuenta sobre las rentas del ahorro.....	727
6.2.4 La retención a cuanta a cambio de tener por cumplida la obligación de intercambio de información.....	729
6.3 La ley sobre el cumplimiento fiscal relativa a cuentas en el extranjero ( <i>Foreing Account Tax Compliance Act-FATCA</i> ): la implementación de una retención/sanción en caso de no informar .....	732
6.3.1 Orígenes de FATCA.....	732
6.3.2 El diseño de FATCA la implementación del intercambio de información de cuentas financieras .....	736
6.3.3 Los retos de la aplicación extraterritorial de FATCA: los acuerdos IGA como instrumentos de su implementación internacional .....	740
CONCLUSIONES .....	747
BIBLIOGRAFÍA.....	775

FUENTES DOCUMENTALES DE LA OCDE .....	795
FUENTES DOCUMENTALES DE LA UNIÓN EUROPEA.....	802
FUENTES DOCUMENTALES DE LA OCDE Y DEL CONSEJO DE EUROPA.....	805
FUENTES DOCUMENTALES DE LA LIGA DE NACIONES Y DE LA ONU.....	806
FUENTES DOCUMENTALES DE EEUU.....	807
OTRAS FUENTES DOCUMENTALES.....	809
JURISPRUDENCIA CONSULTADA .....	811
1. Tribunal Europeo de Derechos Humanos .....	811
2. Tribunal de Justicia de la Unión Europea .....	811
3. Tribunales de otros países distintos de España .....	813
4. Tribunales españoles .....	818
RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS (ESPAÑA).....	819





## ABREVIATURAS MÁS UTILIZADAS

AAC	Acuerdos de Autoridad Competente
AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
Banco Mundial	BM
BEPS	Erosión de la base imponible y al traslado de beneficios/Base erosion and profit shifting
BOE	Boletín Oficial del Estado
CEPEJ	La Comisión Europea Para la Eficacia de la Justicia
Convención Multilateral 1988	Convenio sobre Asistencia Mutua en Asuntos Fiscales de 1988 (Multilateral Convention on administrative assistance in the assessment and collection of tax)
Convención Multilateral	Convenio sobre Asistencia Mutua en Asuntos Fiscales modificada por protocolo en 2011 (Multilateral Convention on administrative assistance in the assessment and collection of tax)
Convenio Benelux	El convenio multilateral entre Bélgica, Luxemburgo y Holanda concluido el 5 de septiembre de 1952
Convenio Nórdico	Nordic Multilateral Treaty on Mutua Assistance in Tax Matters (Convenio celebrado entre Dinamarca, Finlandia, Islandia, Noruega y Suecia concluido el 9 de noviembre de 1972)
Directiva de recaudación	DIRECTIVA 2010/24/UE Del Consejo de 16 de marzo de 2010 sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas

DLCEF	DIRECTIVA (UE) 2016/1164 del Consejo de 12 de julio de 2016 por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior
ECOFIN	Consejo de Asuntos Económicos (ECOFIN)
ECR/CRS	Estándar común de reporte de cuentas financieras/ Common Reporting Standard
EEUU	Estados Unidos de América
EP/PE	Establecimiento permanente/ permanent establishment
EU	Unión Europea
FEOGA	Programa de financiación del Fondo Europeo de Orientación y Garantía Agrícola
FMI	Fondo Mundial Internacional
Foro Global	Foro Global en de la OCDE en Transparencia e intercambio de información que en inglés es llamado Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes
Grupos EMN	Grupos empresariales multinacionales
IAI/AEOI	intercambio automático de información/automatic exchange of information
IIPP/EOIR	intercambio de información previa petición/ Exchange of information on Request
Informe explicativo de la Convención Multilateral	Texto del Informe Explicativo Revisado de La Convención Sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal enmendada por Protocolo en 2011

Informe sobre la DCA1	Informe de la comisión al parlamento europeo y al consejo sobre la aplicación de la Directiva 2011/16/UE del Consejo relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad directa
IPP/CbC Report	Informe País por País/Country by Country Report
IRS	Agencia tributaria de EEUU
LGT	Ley General Tributaria
Manual OCDE de asistencia en la recaudación	Manual de la OCDE sobre la Puesta en Práctica de la Asistencia en la Recaudación Tributaria
Manual OCDE sobre la implementación de disposiciones de intercambio de información	Manual para la aplicación de las disposiciones relativas al intercambio de información con fines tributario: aprobado por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE el 23 de enero de 2006
Manual ONU	Manual para la negociación de acuerdos bilaterales entre países desarrollados y países en desarrollo
Modelo Convenio OCDE	Modelo Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio
Modelo Convenio ONU	Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo
Modelo de AAC	Modelo de Acuerdo de Autoridades Competentes
Modelo de Convenio para la asistencia en la recaudación de 1981	Modelo de Convenio para la asistencia administrativa mutua en la recaudación de deudas tributarias desarrollado por la OECD en 1981
NOEs	No-OCDE Economías

OCDE/OECD	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos/ Organisation for Economic Co-operation and Development
Reglamento de cooperación del IVA	de Reglamento 904/2010 relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido
Reglamento de Ejecución 1189/2011	Reglamento de Ejecución (UE) No 1189/2011 de la Comisión de 18 de noviembre de 2011 por el que se establecen disposiciones de aplicación de determinadas normas de la Directiva 2010/24/UE del Consejo sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos, y otras medidas
TEAC	Tribunal Económico Administrativo Central
TEDH	Tribunal Europeo de Derechos Humanos
TIEA	Acuerdos de Intercambio de Información Tributaria
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
UBS	Union Bank of Switzerland
UIPE	Instrumento uniforme que permite la adopción de medidas de ejecución en el Estado miembro requerido
UNF	Modelo uniforme de notificación



## INTRODUCCIÓN

Esta investigación tiene como objeto de estudio la asistencia internacional en el cobro de créditos fiscales para la obtención del Grado de Doctor por la Universidad de Salamanca. Este mecanismo de cooperación en materia administrativa permite que los Estados puedan recaudar sus contribuciones más allá de sus fronteras. Sin tal instrumento los créditos fiscales sólo serían ejecutables en el territorio en el que se generaron.

La asistencia internacional en el cobro de créditos fiscales también es un mecanismo que permite crear un sistema fiscal justo porque a través de él los Estados pueden exigir a todos los obligados tributarios el pago de sus contribuciones, incluso, cuando éstos traspasen las fronteras de aquellos. Además, este tipo de cooperación permite a los países asegurar sus poderes financieros denominados también facultades de imperio o soberanía, porque les permite hacer cumplir sus disposiciones fiscales a pesar de sus límites territoriales.

No obstante que la asistencia internacional en el cobro de créditos fiscales es indispensable, los Estados escasamente han pactado este tipo de cooperación ya sea a través de convenios bilaterales o multilaterales. Las principales razones que han motivado el desinterés por la ayuda en el cobro transfronterizo radican en que anteriormente los contribuyentes realizaban sus actividades económicas en un determinado territorio por lo que los Estados podían cobrar con mayor facilidad las contribuciones que se generaban dentro de sus fronteras. Además, el permitir cobrar un crédito extranjero era visto como un acto de intrusión, razón por la cual se recomendaba pactar este tipo de cooperación entre países que tenían relaciones económicas y políticas estrechas.

También ha desincentivado a los Estados el hecho de que los procedimientos con base en los cuales se puede solicitar asistencia para el cobro de crédito fiscal extranjero han evolucionado muy poco desde su creación, pues para su implementación se requiere de cierta compatibilidad con los mecanismos de recaudación del otro Estado y el desarrollo de otras diligencias como el de legalización y traducción. Se suma además el hecho de que algunos Estados incluso experimentan dificultades para recaudar sus propias contribuciones y por

ende no pueden asumir más cargas administrativas para recaudar créditos fiscales de otras jurisdicciones.

Sin embargo, el fenómeno de la globalización ha exacerbado la necesidad de los Estados de extender sus poderes financieros a otras jurisdicciones para exigir el pago de deudas tributarias. La forma en la que actualmente se realizan operaciones económicas permite que todos los contribuyentes y no sólo las grandes empresas pueden trasladar sus activos y realizar operaciones en diversas jurisdicciones sin necesidad de tener una sede o localización material en el país de destino.

Este contexto nos hace plantearnos si los actuales instrumentos internacionales que regulan la asistencia internacional pueden ser más eficaces y eficientes para afrontar los retos que enfrentan los Estados a la hora de recaudar sus contribuciones más allá de su territorio. Si la respuesta fuera que sí es posible, analizaremos las alternativas que pueden implementarse para fortalecerlos, además nuestra investigación explorará la posibilidad de desarrollar nuevos mecanismos de cooperación para lograr dichos objetivos.

Para evaluar las áreas de oportunidad de los instrumentos internacionales de asistencia en el cobro de créditos fiscales analizaremos en el Capítulo primero su evolución histórica. Así, estudiaremos las causas que dieron origen a la implementación de esta forma de cooperación administrativa, tales como la imposibilidad de que un Estado pueda exigir el pago de sus contribuciones más allá de sus fronteras, además, ahondaremos en el origen y la prevalencia de la regla anglosajona *Mansfield o revenue rule*, con base en la cual los Tribunales de los Estados han desconocido la eficacia, legalidad y ejecutividad de las decisiones administrativas y judiciales extranjeras en materia fiscal.

Como parte de la asistencia administrativa tributaria examinaremos el concepto de asistencia internacional en el cobro de créditos fiscales y sus elementos esenciales, a la vez que entenderemos la interacción que ha tenido esta forma de cooperación con el intercambio de información.

También, realizaremos un análisis jurídico de los acuerdos internacionales de asistencia administrativa en materia fiscal más relevantes, dentro de los que destacan los Modelos de

convenio desarrollados por la Sociedad de Naciones en 1928, 1943 y 1946 así como del Modelo de Convenio OCDE de 1981, la Convención sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal de 1988, también de los artículos 27 tanto del Modelo Convenio OCDE y del Modelo Convenio ONU. Igualmente estudiaremos la relevancia de los convenios para evitar la doble tributación en la implementación de este tipo de asistencia y los convenios multilaterales que implementan la asistencia internacional en el cobro de créditos fiscales.

Examen que nos permitirá, por una parte, determinar en el grado de evolución normativa que ha experimentado la asistencia internacional en el cobro de créditos fiscales y por la otra, el establecer si los principios jurídicos que rigen este tipo de cooperación son eficientes y eficaces para hacer frente a los retos actuales que enfrentan los Estados al implementar procedimientos de cobro transfronterizos.

En el Capítulo segundo examinaremos los efectos indeseables de la globalización, enfocándonos en las distorsiones que ha provocado éste fenómeno en el ejercicio de los poderes financieros del Estado para exigir el pago de deudas tributarias dentro de su propio territorio. Tales como la deslocalización de activos, la falta de presencia física y el comercio electrónico. En este contexto, analizaremos si la cooperación internacional en el cobro transfronterizo es la solución más viable para hacer frente a las mencionadas consecuencias no deseadas.

Además, analizaremos los niveles de fraude y evasión fiscal que impiden a los Estados recaudar las cantidades que los contribuyentes deberían pagar en sus territorios. Nos centraremos en el estudio del caso del UBS bank (banco suizo) que proveía a sus clientes de esquemas para ocultar los activos de ciudadanos norteamericanos con la finalidad de evadir el pago de impuestos en EEUU. Este suceso nos permitirá dimensionar la cuantía aproximada de contribuciones que se dejan de pagar debido a la facilidad con la que se puede deslocalizar activos a otras jurisdicciones, pues la investigación del UBS directa e indirectamente permitió a EEUU recaudar US\$3.4 billones en 2009, US\$1.6 billones en 2001 y US\$6.5 billones en 2014, a través de programas de cumplimiento voluntario.

Otros escándalos que reflejan los niveles de evasión y fraude fiscal a consecuencia de

la deslocalización de activos fueron el del banco LGT Bank (2008), el banco HSBC (Swiss leaks), los papeles de Panamá (*Panama papers*) y los papeles del paraíso, cuyo descubrimiento ha revelado también los niveles de evasión fiscal debido al ocultamiento de activos en jurisdicciones protegidas bajo el secreto bancario.

Descubrimientos que también han permitido a los Estados recaudar importantes montos de contribuciones omitidas a través de programas voluntarios de corrección tributaria, debido a que se les hace saber a los contribuyentes que las autoridades fiscales cuentan con información relevante que hará posible la determinación de contribuciones a su cargo e imponerles sanciones administrativas y/o penales, ante ese panorama los contribuyentes han pagado voluntariamente y los Estados han logrado recaudar en lapsos más cortos.

Otros fenómenos que nos permitirá dimensionar la pérdida recaudatoria de los países por el grado de elusión y evasión fiscal a causa de la transferencia de activos, comercio electrónico y a la falta de necesidad de presencia física de los contribuyentes para realizar operaciones económicas son los escándalos sobre grupos multinacionales que a pesar de generar ingresos multimillonarios pagaban montos muy reducidos de impuestos o incluso reportaban pérdidas fiscales, dentro de los grupos transnacionales señalados de realizar estas prácticas se encuentran Apple, Amazon y Google.

A raíz de estos escándalos, la Comisión Europea ha investigado a los Estados miembros que otorgaron resoluciones fiscales a ciertos grupos de empresas para reducir considerablemente el pago de sus contribuciones. Las investigaciones se han dirigido hacia las principales empresas multinacionales como Apple, Amazon, Google, Fiat y Starbucks, en estos casos la Comisión Europea ha determinado las cifras que las empresas habrían dejado de pagar a los Estados ilegalmente.

Las ayudas de Estado determinadas a las empresas multinacionales serán revisadas por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, sin embargo, las cifras liquidadas revelan la importancia y la urgencia de que los Estados cooperen entre sí para hacer frente a la pérdida recaudatoria que cada año sufren.

También analizaremos el desarrollo sin precedentes de los instrumentos internacionales que implementan los nuevos estándares de intercambio de información tanto automático como a petición de parte y el espontáneo. Este examen revelará por una parte, la información que está disponible para los Estados y como éstos pueden utilizarla en las peticiones de asistencia en el cobro de créditos fiscales.

Asimismo, el análisis de los convenios internacionales que regulan el intercambio de información nos permitirán determinar si es posible adoptar algunas de sus normas en la regulación de la asistencia internacional en el cobro de créditos fiscales, tales como los avances tecnológicos en la transmisión de datos y el uso de la información disponible.

Desde nuestra perspectiva, el desarrollo de los instrumentos de intercambio de información permitirá que los Estados tomen un papel más activo a la hora de solicitar asistencia internacional en el cobro de créditos fiscales, pues con la información disponible será posible identificar previamente en donde se encuentra el deudor, los bienes que posee y si éstos son suficientes para cobrar la deuda objeto de la asistencia.

Además, la tecnología que se emplea en el intercambio de datos podría adoptarse para hacer más rápido el envío y la recepción de solicitudes de asistencia, a la vez que puede usarse para eliminar los obstáculos como el de la diferencia de idioma.

En el Capítulo 3 analizamos exhaustivamente el artículo 27 del Modelo Convenio de la OCDE, debido a que éste es idéntico al artículo 27 del Modelo Convenio de la ONU, centraremos el análisis en el precepto mencionado en primer lugar teniendo en cuenta que dicho estudio es aplicable también al segundo.

No obstante, es importante mencionar que en los comentarios al artículo 27 del Modelo Convenio de la ONU se sugieren alternativas en la implementación de la asistencia en el cobro para los países en desarrollo, por ese motivo en un epígrafe específico analizaremos esas diferencias en detalle a fin de determinar si éstas permiten implementar la asistencia internacional en el cobro de créditos fiscales de forma más sencilla, ágil y acorde a la realidad de los países en desarrollo.

Asimismo, en éste capítulo estudiaremos las causas por las cuales los Estados no han incluido en la mayoría de sus convenios internacionales la asistencia internacional en el cobro de créditos fiscales a fin de encontrar vías que impulsen la implementación de esta forma de cooperación. Finalmente, después de realizar un análisis jurídico de todos los apartados del artículo 27 del Modelo Convenio de la OCDE realizaremos propuestas para incrementar la eficacia y eficiencia de la asistencia internacional en el cobro de créditos fiscales en los convenios bilaterales.

En el Capítulo 4, estudiaremos la Convención sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal de 1988, enmendada por Protocolo en 2010 (en adelante Convención Multilateral). A través de este instrumento se regulan todas las formas de cooperación administrativa en materia fiscal, sin embargo, nuestro análisis se centrará en el Capítulo III, Sección II “Asistencia en el Cobro”. El intercambio de información –que también se regula en esta Convención– será analizada sólo en su interacción con la asistencia en la recaudación, por otra parte, la notificación y servicio de documentos serán abordadas en menor detalle sólo respecto a su incidencia con la asistencia objeto de nuestro estudio.

Al analizar la asistencia internacional en el cobro de créditos fiscales a través de la Convención Multilateral hablaremos de la relevancia que ha tomado este instrumento en la implementación de mecanismos multilaterales de cooperación administrativa internacional en el ámbito del intercambio de información, así observaremos cómo se han superado los desafíos para implementar este tipo de cooperación entre países con diferentes tradiciones jurídicas, diferentes grados de desarrollo técnico e incluso diferentes idiomas.

También exploraremos las ventajas y desventajas entre la implementación de la asistencia internacional en convenios bilaterales y convenios multilaterales para definir – desde nuestra perspectiva– la forma más sencilla y eficiente que permita realizar el cobro transfronterizo de un crédito fiscal.

Derivado del análisis legal de las normas que regulan la asistencia internacional en el cobro de créditos fiscales desarrollaremos propuestas para simplificar y agilizar los procedimientos para la recaudación de deudas extranjeras, resaltando la importancia de

proteger los derechos de los obligados tributarios.

Por otra parte, debido a que el instrumento internacional con mayor grado de desarrollo en la implementación de la asistencia internacional en el cobro de créditos fiscales es la Directiva 2010/24/UE del Consejo del 16 de marzo de 2010, en el Capítulo 5 realizaremos el análisis legal de las normas de la mencionada Directiva, para observar la experiencia ganada por la UE en este ámbito y determinar si es posible trasladarla a otros instrumentos internacionales que regulan la asistencia internacional en el cobro de créditos fiscales, en concreto a los artículos 27 del Modelo Convenio de la OCDE, el artículo 27 del Modelo Convenio de la ONU y a la Convención Multilateral.

Desde nuestra perspectiva, los avances más destacados incluidos en la Directiva 2010/24/UE que podrían agilizar los procedimientos de asistencia internacional en el cobro de créditos fiscales regulada en los instrumentos internacionales precitados serían, la ampliación del ámbito objetivo de aplicación, la implementación de oficinas administrativas especializadas en cooperación internacional, el reconocimiento directo del instrumento que permite la ejecución de la deuda objeto de asistencia o la instrumentación de medidas cautelares, el empleo de formularios estandarizados, el uso de medios electrónicos, entre otros.

Además, estudiaremos como ha transpuesto España en su legislación doméstica la Directiva 2010/24/UE así como la interacción de estas normas con otras que dan contenido a las obligaciones de asistencia en el cobro que ha asumido éste país por la firma de otros convenios internacionales.

Por otra parte, analizaremos la evaluación de la Directiva 2010/24/UE realizada por la Comisión Europea en donde se revela si ésta ha cumplido con su objetivo de mejorar la eficacia y eficiencia de la asistencia en el cobro de créditos fiscales entre Estados miembros.

De manera que observaremos el incremento de solicitudes de asistencia en la recaudación en relación con el número de créditos fiscales que se recauda efectivamente a través de este mecanismo. Además, vincularemos los resultados de esta evaluación con los resultados de la valoración hecha por la Comisión a la Directiva de intercambio de

información 2011/16/UE y sus modificaciones, mismas que reflejan el poco uso que hacen los Estados miembros de la información tributaria disponible y la falta de personal especializado dedicado a la cooperación internacional administrativa en materia fiscal.

Este estudio nos servirá como parámetro para sugerir modificaciones normativas tanto de la Directiva 2010/24/UE como de los instrumentos internacionales bilaterales y multilaterales que regulan la asistencia en el cobro y que son objeto de nuestro estudio. Propuestas que permitirá que los Estados miembros puedan utilizar la información que tienen disponible para realizar solicitudes de asistencia en la recaudación de forma más sencilla, rápida y eficiente.

En el Capítulo 6 analizaremos la Directiva del Ahorro, los acuerdos Rubick y la normativa FATCA en detalle, debido a que desde nuestra perspectiva estos instrumentos también permitieron la recaudación extraterritorial de contribuciones, si bien, no encajan en el concepto de asistencia mutua en el cobro de créditos fiscales, a través de ellos era posible que un Estado cobrara un crédito fiscal extranjero conforme a sus disposiciones legales a cambio de intercambiar información con relevancia tributaria. Es por ello que estos instrumentos son objeto de nuestra investigación como mecanismos de asistencia internacional en la recaudación tributaria.

Inspirados en estos mecanismos realizaremos una propuesta de modelo que permite hacer más eficiente la asistencia en el cobro de créditos fiscales, así propondremos automatizar el envío de solicitudes para el cobro de créditos fiscales a otras jurisdicciones. Esta idea incluye el uso de la información financiera que se intercambia de forma automática, así como la participación de las instituciones financieras quienes podrían retener rápidamente el monto equivalente a la deuda tributaria para enviarlo al Estado requerido y este a su vez envíalo al Estado requirente.

La innovación de este procedimiento sería por una parte, el empleo de la información disponible obtenida a través de los mecanismos de intercambio de información, por la otra, el uso de solicitudes estandarizadas que agilicen las peticiones de asistencia. Además del empleo de la tecnología para enviar las solicitudes, establecer comunicaciones, implementar



bases de datos accesibles e incluso la realización de traducciones automáticas.

Desde nuestra perspectiva el desarrollo de este modelo permitirá incrementar la eficacia y eficiencia de la asistencia internacional en el cobro de créditos fiscales cuestión que constituye el objetivo de nuestra investigación.

Finalmente, deseo compartir con el lector que el estudio de la asistencia internacional en la recaudación tributaria me ha hecho recorrer caminos que antaño para mí eran inimaginables, por eso expreso mi gratitud a todas las personas que me ayudaron en mi búsqueda del conocimiento.

Así, quiero manifestar mi profundo agradecimiento a mis directores de tesis José María Lago Montero y F. Alfredo García Prats por sus enseñanzas y su invaluable guía en la elaboración de esta investigación.

Este proyecto no habría sido posible sin mis padres pues además de darme la vida me dotaron de fortaleza para afrontar retos personales y profesionales por los que atravesé al desarrollar esta investigación.

De la misma manera, tampoco habría podido emprender este camino sin la ayuda que me proporcionaron los funcionarios que reconocieron mi labor como Directora de Recursos y Cumplimiento de Ejecutorias de la Subprocurador Fiscal Federal de Amparos de la Procuraduría Fiscal de la Federación y me propusieron para participar en el programa de formación de alto nivel para la Administración Pública Federal convocado por el Consejo Nacional de Ciencia y Tecnología en México (CONACYT), por eso les extiendo no sólo mi agradecimiento sino mi admiración y respeto.

En igual medida expreso mi gratitud y reconocimiento al CONACYT por seleccionarme y otorgarme la beca para desarrollar mis estudios de doctorado, además, manifiesto mi reconocimiento a esta institución por impulsar la formación internacional de los funcionarios públicos.

La labor investigadora es enriquecedora cuando se comparte con personas que nos inspiran y nos ayudan a concretar grandes objetivos.

Por ese motivo deseo agradecer a todas las profesoras y profesores del Departamento de Derecho Administrativo, Financiero y Procesal de la Universidad de Salamanca y a mis compañeros de doctorado quienes me apoyaron en todo momento.

También expreso mi gratitud, en la Universitat de València, a Don Juan Martín Queralt quien junto con los profesores y profesoras del Departamento de Derecho Financiero e Historia del Derecho me brindaron su ayuda en mis largas estancias de investigación en la hermosa ciudad de Valencia.

Al Doctor Tom O'Shea quien me proporcionó todas las facilidades para sentirme como parte del grupo de investigadores en *Queen Mary Univeristy of London* y al Doctor Philip Baker por la retroalimentación que me proporcionó en los inicios de la elaboración de mi tesis.

Asimismo deseo reconocer el invaluable apoyo que se me brindó en *the International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD)* en Holanda en donde realicé estancias de investigación y visitas continuas, en especial al Doctor Pasquale Pistone, João Félix Pinto Nogueira, Jan de Goede y al equipo de la biblioteca, sin dejar de mencionar a Ricardo García Antón y Leopoldo Parada por las invaluable conversaciones académicas.

A la Doctora Cristina García-Herrera Blanco por acogerme en el Instituto de Estudios Fiscales y darme todo su apoyo no sólo académico. También agradezco a la Doctora Gabriela Ríos Granados quien me permitió realizar una estancia de investigación en el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México.

También agradezco al Doctor Luk Vandenberghe quien en su calidad de *Head of sector Tax Enforcement* en la Comisión Europea me compartió su experiencia sobre la aplicación de la asistencia internacional en la recaudación tributaria para enriquecer este trabajo.

A todas las profesoras y profesores que en las conferencias doctorales internacionales me permitieron exponer mi investigación y me otorgaron invaluable retroalimentación que me impulso a emprender un análisis crítico y exhaustivo en mi tema de tesis.

El final de este trabajo tampoco hubiera sido posible sin el apoyo que me brindaron la Ministra Norma Lucía Piña Hernández y la Lic. María Cristina Martín Escobar quienes no sólo me dieron la oportunidad de aplicar mis conocimientos y someter a su consideración diversas sentencias que hoy son jurisprudencia del Máximo Tribunal en México, sino que además me otorgaron una excedencia para concluir con está investigación.

Agradezco a Esteban por estar en mi vida, acompañarme y apoyarme en la última etapa de este proyecto, así como a mis amigas y amigos quienes me animaron en todo momento.



# **CAPÍTULO 1. CÓMO SE GESTA LA NECESIDAD DE ARTICULAR INSTRUMENTOS DE ASISTENCIA INTERNACIONAL EN LA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA**

## **1.1 La asistencia en la recaudación tributaria cómo parte de la cooperación internacional**

Para que un Estado pueda ejecutar un crédito fiscal más allá de sus fronteras, se requiere que el mismo cuente con la ayuda del otro Estado en donde desea cobrarlo. Es por ello por lo que la asistencia en la recaudación tributaria se ubica dentro del ámbito de la cooperación internacional del derecho tributario. Los Países- Naciones surgidos en el siglo XIX han considerado que la imposición fiscal es una facultad inherente de la soberanía que se ejerce con libertad absoluta, incluso afirmándose que no existe ningún límite de derecho internacional<sup>1</sup>.

Como muestra de tal ideología se encuentra la concepción de que, aún y cuando un crédito fiscal se haya liquidado y ratificado a través de debido proceso legal o bien se trate de un tributo con características mundialmente reconocidas como lo es el impuesto sobre la renta, éste no puede ser ejecutado en otro Estado<sup>2</sup>.

La resistencia de los Estados en prestar asistencia en este ámbito se puede explicar porque la recaudación de impuestos es un acto de soberanía y ningún Estado soberano

---

<sup>1</sup> UCKMAR, V.: *Curso de Derecho Tributario Internacional*, Temis, Bogotá, 2003, p. 2.

<sup>2</sup> UCKMAR, V.: *Ibid.*, opina que dicha concepción soberanista ha constituido una limitación al desarrollo del derecho tributario.

permite a otro ejercitar su soberanía en su propio territorio<sup>3</sup>. La imposibilidad del ejercicio de los poderes públicos más allá de las fronteras territoriales y el desconocimiento de la eficacia, legalidad y ejecutividad de las decisiones administrativas y jurisprudenciales se debe a los presupuestos territoriales de soberanía estatal, a la regla anglosajona *revenue rule*, además del rechazo político en la implementación de ayuda en la recaudación por considerarse de cierto modo “intrusismo territorial de las normas tributarias de otro Estado y tener, por otro lado, una visión escasamente utilitarista de su promoción”<sup>4</sup>.

Conforme a los principios de derecho internacional, los Estados en su interacción deben evitar invadir el territorio de otro Estado y de ejercer en él diligencias de imperio o públicas<sup>5</sup>. Así un Estado no puede introducirse al territorio del otro y empezar a cobrar impuestos que se devengaron conforme a las normas tributarias que este ha establecido en su propio territorio se requiere por ello de la cooperación internacional.

Los Estados en operaciones transfronterizas aplican sus propias reglas de tributación conectadas con su jurisdicción y estos podrían tener derechos ilimitados para imponer impuestos a una persona u objeto pero los países normalmente no tienen fuerza para ejecutarlas fuera de su propia jurisdicción, por lo tanto, los Estados deben respetar sus derechos recíprocos de tributación y cooperar entre ellos<sup>6</sup>.

---

<sup>3</sup> MILLER, A.; OATS, L.: *Principles of international taxation*, Tottel, Haywards Heath, 2006, p. 34. En el mismo sentido opina: OBERSON, X.: *International exchange of information in tax matters: towards global transparency*, 2a, Edward Elgar Publishing, Cheltenham, 2018, p. 49.

<sup>4</sup> GARCÍA PRATS, F. A.: “La asistencia internacional para la recaudación de deudas tributarias”, en A. Fernández Prieto, J.A. Rodríguez Ondarza (eds.) *Fiscalidad y planificación fiscal internacional*, Instituto de Estudios Económicos, España, 2003, p. 469.

<sup>5</sup> BAKER, P.; CZAKERT, E.; EIJSDEN, A.; GRAU RUIZ, A.; KANA, L.: “International Assistance in the Collection of Taxes”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 65, 2011, (No. 4/5), p. 56.

<sup>6</sup> ROHATGI, R.: *Basic international taxation*, 2a, Richmond : Richmond Law & Tax, London, 2005, p. 2.

Otra razón por la cual, por regla general un crédito fiscal nacido bajo las leyes de un país no puede ser ejecutable en otra Jurisdicción se debe a que un crédito tributario extranjero no puede tener efectos en el derecho interno de otro, esto bajo el principio universal de la validez de la norma en el espacio<sup>7</sup>.

Es decir, las normas sólo pueden tener validez en el territorio en el que han surgido, por lo tanto, los créditos fiscales no puede ser cobrados en un país diferente. Este principio fue desafiado por los Estados Unidos de Norteamérica (en adelante EEUU), quien el 18 de marzo de 2010 introdujo en su sistema jurídico la denominada FATCA, la cual tenía efectos extraterritoriales<sup>8</sup>.

Sin embargo, quedó demostrado que una norma que excede su ámbito de validez espacial no puede ser ejecutada en el territorio de otro Estado, al menos de forma pacífica. Prueba de ello fue que para poner en práctica la referida norma, EEUU tuvo que celebrar instrumentos internacionales –Acuerdos Intergubernamentales (IGA)- a fin de que las disposiciones contenidas en FATCA pudieran surtir efectos en el territorio de otro Estado. Con el cual ha quedado demostrado que la forma en la que una ley de otro Estado puede ejecutarse es a través de la institución de derecho internacional público de la cooperación internacional<sup>9</sup>.

Las normas internacionales pueden habilitar la ejecución de las normas en el extranjero, pero también puede implicar límites en el ejercicio del poder del Estado para imponer tributos y ejercer sus poderes jurisdiccionales. Por lo cual, cuando los Estados quieren ejercer su

---

<sup>7</sup> SACCHETTO, C.: Tutela all'estero dei crediti tributari dello Stato, Cedam, 1978, pp. 2-3.

<sup>8</sup> Vid. Infra. Capítulo 6. Apartado 6.3 La ley sobre el cumplimiento fiscal relativa a cuentas en el extranjero (Foreign Account Tax Compliance Act-FATCA): la implementación de una retención/sanción en caso de no informar. En este apartado se analiza el surgimiento de la Normativa FATCA con mayor detalle.

<sup>9</sup> Vid. Infra. Capítulo 6. Apartado 6.3.3 Los retos de la aplicación extraterritorial de FATCA: los acuerdos IGA como instrumentos de su implementación internacional. Los acuerdos IGA se analiza también en este epígrafe.

soberanía al gravar por ejemplo a personas de nacionalidad extranjera o con residencia en otro país, o de rentas producidas en un territorio extranjero sus facultades para hacerlo se pueden ver restringidas por acuerdos internacionales, principalmente acuerdos para evitar la doble imposición internacional e incluso por normas internas de los propios Estados<sup>10</sup>. Esto es, la cooperación internacional es indispensable tanto para limitar las facultades de los Estados como para habilitarlas.

La soberanía en materia tributaria se manifiesta en el poder de un Estado de implementar cualquier política fiscal que elija<sup>11</sup>. Es reconocido el derecho jurisdiccional que le asiste a todo Estado a gravar a cualquier individuo o a una empresa tanto como este quiera, pues no existe ninguna autoridad supranacional que pueda forzar a un Estado a recaudar o no recaudar un impuesto en particular o bien a aplicar unas determinadas reglas tributarias<sup>12</sup>.

Sin embargo, la soberanía de los Estados se ha reducido no sólo por la voluntad de los Estados al celebrar acuerdos internacionales, sino por los efectos de las condiciones actuales como la globalización, por lo que los Estados deben utilizar la cooperación internacional para administrar los impuestos al capital y también para combatir los paraísos fiscales<sup>13</sup>.

Como lo analizaremos en un epígrafe más adelante, la globalización ha hecho que la cooperación internacional sea indispensable para que los Estados puedan hacer cumplir sus sistemas tributarios. Así en materia de cooperación en la recaudación incluso ha habido propuestas en el sentido de establecer una administración fiscal internacional que recaude

---

<sup>10</sup> SERRANO ANTÓN, F.: “Hacia Una Reformulación de los Principios de Sujeción Fiscal”, *Instituto de Estudios Fiscales*, Documentos de Trabajo No. 18/06, p. 6, fecha de consulta en [http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos\\_trabajo/2006\\_18.pdf](http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/2006_18.pdf).

<sup>11</sup> McLURE, C. E.: “Globalization, tax rules and national sovereignty”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 55, No. 8, 2001, p. 329.

<sup>12</sup> LYMER, A.; HASELDINE, J.: *The International Taxation System*, 2002, Kluwer Academic Publishers, United States of America, pp. 5-6.

<sup>13</sup> McLURE, C. E.: *Globalization, tax rules...*, cit., p. 341.



impuestos que no pueden recaudarse por separado<sup>14</sup>.

Sin embargo en el límite de las facultades soberanas de los Estados están presentes los instrumentos de derecho internacional público como son tratados internacionales que establecen reglas negociadas y el conjunto de cuerpos legales, principios y reglas reconocidos por los Estados<sup>15</sup>.

Por lo que podríamos decir que por regla general no es posible concebir al menos hasta ahora, la recaudación de un crédito extranjero si no es a través de los instrumentos internacionales en los que se refleje la voluntad de los Estados para hacerlo. Por lo cual, la asistencia mutua en el cobro de créditos fiscales debe realizarse a través de instrumentos de cooperación internacional.

## **1.2 La resistencia de los Tribunales de los Estados de prestar asistencia en el cobro de créditos fiscales extranjeros**

### **1.2.1 Orígenes de la regla Mansfield o Revenue Rule**

La *revenue rule* surgió en la última parte del siglo VIII cuando había un tráfico mercantil muy agresivo en términos de competitividad y la imposición de tributos por parte de otras jurisdicciones se consideraba una interferencia con los asuntos de comerciales de la nación y de libre canje<sup>16</sup>.

---

<sup>14</sup> Vid. *Infra*. Capítulo 2. Epígrafe. 2.1. El impacto del fenómeno de la globalización en la capacidad de los Estados para recaudar sus tributos y la cooperación internacional como alternativa de solución.

<sup>15</sup> ROHATGI, R.: *Basic international taxation...*, cit., p. 13.

<sup>16</sup> GRAU RUIZ, A.: La cooperación internacional para la recaudación de tributos: el procedimiento de asistencia mutua, La Ley, Madrid, 2000, p. 59.

Esta regla surgió en Inglaterra en 1734 al resolverse el asunto *Boucher v. Lawson*. Sin embargo el caso más representativo en esta materia es el resuelto por Lord Mansfield *Holman v. Johnson*, de donde la *revenue rule* toma su nombre ya que también es llamada regla Mansfield debido a que Lord Mansfield determinó que ningún Estado debe tomar en consideración las leyes tributarias de otro <sup>17</sup>.

Posterior mente este precedente se ratificó en el caso *Panche v Fletcher*<sup>18</sup>. El caso más citado hoy en día que sustenta este principio en los tribunales ingleses es el de *Government of India v. Taylor*<sup>19</sup>. En este asunto, la Cámara de los Lores (House of Lords) declaró que los reclamos a nombre de gobiernos extranjeros para recaudar impuestos nacidos bajo sus leyes no son ejecutables en los tribunales ingleses<sup>20</sup>. En un asunto más reciente *Ben*

---

<sup>17</sup> En este asunto, Holman, un ciudadano francés, demandó el pago por el té que había vendido a Johnson, un hombre inglés. Johnson compró el té con la intención de introducirlo a Inglaterra de contrabando evitando el pago de impuestos al comercio exterior. En el juicio Johnson alegó que Holman era consciente del objetivo ilegal al momento en el que el contrato fue celebrado y que no estaba obligado al pago del té porque el objetivo ilegal del mismo lo invalidaba. *Vid.* FRIEDMAN, J. S.: “Whiskey and the Wires: The Inadvisable Application of the Wire Fraud Statute to Alcohol Smuggling and Foreign Tax Evasion”, *The Journal of Criminal Law and Criminology (1973-)*, vol. 96, 3, 2006, p. 35, fecha de consulta 11 noviembre 2015, en <http://www.jstor.org/stable/40042801>. Lord Mansfield denegó la acción del demandante al establecer que ningún Estado debe tomar en consideración las leyes tributarias de otro CHAPMAN, R. B.: “Tax Compliance and the Revenue Rule in Prosecutions for Wire and Mail Fraud”, *The International and Comparative Law Quarterly*, vol. 48, 2, 1999, p. 438, fecha de consulta 11 noviembre 2015, en <http://www.jstor.org/stable/761382>.

<sup>18</sup> *Vid. Panche v Fletcher, (1779)Eng. Rep. 164 (K.B.)*. En este asunto In Planche, una aseguradora de carga marítima se negó a pagar a un cliente, alegando que era una reclamación fraudulenta porque la carga se originó en Londres en lugar de Ostend, Bélgica, con la intención de eludir el pago de los altos impuestos franceses sobre bienes ingleses. Lord Mansfield falló en contra de la aseguradora y declaró que el fraude no había ocurrido porque el cliente simplemente había actuado de acuerdo con la costumbre común en el comercio marítimo. En consecuencia aplicó la máxima en el sentido de que no hubo fraude en Inglaterra pues una nación no debe obedecer las leyes tributarias de otra. *Cfr.* FRIEDMAN, J. S.: *Whiskey and the Wires...*, cit., p. 915.

<sup>19</sup> BAKER, P. Y OTROS: *International Assistance in...*, cit., p. 1, quien refiere: “The revenue rule is widely recognized in international jurisprudence – for instance, in the United Kingdom, by *Government of India v. Taylor*, in the United States, by *HM the Queen in right of British Columbia v. Gilbertson*, in Italy, by *Corte d’Appello di Genova, 1932* and, in France, by *Bemberg C. Buenos Ayres, Tribunal Civil de la Seine, 1949.*”

<sup>20</sup> Una corporación establecida en Reino Unido en 1906, que tenía negocios en Delhi sobre suplementos eléctricos y tranvías fue comprada por el Gobierno de India en 1947. Las ganancias se remitieron a

*Nevis (Holdings) Ltd v. Revenue and Customs Commissioners* se ha ratificado la existencia de la *revenue rule*.

En los Tribunales de Estados Unidos de América (EUA) la *revenue rule* se reconoció a principios del siglo XX. Sin embargo los casos que se habían presentado aplicaban la *revenue rule* de forma indirecta<sup>21</sup>. Fue hasta 1979 cuando un Estado extranjero solicitó asistencia en el cobro de un crédito fiscal directamente ante los Tribunales de EUA, dicha petición fue denegada en aplicación de la *revenue rule*<sup>22</sup>. Los casos más representativos en los que este principio se ha ratificado son: *Moore v. Mitchell*<sup>23</sup> y *HM the Queen in right of British Columbia v. Gilbertson*<sup>24</sup>.

---

Inglaterra. La empresa se puso voluntariamente en proceso de liquidación en el Reino Unido. El Gobierno de la India reclamó en ese procedimiento una deuda tributaria originada por un impuesto a las ganancias de capital causado por la disposición de dichas ganancias. La Cámara de los Lores (House of Lords) declararon que los reclamos a nombre de gobiernos extranjeros para recaudar impuestos nacidos bajo sus leyes no son ejecutables en los tribunales ingleses. La petición del gobierno de la India fue por lo tanto desestimada *Vid.* PICCIOTTO, S.: *International Business Taxation: A Study in the Internationalization of Business Regulation*, Weidenfeld and Nicolson, London, 1992, p. 300, fecha de consulta 16 noviembre 2015, en <http://www.jstor.org/stable/4507736>. También *vid.* BAKER, P.: “The transnational enforcement of tax liabilities”, *British Tax Review*, 1993, p. 1.

<sup>21</sup> En este caso se resolvió la validez de un contrato, y de forma indirecta se resolvió la aplicación de la *revenue rule* en *Holman v. Johnson*. También se ha identificado como uno de los primeros precedentes del que se tiene noticia sobre una petición directa para el cobro de un tributo de otro Estado, el realizado en *Municipal Council of Sydney v. Bull*, en el cual una subdivisión política de otro Estado pedía la recaudación de un tributo que le correspondía. Al respecto *vid.* GRAU RUIZ, A.: *La cooperación internacional...*, cit., p. 60.

<sup>22</sup> El primer precedente del que se tiene noticia en el que se hizo una petición directa para el cobro de un tributo a favor de otro país fue el hecho por un Estado extranjero en los Tribunales de Estados Unidos en *HM the Queen in right of British Columbia v. Gilbertson* (1979) sin embargo El Tribunal decidió denegar la petición con base en la *revenue rule*.

<sup>23</sup> En este asunto el Juez Learned Hand Penned aplicó la clásica fórmula de la *revenue rule* prohibiendo la recaudación de impuestos, en Los tribunales, de otro Estado. Para consultar un análisis más detallado de esta sentencia *vid.* FRIEDMAN, J. S.: *Whiskey and the Wires...*, cit., p. 916.

<sup>24</sup> Dicho asunto se cita como uno de los casos más representativos de la aplicación de la *revenue rule* en Estados Unidos. *Vid.* BAKER, P. Y OTROS: *International Assistance in...*, cit., p. 282.

Por otra parte, la *revenue rule* también ha sido reconocida en Los tribunales de bastantes jurisdicciones de tradición jurídica anglosajona (*common law*) como Canadá, Irlanda, Sudáfrica y Australia<sup>25</sup>. Los casos de jurisprudencia internacional más representativos además de *Government of India v. Taylor*, son los dictados en Italia por la *Corte d'Appello di Genova*, 1932 y en Francia por *Bemberg C. Buenos Ayres*, dictado en 1949 por el Tribunal Civil de la Seine<sup>26</sup>.

### **1.2.2 La subsistencia de la *revenue rule* y la necesidad de los convenios internacionales para asistir en el cobro de créditos fiscales**

Los tribunales de los Estados han tomado la firme posición en el sentido de no asistir en la ejecución de las leyes tributarias de otros Estados. Esto puede deberse a que, en sus inicios, los acuerdos internacionales de cooperación en materia penal o criminal principalmente sobre extradición y alegaciones de los acusados normalmente excluían la materia penal, incluso, el fraude fiscal<sup>27</sup>.

Sin embargo, aunque este principio haya sido dado por hecho, no existe ninguna razón suficiente que explique porque los tribunales, por regla general, se niegan a ejecutar las leyes de otros países<sup>28</sup>. También se ha dicho que ejecutar créditos extranjeros es contrario a las políticas públicas, sin embargo, no se ha dado razón que justifique tal motivo, pues si

---

<sup>25</sup> BAKER, P.: *The transnational enforcement...*, cit., p. 1.

<sup>26</sup> *Vid.* BAKER, P. Y OTROS: *International Assistance in...*, cit., p. 282.

<sup>27</sup> PICCIOTTO, S.: *International Business Taxation...*, cit., p. 299.

<sup>28</sup> BAKER, P.: "Changing the Norm on Cross-border Enforcement of Tax Debts", *Intertax*, vol. 30, 6/7, 1993, pp. 495-496.

las leyes no son confiscatorias e incluso son similares a las del otro Estado éstas debieran ser ejecutables<sup>29</sup>.

Por otra parte, también se ha dicho que la justificación de la existencia de la *revenue rule*, obedece al hecho de que al impedir que los tribunales se pronuncien sobre la petición de otros Estados en la asistencia del cobro de créditos fiscales, asegura una buena administración de justicia tributaria y se mantiene la congruencia en la interpretación de las normas en tributarias<sup>30</sup>. Sin embargo, aunque se ha desarrollado un corriente jurisprudencial en el sentido de que el Poder Judicial no interviniera en las actuaciones políticas del Estado, dicha jurisprudencia finalmente reconoció la validez de todos los actos gubernamentales de otro Estado llevados a cabo en el extranjero sin emitir ninguna valoración judicial sobre los mismos<sup>31</sup>.

De lo anterior, se advierte que no existe una justificación de peso que justifique la existencia de la *revenue rule*, pero lo cierto es que a través de esta los tribunales válidamente pueden negar la asistencia en la ejecución de una deuda extranjera<sup>32</sup>. Por lo tanto, si no se firma un acuerdo internacional en materia de cooperación internacional para el cobro de una deuda tributaria de otro Estado no sería posible cobrar una deuda tributaria extranjera.

---

<sup>29</sup> En el mismo sentido *vid.* UCKMAR, V.: *Curso de Derecho Tributario...*, cit., p. 2. Asimismo *vid.* BAKER, P.: *Changing the Norm...*, cit., pp. 495-496, además anota que también se ha sugerido, para justificar la existencia de la *revenue rule*, que la investigación de una ley extranjera puede ser muy difícil, pero los tribunales -al menos los ingleses- nunca se han negado a investigar leyes de otros países con base en tal argumento, pues las leyes extranjeras son una cuestión de hecho.

<sup>30</sup> GRAU RUIZ, A.: *La cooperación internacional...*, cit., p. 62.

<sup>31</sup> Grau Ruiz, A.: *Ibid.*

<sup>32</sup> GRAU considera que el hecho de que los Tribunales se resistan a dejar de aplicar la *revenue rule* se debe más a la falta de voluntad de romper con la máxima cristalizada en el principio de que un Estado no asiste a otro a cobrar sus créditos fiscales, pero no así por la existencia de un argumento sólido que justifique su existencia GRAU RUIZ, A.: *Ibid.*, p. 63. En el mismo sentido se ha pronunciado BAKER cuando menciona que ésta regla ha sido dado por hecho, pero nadie ha ido más allá para saber su origen o bien si existe una razón para su existencia, quien concluye que no existe razón que justifique el hecho de que un Estado se niegue a ejecutar una deuda tributaria de otro. BAKER, P.: *Changing the Norm...*, cit., pp. 495-496.

No obstante, lo anterior, en recientes decisiones judiciales se ha dejado de aplicar este principio, lo cual nos lleva a preguntarnos si es que la *revenue rule* ha quedado atrás o bien sí la misma poco a poco va cediendo hasta el punto de fijar precedentes que permitan en un momento dado eliminarla.

### 1.2.3 Las excepciones a la *Revenue Rule*. ¿Ha quedado atrás esta regla?

Los tribunales de algunos Estados han hecho excepciones en la aplicación de la referida *revenue rule* y han permitido el cobro de créditos fiscales extranjeros de forma directa sin la aplicación de algún instrumento internacional. El precedente más reciente, se ha suscitado en Estados Unidos, en el caso *US v. Pasquantino* dictado por la Suprema Corte de Estados Unidos el 26 de abril de 2005 a través de este asunto se autorizó la restitución de créditos fiscales debidos a Canadá a consecuencia de actividades criminales realizadas por David B. Pasquantino, Carl J. Pasquantino y Arthur Hiltz<sup>33</sup>.

La Suprema Corte de Estados Unidos discutió si la sentencia de condena podría estar bloqueada por la “*revenue rule*”. Ello porque un efecto de la sentencia era que se restituyera la propiedad perdida. Por lo cual, se autorizaría indirectamente la ejecución de impuestos extranjeros, en éste caso de Canadá.

---

<sup>33</sup> Con motivo de que Canadá incrementó los impuestos sobre bebidas alcohólicas, se desarrolló un mercado negro que pasaba de contrabando a Canadá licor proveniente de Estados Unidos. La forma de operar era la siguiente, los Hermanos Pasquantino en New York tomaban órdenes por teléfono de Maryland para proveer alcohol con precios bajos. Posteriormente, Hiltz y otros rentaban camionetas e iban a New York a empacar la mercancía y finalmente otra persona conducía las camionetas con el alcohol de contrabando para pasarlo a Canadá. Dichas personas fueron indiciadas y sentenciadas por fraude que involucraba el uso de telecomunicaciones o información tecnológica para cometer actividades criminales. En Estados Unidos es ilegal el uso de teléfonos interestatales para cometer o planear pasar de contrabando bienes (alcohol) dentro de Canadá, para evadir impuestos y aranceles canadienses. Sin embargo, en una apelación ante la Suprema Corte de Estados Unidos, los sentenciados hicieron valer que bajo el derecho anglosajón que prevé la *revenue rule*, los Estados Unidos no debían aplicar la “*wire fraud statute*” en contra de personas que usaron las telecomunicaciones de ese país para defraudar a un gobierno extranjero en el pago de impuestos, porque la propiedad debida consistía en los impuestos sobre el alcohol de Canadá. *Vid. SUPREME COURT OF THE UNITED STATES: “David B. PASQUANTINO, Carl J. Pasquantino, and Arthur Hiltz, petitioners, v. UNITED STATES OF AMERICA. No. 03-725.”, Westlaw, Consultado en 2004 WL 424045 (U.S.), 2004, p. 1.*

Lo anterior porque una ley interna de EUA, en específico “*wire fraud statute*” prohíbe el uso de comunicaciones interestatales para defraudar u obtener propiedad por medios falsos o fraudulentos, la cual fue infringida por los acusados, dando como consecuencia que hubiera una propiedad perdida que debía restituirse, sin embargo, tal consecuencia estaba impedida por la *revenue rule* porque tal propiedad era una deuda tributaria extranjera. Finalmente, la Suprema Corte US con una votación cerrada de 5 a 4 votos decidió que el “*wire fraud statute*” era una ley penal interna en Estados Unidos y la persecución le correspondía a Estados Unidos y el hecho de que Canadá pudiera recibir restitución por la renta perdida como resultado de la conducta criminal era irrelevante<sup>34</sup>.

Este precedente ha sido utilizado en dos casos posteriores por la Suprema Corte de Justicia de Estados Unidos: In *The European Community et al. v. RJR Nabisco, Inc. et al.*, 355 R3d 123 (CA2, 2004) y en *Fountain*, 357 E3d 250 (CA-2, 2004)<sup>35</sup>.

La interpretación de la Suprema Corte de Estados Unidos sobre la *revenue rule*, hace posible la asistencia en la recaudación de créditos extranjeros incluso cuando los tratados bilaterales o multilaterales existentes no son aplicables. Por ejemplo, en el caso *Pasquantino* el Tratado entre Canadá y Estados Unidos no era aplicable porque los peticionarios eran ciudadanos americanos al momento en que la deuda tributaria nació y aún así se permitió la asistencia en el cobro<sup>36</sup>.

---

<sup>34</sup> BAKER, P. Y OTROS: *International Assistance in...*, cit., p. 282. En conjunto con SUPREME COURT OF THE UNITED STATES: David B. PASQUANTINO, Carl J. Pasquantino, and Arthur Hiltz, petitioners, v. UNITED STATES OF AMERICA. No. 03-725., cit., pp. 4-7.

<sup>35</sup> La Suprema Corte de Justicia de los Estados Unidos ha aplicado el precedente de *Pasquantino* en dos casos de contrabando de tabaco: In *The European Community et al. v. RJR Nabisco, Inc. et al.*, 355 R3d 123 (CA2, 2004) y en *Fountain*, 357 E3d 250 (CA-2, 2004) al respecto *vid.* CORCORAN, W. J.: “*Pasquantino: Moving Toward International Tax Administration*”, *Journal of International Taxation*, vol. 16, No. 11, Consultado en Report Information from ProQuest, Senate House Libraries, University of London, 2005, p. 7.

<sup>36</sup> CORCORAN, W. J.: *Ibid.*, p. 8.

Los Estados Unidos han hecho otra excepción a la aplicación de la *revenue rule*, en la sentencia dictada por el Segundo Circuito de la Corte al resolver el asunto *United States v. Trapilo*. El caso era similar al de Pasquantino, pero esta vez el delito que se perseguía era por el contrabando de cigarrillos de Estados Unidos a Canadá<sup>37</sup>.

Sin embargo, tal consideración no puede ser tomada como una regla general, pues en este juicio en concreto la Suprema Corte discutía la violación a una ley interna y sólo permitió la asistencia en la recaudación, a pesar de la *revenue rule*, porque ésta se prestaba por el efecto secundario. Prueba de ello es que en otro caso resuelto por el Primer Circuito la sentencia confirmó la aplicación de la *revenue rule* y desestimó los cargos, debido a que el objetivo de la operación fue únicamente el defraudar los impuestos de otro Estado<sup>38</sup>. Situación que comprueba que no se puede considerar como un criterio superado a la *revenue rule*, pues, incluso, en una situación que podríamos calificar de idéntica y en el mismo país se han dictado sentencias contradictorias.

Por otra parte, también se han desarrollado una serie de precedentes en la jurisprudencia de varios Estados en los que se ha realizado una excepción a la *revenue rule*, en los casos en los que el fideicomisario o beneficiario (*trustee or receiver*) pueden tener acceso a sus bienes para satisfacer, *inter alia*, una deuda tributaria que debe en otro Estado<sup>39</sup>.

---

<sup>37</sup> La corte decidió que se había violado el *wire fraud statute* que castiga cualquier esquema de fraude en el que se usen telecomunicaciones interestatales o foráneas. En este sentido se condenó al contrabandista de cigarrillos por la violación de una Ley de los Estados Unidos, aunque el efecto de ésta sea el restituir el bien perdido que en este caso, consistían los impuestos debidos a Canadá por la introducción ilegal de cigarrillos en dicho país. Vid. CHAPMAN, R. B.: *Tax Compliance and...* cit., p. 441.

<sup>38</sup> En el caso *Boots* en donde los indiciados fueron condenados por usar las telecomunicaciones de Estados Unidos con el propósito de implementar un esquema de defraudación en contra de las autoridades canadienses para evadir los impuestos al tabaco a través de introducirlo de contrabando dentro de Canadá a través de la “*Native American reservation border*” esto es por medio de la reserva natural que hace frontera con Canadá. El acusado hizo valer que el defraudar a las autoridades fiscales extranjeras no era perseguible bajo el “*wire fraud statute*” porque la regla anglosajona *revenue rule* prohíbe la ejecución indirecta de la *revenue rule*. El Primer Circuito confirmó la *revenue rule* y desestimó los cargos, con base en que el objeto del esquema era exclusivamente para defraudar los tributos de un Gobierno extranjero. CHAPMAN, R. B.: *Ibid.*

<sup>39</sup> Como muestra de esta tendencia podemos mencionar al caso *Ayres v. Evans*, (1981) 39 A.L.R. 129, en



Los precedentes en esta materia han autorizado que el fideicomisario con bienes en una determinada jurisdicción pueda trasladarlos a otro Estado en el que tiene una deuda tributaria pendiente de pago. En esta situación, también se presta la asistencia en la recaudación de una forma indirecta, pues el Estado, en donde el contribuyente tiene bienes o derechos, no implementa sus mecanismos internos para el cobro de tal deuda, sino que, ayuda al otro Estado, a través de permitirle al deudor el trasladar esos bienes y derechos que posee en su territorio a fin de que pueda satisfacer la deuda fiscal pendiente de pago en el otro Estado.

Los precedentes anteriores nos permiten observar que no obstante que se han presentado algunos casos en los que los Estados están dispuestos a cooperar con otros países para ayudarles a cobrar sus créditos fiscales, ya sea de forma directa o indirecta, desde nuestro punto de vista, la *revenue rule* sigue siendo una regla aplicable internacionalmente que obstaculiza el cobro de un crédito fiscal extranjero en otro Estado. Esto es, a pesar de que hay una tendencia internacional a cooperar, pues se observa que los Tribunales de los Estados tienen cada vez más disposición de asistir en el cobro de un crédito fiscal extranjero, sin embargo, consideramos que la *revenue rule* está muy lejos de desaparecer.

---

el cual la Corte Federal de Australia (Federal Court of Australia) ordenó que se proporcionara ayuda al liquidador en un concurso de acreedores (*official assignee of a bankrupt's estate*) de obtener el control de una propiedad en Australia. La cual representaba el 54 por ciento de los créditos vencidos debidos a las autoridades fiscales de Nueva Zelanda. Dos de los tres Jueces expresaron que la *revenue rule* no era aplicable en los casos en los que el liquidador busca obtener la propiedad en beneficio de los créditos ordinarios incluidas las autoridades fiscales. En el mismo sentido se pronunciaron Los tribunales de Sudáfrica al resolver el asunto *Priestley v. Clegg, (1985)(3) S.A. 950 (Transvaal Provincial Division)*. Por lo cual se puede afirmar que en principio Los tribunales de un Estado no pueden asistir a la ejecución de un crédito tributario, con lo cual es cierto que un Estado extranjero no puede reclamar directamente el pago de un impuesto. Sin embargo, si un contribuyente es declarado en banca rota y es fideicomisario (*trustee*) con activos en el extranjero, al parecer algunos Tribunales extranjeros podrían conceder asistencia al fideicomisario (*trustee*) a fin de que éste pueda transferir activos a otro Estado para que pueda pagar sus deudas. Los Tribunales de Inglaterra, también han concedido una asistencia similar a fideicomisarios extranjeros (*foreign trustee*) al menos donde existen acreedores ordinarios y acreedores fiscales. De esta manera cuando hay una deuda tributaria a favor un Estado o de un fideicomiso (*trust*), los Tribunales de Inglaterra permitirían a los fideicomisarios transferir activos al extranjero a fin de cumplir con la deuda tributaria al menos cuando los fideicomisarios pudieran ser personalmente responsables de la deuda. *Cfr. BAKER, P.: The transnational enforcement...*, cit., p. 1.

Ahora bien, a pesar de que es cierto que los tribunales han hecho excepciones a la *revenue rule* permitiendo –indirectamente- la asistencia en la recaudación ya sea como en el caso de Pasquantino en el cual la finalidad de la sentencia no era asistir a otro Estado en el cobro de sus créditos fiscales, sino el castigar la violación de una ley de Estados Unidos.

Por otra parte, los tribunales también han concedido una excepción a la aplicación de la *revenue rule* de forma indirecta, al autorizar la transferencia de activos a otro país para que un contribuyente pague sus deudas tributarias nacidas en dicho Estado, no obstante que sus activos se encuentren en su territorio y de que no dar esa autorización, no existiría forma que el otro Estado cobrara las deudas tributaria de dicho contribuyente directamente en el otro Estado, es decir sin un instrumento de cooperación internacional.

Lo anterior se ve fortalecido porque esa tendencia de cooperación indirecta no es compartida ni acordada internacionalmente, así cada Estado decidirá en cada caso en particular si presta una asistencia directa o indirecta a una jurisdicción extranjera en el cobro de sus créditos fiscales.

Muestra de que no todos los países están dispuestos a hacer excepciones a la *revenue rule*, la encontramos en un caso relativamente reciente (2007). Este es un caso llevado a cabo en Australia *Jamieson v. Commissioner for Internal Revenue*, en el cual un contribuyente que murió después de haber vivido muchos años en Estados Unidos, pero con sus principales activos situados en Australia. Las autoridades fiscales de Estados Unidos (*IRS*) que obtuvieron una sentencia favorable por un millón de dólares a favor del Estado por concepto de impuestos omitidos. Sin embargo, la Corte de New South Wales autorizó a la albacea australiana a distribuir los activos sin considerar la deuda de Estados Unidos, es claro pues, que en este caso Australia aplicó la *revenue rule* sobre la cual las deudas tributarias extranjeras no son exigibles en esa jurisdicción<sup>40</sup>.

---

<sup>40</sup> BAKER, P. Y OTROS: *International Assistance in...*, cit., p. 282.

Ahora bien, bajo este contexto, no es posible que un Estado pueda ejecutar un crédito fiscal extranjero de forma directa<sup>41</sup>. Consideramos que la única forma de que un Estado pueda cobrar un crédito fiscal nacido bajo las leyes de otro Estado es a través de la cooperación internacional y específicamente a través de tratados o convenios internacionales que los Estados celebren entre sí en donde acuerden la asistencia del cobro de créditos fiscales extranjeros<sup>42</sup>.

Por lo tanto, podemos seguir afirmando que la única forma efectiva de cobrar una deuda tributaria extranjera es a través de los instrumentos internacionales que celebren los Estados en donde acuerde la posibilidad de utilizar sus leyes internas para ejecutar una deuda tributaria nacida en otro país. Independientemente de ello, los tribunales de algunos Estados, en casos particulares, estarían dispuestos a asistir a otros países en el cobro de sus créditos fiscales, sin embargo, esto ocurre en muy contados casos, que no permiten afirmar que la *revenue rule* está por desaparecer.

---

<sup>41</sup> No pasa desapercibido que la autora RIBES RIBES opina que “Atrás queda, pues, la primigenia concepción que presidió la configuración de Derecho Internacional Tributario en ese respecto, en virtud del cual ningún Estado asiste a otro en la efectiva aplicación (recaudación ejecutiva) de las deudas tributarias devengadas de acuerdo a su sistema tributario. Proveniente del derecho anglosajón, la Regla Mansfield o Revenue Rule...” RIBES RIBES, A.: “Ámbito subjetivo de la asistencia mutua en materia de recaudación tributaria”, *Civitas. Revista española de derecho financiero*, 138, 2008, p. 259.

<sup>42</sup> En el mismo sentido se ha pronunciado SACCETO cuando manifiesta que la tutela del crédito tributario extranjero puede adquirir fuerza porque históricamente ha sido perfeccionado en el ámbito de la colaboración internacional, en medio de convenios bilaterales sobre asistencia administrativa en materia tributaria. *Vid.* SACCHETTO, C.: “La colaboración internacional en materia tributaria”, *Boletín de Fiscalidad internacional*, 15, 1998, p. 5. En líneas similares también se ha pronunciado GARCÍA PRATS quien afirma que es un requisito indispensable para la “*persecución*” de los créditos fiscales fuera del alcance territorial de la jurisdicción en donde se liquidan, la habilitación de normas internacionales, pues sin tal habilitación subsisten las limitaciones de eficacia territorial que limita la ejecución de una deuda fiscal GARCÍA PRATS, F. A.: *La asistencia internacional...*, cit., p. 469, asimismo en su obra “La Asistencia Mutua en Materia de Recaudación Tributaria”, *Crónica Tributaria*, No. 101, 2001, pp. 5-6, afirma con mayor contundencia que no es posible aplicar directamente las normas tributarias en territorio extranjero, ni tampoco se puede solicitar la justicia de los Tribunales de otros países para pedir su ejecución directa, ni tampoco se contempla específicamente que éstas tengan eficacia fuera del mismo. Por lo tanto es la cooperación administrativa internacional y los instrumentos jurídicos internacionales vinculantes los que hacen posible superar las limitaciones derivadas de la concepción territorial de la soberanía estatal.

El principal motivo de tal resistencia puede encontrarse en el hecho de que la concesión de asistencia en la recaudación dependerá de cada caso en concreto y que tal aquiescencia no asegura la reciprocidad de los tribunales de otros Estados.

Por lo cual, en epígrafes más adelante analizaremos la asistencia en el cobro de créditos fiscales a través de los instrumentos internacionales que desde 1921 han hecho posible que los Estados puedan extender sus fronteras para el cobro de los créditos fiscales nacidos en su territorio.

### **1.3 Aproximación al concepto de asistencia internacional en el cobro de créditos fiscales y a sus elementos esenciales**

La cooperación internacional en materia fiscal involucra diferentes intereses de los Estados, y el principal de éstos es la de asegurar la recaudación de los ingresos fiscales<sup>43</sup>. En este rubro, la asistencia internacional en el cobro de créditos fiscales es el mecanismo de cooperación que permite el cobro transfronterizo de créditos fiscales.

Como ya hemos mencionado en epígrafes anteriores la asistencia internacional en el cobro de créditos fiscales forma parte de la asistencia administrativa. Definiéndose ésta última como el conjunto de procedimientos a través de los cuales dos o más Estados cooperan mediante sus administraciones fiscales para permitir una aplicación correcta de las normas que regulan la base imponible, el control y la recaudación de los impuestos de cada uno de los países interesados<sup>44</sup>.

---

<sup>43</sup> ADONINO, P.: “El intercambio de información entre Administraciones Fiscales”, en C. Billardi, J. Zanotti (trads.) *Curso de Derecho Tributario Internacional*, Temis, Bogotá, 2003, pp. 569-ss.

<sup>44</sup> F. FERNÁNDEZ MARÍN, *El intercambio de información como asistencia tributaria externa del Estado en la Unión Europea*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2006, pp. 37-38. Explica que los Estados que se presten asistencia aceptan poner en práctica los distintos medios jurídicos y prácticas que les confiere su legislación nacional para ayudar a una Administración extranjera a cumplir con sus atribuciones fiscales, sin chocar con los límites de la soberanía que constituyen las fronteras fiscales. Por su parte BORJA SANCHÍS, A.: *La Asistencia Administrativa en Materia de Autoliquidación Tributaria en La Unión*

Desde su concepción la cooperación administrativa en materia fiscal ha comprendido tres tipos de asistencia: 1) intercambio de información, 2) asistencia en recaudación de impuestos y 3) notificación de obligaciones tributarias<sup>45</sup>.

De este modo, la asistencia internacional para el cobro de créditos fiscales extranjeros es un mecanismo de cooperación administrativa que habilita los procedimientos tributarios de un Estado para poder cobrar un crédito fiscal que ha nacido bajo las normas jurídicas de otro país pero que al no poder ser cobrado en éste se ejecuta en el otro<sup>46</sup>.

---

*Europea*, Dialogo, Valencia, 2005, pp. 24-25, señala: “En efecto, la asistencia administrativa es una asistencia jurídica en cuanto está regulada por normas jurídicas... se considera que la asistencia administrativa es una modalidad de colaboración o cooperación entre Estados soberanos”. Por su parte SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E.: “Los mecanismos de cooperación administrativa en el ámbito internacional: intercambio de información y asistencia en materia de recaudación. Deslinde y complementariedad”, en *Estudios sobre fiscalidad internacional y comunitaria*, 2005, p. 174, destaca que “De este modo, y si partimos de un concepto amplio de colaboración en materia tributaria, entendiéndola como aquella que tendría como finalidad la realización de *intereses comunes* en ese ámbito inspirándose en criterios de *solidaridad colectiva y no de intereses egoístas* encontramos como primer obstáculo, en orden a su realización la ausencia de conciencia acerca de la existencia de *un interés supranacional*, esto es, de un *interés común* que traspasa las fronteras de los diversos Estados.”

<sup>45</sup> Estos tres tipos de asistencia generalmente se contemplan en la mayoría de los Modelos de asistencia en la recaudación tributaria, En el Modelo México de 1943 y Londres de 1946 disponibles en COMITÉ FISCAL SOCIÉTÉ DES NATIONS: *Modèles de Conventions Fiscales de Londres et de Mexico. Commentaire et texte*, Genève, 1946, p. 110, se contemplaba en el artículo VII, que las autoridades competentes de los Estados contratantes podrían dictar las regulaciones necesarias para interpretar y aplicar las disposiciones del Convenio, relativas al intercambio de información, servicio de documentos y la asistencia mutua en la recaudación de impuestos. Asimismo, el OECD: *Model Convention for mutual administrative assistance in the recovery of taxes claims. Report of the OECD Committee on Fiscal Affairs*, Organization for Economic co-operation and development, Paris, 1981, p. 13, establece en el capítulo III que las formas de asistencia contenidas en dicho Modelo son: el servicio de documentos (artículo 4), el intercambio de información (artículo 4) y la asistencia en la recaudación (Artículo 6). Sin embargo, los Modelos de doble tributación de la OECD y de la ONU, aún contemplado principalmente al intercambio de información como mecanismo de asistencia administrativa, sin tomar en consideración al servicio de documentos y hasta el 2003 habían mencionado en los comentarios al artículo 26 la posibilidad de introducir una cláusula de asistencia en la recaudación. Por su parte BAKER, P. Y OTROS: *International Assistance in...*, cit., p. 281, coinciden en estos tres tipos de asistencia administrativa en materia fiscal.

<sup>46</sup> En sentido similar establece GRAU RUIZ, A.: *La cooperación internacional...*, cit., p. 37, la asistencia administrativa para el cobro de los créditos fiscales es una serie de procedimientos que posibilitan la recaudación por un Estado de una deuda nacida en otro Estado, ya sea este titular o no. Por su parte GARCÍA DE PABLOS, J. F.: “La asistencia mutua en materia de cobro de créditos tributarios y derechos”, *Civitas. Revista española de derecho financiero*, 155, BIB\2012\2788, 2012, p. 5, señala “En resumen, la asistencia

Es decir, es un medio habilitador para el cobro de una deuda tributaria extranjera en otro Estado porque de no existir un instrumento de cooperación internacional entre Estados el crédito fiscal extranjero no podría ejecutarse en otro país<sup>47</sup>. Esto es, la posibilidad de que un Estado pueda cobrar un crédito fiscal que ha nacido bajo las leyes de otro país se debe a la ampliación de las legitimaciones para el reconocimiento de la persecución de las deudas tributarias más allá de las fronteras en donde el crédito fiscal ha sido liquidado<sup>48</sup>.

Es decir, la cooperación administrativa internacional para recaudar créditos fiscales extranjeros conlleva la implementación de los procedimientos de cobro regulados en la legislación interna de un Estado para asegurar la recaudación de un crédito extranjero. Sin que el presupuesto de cobro sea la exigibilidad del crédito objeto de la cooperación, sino que la activación de esos mecanismos tiene como fundamento la celebración de un tratado internacional<sup>49</sup>.

---

mutua en materia de recaudación consiste en conceder asistencia a la autoridad competente del Estado requirente para el cumplimiento de sus funciones recaudatorias, con motivo de una petición realizada a tal efecto. Constituye una manifestación del principio de cooperación internacional, con el fin de dar efectividad a la normativa fiscal interna de los Estados, de manera que se prestan asistencia mutua para el cobro de los créditos y derechos de cada uno.”

<sup>47</sup> Cómo señala SACCHETTO, C.: *Tutela all'estero...*, cit., p. 5, la tutela de un impuesto extranjero puede adquirir fuerza porque históricamente se ha perfeccionado en el ámbito de la colaboración internacional por medio de convenciones bilaterales sobre la asistencia administrativa en materia tributaria.

<sup>48</sup> Cfr. GARCÍA PRATS, F. A.: *La asistencia internacional...*, cit., p. 469.

<sup>49</sup> Así lo refiere GARCÍA PRATS, A.: “Asistencia mutua internacional en materia de recaudación tributaria”, en *Manual de Fiscalidad Internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, 2007, p. 1256, quien afirma: “La cooperación administrativa internacional en materia de recaudación implica fundamentalmente el despliegue de los mecanismos previstos por el ordenamiento interno de un Estado de carácter ejecutivo, dirigidos al cobro de las deudas tributarias, pero para asegurar las deudas tributarias de otro estado. En consecuencia, la actuación de dichas potestades, facultades y mecanismos no encuentra su apoyo y cobertura en el reconocimiento de la autotutela administrativa de los propios tributos. Por el contrario, la actuación de esas potestades, facultades y mecanismos para la atención de una deuda tributaria de otro Estado encuentra su fundamento en el cumplimiento de las obligaciones asumidas a través de un convenio internacional o una norma de carácter supranacional y en las exigencias derivadas del principio de reciprocidad.”

Así, la cooperación internacional para recaudar créditos de otros Estados presume la existencia de un crédito fiscal determinado por el Estado o por una subdivisión territorial (a nivel regional o municipal). En donde como punto de partida el Estado requirente (el país de la autoridad fiscal requiriendo asistencia en la recaudación para la recaudación del crédito fiscal que es debido) debe tomar medidas razonables para recaudar dicho crédito o agotar exhaustivamente conforme a sus procedimientos internos<sup>50</sup>.

De manera que los presupuestos indispensables de la asistencia internacional en el cobro de créditos fiscales son la existencia de un convenio internacional que habilite la recaudación de un crédito fiscal extranjero. Como objeto de tal asistencia debe preexistir un crédito fiscal determinado. También se requiere de la activación de los poderes y procedimientos contemplados en las normas internas de un Estado para realizar el cobro de dicho crédito extranjero<sup>51</sup>.

En la medida en que la asistencia internacional en el cobro de créditos fiscales es una forma de cooperación esta debe ser mutua o recíproca. Se ha distinguido entre mutua y

---

<sup>50</sup> BAKER, P. Y OTROS: *International Assistance in...*, cit., p. 281.

<sup>51</sup> Sobre la asistencia mutua en el cobro de créditos fiscales existe ya una amplia bibliografía nacional. *Vid.*, entre otros los trabajos de: GRAU RUIZ, A.: *La cooperación internacional...*, cit.; Así como la misma obra de la autora pero en idioma inglés que contiene actualizaciones: GRAU RUIZ, M. A.: *Mutual assistance for the recovery of tax claims*, Kluwer Law International / Instituto de Estudios Fiscales, Holanda, 2003; BAKER, P. Y OTROS: *International Assistance in...*, cit.; GRAU RUIZ, M. A.: “Avances Propuestos en la Asistencia Mutua en Materia de Recaudación”, *Crónica Tributaria*, No 94, 2000; GRAU RUIZ, A.: “Mutual Assistance for the Collection of Tax Claims”, *Intertax*, vol. 28, 6-7, 2000 GARCÍA PRATS, A.: *Asistencia mutua internacional...*, cit.; GARCÍA PRATS, A.: “Cooperación administrativa internacional en materia tributaria. Derecho tributario global”, *Documentos - Instituto de Estudios Fiscales*, 3, 2007; GARCÍA PRATS, F. A.: *La asistencia internacional...*, cit.; GARCÍA PRATS, A.: *La Asistencia Mutua...*, cit.; GARCÍA PRATS, F. A.: “La asistencia mutua en materia de recaudación tributaria”, *Documentos - Instituto de Estudios Fiscales*, 24, 2001; GARCÍA PRATS, F. A.: “La cooperación administrativa internacional en materia tributaria en los albores del siglo XXI”, *Revista de información fiscal*, 71, 2005; GARCÍA PRATS, A.: “Mutual Assistance in Collection of Tax Debts”, *Intertax*, vol. 30, 3, 2002 CARRERO, J. M. C.: “Intercambio de información y asistencia mutua”, 2006.

recíproca en la medida en que el primer término implica una obligación de dar y recibir, mientras que recíproca implica devolver de acuerdo con lo que se recibe<sup>52</sup>.

La asistencia en el cobro de créditos fiscales transfronterizos es mutua en la medida en que se presta y se recibe cuando los Estados contratantes lo solicitan. No obstante, es difícil que un Estado preste en contrapartida una asistencia en el cobro similar a la ayuda que se prestó. Primero porque este tipo de asistencia es casuística, pues depende de que se reúnan determinados factores para que pueda solicitarse y prestarse. Segundo, porque es difícil que de inmediato el Estado que prestó la ayuda necesite el mismo tipo de cooperación respecto de un crédito propio.

Así, se ha establecido que el término más idóneo para la cooperación en el cobro de créditos fiscales extranjeros es el de asistencia mutua<sup>53</sup>. No obstante, consideramos que el término más apropiado para designar este tipo de cooperación es el de asistencia internacional en el cobro de créditos fiscales porque existen mecanismos que permiten cobrar créditos fiscales de otro Estado sin que exista la obligación de prestar ese mismo tipo de asistencia.

Efectivamente, tradicionalmente los mecanismos para asistir en el cobro de créditos fiscales de otro Estado establecieron que en contrapartida a esta ayuda el otro Estado también se obligaría a recaudar los créditos del Estado que solicitara la ayuda respectiva<sup>54</sup>. Sin

---

<sup>52</sup> En este sentido GRAU RUIZ, A.: *La cooperación internacional...*, cit., p. 39, distingue entre mutua y recíproca: “Mutuo se refiere al intercambio y recíproco a la contrapartida. Mutuo designa la acción de dar y recibir por parte de otro; recíproco, la acción de devolver según lo que se recibe.” Así por ejemplo el intercambio de información sería recíproco y la asistencia en la recaudación mutuo. También BAKER, P. Y OTROS: *International Assistance in...*, cit., p. 281, refieren que una de las características de la cooperación internacional para el cobro de créditos fiscales es que ésta sea mutua.

<sup>53</sup> GRAU RUIZ, A.: *La cooperación internacional...*, cit., p. 39.

<sup>54</sup> Los instrumentos internacionales que contemplan la asistencia mutua en el cobro de créditos fiscales son analizados más adelante en este Capítulo.



embargo, existen otros instrumentos internacionales que permiten recaudar créditos fiscales de otro Estado sin la correlativa obligación de prestar el mismo tipo de asistencia.

Desde nuestra perspectiva los instrumentos internacionales más relevantes que contemplan la asistencia mutua en el cobro de créditos fiscales son la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la OCDE y el Consejo de Europa de 1988 enmendada por protocolo en 2010, el artículo 27 del Modelo Convenio OCDE y su homólogo establecido en el Modelo de la ONU mismos que analizaremos en capítulos siguientes<sup>55</sup>.

Consideramos que existen otros instrumentos internacionales que permiten el cobro de créditos fiscales sin asistencia mutua, pero que forman parte de la cooperación administrativa en materia fiscal. Estos instrumentos son la Directiva del Ahorro, los acuerdos bilaterales de corrección fiscal celebrados por Suiza con Reino Unido y Austria denominados RUBIK y la “Foreign Account Tax Compliance Actque”- FATCA<sup>56</sup>.

Como lo analizaremos más adelante, los instrumentos internacionales antes mencionados permiten que un Estado cobre un crédito fiscal conforme a sus disposiciones legales a cuenta de otro Estado a cambio de no intercambiar información con relevancia tributaria<sup>57</sup>. En este sentido, este tipo de cooperación internacional no puede incluirse en la categoría de asistencia mutua en el cobro de créditos fiscales, sin embargo, desde nuestra

---

<sup>55</sup> Vid. *Infra*. Capítulo 3. La asistencia bilateral en el cobro de créditos fiscales a través de los Convenios para evitar la Doble Imposición. Así como el Capítulo 4. Cooperación multilateral a través del convenio sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal de la OCDE y del Consejo de Europa de 1988, actualizada mediante protocolo en 2010.

<sup>56</sup> Vid. *Infra*. Capítulo 6. Diferentes instrumentos internacionales que permiten la retención/recaudación de contribuciones de otros Estados.

<sup>57</sup> Vid. *Infra*. Capítulo 6. Diferentes instrumentos internacionales que permiten la retención/recaudación de contribuciones de otros Estados.

perspectiva sí puede incluirse en el término de asistencia internacional en el cobro de créditos fiscales.

#### **1.4 La importancia de los primeros convenios de cooperación internacional en materia tributaria**

Dentro de los primeros antecedentes de la cooperación internacional en materia fiscal encontramos los tratados que Bélgica concluyó con Francia el 12 de agosto de 1843, con Holanda el 24 de mayo y con Luxemburgo el 11 de octubre de 1845, los cuales tenían por objeto combatir la evasión fiscal concerniente a los bienes inmuebles y básicamente se referían al intercambio de información<sup>58</sup>.

No obstante, es importante resaltar que desde sus orígenes la asistencia internacional en el cobro de créditos fiscales estaba separada de los convenios para evitar la doble imposición, muestra de ello es el tratado para evitar la doble imposición en materia de sucesiones (*death of duties*) firmado entre Gran Bretaña y Suiza (Canton of Vaud) en 1872, pues en éste convenio no se contempló ningún tipo de asistencia administrativa en materia fiscal, es decir ni de intercambio de información ni de asistencia en el cobro de créditos fiscales<sup>59</sup>.

---

<sup>58</sup> GRAU RUIZ, A.: *La cooperación internacional...*, cit., p. 147. Señala que: “Los primeros tratados en los que estaba prevista la asistencia mutua fueron firmados en una época en la que sólo se pretendía evitar la evasión relativa a los bienes inmuebles y se refería únicamente al intercambio de información. En ellos no se contenía ninguna disposición sobre los valores mobiliarios, porque estaban tan poco desarrollados que no ocasionaban pérdidas importantes de materia imponible. Éstos tratados tampoco contenían preceptos relativos a la doble imposición, porque en esta época no se suprimía la existencia de este inconveniente.”

<sup>59</sup> El primer convenio modelo relativo a la doble imposición preveía como método para eliminar la doble tributación el requerir al país de residencia que permitiera la deducción del total del impuesto pagado en ese Estado equivalente al monto del impuesto más bajo pagado en dicho país por activos en el extranjero del impuesto que se pagaría en el Estado de la fuente sobre activos situados ahí, por es decir un sistema de crédito. *Cfr.* JOGARAJAN, S.: “The Conclusion and Termination of the «First» Double Taxation Treaty”, *British Tax Review*, vol. 3, Paper No 604, 2012, p. 11.

Sin embargo, es importante resaltar que el convenio para evitar la doble tributación antes referido el primer acuerdo entre países que resolvía el problema de la doble imposición, aunque dicha solución era limitada, la importancia de este acuerdo radicó en que por primera vez los países se pusieron de acuerdo respecto de la doble imposición que podría recaer a sus ciudadanos, esto es se resolvía en donde tributarían las sucesiones y los legados de sus ciudadanos cuando éstos murieran en el otro Estado contratante, es decir la imposición que podría realizar Gran Bretaña de ciudadanos Suizos que murieran en Gran Bretaña y viceversa<sup>60</sup>.

Sin embargo, pronto los Estados se dieron cuenta de la necesidad de la cooperación administrativa para aplicar los tratados para evitar la doble imposición, de esta manera Francia y Reino Unido firmaron un convenio de asistencia mutua en materia de sucesiones (*death duty*) el 15 de noviembre de 1907, que tenía por objetivo intercambiar información para efectos de prevenir el fraude fiscal en materia de derechos de sucesión<sup>61</sup>.

Es importante mencionar que ya desde ese convenio se habían sentado las bases para realizar los intercambios de información que hasta hoy siguen siendo utilizados, así por ejemplo en el intercambio automático de información se definían previamente la información que había de intercambiarse, los diferentes instrumentos internacionales para el intercambio de datos, también tomaban en consideración el tema de los costos que implicará la asistencia, se definían qué autoridades serían las competentes para realizar este tipo de cooperación

---

<sup>60</sup> Al respecto señala JOGARAJAN, S.: *Ibid.*, pp. 1-ss, analiza en detalle el tratado para evitar la doble tributación desde su origen hasta su terminación, dentro de las conclusiones más importantes a las que llega se encuentra que dicho convenio llegó a su finalización porque fue modificado el impuesto sobre sucesiones, situación que en convenios posteriores ese motivo no daba origen a la terminación del convenio pues se contemplaba su aplicación a impuestos similares.

<sup>61</sup> Agreement between the United Kingdom and France respecting Death Duties, Treaty Series, No. 10, 1980.

internacional y se designaban las autoridades competentes para ello. El objeto de este tipo de ayuda consistía en prevenir el fraude respecto a los derechos de sucesión<sup>62</sup>.

La relevancia de estos primeros acuerdos consiste en que el intercambio de información en los futuros convenios sería un supuesto necesario para la asistencia internacional en el cobro de créditos fiscales. Además estas formas de cooperación internacional serían contemplados como pilares fundamentales en la lucha contra el fraude y la evasión fiscal internacional<sup>63</sup>.

No obstante, los Estados no mostraron mucho interés en desarrollar convenios de cooperación administrativa en materia fiscal, pues hasta la primera guerra mundial los acuerdos internacionales estaban regidos por los movimientos de mercancías y por ende se enfocaban en los derechos aduaneros, con un fin proteccionista más que con el objeto de

---

<sup>62</sup> Dentro de los datos más relevantes para intercambiar información se encontraba un extracto de la declaración, los datos del de *cuius*, así como los detalles de la herencia, destaca que la información se intercambiaría siempre que la herencia tuviera un valor mínimo. Las certificaciones o autenticaciones de las firmas de los funcionarios competentes no causaban ningún honorario y se debía designar a las autoridades administrativas competentes para realizar el intercambio de información que debía enviarse en el plazo acordado. *Vid.* Agreement between the United Kingdom and France respecting Death Duties, Treaty Series, No. 10, 1980. El elemento que tardó en implementarse lo es sin duda el plazo para el envío de información, pues el artículo 26 del Modelo Convenio de la OCDE estableció hasta 2012 la posibilidad de negociar en los convenios un plazo para el intercambio de información sin que se hubiera establecido dentro del artículo el texto sugerido para su implementación, sino que fue explicado en los comentarios *vid.* OECD: *Update to Article 26 of the OECD Model Tax Convention and its Commentary*, OECD Council, 2012, p. 29, fecha de consulta 10 mayo 2015, en [http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/120718\\_Article%2026-ENG\\_no%20cover%20\(2\).pdf](http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/120718_Article%2026-ENG_no%20cover%20(2).pdf).

<sup>63</sup> En el mismo sentido enfatiza GARCÍA PRATS, A.: *Asistencia mutua internacional...*, cit., p. 1264, “...en cualquier caso, el alcance y posibilidades de prestar asistencia en materia de recaudación debería vincularse al alcance del intercambio de información puesto que, en muchos casos, la prestación de asistencia recaudatoria exige la verificación de determinados datos o la realización de actuaciones de comprobación investigación que implican la activación del intercambio de información entre estados contratantes.”

colaborar en la recaudación tributaria. Estos tratados buscaban principalmente el máximo de libertad de intercambio de mercancías con un mínimo de carga tributaria<sup>64</sup>.

Como muestra de ello podemos mencionar el Congreso de París de 1856 que estuvo integrado por las principales potencias europeas, en el cual esencialmente se abolió el corso y se renunció a capturar mercancía enemiga bajo pabellón neutral<sup>65</sup>. En ésta época los principales intereses de los Estados o algunos ya llamados Naciones se interesaban en cooperar principalmente en asuntos de guerra y mercancías, pero no en materia tributaria<sup>66</sup>.

Sin embargo, aunque no se desarrollaron acuerdos específicos en materia fiscal, sí se desarrollaron instrumentos para cooperar que más adelante servirían para impulsar su creación. Nos referimos al hecho de que durante la Primera Guerra Mundial y la postguerra inmediata, las grandes potencias que resultaron vencedoras establecieron mecanismos indispensables de cooperación en materia de abastecimientos y transporte, así como de apoyo a la recuperación de los países afectados en forma directa por las hostilidades. En que estos mecanismos fueron el germen de otros más complejos instaurados durante la Segunda Guerra

---

<sup>64</sup> Señala UCKMAR, V.: *Curso de Derecho Tributario...*, cit., p. 3, “hasta fines de la Primera Guerra Mundial los acuerdos internacionales estaban centrados en los movimientos de las mercaderías y, por ende, sobre los derechos aduaneros, a menudo administrados con una función proteccionista antes que por razones de recaudación fiscal.”

<sup>65</sup> Vid. MIAJA DE LA MUELA, A.: *Introducción al Derecho Internacional Público*, 7ª Ed, Madrid, 1979, pp. 509-511 y GAVIRIA LIÉVANO, E.: *Derecho Internacional Público*, Temis, Colombia, 1998, p. 29.

<sup>66</sup> UCKMAR, V.: *Curso de Derecho Tributario...*, cit., p. 3, “Más aún, a menudo, tales tratados han precedido cualquier otra estipulación mientras que otras veces han quedado como los únicos actos internacionales existentes entre determinados Estados. Su núcleo esencial, aunque no siempre exclusivo, está formado por las normas atinentes al intercambio de mercaderías, que constituye el objeto principal de estos y la base fundamental, y a veces única, de las relaciones económicas interestatales en torno a las cuales los demás presupuestos (constituidos por la incorporación interna de órganos y sujetos del Estado extranjero, por la predeterminación de su tratamiento -particularmente en relación con la condición de los ciudadanos, y de las disciplinas de los medios de comunicación-) poseen carácter meramente instrumental, secundario, aunque resulta importantísimo desde otros puntos de vista, especialmente desde el aspecto político.”

Mundial para fines similares que desarrollaron la cooperación incluso en el ámbito de las finanzas<sup>67</sup>.

### **1.5 Los primeros convenios de asistencia internacional en el cobro de créditos fiscales**

Después de la Primera guerra mundial se firmó el Tratado de Versalles, el Tratado de Paz, en el que se incluyó - en sus veintiséis primeros artículos- el Pacto de la Sociedad de Naciones. Una de las principales finalidades de este Pacto, aparte de evitar la guerra, fue respetar escrupulosamente todas las obligaciones de los tratados en las relaciones mutuas de los pueblos organizados<sup>68</sup>.

En este contexto se firmó el primer Convenio sobre asistencia mutua en materia de recaudación entre Alemania y Checoslovaquia en 1921<sup>69</sup>. Alemania que siguió esta tendencia también firmó acuerdos en materia de asistencia mutua en el cobro de créditos fiscales con Austria el 23 de mayo de 1923; Hungría el 6 de noviembre de 1923; Sarre 11 de octubre de 1921; Gdansk 19 de noviembre de 1923, Polonia 23 de marzo de 1923<sup>70</sup>.

Italia por su parte incluyó dentro de sus convenios desde 1922 un artículo de principio sobre asistencia mutua de recaudación. En su artículo 11 establecía que las partes se asistirían

---

<sup>67</sup> LOAEZA, S.: *La Cooperación Internacional en un Mundo Desigual*, Colegio de México, México, 1994, p. 25.

<sup>68</sup> MIAJA DE LA MUELA, A.: *Introducción al Derecho...*, cit., p. 550.

<sup>69</sup> GRAU RUIZ, A.: *La cooperación internacional...*, cit., p. 148, “Después de la Primera Guerra Mundial, se generalizaron los acuerdos y los estudios en la materia. El primer convenio de asistencia mutua en materia de recaudación fue firmado por Alemania y Checoslovaquia, el 31 de diciembre de 1921, al que pronto siguieron otros prácticamente idénticos entre los Estados de Europa central, porque con la desaparición del imperio austro-húngaro, dados los cambios políticos y territoriales, se vivió intensamente la necesidad de prever esta asistencia.”

<sup>70</sup> *Vid.* SACCHETTO, C.: *Tutela all'estero...*, cit., p. 132. También *cfr.* VANONI, E.: “L’esperienza della codificazione tributaria in Germania”, en F Forte, C Longobardi (eds.) *Opere giuridiche*, vol. II, Milano, 1961, p. 388. Asimismo *vid.* GRAU RUIZ, M. A.: *Avances Propuestos en...*, cit., pp. 33-34 “El primer Convenio de asistencia mutua en materia de recaudación fue el firmado por Alemania y Checoslovaquia, el 31 de diciembre de 1921”.

mutuamente en la recaudación de impuestos directos y se refería que en un acuerdo por separado se desarrollaría este tipo de cooperación<sup>71</sup>.

A pesar de estos primeros avances en materia de asistencia en el cobro de créditos fiscales, la celebración de este tipo de acuerdos fue muy escasa, principalmente porque no existía un interés predominante de los países de hacer exigible un crédito fiscal extranjero y el hecho de que este tipo de cooperación internacional estableciera un principio de reciprocidad, no garantizaba con suficiente certeza que el otro Estado tendría un interés similar en cobrar los créditos fiscales del otro Estado contratante, además de que en esa época el sentido de nacionalismo estaba muy marcado lo que hacía que la importancia de cobrar un crédito en el exterior fuera poco debido a que siempre era necesaria la intervención de otro Estado<sup>72</sup>.

De esta manera ante el poco interés de los Estados por cooperar en materia de asistencia en el cobro de créditos fiscales, el desarrollo en la ayuda internacional en el cobro de créditos fiscales es retomada hasta los trabajos en materia de cooperación realizada por los organismos internacionales, tal y como lo veremos a continuación.

---

<sup>71</sup>. Así lo señala GRAU RUIZ, A.: *La cooperación internacional...*, cit., p. 148. "... también Italia incluyó en sus convenios desde 1922 un artículo de principio sobre asistencia mutua en materia de recaudación, que se remitía a una convención distinta para definir las reglas aplicables; estos convenios complementarios para fijar las modalidades prácticas no solían incluirse, quedando tales preceptos como cláusulas de estilo." También puede consultarse LEAGUE OF NATIONS: *Double Taxation and Tax Evasion Report and Resolutions submitted by the Technical Experts to the Financial Committee of the League of Nations*, Ginebra, 1925, p. 23. En donde El grupo de expertos hizo un recuento de los instrumentos internacionales que se habían firmado hasta ese momento y concluyó que los Estados habían cooperado escasamente para combatir el fraude y la Evasión Fiscal internacional. De dicho listado llama la atención que el único tratado que fue referido en materia de asistencia en el cobro de créditos fiscales fue el celebrado entre Italia y Checoslovaquia, no obstante que en esa época otros países ya habían firmado este tipo de convenios.

<sup>72</sup> Cfr. SACCHETTO, C.: *Tutela all'estero...*, cit., pp. 131-133.

## **1.6 El primer convenio de asistencia administrativa para el cobro de créditos fiscales desarrollado por la Sociedad de Naciones: Una medida para combatir el fraude y la evasión fiscal en la aplicación de los convenios para evitar la doble tributación**

La asistencia en el cobro de créditos fiscales fue retomada por la Sociedad de Naciones como un mecanismo para combatir el fraude y evasión fiscal internacional en el seno de los trabajos para desarrollar convenios que evitaran la doble imposición. Las diferencias en las leyes fiscales originaban doble imposición pues diferían significativamente entre un Estado y otro, de esta manera se gravaban de forma diferente las mismas actividades y la tasa del impuesto también era disímil. Lo mismo sucedía con las deducciones que se autorizaban y la asignación de los costos y ganancias a una jurisdicción<sup>73</sup>.

Ante los problemas generados por la doble tributación, en 1919 la Cámara Internacional de Comercio (International Chamber of Commerce en adelante ICC por sus siglas en inglés) formó un comité sobre este tema. También llamó a la recién creada Sociedad de Naciones a la elaboración de un convenio multilateral que solucionara las distorsiones provocadas por la doble imposición, así que este tema se tocó en la Conferencia celebrada en Génova. No obstante, debido a la complejidad de los sistemas jurídicos de los diferentes países, la Sociedad de Naciones abandonó la idea de elaborar un tratado multilateral para solucionar el problema de la doble imposición<sup>74</sup>.

---

<sup>73</sup> Así lo refiere MORRISS, A. P.; MOBERG, L.: “Cartelizing Taxes: Understanding the OECD’s Campaign against Harmful Tax Competition”, *Columbia Journal of Tax Law*, vol. 4, 2012, p. 11, quien señala que por ejemplo en el caso de un nacional de Gran Bretaña, Francia, Holanda o Alemania que poseyera un inmueble en EEUU o viceversa podía ser que se gravado por su inmueble con un impuesto generado con motivo de su muerte, de esta manera, comparado con un ciudadano que posee el inmueble sólo en su país de residencia, en el primer caso sería gravado dos veces y el segundo sólo una vez.

<sup>74</sup> Así lo refiere MORRISS, A. P.; MOBERG, L.: *Ibid.*, p. 13. Por otra parte también se refiere que “Cronológicamente, el punto de arranque puede situarse en el estudio realizado por BLACKETT, a petición de la sección financiera de la Comisión económica y financiera provisional de la Sociedad de Naciones, acerca de la superposición de impuestos en el imperio británico acompañado de una nota relativa a los efectos de tal superposición sobre las inversiones en el extranjero.” En sentido similar *vid.* RIBES, A.: “La interpretación de los convenios para evitar la doble imposición internacional”, 2002, Universidad de



La Sociedad de las Naciones en 1923 retomó la idea de desarrollar un convenio para evitar la doble tributación, así a través del Comité de Expertos Economistas formado por los Profesores BRUINS, EINAUDI, SELIGMAN Y SIR J. STAM redactaron un informe que sentó las bases para eliminar la doble tributación y que más adelante daría origen al primer modelo de convenio para cooperar en materia de recaudación.

El Comité de Expertos se siguió reuniendo y en 1925 el Consejo de la Sociedad de Naciones decidió autorizar al Comité Financiero y al Secretario General para que invitaran a algunos gobiernos a designar expertos para celebrar una conferencia de técnicos sobre la doble imposición y la evasión fiscal<sup>75</sup>.

Es importante destacar que dentro de las recomendaciones realizadas por los expertos se encontraba la necesidad de establecer junto con los convenios para evitar la doble tributación medidas para evitar el fraude y la evasión fiscal, tales como el intercambio de información como el de asistencia en el cobro de créditos fiscales extranjeros, pues existían posibilidades de que los contribuyentes pudieran abusar de la aplicación de los tratados o bien utilizar dos veces los métodos de exención o acreditamiento<sup>76</sup>.

Las bases para la asistencia en el cobro de créditos fiscales que se definieron desde entonces son las que se siguen aplicando hasta nuestros días, con la diferencia de que en este caso el grupo de expertos contemplaba la posibilidad de que se permitiera tanto a las autoridades administrativas como a las judiciales el actuar en nombre de otro Estado para

---

Alicante, España, p. 196.

<sup>75</sup> Los informes de 1923 y 1925 analizan los diferentes perfiles de la doble imposición internacional, llegando a la conclusión de que su resolución radicaba esencialmente en una cuestión de reparto de poder tributario entre los países implicados y que por tanto debían establecerse normas que distribuyeran dicho poder entre el país de la fuente y el de residencia a favor del gravamen que representara mayor o menor conexión económica con relación a cada categoría de renta. CALDERÓN CARRERO, J. M.: *La doble imposición internacional en los convenios de doble imposición y en la Unión Europea*, Editorial Aranzadi, 1997, p. 35.

<sup>76</sup> Cfr. LEAGUE OF NATIONS: Double Taxation and Tax Evasion Report and Resolutions submitted by the Technical Experts to the Financial Committee of the League of Nations, cit., pp. 22-28.

recaudar los créditos fiscales pendientes de pago del otro Estado, los tres principios que debían regir para ello eran los siguientes<sup>77</sup>:

- Cada Estado debía recaudar dentro de su territorio, de acuerdo con su propia ley, “impuestos debidos en otro Estado”, incluyendo impuestos debidos por personas no nacionales de este último Estado, sin que fuera posible que los impuestos se recaudaran conforme a un procedimiento no establecido en las leyes del Estado requirente.
- Los impuestos recaudados no deberían ser tratados como créditos preferentes en el Estado en donde se realiza la petición.
- Las medidas de ejecución sólo se efectuarían sobre créditos firmes y en caso de que los mismos estuvieran sujetos a algún recurso, se podrían tomar medidas precautorias hasta que la resolución en contra del deudor fuera ejecutable.

En 1928 el Comité de expertos diseñó modelos de convenios con base en las recomendaciones realizadas por los especialistas que se habían reunido en 1925. De esta manera el Comité Financiero publicó 4 proyectos de convenios tanto para prevenir la doble tributación, como para evitar la evasión fiscal<sup>78</sup>. Dos modelos estaban enfocados a evitar la

---

<sup>77</sup> LEAGUE OF NATIONS: *Ibid.*, p. 35, sobre las medidas para combatir la evasión fiscal el grupo de expertos expresó que muchos países habían expresado que no estaban listos para tomar algunas de las medidas propuestas, sin embargo, un cambio de mentalidad debía tomar lugar, quizá cuando la opinión pública se diera cuenta de que la supresión de la evasión fiscal podía y de hecho debía aclarar la carga tributaria a la que todos esos ciudadanos honestos habían estado obligados, entre otras cuestiones, por lo que la Liga de Naciones estaba particularmente cualificada para sostener el principio de solidaridad moral y económica.

<sup>78</sup> Así se refiere en el Report presented by the General Meeting of Government Experts on Double Taxation and Tax Evasion. Publications of the League of Nations. Economic and Financial, 1928, II, 49. Al respecto también señala GRAU RUIZ, A.: *La cooperación internacional...*, cit., p. 148. “El Comité Financiero de la Sociedad de Naciones publicó en 1927 cuatro proyectos dos sobre doble imposición y dos sobre asistencia mutua que se aprobaron en 1928 por una reunión de expertos gubernamentales.” Por su parte MORRIS, A. P.; MOBERG, L.: *Cartelizing Taxes...*, cit., p. 13, afirma que en 1928 la Liga de Naciones propuso tres

doble tributación, otro contenía asistencia mutua administrativa en liquidación de impuestos y otro regulaba la asistencia internacional en el cobro de créditos fiscales<sup>79</sup>.

Efectivamente, para evitar el fraude y la evasión fiscal se propusieron dos convenios, uno sobre liquidación de impuestos (*assessment of tax*) y otro sobre asistencia administrativa o judicial de recaudación de impuestos (*Collection of Tax –Administrative and Judicial Assistance*) por lo que la concepción de la asistencia en la recaudación era separada del intercambio de información para liquidar impuestos<sup>80</sup>. No obstante, esta propuesta para pactar los convenios en la materia no fue tomada en consideración por los Estados de la forma que estaba propuesta<sup>81</sup>.

---

versiones del Modelo Convenio para evitar la doble imposición.

<sup>79</sup> Model Convention for mutual administrative assistance in the recovery of taxes claims, Report of the OECD Committee on Fiscal Affairs, 1981, p. 4. Se ha referido que a partir de este de este modelo convenio se han desarrollado los principios que rigen a los convenios para evitar la doble imposición hasta nuestros días, como son: el establecimiento permanente, residencia, método de crédito y exención. Vid. HUGH, J.: “Some Reflections on the OECD and the Sources of International Tax Principles”, *Tax Notes International*, 2013, p. 1195.

<sup>80</sup> LEAGUE OF NATIONS: Double Taxation and Tax Evasion Report and Resolutions submitted by the Technical Experts to the Financial Committee of the League of Nations, cit., p. 27. Al respecto señala GRAU RUIZ, M. A.: Avances Propuestos en..., cit., pp. 33-35. “En cuanto a las relaciones entre los convenios de doble imposición y los de asistencia mutua, el Modelo de 1928 entendía que se trataba de un medio de acción autónomo, mientras que los modelos de Méjico y Londres lo calificaban como un complemento de los primeros. En este sentido, se unificaron los dos modelos para la liquidación y para la recaudación de tributos en el mismo instrumento.”

<sup>81</sup>Vid. LEAGUE OF NATIONS: Double Taxation and Tax Evasion Report and Resolutions submitted by the Technical Experts to the Financial Committee of the League of Nations, cit., p. 27 También vid. la versión publicada en LEAGUE OF NATIONS: Double Taxation and Tax Evasion Report presented by General Meeting of Governments Experts on Double Taxation and Tax Evasion, vol. II.ECONOMIC AND FINANCIAL 1928.II.49., Publications of the League of Nations, Ginebra, 1928, Como lo refiere OBERSON, X.: International exchange of, cit., p. 49, la asistencia en el cobro de créditos fiscales en un acuerdo por separado nunca fue pactada como tal.

## **1.7 La importancia de los Modelos surgidos de las conferencias en México y en Londres del Comité Fiscal de la Sociedad de Naciones: La unificación de la cooperación administrativa en materia fiscal y la existencia de un referente para su celebración**

El desarrollo de la asistencia internacional en el cobro de créditos fiscales se ha realizado en conjunto con los convenios para evitar la doble tributación, porque la Sociedad de Naciones se dio cuenta de que este tipo de ayuda servía para comprobar que las reglas establecidas para evitar la doble imposición no se usara artificialmente<sup>82</sup>.

A pesar de la Segunda Guerra Mundial los trabajos para desarrollar un convenio fiscal continuaban. Así en 1943 el Comité Fiscal de la Sociedad de Naciones organizó en México una Conferencia Tributaria Regional con la participación de Canadá, Estados Unidos, Argentina, Bolivia, Chile, Colombia, Cuba, Ecuador, Uruguay, Guatemala, Perú y Venezuela. De esta conferencia surgió el Modelo del Convenio bilateral para evitar la doble tributación sobre la renta y su protocolo, así como un modelo de Convenio bilateral para evitar la doble tributación de sucesiones y su protocolo, además, un modelo de Convenio bilateral para el establecimiento de una ayuda recíproca en materia de aplicación y cobranza de los impuestos directos y su protocolo<sup>83</sup>.

---

<sup>82</sup> Así se refiere en los comentarios al convenio modelo surgido de las Conferencias en México y Londres del Comité Fiscal de la Sociedad de Naciones, en el que se explica que siguiendo los precedentes de la Junta General de expertos gubernamentales sobre Doble Imposición y la Evasión Fiscal de 1928, era deseable que se complementara el modelo para evitar la doble tributación con los modelos de convenio de asistencia administrativa recíproca en materia tributaria, tanto respecto a la asistencia en la liquidación de impuestos como en la recaudación de éstos. *Vid.* LEAGUE OF NATIONS: *Fiscal Committee London and Mexico Model Tax Conventions Commentary and Text*, vol. C.88.M.88.1946.II.A, 1946, pp. 1-ss. GRAU RUIZ, A.: *La cooperación internacional...*, cit., p. 149 “En las conferencias de México y Londres se completaron los modelos de convenio tendientes a evitar la doble imposición con un modelo convenio sobre asistencia administrativa.”

<sup>83</sup> “Model Bilateral Convention for the Establishment of Reciprocal Administrative Assistance for the Assessment and Collection and Direct Taxes” Fiscal Committee. Second regional tax conference Mexico, D.F., July 1943, Economic and financial, 1945, p. 74.

Este Modelo tuvo poca aceptación mundial porque en el mismo se extendió al máximo la prioridad de gravamen en el país de la fuente atendiendo a los intereses de los países latinoamericanos que participaron en su elaboración<sup>84</sup>.

Debido a la poca aceptación del Modelo México y una vez que terminó la segunda Guerra Mundial siguieron las reuniones del Comité Fiscal con la intención de redactar un convenio marco, esta vez con la participación de todos los países miembros de la Sociedad de Naciones. Derivado de tales reuniones surgió en 1946 el Modelo de Londres (*London Model*) en el que se estableció como medida para evitar la doble tributación el principio de conexión económica con base en el cual se dictaban diversas normas para distribuir el poder tributario entre los países de la fuente y la residencia<sup>85</sup>.

El Modelo de Londres benefició principalmente a los países de residencia que generalmente eran inversores de capital, lo que era lógico en atención a que los miembros del Comité Fiscal en su mayoría eran países desarrollados.

Los Modelos de México (1943) y el de Londres (1946), establecían esencialmente lo mismo, pero con una marcada diferencia respecto a la tributación en intereses, dividendos, regalías, anualidades provenientes de seguros o inversiones (*annuities*) y pensiones<sup>86</sup>. Como ya se dijo el Modelo de México era más atractivo para los países latinoamericanos porque el reparto del poder tributario se establecía principalmente en el país de la fuente y en el de Londres en el país de residencia.

---

<sup>84</sup> CALDERÓN CARRERO, J. M.: *La doble imposición...*, cit., p. 36.

<sup>85</sup> "Model Bilateral Convention for the Establishment of Reciprocal Administrative Assistance for the Assessment and Collection and Direct Taxes" Fiscal Committee. Second regional tax conference Mexico, D.F., July 1943, Economic and financial, 1945, p. 74.

<sup>86</sup> Así lo afirma CALDERÓN CARRERO, J. M.: *La doble imposición...*, cit., p. 35, quién además señala que este Convenio es el embrión de los Modelos Convenios que se elaborarán con posterioridad.

A continuación analizamos los puntos más relevantes de la asistencia administrativa unificada al modelo para prevenir la doble tributación.

Como parte de la asistencia administrativa en materia fiscal, se establecía la posibilidad de realizar intercambio de información (previa solicitud y automática), notificación de documentos, liquidación y recaudación de impuestos<sup>87</sup>.

En específico respecto de la asistencia para liquidar impuestos (*assessment of taxes*) y su recaudación (*collection of taxes*), se consideró que ambos tipos de asistencia eran complementarios y de hecho compartían muchas de las reglas comunes que se utilizaban para su implementación por lo que era conveniente que se regularan en un mismo instrumento<sup>88</sup>.

**a. Impuestos cubiertos por el convenio.** La prestación de la asistencia en liquidación y recaudación se limita a los impuestos en relación con los cuales la doble imposición se evitaba, que de acuerdo con el modelo podrían ser impuestos sobre la renta, la propiedad y sucesiones. El crédito fiscal sobre el cual se podría solicitar asistencia se integraba por el impuesto respectivo más los intereses, costos y las multas administrativas no penales; se

---

<sup>87</sup> Cfr. LEAGUE OF NATIONS: Fiscal Committee London and Mexico Model Tax Conventions Commentary and Text, cit., vol. C.88.M.88.1946.II.A, p. 111.

<sup>88</sup> Los comentarios al convenio modelo surgido de las Conferencias en México y Londres del Comité Fiscal de la Sociedad de Naciones, explican que si bien la Junta General de expertos gubernamentales sobre Doble Imposición y la Evasión Fiscal de 1928 elaboraron dos modelos de convenio separados sobre liquidación y recaudación de impuestos, ambos temas eran tratados en el nuevo modelo en un solo instrumento, debido a que el tipo de cooperación que se requería para la asistencia recíproca entre las administraciones para la liquidación y para la recaudación de impuestos era esencialmente sustancialmente la misma para las dos, por lo que las disposiciones formales eran válidas en ambos casos y si los negociadores deseaban restringir la cooperación en liquidación de impuestos sólo tenían que borrarla. *Vid.* LEAGUE OF NATIONS: *Ibid.* pp. 1-ss. En sentido similar GRAU RUIZ, A.: *La cooperación internacional...*, cit., p. 149, al referirse a las conferencias de México y Londres indica: “Se unieron los dos modelos para la liquidación y para la recaudación de tributos en un único instrumento que ya comprendía todos los elementos de los convenios fiscales futuros, puesto que la asistencia en la recaudación se regulaba de forma muy detallada, porque la naturaleza de la colaboración requerida era parecida y bastantes disposiciones formales eran aplicables en los dos casos.”

especificaba que la asistencia sería administrativa por lo tanto se excluía cualquier tipo de deudas determinadas por vía penal<sup>89</sup>.

**b. Sujetos sobre los cuales se podía solicitar asistencia.** En el modelo México-Londres se establecía la cláusula de nacionalidad, bajo la cual se exceptuaba la prestación de asistencia cuando se aplicaba en contra de los propios nacionales del Estado requerido ya fueran personas físicas o personas jurídicas<sup>90</sup>. Cabe destacar que EEUU es un país que frecuentemente incluye esta excepción en sus tratados bilaterales como los suscritos con Canadá, Holanda y Dinamarca, no obstante, esta cláusula fue eliminada en los subsecuentes modelos elaborados por la OCDE<sup>91</sup>.

**c. Régimen jurídico aplicable a la deuda tributaria.** El crédito fiscal tenía que haber sido liquidado y ejecutable conforme a la legislación del Estado requirente, además la deuda tributaria tenía que haber sido en definitiva exigible, por lo que no era posible solicitar la asistencia en la recaudación de un crédito fiscal que aún no era definitivo<sup>92</sup>.

Por otra parte, las leyes aplicables para hacer exigible la deuda sobre la cual se solicitaba asistencia, eran las que el Estado requerido utilizaba para recaudar sus propios

---

<sup>89</sup> *Vid.* El artículo IV del Modelo Convenio de 1946 en: League of Nations Fiscal Committee London and Mexico Model Tax Conventions Commentary and Text..., cit., p. 104-105.

<sup>90</sup> La asistencia administrativa, sobre intercambio de información, liquidación de impuestos y/o recaudación podría ser denegada si la misma se refería a alguno de los nacionales del Estado requerido. *Cfr.* con el artículo V del Modelo Convenio de Londres de 1946 en: LEAGUE OF NATIONS: *Fiscal Committee London and Mexico Model Tax Conventions Commentary and Text*, cit., vol. C.88.M.88.1946.II.A, pp. 1-ss.

<sup>91</sup> *Vid.* *Infra.* Capítulo 3. Epígrafe 3.1 El desarrollo de la asistencia mutua en el cobro de créditos fiscales a través de los Convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión y el fraude fiscal: los diferentes tipos de cláusulas y la resistencia de los Estados en celebrar este tipo de cooperación. En este apartado analizamos en detalle la cláusula de nacionalidad contemplada en la asistencia internacional en el cobro de créditos fiscales desarrollada en los convenios bilaterales.

<sup>92</sup> *Cfr.* LEAGUE OF NATIONS: *Fiscal Committee London and Mexico Model Tax Conventions Commentary and Text*, cit., vol. C.88.M.88.1946.II.A, pp. 103-ss.

tributos, de esta manera aspectos como; el procedimiento de recaudación, las reglas de notificación o los medios de pago; serían los que estableciera la legislación del Estado requerido <sup>93</sup>.

En caso de que la deuda no fuera ejecutable de forma final, se preveía la posibilidad de solicitar asistencia para realizar medidas precautorias conforme a los procedimientos y requisitos establecidos por las leyes del Estado requerido para realizarlas sobre sus propios impuestos, sin embargo el monto a asegurar debía estar determinado<sup>94</sup>.

Por otra parte, las autoridades competentes de los dos Estados podrían prescribir las regulaciones necesarias para interpretar y aplicar las disposiciones del convenio que se celebrara con base en el Modelo, así como establecer normas relativas a cuestiones de procedimiento, formatos de la petición y su respuesta, la conversión de la moneda, la disposición de los importes percibidos, cantidades mínimas sobre las que se podía solicitar la asistencia y otros asuntos relacionados<sup>95</sup>.

**d. Excepción - normas de prelación de la deuda tributaria.** Generalmente en la legislación de los Estados se preveía que los créditos fiscales gozarían de preferencia en la prelación para su cobro, sin embargo, esta regla no era aplicable a los créditos extranjeros objeto de la asistencia pues se establecía que las deudas tributarias sobre las que se solicitaba ayuda para su cobro no gozaría de ninguna preferencia sobre los créditos de orden público ni

---

<sup>93</sup> LEAGUE OF NATIONS: *Ibid.*, pp. 105-ss La convención deja claro que la legislación aplicable es la del Estado requerido, que es la que sería aplicable incluso si el convenio no se ocupara de ese aspecto, como lo refiere GARCÍA PRATS, A.: *La Asistencia Mutua...*, cit., p. 53. “En atención al principio de autonomía procedimental, los Convenios no especifican el régimen jurídico que debe resultarles aplicable a la deuda tributaria cuyo cobro se pretende en el Estado requerido, por lo que, en aplicación de la *lex loci*, será la legislación de dicho Estado la que determine el mismo. Ello implica que las cuestiones relativas a las condiciones del pago (tiempo, lugar, forma, requisitos para la notificación, medios de pago, plazo del ingreso) y los mecanismos ejecutivos en caso de impago son determinados conforme a dicha normativa.”

<sup>94</sup> Cfr. LEAGUE OF NATIONS: Fiscal Committee London and Mexico Model Tax Conventions Commentary and Text, cit., vol. C.88.M.88.1946.II.A, pp. 105-ss.

<sup>95</sup> Cfr. LEAGUE OF NATIONS: *Ibid.*, p. 107.



privados en el Estado requerido<sup>96</sup>. Es decir, la deuda extranjera sería cobrada después de que fueran satisfechos los derechos de crédito de los acreedores públicos y posterior a los créditos privados.

Esta regla de prelación subsiste en la Convención Multilateral y en el artículo 27 del Modelo Convenio de la OCDE, sin embargo, se ha flexibilizado pues se establece en estos instrumentos internacionales que la deuda tributaria sobre la cual se pide asistencia no gozará de la misma prelación que tienen los créditos fiscales del propio Estado requerido<sup>97</sup>.

***e. Principio de última posibilidad y un monto mínimo de la deuda tributaria como requisitos materiales para solicitar asistencia en el cobro de créditos fiscales.*** No debía existir la presunción de que la deuda tributaria podría ser recaudada en el Estado requirente, es decir, se exigía que el Estado requirente agotara todos los medios legales que tenía a su alcance para cobrar su deuda fiscal y sólo cuando los hubiera agotado, podría solicitar asistencia, por otra parte, no se podrían recaudar deudas tributarias menores a un mínimo establecido por los Estados<sup>98</sup>.

Los principios antes mencionados subsisten con ciertos matices en los artículos 27 tanto del Modelo Convenio de la OCDE y el Modelo Convenio de la ONU. También en la

---

<sup>96</sup> Cfr. LEAGUE OF NATIONS: *Ibid.*, pp. 113-ss.

<sup>97</sup> Así se refiere en: COMITÉ SOBRE ASUNTOS FISCALES DE LA OCDE: *Manual de la OCDE sobre la Puesta en Práctica de la Asistencia en la Recaudación Tributaria*, OECD, 2007, p. 15. “47. Una excepción a este principio básico lo constituye la norma de prelación contenida en la mayoría de los instrumentos jurídicos sobre asistencia en la recaudación. El apartado 5 del artículo 27 del Modelo de Convenio de la OCDE y el artículo 15 del Convenio CoE/OCDE establecen que los créditos aceptados para la asistencia en el cobro no se beneficiarán de la prioridad que el Estado requerido otorgue a sus propios créditos tributarios. En ambos instrumentos la norma de prelación es absoluta. Un ejemplo de la prioridad a la que se hace referencia es si la legislación nacional del estado requerido prevé que los créditos tributarios tienen prioridad sobre las deudas ordinarias en los procedimientos concursales.” Se analiza en detalle la prelación de las deudas tributarias extranjeras más adelante *Vid. Infra. Capítulo 3. Epígrafe 3.8.2 Normas de prelación*. Así como el *Capítulo 4. Apartado 4.8.6 Prelación de las deudas tributarias extranjeras*.

<sup>98</sup> Cfr. LEAGUE OF NATIONS: *Fiscal Committee London and Mexico Model Tax Conventions Commentary and Text*, cit., vol. C.88.M.88.1946.II.A, p. 113.

Convención Multilateral OCDE/Consejo de Europa en capítulos subsecuentes analizaremos en detalle el funcionamiento de la regla de última posibilidad y la necesidad de que exista un monto mínimo de la deuda<sup>99</sup>.

***f. Causas por las que se podría denegar una solicitud de asistencia en el cobro de una deuda tributaria.*** Un Estado podría rehusarse a prestar asistencia en el cobro de créditos fiscales: i) si ello implicaba acciones administrativas o judiciales incompatibles con la legislación o práctica administrativa de alguno de los Estados parte; ii) si la petición se realizaba sobre un nacional del Estado requerido; iii) si la petición implicaba la violación de un secreto industrial o profesional y; iv) si en la opinión del Estado requerido la petición podría comprometer sus derechos de seguridad o soberanía<sup>100</sup>. Como lo veremos más adelante los motivos por los cuales los Estados pueden rehusarse a prestar asistencia tampoco han cambiado drásticamente<sup>101</sup>.

***g. Reciprocidad y gastos de ejecución.*** La asistencia se prestaba bajo el principio de reciprocidad, por lo que no se generaba ningún cargo por la asistencia que se prestaba en el curso normal de un procedimiento de ejecución que no implicara gastos extraordinarios, salvo acuerdo en contrario<sup>102</sup>.

Los gastos extraordinarios podrían consistir en los gastos generados por la necesidad de presentar testigos, expertos, agentes de ejecución o algún gasto incurrido con relación a la

---

<sup>99</sup> Vid. *Infra*. Capítulo 3. Epígrafe 3.8 Limitaciones a la obligación de asistir en cobro de créditos extranjeros y Capítulo 4. Apartado 4.8.2.2 La asistencia en el cobro como mecanismo de última posibilidad o last resort mechanism (exhaustion rule).

<sup>100</sup> LEAGUE OF NATIONS: Fiscal Committee London and Mexico Model Tax Conventions Commentary and Text, cit., vol. C.88.M.88.1946.II.A, p. 103.

<sup>101</sup> Vid. *Infra*. Capítulo 3. Epígrafe 3.8.3 Excepciones a la obligación de prestar asistencia y Capítulo 4. Apartado 4.8.7 Excepciones a la obligación de prestar asistencia.

<sup>102</sup> LEAGUE OF NATIONS: Fiscal Committee London and Mexico Model Tax Conventions Commentary and Text, cit., vol. C.88.M.88.1946.II.A, pp. 116-ss.

asistencia en la recaudación solicitada, en cuyo caso, tales gastos se descontarían del monto recaudado<sup>103</sup>.

El Modelo México-Londres fue muy importante en el desarrollo de la asistencia en la recaudación, pues en él se sentaron las bases que más adelante se utilizarían en el diseño de los instrumentos que hasta nuestros días están en vigentes en esa materia, como lo son el artículo 27 del Modelo Convenio de la OCDE y de la ONU y en el Convenio sobre Asistencia Administrativa en Asuntos Fiscales de La OCDE y el Consejo de Europa de 1988 actualizado mediante protocolo en 2010<sup>104</sup>.

El comité fiscal explicó que en este tipo de convenios los Estados habían mostrado desconfianza para su celebración debido fundamentalmente a la resistencia de poner a disposición de autoridades extranjeras las instalaciones de las autoridades locales a fin de servir a los intereses de éstas ya que este tipo de prácticas muchas veces podría inducir a que el capital prefiriera otros países con un tratamiento fiscal menos estricto o gravoso<sup>105</sup>.

Por otra parte, la percepción de los Estados en el sentido de que las medidas relacionadas con la prevención de la evasión fiscal constituían en realidad un intento de interferir con la libertad de movimiento de capitales<sup>106</sup>. Tales preocupaciones revelan por qué

---

<sup>103</sup> League of Nations: *Ibid.*

<sup>104</sup> Respecto a la importancia de los Modelos de México y Londres GARCÍA PRATS, A.: *Asistencia mutua internacional...*, cit., p. 1257, refiere que: “Históricamente, la asistencia administrativa internacional fue reconocida y articulada en los trabajos llevados a cabo en el seno de la Sociedad de Naciones, de los que constituyen la muestra más acabada de la inclusión de un modelo específico para la colaboración inter-administrativa en la que se incluía la asistencia en la recaudación de los Modelos de México y Londres.” En el mismo sentido señala GRAU RUIZ, A.: *La cooperación internacional...*, cit., p. 149 Por su parte RIBES RIBES, A.: *Ámbito subjetivo de...*, cit., pp. 263-264, refiere que “...se materializaron en un Modelo específico (Modelo de México de 1943), en cuyo articulado se preveía expresamente la colaboración interadministrativa a fin de asistir en la recaudación de los tributos de otro Estado, siendo su contenido ratificado en su mayoría con ocasión de la aprobación del denominado Modelo de Londres de 1946.”

<sup>105</sup> League of Nations Fiscal Committee London and Mexico Model Tax Conventions Commentary and Text. C.88.M.88,1946,II.A.

<sup>106</sup> League of Nations Fiscal Committee London and Mexico Model Tax Conventions Commentary and

el desarrollo de la asistencia administrativa para el cobro de créditos fiscales ha tenido un avance lento. Recordemos que hasta el 2003 no fue integrado al Modelo Convenio de la OCDE el artículo 27 que regula este tipo de asistencia<sup>107</sup>.

Sin embargo, si analizamos el proyecto de México desde el punto de vista del avance en materia de cooperación internacional, podemos apreciar que en él se hicieron grandes avances pues se unificaron los dos modelos de liquidación y de recaudación en un solo convenio debido a que la asistencia requerida era similar y el marco general era común entre ambos tipos de ayuda<sup>108</sup>. en materia de intercambio de información también hubo avances significativos<sup>109</sup>.

La Comisión Fiscal y su Comité en relaciones fiscales internacional dejó de funcionar en 1954<sup>110</sup>, ello aunado con la disolución de la Sociedad de Naciones, puso un alto al

---

Text. C.88.M.88,1946,II.A.

<sup>107</sup> En el mismo sentido GARCÍA PRATS, F. A.: *La asistencia mutua...*, cit., pp. 3-4, señala que antes del 2003 la asistencia administrativa en materia de recaudación sólo se mencionaba en el párrafo 3 de los Comentarios al art 26 del Modelo de Convenio de la OCDE.

<sup>108</sup> En el mismo sentido refiere GRAU RUIZ, M. A.: *Avances Propuestos en...*, cit., pp. 34-35. “En cuanto a las relaciones entre los convenios de doble imposición y los de asistencia mutua, el Modelo de 1928 entendía que se trataba de un medio de acción autónomo, mientras que los modelos de Méjico y Londres lo calificaban como un complemento de los primeros. En este sentido, se unificaron los dos modelos para la liquidación y para la recaudación de tributos en el mismo instrumento porque la colaboración requerida era similar y bastantes disposiciones de carácter formal se aplicaban en ambos casos.”

<sup>109</sup> El intercambio de información se simplificó, a través, de intercambiar ciertos tipos de datos fácilmente disponibles. Por su parte, en el proyecto de Londres se propone que el intercambio de información sea automático sobre los datos de cualquier entidad que tuviera una dirección en el territorio de otro Estado y que obtuviera rentas por concepto de dividendos, intereses, regalías, rentas obtenidas de fideicomisos, sueldos, salarios, pensiones, anualidades y otras rentas periódicas fijas o determinables. También se incluyó dentro de los datos a intercambiar un extracto de los inventarios de los bienes transmitidos por causa de muerte de la persona que tuviera su domicilio o nacionalidad en el otro Estado. *Vid.* League of Nations Fiscal Committee London and Mexico Model Tax Conventions Commentary and Text... cit. pp. 46, 103-105. Cabe recordar que el intercambio de información relativa a inventarios de los bienes del *de cuius* ya se establecía en los primeros tratados de asistencia mutua, de ahí la relevancia del convenio para el desarrollo de la cooperación internacional en materia tributaria. *Vid.* Agreement between the United Kingdom and France respecting Death Duties, Treaty Series, No. 10, 1980.

<sup>110</sup> United Nations Model Double Taxation Convention Developed and Developing Countries 1 1980, p.

desarrollo de la asistencia mutua internacional, que duró hasta que la Organización de Cooperación Económica Europea (OCEE) adoptó su primera recomendación sobre la doble tributación internacional el 25 de febrero de 1955, esa recomendación se tradujo en el establecimiento del comité fiscal de la OCEE en marzo de 1956<sup>111</sup>.

En septiembre de 1961 esta organización se convirtió en la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE). Este organismo retomó trabajos en materia de doble imposición internacional los cuales han continuado hasta la fecha. El trabajo del Comité Fiscal ha servido para unificar los sistemas tributarios en materia de doble imposición y de cooperación administrativa internacional, lo que ha ayudado a la evolución del derecho fiscal internacional<sup>112</sup>.

### **1.8 La asistencia en la recaudación en los comentarios de los Modelo Convenio de la OCDE de 1963 y 1977: La ausencia de un artículo específico que la regulara y la tendencia de no incluir este tipo de ayuda en dichos convenios**

El 1º de julio de 1963 se publicó el primer proyecto de Convenio para evitar la doble imposición internacional sobre la Renta y el Patrimonio de la OCDE conjuntamente con la recomendación del 30 de julio de 1963 en relación con la supresión de este fenómeno y la evasión fiscal. Sin embargo, este proyecto básicamente se enfocó a evitar la doble tributación procurando el acuerdo de los países miembros<sup>113</sup>.

---

8.

<sup>111</sup> United Nations Model Double Taxation Convention Developed and Developing Countries 1 1980, p. 9.

<sup>112</sup>. CALDERÓN CARRERO, J. M.: *La doble imposición...*, cit., p. 36.

<sup>113</sup> CALDERÓN CARRERO, J. M.: “El procedimiento de intercambio de información establecido en los convenios de doble imposición basados en el modelo de convenio de la OCDE”, en *Fiscalidad Internacional*, 4a, CEF, Madrid, 2010, p. 1211.

El proyecto de Convenio contemplaba en su artículo 26 el intercambio de información relativo a los impuestos cubiertos en el convenio. En cuanto a la asistencia mutua para el cobro de créditos fiscales, el artículo aclaraba en su párrafo segundo que éste tipo de asistencia no se establecía en este artículo y que ésta ayuda generalmente era objeto de acuerdos bilaterales firmados por separado entre los Estados contratantes, Asimismo, el comentario establecía que la asistencia mutua en la recaudación podría ser introducida en el convenio de doble tributación cuando se considerara conveniente<sup>114</sup>.

El Comité Fiscal –que a partir de 1971 se convirtió en el Comité de Asuntos Fiscales– revisó el proyecto antes mencionado y como resultado en 1977 exhortó a los Estados para fortalecer sus potestades e identificar y combatir el fraude y la evasión fiscal<sup>115</sup>. También en esa fecha se publicó un nuevo Modelo de Convenio para evitar la Doble Tributación y sus comentarios<sup>116</sup>.

Respecto a la asistencia internacional para el cobro de créditos fiscales, el comentario al artículo 26, ésta vez en su párrafo tercero, permanecía igual. Es decir seguía estableciendo que este tipo de asistencia no se contemplaría en dicho artículo y que éste tema generalmente era objeto de acuerdos bilaterales firmados por separado entre los Estados contratantes, asimismo, refería que este tipo de ayuda podría ser introducida en el convenio de doble tributación cuando se considerara conveniente<sup>117</sup>.

---

<sup>114</sup> Income and Capital Draft Model Convention and Commentary (1963), Models IBFD.

<sup>115</sup> *Vid. Supra.* 0 1.8.1 El impulso de la OCDE en el desarrollo de la cooperación administrativa en materia fiscal a través de la recomendación del Consejo sobre Evasión y Fraude Fiscal del 21 de septiembre de 1977.

<sup>116</sup> Income and Capital Draft Model Convention and Commentary (1977), Models IBFD.

<sup>117</sup> *Cfr.* Income and Capital Draft Model Convention and Commentary (1977), Models IBFD. También GRAU RUIZ, M. A.: *Avances Propuestos en...*, cit., pp. 38-39, apunta que: “el Modelo de Convenio de 1977, en su contenido básico, no difiere sensiblemente del recogido en el proyecto de 1963. El art. 26 tan sólo experimentó algunas modificaciones. En el plano formal este Modelo de Convenio de 1977 es una mera recomendación a los Estados miembros de la OCDE para que adopten en los Convenios bilaterales

Con la diferencia que los comentarios al artículo 26 se referían a un modelo bilateral por separado mientras que el modelo de 1977 hizo alusión además a los acuerdos multilaterales celebrados entre algunos Estados<sup>118</sup>.

Desde nuestra perspectiva, la lógica de no diseñar un artículo específico que regulara la asistencia internacional en el cobro de créditos fiscales se puede explicar por el hecho de que en los Modelos desarrollados por la extinta Sociedad de Naciones para asistir en la recaudación de créditos tributarios de 1921, 1943 y 1946 se había contemplado que la regulación de éste tipo de cooperación internacional se acordaría por separado, es decir, había un modelo de convenio específico para evitar la doble tributación y un modelo específico de asistencia en el cobro de créditos fiscales<sup>119</sup>.

En ese momento la tendencia internacional era el regular la asistencia en la recaudación en un acuerdo separado del convenio para evitar la doble tributación. Así por ejemplo en los países Nórdicos tenían un convenio para evitar la doble tributación y otro específico para regular la asistencia internacional en el cobro de créditos fiscales<sup>120</sup>. También

---

ciertos principios, sin prever expresamente la asistencia mutua en materia recaudatoria. Dado que hacia 1978, de los 179 Convenios de Doble Imposición entre Estados miembros de la OCDE, sólo un número limitado incluía un artículo suplementario sobre asistencia para la recaudación de tributos, el Grupo de Trabajo sobre Doble Imposición de la OCDE comenzó sus estudios con el propósito de establecer un Modelo de Convenio bilateral sobre este tipo de asistencia mutua.”

<sup>118</sup> Vid. Comentarios al artículo 26 de los Convenios modelos de la OCDE de 1963 y 1977 en: *Income and Capital Draft Model Convention and Commentary (1963) and Models IBFD Income and Capital Draft Model Convention and Commentary (1977)*. Models IBFD. En sentido similar se pronuncia GRAU RUIZ, A.: *La cooperación internacional...*, cit., p. 173.

<sup>119</sup> Vid. Supra. En este capítulo epígrafes 1.6 El primer convenio de asistencia administrativa para el cobro de créditos fiscales desarrollado por la Sociedad de Naciones: Una medida para combatir el fraude y la evasión fiscal en la aplicación de los convenios para evitar la doble tributación y 1.7 La importancia de los Modelos surgidos de las conferencias en México y en Londres del Comité Fiscal de la Sociedad de Naciones: La unificación de la cooperación administrativa en materia fiscal y la existencia de un referente para su celebración.

<sup>120</sup> Vid. BULLETIN FOR INTERNATIONAL FISCAL DOCUMENTATION: Convention between the Nordic Countries for the avoidance of double taxation with respect to taxes on income and capital. (unofficial translation), vol. Vol. 44, 1990, pp. 438-452. Para la explicación del convenio precitado y el relativo a la asistencia mutua en el cobro de créditos fiscales vid. HENGSLER, O.: “The Nordic Multilateral Tax Treaties

se puede mencionar dentro de los acuerdos multilaterales que contemplaban la ayuda en el cobro de créditos fiscales al Convenio Benelux.

Como lo analizaremos en un epígrafe más adelante tanto en el Convenio Benelux y el Convenio Nórdico se había regulado con suficiente detalle la asistencia mutua en la recaudación como para acordar este tipo de cooperación internacional en un acuerdo específico<sup>121</sup>.

Sin embargo, desde nuestro punto de vista, la falta de inclusión de un artículo específico que regulara la asistencia internacional en el cobro de créditos fiscales provocó que en los Convenios para evitar la doble tributación escasamente se incluyera este tipo de cooperación administrativa. En contraste, el intercambio de información si fue incluido con más frecuencia en tales instrumentos internacionales.

Es de resaltar, no obstante, la importancia de los Modelos preparados por la OCDE en 1963 y 1977 porque permitieron extender la red de los Convenios, pues en 1955 se habían firmado tan solo 70 Convenios entre Estados Miembros de dicha organización y para 1977 este número había incrementado a 179<sup>122</sup>.

En los comentarios al Modelo Convenio de 1992 para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal se seguía estableciendo la posibilidad de que los Estados incluyeran en dichos convenios una cláusula de asistencia en la recaudación<sup>123</sup>. No obstante que esta fue una muestra de la importancia de incluir en tales convenios este tipo de asistencia, se esperaba

---

for Avoidance of Double Taxation and on Mutual Assistance”, Bulletin for International Fiscal Documentation, vol. 56, No. 8/9, pp. 371-376.

<sup>121</sup> Vid. *Infra*. En este Capítulo. Epígrafe 1.10 El desarrollo de la asistencia en la recaudación a través de los primeros convenios multilaterales y las premisas que dieron su origen.

<sup>122</sup> *Vid.* New OECD Model Tax Convention on Income and on Capital, Paris, 7th September 1992, p. 1.

<sup>123</sup> *Vid.* Income and Capital Draft Model Convention and Commentary (1992). Models IBFD. También *Cfr.* GRAU RUIZ, A.: *La cooperación internacional...*, cit., p. 172.



que la OCDE incluyera como mecanismo para combatir el fraude y la evasión fiscal, un artículo dedicado a la asistencia en el cobro de créditos fiscales<sup>124</sup>, cuestión que no ocurrió hasta 2003<sup>125</sup>.

A diferencia de la asistencia en la recaudación, el intercambio de información regulado en el artículo 26 del Modelo Convenio de la OCDE, ocupó un lugar relevante en los convenios para evitar la doble tributación, porque los Estados se dieron cuenta que tenían que intercambiar información para verificar la correcta aplicación de dichos convenios.

El hecho de que se incluyera en los convenios para evitar la doble imposición un artículo un artículo específico para regular el intercambio de información permitió el desarrollo de la asistencia administrativa dentro de dichos convenios. Así, dentro de los avances en materia de intercambio de información podemos mencionar la consagración de la *Major Clause* que permitía intercambiar información para garantizar no sólo la correcta aplicación de los impuestos cubiertos por el convenio para evitar la doble tributación, sino además la aplicación de la legislación interna de los Estados Contratantes<sup>126</sup>.

Los Estados estuvieron de acuerdo en ampliar su ámbito de aplicación debido a que se obtendría información útil para verificar el cumplimiento de obligaciones fiscales de

---

<sup>124</sup> GRAU RUIZ, M. A.: *Avances Propuestos en...*, cit., pp. 33-47. “El Modelo de Convenio de 1992 además de evitar la Doble Imposición, no oculta en su título su papel en materia de fraude fiscal y de no discriminación. Pero este Modelo ha defraudado las expectativas creadas, dada la tendencia en los últimos años a incrementar la cooperación internacional bajo los auspicios de la OCDE y las Comunidades Europeas, con alguna excepción. En las observaciones generales del Comentario del art. 26 sobre el intercambio de información se deja patente que este artículo no trata la asistencia para la recaudación de los tributos. Esta cuestión a menudo es objeto de un acuerdo distinto, aunque pueden insertarse en el Convenio de Doble Imposición disposiciones sobre la asistencia recaudatoria, si los Estados Contratantes así lo prefieren.”

<sup>125</sup> Vid. *Infra*. En este Capítulo. Epígrafe 1.12 La inclusión del artículo 27 en el Modelo de Convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio de la OCDE: La aún escasa existencia de este tipo de cooperación.

<sup>126</sup> CALDERÓN CARRERO, J. M.: El procedimiento de intercambio de información establecido en los convenios de doble imposición basados en el modelo de convenio de la OCDE..., cit., p. 1211.

contribuyentes que tenían operaciones con un Estado con el cual no se tenía un convenio específico de intercambio de información a fin de corroborar la correcta aplicación de su derecho interno<sup>127</sup>.

Los avances en materia de intercambio de información afectarían más adelante a la asistencia internacional en el cobro de créditos fiscales, pues como se analiza en un epígrafe subsecuente, la inclusión del artículo 27 del Modelo Convenio de la OCDE siguió los mismos lineamientos tanto en el ámbito objetivo y subjetivo de aplicación desarrollados en materia de intercambio de información<sup>128</sup>.

### **1.8.1 El impulso de la OCDE en el desarrollo de la cooperación administrativa en materia fiscal a través de la recomendación del Consejo sobre Evasión y Fraude Fiscal del 21 de septiembre de 1977.**

En 1977 la OCDE a través del Consejo sobre Evasión y Fraude Fiscal de 21 de septiembre, consideró que la evasión y el fraude fiscal atentaban contra la equidad tributaria y tenía serios efectos presupuestarios, además de que distorsionaba la competencia internacional<sup>129</sup>.

---

<sup>127</sup> En este sentido CALDERÓN CARRERO, J. M.: “La protección de los obligados tributarios en el procedimiento de intercambio de información”, *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, 211, 2000, p. 111, fecha de consulta 21 julio 2015, en <http://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=196910>, considera que con la redacción de esta nueva cláusula se da inicio a la verdadera expansión de intercambio de información. *Vid.* Asimismo DEKKER, aseguraba ya desde esta época que la modificación al artículo 26 en el sentido de ampliar la aplicación del intercambio de información para la correcta aplicación del derecho interno era de especial importancia para el futuro trabajo de la OCDE en este campo. *Vid.* DEKKER: *Definitions, Methods and Exchange of Information. The Revised OCDE Model Double Taxation Convention on Income and Capita*, vol. 31st Congress IFA, Vienna, 1977, pp. 27-29.

<sup>128</sup> *Vid. infra* en este Capítulo. Epígrafe 1.12 La inclusión del artículo 27 en el Modelo de Convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio de la OCDE: La aún escasa existencia de este tipo de cooperación.

<sup>129</sup> Recommendation of the Council on Tax Avoidance and Evasion 21 September 1977 - C(77)149/FINAL.

Por ello hizo un llamado a los Estados miembros para: 1) Fortalecer sus poderes nacionales a fin de detectar y prevenir la evasión y el fraude fiscal; 2) Mejorar y extender el intercambio de información entre sus administraciones tributarias, intensificando el uso de los instrumentos internacionales en vigor y procurando firmar nuevos, debiendo establecer disposiciones para salvaguardar los derechos de los contribuyentes; y 3) Intercambiar sus experiencias en esta materia<sup>130</sup>.

De esta manera en 1977 se puede apreciar un cambio de rumbo de los esfuerzos del Comité de Asuntos Fiscales, pues relegó a un segundo plano su decisión por encontrar un consenso sobre soluciones que eliminarán la doble imposición internacional, ante la urgencia de introducir cláusulas que remediaran la evasión fiscal internacional. El Modelo Convenio se modificó para fomentar la cooperación internacional, específicamente en materia de intercambio de información y asistencia internacional entre las administraciones fiscales, con el objetivo de cercenar el *treaty shopping* y el abuso del convenio, la regulación de los precios de transferencia entre empresas asociadas y la sobre politización, la subcapitalización<sup>131</sup>.

Durante esta época la asistencia en la recaudación solo avanzó a través de la firma de algunos tratados bilaterales para evitar la doble tributación que incluían dentro de sus cláusulas la posibilidad de prestar asistencia en el cobro de los créditos tributarios. Sin embargo, este avance no fue significativo pues de los 179 convenios que se firmaron hasta

---

<sup>130</sup> Cfr. *Recommendation of the Council on Tax Avoidance and Evasion 21 September 1977 - C(77)149/FINAL*. Es importante resaltar que el Consejo en la lucha contra el fraude y evasión fiscal ya desde entonces hacía hincapié en la importancia de establecer disposiciones para salvaguardar los derechos de los contribuyentes en el establecimiento del intercambio de información. Como lo refiere GRAU RUIZ, M. A.: *Avances Propuestos en...*, cit., pp. 37-39, el 21 de septiembre de 1977 el Consejo sobre evasión y fraude fiscal "...hizo un llamamiento a los gobiernos de los Estados miembros para fortalecer sus poderes nacionales para detectar y prevenir la evasión y el fraude fiscal, y desarrollar intercambios de información entre las administraciones tributarias nacionales, haciendo uso de los acuerdos internacionales existentes o promoviendo nuevos." En sentido similar se pronuncia la autora en *La cooperación internacional...*, cit., p. 165.

<sup>131</sup> CALDERÓN CARRERO, J. M.: *La doble imposición...*, cit., pp. 39-40.

1977, sólo un número limitado incluía un artículo suplementario sobre asistencia para la recaudación de tributos<sup>132</sup>.

Es importante resaltar que no obstante que en este período la OCDE no realizó ningún trabajo específico sobre asistencia mutua en la recaudación, sí lo hizo en el ámbito de intercambio de información, lo cual, es relevante porque este tipo de asistencia ha impulsado, a su vez, el desarrollo de asistencia en la recaudación.

### **1.9 La importancia del Modelo Convenio sobre Asistencia Mutua en Materia de Recaudación de 1981: La ampliación de su ámbito objetivo y la eliminación de la cláusula de nacionalidad**

Siguiendo la tendencia de los Modelos de México (1943) y el de Londres (1946) en el que se desarrollaron modelos de convenio específicos para regular la asistencia mutua en el cobro de créditos fiscales, el 29 de enero de 1981 la OCDE elaboró un modelo para la recaudación tributaria, (*OCDE Convention between (State A) and (State B) for Mutual Administrative Assistance in the Recovery of Tax Claims*). Esto es, se estableció un modelo por separado diferente al modelo de convenio elaborado para evitar la doble tributación<sup>133</sup>.

La OCDE a través de su Consejo en su sesión 530 realizó una recomendación en la que llamó a los Estados miembros a firmar convenios bilaterales sobre asistencia en materia de recaudación de deudas tributarias, siempre que las circunstancias de carácter político,

---

<sup>132</sup> GRAU RUIZ, A.: *La cooperación internacional...*, cit., p. 165.

<sup>133</sup> En el mismo sentido GARCÍA PRATS, A.: *Asistencia mutua internacional...*, cit., p. 1257. “La OCDE continuó con la labor realizada por la Sociedad de Naciones aprobando en 1981 un Modelo Convenio específico dedicado a la asistencia administrativa mutua para la recaudación de deudas tributarias (*OCDE Convention between (State A) and (State B) for Mutual Administrative Assistance in the Recovery of Tax Claims*), distinto del previsto para la eliminación de la doble imposición internacional – a partir de 1992 Modelo de Convenio Tributario sobre la renta y el patrimonio-. Hasta su actualización de 2003, el modelo convenio de la OCDE sólo incluía una referencia a la cooperación administrativa internacional para la obtención del intercambio de información con trascendencia tributaria y un reconocimiento en los comentarios del artículo 26 del Modelo Convenio.”

jurídico o práctico lo permitieran, la intención del Consejo era tomar en consideración los obstáculos que presentaban para los Estados la celebración de este tipo de convenios a fin de desarrollar modelos bilaterales y multilaterales que permitieran a los Estados firmar este tipo de convenios<sup>134</sup>.

A pesar de los esfuerzos de la OCDE para que los Estados firmaran convenios que permitieran la recaudación de créditos extranjeros, el modelo de convenio de 1981 tuvo un escaso impacto, pues no se firmó algún convenio internacional que lo tomara como base, lo cual se ha atribuido a la complejidad de este tipo de asistencia y a la difícil interpretación de algunas de sus cláusulas que utilizaban términos amplios como equilibrio, satisfactorio, razonable y equitativo<sup>135</sup>.

Este modelo siguió las bases sobre las cuales la extinta Sociedad de Naciones había diseñado la asistencia internacional en la recaudación con algunas marcadas diferencias<sup>136</sup>.

---

<sup>134</sup> Así lo refiere GRAU RUIZ, M. A.: *Avances Propuestos en...*, cit., p. 8. “El Consejo de la OCDE adoptó esta Recomendación en su sesión 530, con la abstención de Suiza. Con ella se incitaba los Gobiernos de los Estados miembros a concluir, según el Modelo o de forma más estrecha, convenios bilaterales sobre asistencia administrativa mutua en materia de recaudación de créditos tributarios, en la medida en que no lo impidiesen obstáculos de orden político, jurídico o práctico. Además, se invitaba a tales Gobiernos a notificar a la Organización el texto de los convenios que concluyesen, indicando, en su caso, los motivos por los que no se siguieron las disposiciones del Modelo de Convenio. Por otra parte, al Comité de Asuntos Fiscales se le encargaba el examen de dichas notificaciones, la continuación de sus trabajos para desarrollar sobre el plano bilateral y multilateral este tipo de asistencia mutua y la presentación de propuestas útiles a este respecto.”

<sup>135</sup>, GARCÍA PRATS, A.: *Asistencia mutua internacional...*, cit., p. 1257. “La repercusión del Modelo Convenio de 1981 de la OCDE fue reducida hasta el punto de que no se ha referido la firma de Convenio internacional que tomara como base dicho modelo del OCDE.” Por su parte GRAU RUIZ, M. A.: *Avances Propuestos en...*, cit., p. 9, refiere “La asistencia en materia de recaudación debía generalizarse después de la elaboración por la OCDE de este Modelo de Convenio de 1981, sin embargo, la realidad fue muy distinta. Este Modelo, cuidadosamente elaborado y comentado, ilustra bien la complejidad de la materia y ha sido objeto de muchas críticas<sup>18</sup>. La frecuente utilización de palabras como “equilibrio, satisfactorio, razonable, equitativo” no puede ocultar la importancia de los poderes conferidos. Las novedades que aporta en relación con las cláusulas de asistencia quedan reflejadas en el texto y en su comentario cuando se propugna una interpretación de estas cláusulas a fortiori o a contrario.”

<sup>136</sup> Vid. Supra. En este Capítulo 1.6 El primer convenio de asistencia administrativa para el cobro de créditos fiscales desarrollado por la Sociedad de Naciones: Una medida para combatir el fraude y la evasión fiscal en la aplicación de los convenios para evitar la doble tributación y 1.7 La importancia de

De manera que se preveía que la solicitud de asistencia se podría realizar sólo si la deuda era definitiva y cuando el Estado requirente hubiera hecho, previamente, todo lo necesario para recaudarla en su territorio o bien, hubiera encontrado con serias dificultades para hacerlo<sup>137</sup>.

Las modificaciones más relevantes realizadas en el Modelo de 1981 –en contraste con los Modelos de México (1943) y el de Londres (1946)– fueron el que ya no se consideraba como una causa justificada para rehusarse a prestar asistencia en la recaudación el hecho de que la misma se solicitara sobre los nacionales del Estado requerido, pues, se consideró que ello reduciría el ámbito de aplicación del convenio de asistencia y también reduciría su aplicación en la práctica<sup>138</sup>.

Otra importante diferencia fue la ampliación de su ámbito de aplicación, pues se tomó la determinación de adaptar el modelo a la tendencia internacional en este tipo de convenios, a fin de recaudar no sólo impuestos sobre la renta y el capital sino también impuestos indirectos como el impuesto al valor agregado, impuestos al comercio exterior e incluso impuestos locales<sup>139</sup>.

A pesar de que este modelo no fue utilizado para la celebración de algún convenio específico de asistencia mutua en el cobro de créditos fiscales, consideramos que fue de gran importancia porque influyó en la elaboración del Convenio de la OCDE y del Consejo de

---

los Modelos surgidos de las conferencias en México y en Londres del Comité Fiscal de la Sociedad de Naciones: La unificación de la cooperación administrativa en materia fiscal y la existencia de un referente para su celebración.

<sup>137</sup> *Ibid.*, p. 6.

<sup>138</sup> Model Convention for mutual administrative assistance in the recovery of taxes claims. Report of the OECD Committee on Fiscal Affairs, 1981, p. 5.

<sup>139</sup> El propio Comité hace referencia a que la ampliación del ámbito de aplicación del Modelo sigue la línea de los Convenios de asistencia en la recaudación celebrados entre Austria y Alemania el 4 de octubre de 1954 y el celebrado entre Bélgica, Luxemburgo y Holanda concluido el 5 de septiembre de 1952 en relación con la Unión Económica Benelux. Así como el celebrado entre Dinamarca, Finlandia, Islandia, Noruega y Suecia (*Nordic Convention*) concluida el 9 de noviembre de 1972, así como la Directiva de la Unión Europea 76/308 de 15 de marzo de 1976. *Ibid.*, p. 7.

Europa sobre asistencia mutua en materia tributaria de 25 de enero de 1988 que sigue vigente<sup>140</sup>.

### **1.10 El desarrollo de la asistencia en la recaudación a través de los primeros convenios multilaterales y las premisas que dieron su origen**

Los convenios sobre asistencia en la recaudación que se desarrollaron de forma multilateral tenían como premisa fundamental que los Estados que participaban en ellos tenían relaciones comerciales muy estrechas, así a continuación veremos que uno de los primeros convenios se desarrollo entre Bélgica, Luxemburgo y Holanda.

Asimismo, los países nórdicos también fueron precursores en el desarrollo de la cooperación internacional en materia de asistencia en el cobro de créditos fiscales, pues desarrollaron un convenio multilateral que fue tomado como base para el desarrollo de los subsecuentes modelos de asistencia en el cobro de créditos fiscales que también se analizará en este apartado.

El desarrollo de los convenios multilaterales previamente descritos entre países con relaciones comerciales cercanas y que además comparten un sistema jurídico similar, fijaron los criterios internacionales que aconsejan o no el pactar este tipo de asistencia internacional<sup>141</sup>.

De esta manera tanto el Modelo Convenio de la OCDE y de la ONU señalan como premisa orientadora para incluir este tipo de cooperación en los convenios de doble imposición, el hecho de que los Estados tengan flujos de intercambios y de inversiones

---

<sup>140</sup> GARCÍA PRATS, F. A.: *La asistencia mutua...*, cit., p. 5.

<sup>141</sup> Vid. *Infra*. Capítulo 3. Apartado 3.2 Principales causas por las que los Estados han utilizado escasamente la asistencia en la recaudación de créditos fiscales extranjeros.

suficientes para justificar que se celebre un convenio de este tipo<sup>142</sup>.

En el mismo sentido, derivado de buen funcionamiento de la asistencia en el cobro de créditos fiscales entre los países que firmaron los convenios multilaterales que estudiaremos enseguida, se ha atribuido además el criterio internacional para pactar este tipo de ayuda el que los Estados tengan un sistema jurídico similar<sup>143</sup>.

### **1.10.1 Convenio celebrado entre Bélgica, Luxemburgo y Holanda concluido el 5 de septiembre de 1952 en relación con la Unión Económica Benelux**

El convenio multilateral entre Bélgica, Luxemburgo y Holanda concluido el 5 de septiembre de 1952, es una de las primeras muestras de la cooperación multilateral en materia de asistencia en la recaudación. Dentro de las pautas más importantes de este convenio, se encuentra la posibilidad de prestar asistencia en materia de recaudación de todos los impuestos, directos e indirectos, incluso los impuestos locales en los tres Estados<sup>144</sup>. Esta previsión es relevante porque recordemos que a nivel internacional la OCDE toma esta postura hasta 1981 en el Modelo Convenio sobre Asistencia Mutua en Materia de Recaudación.

El Convenio contempla la subordinación de la intervención del Estado requerido al agotamiento de los procedimientos de recaudación que dispone el Estado requirente en su territorio. En lo que respecta a los créditos todavía susceptibles de recurso, el Estado

---

<sup>142</sup> *Vid. Infra. Capítulo 3. Apartado 3.2 Principales causas por las que los Estados han utilizado escasamente la asistencia en la recaudación de créditos fiscales extranjeros.*

<sup>143</sup> *Vid. Infra. Capítulo 3. Apartado 3.2 Principales causas por las que los Estados han utilizado escasamente la asistencia en la recaudación de créditos fiscales extranjeros.*

<sup>144</sup> GRAU RUIZ, A.: *La cooperación internacional...*, cit., p. 160.



requiriente puede solicitar a otro Estado que adopte medidas cautelares. Los créditos del Estado requiriente no se consideran privilegiados en el Estado requerido<sup>145</sup>.

Otra nota importante es que el Estado requerido pone en práctica para la recaudación y la adopción de garantías sus propias disposiciones legales aplicables a los tributos similares a aquéllos del Estado requiriente y no tiene obligación de adoptar medidas de investigación, de ejecución, de conservación, que no corresponda con ninguna medida similar de la legislación del Estado requiriente. En caso de reclamación si se refiere a la validez o a la eficacia de los actos de conservación o de ejecución, la jurisdicción competente es la del Estado requerido<sup>146</sup>.

### **1.10.2 Convenio celebrado entre Dinamarca, Finlandia, Islandia, Noruega y Suecia (Convenio Nórdico) concluido el 9 de noviembre de 1972**

Uno de los primeros convenios multilaterales fue el celebrado entre los países escandinavos. Este convenio surge a consecuencia de los tratados bilaterales celebrados entre Noruega con sus vecinos países. Desde 1949 Noruega y Suecia celebraron un convenio de asistencia mutua en materia tributaria, posteriormente en 1954 y en 1956 Noruega celebró este tipo de convenio con Finlandia y Dinamarca. Asimismo Dinamarca, Finlandia y Suecia celebraron este tipo de convenios entre ellos<sup>147</sup>.

En 1967 representantes de estas naciones acordaron trabajar en un modelo en asistencia mutua, a dichos trabajos se unió Islandia, quien hasta ese momento no había celebrado ninguno de estos instrumentos internacionales. Durante los trabajos fue evidente que era preferible celebrar un tratado multilateral en vez de celebrar varios tratados bilaterales entre dichos países. Así en 1970 empezaron los trabajos y dos años después Dinamarca,

---

<sup>145</sup>.GRAU RUIZ, A.: *Ibid.*, p. 161.

<sup>146</sup> Grau Ruiz, A.: *Ibid.*

<sup>147</sup> HENGSLER, O.: *The Nordic Multilateral...*, cit., p. 375.

Finlandia, Islandia, Noruega y Suecia celebraron el Convenio Multilateral en Asistencia Mutua en Materia Fiscal<sup>148</sup>.

Este tratado fue especialmente importante por contemplar la asistencia multilateral en materia de intercambio de información y de recaudación de impuestos, pero también se incluyeron dentro del mismo provisiones sobre devolución de impuestos (*supply of tax return forms*) y el servicio de documentos (*service of documents*)<sup>149</sup>.

Otra cuestión relevante fue que el tratado además de contemplar dentro de su ámbito de aplicación los impuestos directos, también incluyó la posibilidad de prestar asistencia en impuestos al valor agregado, impuesto sobre el volumen de los negocios, impuestos sobre vehículos automotores, impuestos sobre las herencias y contribuciones a la seguridad social<sup>150</sup>.

Este instrumento internacional ha sido de gran importancia en el ámbito de la asistencia administrativa en el cobro de créditos fiscales extranjeros, pues además de que fue el primer tratado internacional con fuerza vinculante para los Estados contratantes, ha sido tomado como base para el desarrollo tanto de los Modelos de convenios bilaterales como multilaterales tal es el caso de la Convención Multilateral desarrollada por el Consejo de Europa y la OCDE<sup>151</sup>.

---

<sup>148</sup> HENGSLER, O.: *Ibid.*

<sup>149</sup> HENGSLER, O.: *Ibid.*

<sup>150</sup> VÉGH, P. G.: “Towards a better exchange of information”, *European taxation*, vol. Vol. 42, No. 9, 2002, pp. 394-450 En el mismo sentido HENGSLER, O.: *The Nordic Multilateral...*, cit., p. 375.

<sup>151</sup> Cfr. GRAU RUIZ, A.: *La cooperación internacional...*, cit., p. 161, quien refiere que la importancia de este instrumento radica principalmente en que fue el primer documento internacional con fuerza vinculante para los Estados contratantes. Además la importancia de este convenio se refleja con el hecho de que dentro de los preámbulos de los tratados bilaterales como multilaterales se toma como referencia el Convenio Nórdico *vid.* OECD: *Model Convention for mutual administrative assistance in the recovery of taxes claims. Report of the OECD Committee on Fiscal Affairs*, cit. OECD: “Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention”; OECD; CONSEJO DE EUROPA, “Texto del Informe Explicativo Revisado

Además de la relevancia de los tratados multilaterales nórdicos en el desarrollo de la asistencia en el cobro de créditos fiscales, también se ha tomado como punto de referencia en el desarrollo de una Convención Multilateral para evitar la Doble Imposición en los impuestos sobre la renta y del capital (*Multilateral Convention for the Avoidance of Double Taxation with Respect to Taxes on Income and on Capital*) que pudiera servir de modelo para desarrollar un Tratado Multilateral de la Unión Europea en Materia Fiscal (*multilateral EU tax treaty*) que resolvería, entre otros problemas, la doble tributación del IVA en operaciones intra-EU y el *treaty shopping*.<sup>152</sup>.

Este convenio ha sido modificado en varias ocasiones. El 7 de diciembre fue firmado un nuevo tratado con motivo de la unión de Groenlandia y las Islas Feroe el cual entró en vigor en 1991<sup>153</sup>, después fue modificado el 4 de diciembre 1997. La convención realmente procede de los años cuarenta cuando los mecanismos eran pensados para los contribuyentes que dejaban un Estado para tener su residencia en otro<sup>154</sup>.

---

de La Convención Sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal enmendada por Protocolo”, 2018, fecha de consulta en [https://www.oecd.org/ctp/TEXTO\\_DEL\\_INFORME\\_EXPLICATIVO\\_REVISADO\\_DE\\_LA\\_CONVENCIÓN\\_MULTILATERAL.pdf](https://www.oecd.org/ctp/TEXTO_DEL_INFORME_EXPLICATIVO_REVISADO_DE_LA_CONVENCIÓN_MULTILATERAL.pdf); UNITED NATIONS: “United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries” En el mismo sentido OBERSON, X.: “General Report”, en *International Fiscal Association 2013 Copenhagen Congress*, vol. 98b, Cahiers de droit fiscal International, Netherlands, 2013, p. 28, refiere que el Convenio Nórdico sirvió de base para los trabajos realizados por la OCDE y el Consejo de Europa para desarrollar la Convención Sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal.

<sup>152</sup> En este sentido HELMINEN, M.: *The Nordic multilateral tax treaty as a model for a multilateral EU tax treaty*, IBFD, Amsterdam, 2013, pp. 5-7, al realizar el análisis de la posibilidad de adoptar el Modelo Multilateral de la Unión Europea concluye que el hecho de que los países signatarios no compartan la misma cultura y la tradición de cooperar como ocurre en los países nórdicos no afectarían la celebración del acuerdo multilateral que propone.

<sup>153</sup> Groenlandia y las Islas Feroe firmaron el convenio como jurisdicciones independientes para efectos fiscales, aunque por razones prácticas estas fueron llamadas Estados contratantes *vid.* HENGSLER, O.: *The Nordic Multilateral...*, cit., p. 375.

<sup>154</sup> GARCÍA PRATS, A.: *Mutual Assistance in...*, cit., p. 62, en el mismo sentido RIBES RIBES, A.: *Ámbito subjetivo de...*, cit., p. 270 señala: “Un lugar destacado en esta línea ocupa, sin duda, el Convenio nórdico sobre asistencia mutua en materia tributaria firmado inicialmente entre los países escandinavos el 9 de noviembre de 1972 y objeto de posteriores modificaciones y actualizaciones (7 de noviembre de 1989; 19

También es de resaltar que la obligación de prestar asistencia aplica en relación con otras instituciones obligadas a prestar asistencia a las autoridades fiscales, tales como bancos o instituciones bancarias, sin embargo la obligación de prestar dicha asistencia sólo puede ser solicitada si el Estado requirente no puede solicitarla el mismo sin considerables dificultades<sup>155</sup>. Esta previsión es relevante porque recordemos que la OCDE modificó el Modelo de Convenio para permitir el intercambio de información bancaria hasta 2005<sup>156</sup>.

De acuerdo con el Director General del Ministerio de Finanzas de Noruega en 2002, el convenio multilateral en asistencia mutua funciona muy bien, sin embargo considera que para hacer funcionar a este tipo de tratados, es indispensable trabajar de cerca con las autoridades competentes de los Estados, las reuniones regulares entre las autoridades responsables de los diferentes tratados y acuerdos son la clave del éxito pues teniendo reuniones regulares las partes pueden resolver malos entendidos o desacuerdos antes de que ello se convierta en un problema real. También es relevante el hecho de que las autoridades puedan hacer modificaciones a los tratados multilaterales pues sin esta posibilidad el tratado sería una carga en vez de un beneficio<sup>157</sup>.

---

junio 1991 y 4 de diciembre de 1997). Sin duda, estamos entre el tratado de mayor tradición, alcance y eficacia multilateral ha logrado, en la medida en que su origen se remonta a la década de los cuarenta, con el establecimiento de mecanismos para facilitar la recaudación tributaria de aquellos sujetos pasivos que se trasladaban de un país a otro.”

<sup>155</sup> HENGSLER, O.: *The Nordic Multilateral...*, cit., p. 375.

<sup>156</sup> Así en el apartado 5 del artículo 26 del Modelo Convenio de la OCDE, se estableció que los Estados contratantes no podrían rehusar el intercambio de información aduciendo que los datos se encuentran en poder de un banco u otra institución financiera, mandatario o persona que actúa en capacidad de agente fiduciario o porque afecta a la titularidad de derechos o intereses en una persona, es decir, protegidos por el secreto bancario. *Vid.* VIRTO AGUILAR, A. D.: “Breve referencia a la mejora del intercambio de información bancaria en la Unión Europea”, en *Intercambio de información, blanqueo de capitales y lucha contra el fraude fiscal*, IEF, Madrid, 2014, p. 268.

<sup>157</sup> HENGSLER, O.: *The Nordic Multilateral...*, cit., p. 375.

Por su parte, la experiencia de Suecia, quien también ha firmado este instrumento multilateral, refiere que cuando se celebra un acuerdo multilateral se debe tomar en consideración la legislación doméstica de todos los Estados firmantes. Asimismo reitera que las administraciones de los Estados firmantes se reúnen regularmente para discutir, evaluar y ajustar las dificultades que se presentan<sup>158</sup>.

Es de resaltar que este convenio multilateral ha sido muy exitoso debido a que los países signatarios son solo cinco, los cuales tienen una cultura similar, su sistema tributario es muy parecido y sus prácticas administrativas y económicas también son similares.<sup>159</sup> Estos países cooperan entre ellos no solo en el ámbito tributario, sino también en el económico, educativo, cultural, en los sistemas de transportes y comunicaciones, entre otros<sup>160</sup>.

Este convenio ha sido modificado en múltiples ocasiones pero sigue vigente hasta nuestros días, uno de los países signatarios del mismo, Noruega, ha confirmado la actualidad de su éxito, pues con base en este acuerdo multilateral, este país presta y recibe asistencia para recaudar impuestos a sus países vecinos, varias veces al año<sup>161</sup>. Un ejemplo de la relevancia que tiene en este país la asistencia en el cobro de créditos fiscales

---

<sup>158</sup> GUSTAFSSON, U.: “Mutual Assistance in Tax Affairs Swedish National Report to the Conference of the European Association of Tax Law Professors in Santiago Di Compostela, June 2009”, en *Mutual Assistance and Information Exchange*, vol. 8, España, (EATLP International Tax Law Series –), p. 8.

<sup>159</sup> En el mismo sentido: HELMINEN, M.: The Nordic multilateral tax treaty as a model for a multilateral EU tax treaty, cit..

<sup>160</sup> Cfr. WENDT, F.: *Cooperation in the Nordic Countries: achievements and obstacles, The Nordic Council*, Sweden, 1981, pp. 11-30 y 257-394. Sobre el mismo tema también *vid.* Nordic economic and cultural cooperation: Third conference organized by the Nordic Council for International Organisations in Europe, Hindsgavl, Denmark, 29 September-2 October 1969.

<sup>161</sup> Cfr. MEISDALEN, M.: “Norway, Branch Reporter”, en *Exchange of information and cross-border cooperation between tax authorities*, vol. 98 B, IFA Cahiers, 2013, pp. 592-593.

es que tiene una autoridad específica que se dedica a recaudar impuestos extranjeros (Tax West) que es la autoridad competente para prestar asistencia mutua administrativa<sup>162</sup>.

Sin embargo, es evidente que la sinergia de cooperación hace mucho más fácil la disposición de los países para prestarse ayuda mutua, especialmente en el tema de asistencia en la recaudación. Esto se puede apreciar con el hecho de que desde 1972 los países nórdicos tienen un convenio en esta materia que funciona eficientemente, cuestión que no se puede afirmar en materia de cooperación entre los países miembros de la OCDE y de la ONU los cuales se han resistido a incluir el artículo 27 de asistencia en la recaudación en sus convenios bilaterales, alegando como uno de los principales motivos la diferencia en sus sistemas tributarios.

No obstante lo anterior, esta tendencia, en materia de cooperación administrativa, está cambiando pues como lo veremos más adelante específicamente en el ámbito de la cooperación internacional, en donde desde el 2009, la comunidad global en el marco del foro de transparencia internacional ha homogeneizado la cooperación internacional en el ámbito de intercambio de información y asistencia en la recaudación lo que ha hecho posible que varios países firmaran la (*Council of Europe and OECD multilateral convention*)<sup>163</sup>. Lo anterior deja claro que más que una cultura común el ingrediente para tener una cooperación multilateral exitosa consiste en tener problemas comunes, el espacio y las condiciones que hagan posible el diálogo para encontrar el conceso que lleve a soluciones que beneficien a todas las partes.

### **1.10.3 Otros convenios multilaterales**

---

<sup>162</sup> MEISDALEN, M.: *Ibid.*, p. 590.

<sup>163</sup> Sobre el cambio en la voluntad de los países en cooperar vid. *Infra* Capítulo 2. El fortalecimiento de los instrumentos de cooperación administrativa en materia fiscal y su influencia al servicio de la mejora de la recaudación. Respecto a la Convención Multilateral vid. *Infra* Capítulo 3. La asistencia bilateral en el cobro de créditos fiscales a través de los convenios para evitar la doble imposición.

Algunas regiones también han optado por instrumentar convenios multilaterales en materia de asistencia en el cobro de créditos fiscales, como la Convención Inter-territorial para la eliminación de la doble imposición en el África Ecuatorial francesa de 15 de octubre de 1957 y la Convención General de cooperación fiscal entre los Estados miembros de la Organización Común Africana, Malgache y Mauritania de 29 de enero de 1971<sup>164</sup>.

También se puede mencionar el convenio de Asistencia Mutua Administrativa para la Prevención, Investigación y Represión de las Infracciones Aduaneras de 1977, y el Convenio Internacional de Asistencia Mutua Administrativa en Materia Aduanera de 2003, el cual fue promovido principalmente por la Organización Mundial de Aduanas (antes Consejo de Cooperación Aduanera), el cual contempla la asistencia en el cobro de créditos fiscales de los derechos de aduana y otros aranceles a la importación o exportación entre otros impuestos<sup>165</sup>.

---

<sup>164</sup> En el mismo sentido refiere GARCÍA PRATS, A.: *La Asistencia Mutua...*, cit., p. 21. “Al amparo de otros organismos regionales internacionales se han firmado Convenios internacionales de carácter multilateral que amparan la cooperación administrativa en la recaudación de tributos. Así, la Convención General de cooperación fiscal entre los Estados miembros de la Organización Común Africana, Malgache y Mauritana de 29 de enero de 1971, o la Convención inter-territorial para la eliminación de la doble imposición en el África Ecuatorial francesa de 15 de octubre de 1957.” Similares consideraciones realiza RIBES RIBES, A.: *Ámbito subjetivo de...*, cit., pp. 268-269, que “Sin perjuicio del papel desempeñado por los Modelos de las Organizaciones Internacionales y de las Directivas comunitarias, los convenios internacionales de carácter multilateral se reputan asimismo como un mecanismo idóneo para instrumentar procedimientos de asistencia en la recaudación. Así lo demuestra la existencia de diversas experiencias a nivel internacional como, por ejemplo la Convención inter-territorial para la eliminación de la doble imposición en el África Ecuatorial francesa de 15 de octubre de 1957, o la Convención General de cooperación fiscal entre los Estados miembros de la Organización Común Africana, Malgache y Mauritania de 29 de enero de 1971 que, al amparo de organismos regionales internacionales, incluyen la cooperación administrativa recaudatoria.”

<sup>165</sup> En el párrafo 25 del Texto del informe explicativo revisado de la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal se explica que ésta Convención Multilateral cubre todos los impuestos con excepción de los los derechos de aduanas y otros aranceles a la importación o exportación entre otros impuestos porque ellos están cubiertos precisamente por la Convención Internacional de Asistencia Administrativa Mutua para la prevención, investigación y represión de delitos aduaneros. *Vid.* OCDE; CONSEJO DE EUROPA: *Texto del Informe Explicativo Revisado de La Convención Sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal enmendada por Protocolo*, 2011, p. 5. “Se pretende que esta Convención multilateral tenga un alcance amplio. Así, se prevé que cubra todo tipo de pago obligatorio al gobierno general (es decir, al gobierno central, las subdivisiones políticas del mismo o a las autoridades

## 1.11 Los orígenes del Convenio sobre Asistencia Mutua en Asuntos Fiscales de 25 OCDE/Consejo de Europa de enero de 1988 y su influencia en el desarrollo de la asistencia internacional en el cobro de créditos fiscales

Desde 1979 el Consejo de Europa estuvo trabajando con la OCDE para producir el Proyecto de Convenio sobre Asistencia Mutua en Asuntos Fiscales (*Multilateral Convention on administrative assistance in the assessment and collection of tax*)<sup>166</sup>. Las preocupaciones del Consejo de Europa que dieron origen a este modelo fueron los efectos de la evasión y el fraude fiscal, que hasta nuestros días causan serias pérdidas presupuestarias, quiebran el principio de justicia tributaria, distorsionan los movimientos internacionales de capital y las condiciones de competencia<sup>167</sup>.

---

locales y los organismos de la seguridad social) con la única excepción de los derechos de aduanas y otros aranceles a la importación o exportación e impuestos contemplados en la Convención Internacional de Asistencia Administrativa Mutua para la prevención, investigación y represión de delitos aduaneros, elaborada bajo el patrocinio del Consejo de Cooperación Aduanera (hoy la Organización Mundial de Aduanas). Aparte de los aranceles aduaneros, también podría aplicarse a todos los gravámenes contemplados en la publicación anual de la OCDE titulada Revenue Statistics, que ofrece datos comparativos basados en la clasificación tributaria de la OCDE.” Para ver en detalle los impuestos cubiertos por la Convención Multilateral *vid. Infra. Capítulo 4. Apartado 4.6 La necesaria ampliación de las contribuciones cubiertas por la Convención Multilateral*. También *vid. RIBES RIBES, A.: Ámbito subjetivo de...*, cit., p. 269 “Por otro lado, asistencia mutua en materia de impuestos aduaneros -que se rige por sus instrumentos internacionales y comunitarios específicos, y no por el artículo 27 CM OCDE 2005- ha sido impulsado desde la Organización Mundial de Aduanas a través del Convenio de Asistencia Mutua Administrativa para la prevención, investigación y represión de las infracciones aduaneras de 1977 y el Convenio internacional de asistencia mutua administrativa en materia aduanera de 2003.”

<sup>166</sup> PENNEY, M. “Implications of the Council of Europe and OECD Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters”, *Tax Planning International Review, United Kingdom*, No 5, 1988, p. 3. En este sentido GRAU RUIZ, M. A.: *Avances Propuestos en...*, cit., pp. 40-41, señala que “La Recomendación de la Asamblea Parlamentaria 833 (1978) del Consejo de Europa, de 16 de enero de 1978 (documento 4098) sobre cooperación entre los Estados miembros del Consejo de Europa contra la evasión y el fraude fiscal internacional, les invita a concluir un Convenio europeo multilateral sobre asistencia mutua entre las Administraciones tributarias nacionales. En su ámbito objetivo debe comprender tanto la imposición directa como la indirecta, cotizaciones sociales, etc. y debe abarcar las modalidades de intercambio de información, desarrollo de investigaciones en un Estado miembro a petición de otro; asistencia en la recaudación de tributos y una clausula de “progreso” diseñada para facilitar una cooperación más avanzada y estrecha en el futuro<sup>19</sup>. En esta línea, la Asamblea Parlamentaria, mediante la Orden No. 369 (1978) instruye a su Comité sobre Asuntos Económicos y Desarrollo para estudiar en profundidad la cuestión, así como para organizar un coloquio sobre evasión y fraude fiscal internacional.”

<sup>167</sup> GRAU RUIZ, A.: *La cooperación internacional...*, cit., p. 167. “La recomendación de la Asamblea



La idea de esta convención se inició con la propuesta de Suecia al Consejo de Europa en 1979 pues Suecia tenía experiencia con la Convención Nórdica y buscaba mejorar su asistencia administrativa en materia fiscal con otros países<sup>168</sup>.

Este instrumento, desde su origen tuvo un potencial muy amplio en el desarrollo de la cooperación internacional en materia tributaria, pues ha sido un mecanismo internacional que la ha impulsado no sólo a nivel multilateral sino también, de forma indirecta, a nivel bilateral, ello porque su diseño impulso de forma indirecta tanto a la inclusión del artículo 27 en el Modelo Convenio de la OCDE, como a la celebración de tratados para evitar la doble tributación con una cláusula de asistencia en el cobro de créditos fiscales<sup>169</sup>.

---

Parlamentaria 833 (1978) (documento 4098), sobre cooperación entre los Estados miembros del Consejo de Europa contra la evasión y el fraude fiscal internacional, refleja la preocupación por sus desastrosos efectos, pues causan serias pérdidas presupuestarias, quiebran el principio de justicia tributaria, distorsionan los movimientos internacionales de capitales y las condiciones de competencia; sin que la cooperación a través de Convenios de Doble Imposición bilaterales haya sido suficientemente efectiva. Por todo ello, invita a los Estados miembros del Consejo de Europa a concluir un Convenio europeo multilateral sobre asistencia mutua entre administraciones tributarias nacionales y a iniciar medidas para limitar la evasión fiscal internacional.”

<sup>168</sup> GUSTAFSSON, U.: Mutual Assistance in Tax Affair Swedish National Report to the Conference of the European Association of Tax Law Professors in Santiago Di Compostela, June 2009..., cit., p. 7.

<sup>169</sup> En este sentido se ha referido que Convenios bilaterales de doble imposición que incorporan cláusulas de asistencia para la recaudación tributaria han sido firmados con posterioridad a la celebración del Convenio multilateral del Consejo de Europa y la OCDE sobre asistencia administrativa mutua en materia tributaria, a pesar de que no pueda establecerse una relación de causa y efecto entre ambas situaciones. Afirma que de los Convenios de doble imposición analizados que contienen una cláusula para la asistencia recaudatoria, más de la mitad –112- fueron firmados tras la aprobación del Convenio multilateral del Consejo de Europa y la OCDE. En cambio, solo veinte fueron firmados tras la elaboración del Modelo de la OCDE de 1981, frente a los más de 60 que ya incorporaban dicha cláusula con anterioridad. *Vid.* GARCÍA PRATS, F. A.: *La asistencia mutua...*, cit., p. 10. En el mismo sentido RIBES RIBES, A.: *Ámbito subjetivo de...*, cit., p. 270, afirma: “Mención aparte merece, por constituir el texto normativo más completo y con mayor rigor jurídico de índole multilateral, el Convenio sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal de la OCDE y el Consejo de Europa, suscrito el 25 de enero de 1988. Pionera en el incentivo de distintos mecanismos bilaterales y multilaterales con el fin de ofrecer una respuesta eficaz al nuevo entorno económico y financiero y, en particular, al tema de la cooperación interadministrativa, la OCDE aprobó el 10 de julio de 1986 un proyecto de convenio multilateral para prevenir la evasión fiscal, elaborado conjuntamente con el Consejo de Europa. (...) no obstante todo ello, ha procedido en los últimos años a fomentar la virtualidad de ese instrumento a través del desarrollo de trabajos que han facilitado su aplicación, al tiempo que incrementaban el número de Estados signatarios del mismo. Este importante empuje se ha traducido, a su vez, en una mayor presencia de cláusulas específicas para la asistencia en

La aparición del proyecto de esta Convención causó controversia pues hasta ese entonces la cooperación internacional era negociada en forma bilateral. De manera que en un convenio entre dos Estados se podía negociar casuísticamente este tipo de cooperación. Es decir, cada Estado podía en sus negociaciones limitar o ampliar el alcance de la misma, decidir específicamente en que rubros quería cooperar y con que países quería celebrar tales convenios, cuestiones que en una Convención Multilateral son difíciles de controlar.

Las principales preocupaciones causadas por la Convención Multilateral fueron la falta de la suficiente protección de los derechos de los contribuyentes, debido a que se temía que las amplias facultades internacionales que se concedían a las autoridades fiscales pudieran provocar abusos. La Convención incluso desató rechazo de la coalición de multinacionales, asociaciones bancarias y de la Cámara de Comercio Internacional, también causo comentarios desfavorables y alarmistas atribuyéndole el nombre de INTERFIPOL (con deliberados tintes de Interpol)<sup>170</sup>.

---

materia de recaudación en los convenios bilaterales de doble imposición que, a la postre, han demostrado ser el instrumento idóneo para el reconocimiento y regulación de dicha asistencia.” Por su parte en cuanto a la conveniencia de una Convención Multilateral señala MARTÍNEZ GINER, L. A.: “La «multilateralización» de la Cooperación Administrativa en Materia Fiscal Avances en el Convenio OCDE-Consejo de Europa sobre Asistencia Administrativa”, *Crónica Tributaria*, N° Extra 2, 2012, p. 33, lo siguiente: “El Convenio sobre asistencia administrativa mutua en materia de fiscalidad abierto a la firma el 25 de enero de 1998 en Estrasburgo ha representado durante algún tiempo un instrumento normativo especial en el panorama de la cooperación fiscal internacional. Y ello porque este convenio ha estado auspiciado por la OCDE y el Consejo de Europa, lo cual es buena muestra del intento por elaborar una aproximación multilateral en la regulación de normas vinculantes para una pluralidad de Estados en materia de cooperación internacional en la lucha contra el fraude fiscal.”

<sup>170</sup> En este sentido *vid.* GRAU RUIZ, M. A.: *Avances Propuestos en...*, cit., p. 32, quien relata “El 10 de julio de 1986, el Comité Fiscal de la OCDE aprueba un proyecto de Convenio multilateral para prevenir la evasión fiscal, preparado conjuntamente con el Consejo de Europa. Pese a superar los problemas técnicos, desde sus comienzos el Convenio contó con la oposición de una coalición de multinacionales, asociaciones bancarias y de la Cámara de Comercio Internacional. En su momento, pareció haber ido más lejos del nivel de desarrollo de la cooperación entre Estados en asuntos fiscales, porque junto a la principal preocupación por la escasa tutela de los derechos de los contribuyentes, se temía que se otorgase un poder extraordinario a la administración tributaria, sin ofrecer las garantías oportunas contra posibles abusos. El alarmismo ha caracterizado muchas de las críticas vertidas, llegándose a afirmar que suponía la creación de una Interpol fiscal, “Interfipol” o una policía fiscal mundial” En el mismo sentido sobre los comentarios alarmistas y la calificación de Interfipol *vid.* PENNY, M.: “Implications of the Council of Europe and OECD Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters”, *Tax Planning International*

La convención entró en vigor cuando 5 Estados la firmaron el 1º de abril de 1995. Es el único instrumento multilateral y sólo lo podían firmar los 54 países que eran Miembros de la Unión Europea (en adelante UE) o de la OCDE o de los dos. No obstante, los Estados miembros de la Comunidad Europea quedaban excluidos de prestarse entre ellos la asistencia regulada por la Convención Multilateral por disposición expresa contenida en el artículo 27.2<sup>171</sup>.

La asistencia contemplada en esta convención consistía en toda la asistencia mutua en materia fiscal que pudiera ser llevada a cabo por las autoridades administrativas incluidas las autoridades judiciales con excepción de la asistencia en materia criminal, solo se cubría

---

*Review*, No. 5, 1988, p. 3. También se ha mencionado por ejemplo el caso de Alemania que tardó cerca de veinte años en firmar la convención debido a que dentro de su literatura se criticaba la convención principalmente por las siguientes razones: i) que no había una regulación adecuada que asegurara la protección de los secretos industriales y los secretos fiscales en general y ii) la falta de procedimientos para elaborar los requerimientos para poder asegurar una efectiva protección legal, sin embargo Alemania reconoció la importancia de mejorar el intercambio de información accediendo a su firma años más adelante. *Cfr.* con: SEER, R.; GABERT, I.: “Mutual assistance and information exchange”, en *2009 EATLP Congress, Santiago de Compostela*, vol. 8, European Association of Tax Law Professors (EATLP), 2009 (EATLP international tax series), pp. 7-8.

<sup>171</sup> *Cfr.* OECD; COUNCIL OF EUROPE: *The Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*, Twentieth Anniversary, OECD Publishing, 2008, pp. 3-ss. En este sentido MARTÍNEZ GINER, L. A.: *La «multilateralización» de.....*, cit., p. 33 apunta: “No obstante sólo unos pocos Estados firmaron y ratificaron este Convenio. Inicialmente sólo en cinco Estados entró en vigor tal Convenio el 1 de abril de 1995” Por su parte GRAU RUIZ, M. A.: *Avances Propuestos en...*, cit., pp. 42-43, coincide en que “Los destinatarios del Convenio no son sólo los Estados miembros en común del Consejo de Europa y la OCDE, sino todos ellos. Su incidencia en las relaciones entre los Estados miembros de la Comunidad Europea es nula, dado que se negoció una cláusula especial, en el art. 27.2, según la cual ‘por derogación de las disposiciones de la presente convención, los Estados contratantes’, miembros de la CEE aplicarán, en sus relaciones mutuas, las reglas comunes en vigor en dicha Comunidad” En el mismo sentido RIBES RIBES, A.: *Ámbito subjetivo de...*, cit., pp. 269-270, señala que “El convenio se abrió a la firma el 25 de enero de 1988 pero, Pese a tener como destinatarios no sólo a los estados miembros en común de la OCDE y del Consejo de Europa, si no a todos ellos, su trascendencia práctica ha sido más bien limitada, siendo únicamente quince los países que a la fecha se han adherido al mismo. Además, conviene tener presente que la incidencia de dicho Convenio frente a los Estados miembros de la UE aplicará en sus relaciones mutuas las reglas comunes en vigor en dicha Comunidad, entendiéndose expresamente derogadas en este caso puntual las disposiciones del Convenio multilateral.”

la asistencia para la preparación de los procedimientos criminales antes de iniciar los procesos legales ante los tribunales competentes<sup>172</sup>.

Los tipos de asistencia contemplados en el Convenio Multilateral 1988 fueron: a) El intercambio de información, b) Asistencia en la recaudación que también incluye las medidas precautorias para asegurar la deuda tributaria y c) El servicio de documentos, con lo cual este instrumento se posicionaba como uno de los instrumentos más completos en materia de asistencia administrativa<sup>173</sup>.

Las características principales de la convención son que se amplía el ámbito de aplicación objetivo de la asistencia administrativa pues en ella se cubre un amplio rango de impuestos, también se incluyen las contribuciones de seguridad social, con la sola excepción de algunos impuestos al comercio exterior.

En materia de confidencialidad la convención establecía que la asistencia mutua entre administraciones tributarias era deseable sólo si cada administración era capaz de asegurar que la otra administración trataría la información transmitida en el curso de la cooperación con una adecuada confidencialidad.

---

<sup>172</sup> La convención no cubre los procedimientos criminales, por lo que una vez iniciados, las partes deben usar los tratados sobre asistencia internacional judicial. De acuerdo con el reporte explicativo de la Convención se sugiere que la razón para ello es evitar cualquier conflicto con la Convención Europea de Asistencia Mutua en materia Criminal. *Vid.* SAINT-AMANS, P.; RUSSO, R.: “Amending Protocol Strengthens OECD Mutual Assistance Convention”, *Tax Analysts*, 2010, (Special Reports), p. 1061.

<sup>173</sup> *Vid.* Artículo 1º de la Convención Multilateral en: Explanatory report on the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters: Convention opened for signature on January 1988: OCDE, 1989, p. 5. En este reporte explicativo se enfatiza que la Convención Multilateral fue diseñado de modo que previera todas las formas posibles de cooperación administrativa entre los Estados para combatir el fraude y la evasión fiscal, abarca desde el intercambio de información para realizar la liquidación de contribuciones hasta la asistencia en el cobro de créditos fiscales extranjeros. Por su parte GRAU RUIZ, M. A.: *Avances Propuestos en...*, cit., pp. 42-43, coincide en que la Convención Multilateral 1988 contiene todas formas de cooperación administrativa en materia fiscal, al afirmar: “Sin duda y a pesar de su escasa trascendencia practica por el momento, nos encontramos ante el texto normativo más completo y que con más rigor jurídico aborda la cuestión de la asistencia mutua entre Administraciones tributarias.”

La convención establecía varias limitaciones a la asistencia, de acuerdo con el artículo 21, párrafo 2, inciso a), el Estado requerido no estaba obligado a llevar acabo las medidas de asistencia cuando éstas contravinieran sus propias leyes, tampoco estaba obligado a usar los poderes establecidos en sus leyes internas cuando no fueran acordes al uso normal de su práctica administrativa, además el Estado requerido podía excusarse de prestar la ayuda cuando el Estado requirente no poseyera facultades para el cobro de los créditos fiscales en su propio territorio, incluso cuando éste si podría cobrarse bajo las leyes del Estado requerido<sup>174</sup>.

Otro motivo para negarse a prestar asistencia era que el Estado considerara la medida contraria al orden público o que esta fuera de esencial interés. Tales provisiones no establecen los conceptos de lo que se debe considerar por orden público ni de esencial interés, y deja la interpretación de tales conceptos en cada caso particular, para los dos Estados interesados. De acuerdo con el *explanatory report* de la Convención, cuando esta expresión se refiere a interés del Estado, esto incluye a aquellas personas que más adelante tendrán relevancia debido a su nacionalidad (*national dimension*)<sup>175</sup>.

También es relevante mencionar que conforme al artículo 21 (2) (e) se le permitía al Estado requerido la posibilidad de rehusarse a prestar asistencia cuando bajo su consideración el impuesto establecido en el Estado requirente fuera contrario a los principios de tributación generalmente aceptados. Éste podría ser el caso en el que Estado requerido considerara que el impuesto pudiera ser confiscatorio o cuando la infracción impuesta al contribuyente pudiera ser excesiva<sup>176</sup>.

---

<sup>174</sup> Artículo 21 (2) (a) párrafo 189 vid. en: Explanatory report on the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters: Convention opened for signature on January 1988: p. 13.

<sup>175</sup> Artículo 21 (2) (a) párrafo 191. Explanatory report on the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters: Convention opened for signature on January 1988: Ibid. Vid. SAINT-AMANS, P.; RUSSO, R.: Amending Protocol Strengthens..., cit., p. 1063.

<sup>176</sup> Artículo 21 (2) (e) párrafo 200. Explanatory report on the Convention on Mutual Administrative

Aunque la asistencia contemplada en el Convenio Multilateral 1988 era muy amplia y en sí mismo constituía un avance significativo en el ámbito del desarrollo de la cooperación internacional, los Estados podían hacer reservas respecto de todos los impuestos o sobre algunos de ellos respecto de las siguientes formas de cooperación administrativa contemplados por el Convenio Multilateral 1988.

b) La asistencia en la recaudación incluidas las medidas precautorias;

c) La asistencia administrativa respecto a las deudas tributarias existentes hasta antes de la entrada en vigor de la Convención;

d) El servicio de documentos y,

e) el uso del correo postal en el servicio de documentos.

En materia de intercambio de información destaca el hecho de el Estado requerido no estaba obligado a proporcionar información cuando ésta no fuera obtenible bajo sus propias leyes en el curso normal de su administración. Tampoco estaba obligado a proporcionar la información que de algún modo no estuviera abierta al Estado requirente bajo sus propias leyes o su práctica administrativa. La información denominada como obtenible, era aquella que estaría en posesión de la administración o que pudiera ser obtenida siguiendo un procedimiento normal, el cual podía incluir investigaciones especiales<sup>177</sup>.

---

Assistance in Tax Matters: Convention opened for signature on January 1988: p. 13Vid. SAINT-AMANS, P.; RUSSO, R.: Amending Protocol Strengthens..., cit., p. 1063.

<sup>177</sup> Artículo 21 (2) (c) párrafo 194. Explanatory report on the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters: Convention opened for signature on January 1988: p. 13.

En un epígrafe más adelante analizaremos en detalle la Convención Multilateral de 1988 y su modificación hecho por protocolo en 2011<sup>178</sup>.

### **1.12 La inclusión del artículo 27 en el Modelo de Convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio de la OCDE: La aún escasa existencia de este tipo de cooperación**

Como hemos visto, la asistencia en la recaudación concebida por la OCDE se había desarrollado en un modelo independiente de los convenios para evitar la doble tributación. Recordemos que el primer Modelo de Asistencia en la Recaudación fue el propuesto por el Comité de expertos en 1928<sup>179</sup>, seguido los Modelos México (1943) y Londres (1946) sobre asistencia administrativa<sup>180</sup> y finalmente por el Modelo Convenio sobre Asistencia Mutua en Materia de Recaudación de 1981<sup>181</sup>.

Como se ha explicado en epígrafes anteriores la práctica de celebrar convenios que sólo tuvieran por objeto la asistencia en la recaudación explica que los Convenios Modelo de la OCDE para evitar la doble tributación no incluyeran una cláusula de asistencia en la recaudación para el cobro de créditos fiscales extranjeros, además que estos acuerdos tenían como fin primordial el resolver el problema de la doble tributación y si bien la Sociedad de Naciones y la OCDE habían contemplado el intercambio de información y la asistencia en el cobro de créditos fiscales como complementaria, el nivel de detalle para pactarlas había

---

<sup>178</sup> Vid. *Infra*. Capítulo 4. Cooperación multilateral a través del Convenio sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la OCDE y del Consejo de Europa de 1988, actualizada mediante protocolo en 2010.

<sup>179</sup> *Vid. Supra*. 1.6 El primer convenio de asistencia administrativa para el cobro de créditos fiscales desarrollado por la Sociedad de Naciones: Una medida para combatir el fraude y la evasión fiscal en la aplicación de los convenios para evitar la doble tributación.

<sup>180</sup> *Vid. Supra*. 1.7 La importancia de los Modelos surgidos de las conferencias en México y en Londres del Comité Fiscal de la Sociedad de Naciones: La unificación de la cooperación administrativa en materia fiscal y la existencia de un referente para su celebración.

<sup>181</sup> Sobre este modelo de convenio *vid. Supra*. En este Capítulo. Epígrafe 1.9 La importancia del Modelo Convenio sobre Asistencia Mutua en Materia de Recaudación de 1981: La ampliación de su ámbito objetivo y la eliminación de la cláusula de nacionalidad.

hecho que se desarrollaron modelos en los que se recomendaba pactarla por separado<sup>182</sup>.

Las causas que alentaron a la OCDE a establecer en el Modelo Convenio de la OCDE un artículo específico que contemplara la asistencia en la recaudación, como se explica en el Manual de la OCDE sobre la puesta en práctica de la asistencia en la recaudación tributaria, fueron principalmente el fenómeno de la globalización, el desarrollo del comercio electrónico y la preocupación por recaudar el impuesto al valor agregado de tales actividades<sup>183</sup>.

La Globalización es un fenómeno que ha permitido la movilidad de personas, capitales, bienes y servicios y que ha provocado que los Estados tengan que acudir a la cooperación internacional para verificar la correcta aplicación de sus normas tributarias en operaciones transnacionales<sup>184</sup>. Por otra parte, el desarrollo del comercio electrónico ha permitido a los consumidores finales contratar directamente bienes y servicios con el proveedor original, por lo que los agentes auxiliares que hasta entonces habían ayudado a la administración tributaria a recaudar o retener los impuestos debidos, han salido de escena, por lo que los Estados tienen menos elementos para supervisar cada una de las operaciones realizadas por los consumidores finales<sup>185</sup>.

---

<sup>182</sup> *Vid. Supra.* En este Capítulo. Epígrafe 1.8 La asistencia en la recaudación en los comentarios de los Modelo Convenio de la OCDE de 1963 y 1977: La ausencia de un artículo específico que la regulara y la tendencia de no incluir este tipo de ayuda en dichos convenios. La tendencia de establecer la asistencia en la recaudación incluso es reconocida en algunas propuestas que pugnan por la multilateralización de los convenios para evitar la doble tributación como lo que realiza HELMINEN quien plantea establecer un artículo que remita a la Directiva de la Unión Europea sobre asistencia mutua sin que se establezca una regulación específica en el convenio multilateral por el que pugna. *Vid. HELMINEN, M.: The Nordic multilateral tax treaty as a model for a multilateral EU tax treaty, cit., p. 371* Esta práctica se refuerza con la intención de pactar la asistencia en la recaudación de forma multilateral a través de la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal del Consejo de Europa de la OCDE de 1988.

<sup>183</sup> COMITÉ SOBRE ASUNTOS FISCALES DE LA OCDE: Manual de la OCDE sobre la Puesta en Práctica de la Asistencia en la Recaudación Tributaria, cit., pp. 3-ss.

<sup>184</sup> *Vid. Infra.* El fenómeno de la globalización se analiza en el Capítulo 2. El fortalecimiento de los instrumentos de cooperación administrativa en materia fiscal y su influencia al servicio de la mejora de la recaudación.

<sup>185</sup> CAAMAÑO, M. A.; CALDERÓN CARRERO, J. M.: “Globalización Económica y Poder tributario ¿Hacia



Esto aunado a que en las operaciones transnacionales el pago de los tributos es difícil de controlar, situaciones que han contribuido para que el Modelo Convenio de OCDE incluyera en su texto el 27 que regula de forma específica la asistencia en la recaudación, pues hasta antes de su inclusión únicamente se establecía en los comentarios al artículo 26 del propio modelo la referencia de que este tipo de asistencia podía ser pactada en los convenios para evitar la doble tributación.

Otro factor significativo que ha impulsado la inclusión del artículo 27 de asistencia en la recaudación en los Modelos Convenio de la OCDE, ha sido el Informe de la OCDE de 1998 “La competencia fiscal nociva. Un tema global” el cual destacó la preocupación existente sobre el incremento de la evasión tributaria en caso de que un país no exija el pago de créditos fiscales de otros países. Así, el Informe recomendó: “que se aliente a los países a que revisen su dispositivo actual en materia de cobro de créditos fiscales de otros países, y que el Comité de Asuntos Fiscales continúe sus trabajos en esta materia, teniendo como objetivo la redacción de disposiciones que puedan incluirse en las convenciones fiscales pertinentes”<sup>186</sup>.

Como resultado de tales preocupaciones, el Consejo de la OCDE aprobó en 2003 la inclusión del artículo 27 sobre asistencia en la recaudación. Es un artículo opcional que puede incluirse en los convenios bilaterales cuando los países, basándose en una serie de factores, concluyan que pueden prestar asistencia en la recaudación de los impuestos exigidos por el otro país<sup>187</sup>.

---

un Nuevo Derecho Tributario?”, *Anuario da facultade di dirito, Universidade da Coruña*, 2002, p. 180.

<sup>186</sup> Vid. COMITÉ SOBRE ASUNTOS FISCALES DE LA OCDE: Manual de la OCDE sobre la Puesta en Práctica de la Asistencia en la Recaudación Tributaria, cit., p. 4.

<sup>187</sup> Ya desde el año 2000 se aconsejaba incluir en el Modelo Convenio de la OCDE un artículo opcional que regulara la asistencia en el cobro de créditos fiscales. Así GRAU RUIZ, M. A.: *Avances Propuestos en...*, cit., pp. 33-47, refiere: “A nuestro modo de ver, pese a que la mejor solución sería adoptar acuerdos –ya sea de carácter bilateral o multilateral- dedicados por entero a la asistencia mutua, una solución más realista podría limitarse a la inclusión de un precepto opcional sobre asistencia mutua en materia de recaudación, en el Convenio Modelo o en su Comentario, de alcance global o limitado a la obtención

A diferencia de otras formas de asistencia administrativa como lo es el intercambio de información, la colaboración en auditorías simultáneas y la notificación de documentos, la OCDE ha considerado que la asistencia en la recaudación requiere de presupuestos indispensables que hagan posible que este tipo de cooperación funcione en la práctica, los factores que de acuerdo a la OCDE deben considerarse para que los Estados puedan incluir en sus Convenios para evitar la doble tributación y la evasión fiscal, comprenden<sup>188</sup>:

- La importancia de la inversión transfronteriza.
- La reciprocidad, la capacidad de sus respectivas administraciones para prestar tal asistencia
  - La similitud de sus normas jurídicas, especialmente en lo relativo a la defensa de los derechos jurídicos de los contribuyentes y, en términos más generales, de los derechos humanos.
  - La normativa interna de algunos países que puede no permitir o no justificar este tipo de asistencia.

No obstante, los esfuerzos de la OCDE por alentar la cooperación entre Estados para asegurar el cobro de sus créditos tributarios, que se buscaba con la inclusión del artículo 27 en los Modelos Convenios de la OCDE, no han dado los frutos esperados. Esto es así porque desde la inclusión de dicho artículo en los Convenios, los Estados que los han incluidos han sido escasos<sup>189</sup>.

---

indebida de beneficios fiscales. En la actualidad, diecinueve Estados miembros de la OCDE tienen cláusulas de asistencia mutua en materia de recaudación global en alguno de sus convenios de doble imposición; podría analizarse la experiencia acumulada por los Estados más activos y, en la medida de lo posible, apuntar procedimientos estandarizados.”

<sup>188</sup> COMITÉ SOBRE ASUNTOS FISCALES DE LA OCDE: Manual de la OCDE sobre la Puesta en Práctica de la Asistencia en la Recaudación Tributaria, cit., p. 4.

<sup>189</sup> OBERSON, X.: *General Report...*, cit., pp. 24-25.

En 2009 se realizó un recuento de la inclusión del artículo 27 en el Modelo Convenio de la OCDE en 2003, aunque era reciente su adopción, se vislumbraba una escasa adopción de este artículo en los convenios celebrados desde 2002 a 2009 los convenios en los que se había incluido la asistencia en el cobro de créditos fiscales, fueron los celebrados entre Alemania con Polonia; Holanda con Polonia; Holanda refirió que había celebrado algunos más; España con Bélgica y Francia; Suecia con Polonia; finalmente Reino Unido con Las Islas Faroe<sup>190</sup>.

Como se verá más adelante son varias las causas por las que el artículo 27 del Modelo Convenio de la OCDE no se ha incluido en muchos tratados para evitar la doble tributación, se puede señalar que las más importantes son la diferencia en los sistemas tributarios de los Estados y la falta de desarrollo de las administraciones fiscales ya que en algunos casos los Estados encuentran dificultades incluso para recaudar los créditos propios<sup>191</sup>.

### **1.13 La importancia de la inclusión del artículo 27 de asistencia en la recaudación en el Modelo de la ONU: Un impulso para que los países en desarrollo la celebren**

#### **1.13.1 Antecedentes del surgimiento del Modelo de la ONU**

Como se ha anotado anteriormente, durante la Segunda Guerra Mundial, el Comité Fiscal de la Sociedad de Naciones siguió funcionando, por lo que en la Conferencia Tributaria Regional organizada en México en 1943, se reveló la necesidad de desarrollar un Modelo de Convenio para evitar la doble tributación sobre la renta y el capital que no sólo beneficiara a los países desarrollados, sino que también incluyera las necesidades de los países en desarrollo. Por lo cual los países que asistieron a la conferencia que en su mayoría eran países de América Latina, diseñaron este modelo extendiendo al máximo la prioridad de gravamen

---

<sup>190</sup> Vid. en SEER, R.; GABERT, I.: *Mutual assistance and...*, cit., p. 6.

<sup>191</sup> Vid. Infra. Capítulo 3 apartado 3.2 Principales causas por las que los Estados han utilizado escasamente la asistencia en la recaudación de créditos fiscales extranjeros.

en el país de la fuente, lo cual fue posible porque los países desarrollados, que estaban en guerra, no asistieron a la reunión<sup>192</sup>. De alguna manera, el Modelo México de 1943 es visto como el primer antecedente del Modelo de las Naciones Unidas, que se desarrollaría hasta 1980 por esta organización, con el fin de atender los intereses de los países en desarrollo<sup>193</sup>.

Sin embargo, aunque ya estaban sentadas las bases para establecer un modelo que también beneficiara a los países en desarrollo (de la fuente), durante las primeras décadas de la existencia de la ONU que sustituyó a la Sociedad de Naciones, ésta no tuvo intervención directa en el desarrollo del modelo fiscal para evitar la doble tributación, por lo cual, al ocupar la OCDE esta labor con la publicación de sus Modelos de 1963 y 1977, éstos rápidamente fueron utilizados como el primer referente en las negociaciones de los acuerdos bilaterales para evitar la doble tributación<sup>194</sup>.

Hasta 1980 eran muy pocos los tratados para evitar la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo<sup>195</sup>, la razón fundamental como lo reveló el Comité Fiscal de la OCDE en 1965 era que los convenios diseñados por dicha organización no eran atractivos para los países en desarrollo. Los convenios celebrados entre países industrializados algunas veces requerían que el país de residencia renunciara a su derecho de gravar la renta, sin embargo, en la mayoría de los casos era el país de la fuente quien renunciaba a la renta. Por lo cual esa disposición no era apropiada cuando el tratado se celebraba entre un país desarrollado y otro en desarrollo porque el capital fluye la mayoría

---

<sup>192</sup> CALDERÓN CARRERO, J. M.: *La doble imposición...*, cit., p. 36.

<sup>193</sup> DAURER, V.; KREVER, R.: "Choosing between the UN and OECD tax policy Models: An African case Study", *Edinburgh University Press*, vol. 22, 1, (African journal of international and comparative law), p. 7.

<sup>194</sup> KOSTERS, L. F.: "The United Nations Model Tax Convention and its recent developments", *Asia-Pacific Tax Bulletin, IBFD*, vol. Vol. 10 (2004), No. 1/2, p. 4.

<sup>195</sup> United Nations Model Double Taxation Convention Developed and Developing countries 1980, p. 1-2.

de las veces del país en desarrollo al país desarrollado y en ese contexto el país que renunciaba generalmente a la renta era el país en desarrollo, al ser éste el país de la fuente<sup>196</sup>.

El crecimiento de las inversiones entre países desarrollados y en desarrollo, así como la intención de fomentar tales inversiones en los países en desarrollo, que en esa época tenían un clima de inversión favorable, hicieron inminente la necesidad de diseñar un tratado que fuera atractivo para ellos<sup>197</sup>.

De los 400 convenios bilaterales para evitar la doble tributación vigentes en 1979, cerca de la mitad eran celebrados entre países desarrollados y la otra mitad entre países desarrollados y países en desarrollo por lo que la ONU considero que aún quedaba mucho por hacer para fomentar la celebración de convenios fiscales que incluyera los intereses de los países en desarrollo<sup>198</sup>.

Así, el Consejo Económico y Social (ECOSOC) reconoció la conveniencia de fomentar la concertación de acuerdos fiscales bilaterales entre países desarrollados y países en desarrollo, ello a través de su Resolución 1273 (XLIII), aprobada el 4 de agosto de 1967. Como resultado de ello, el Secretario General estableció en 1968 el Grupo Especial de Expertos en acuerdos fiscales entre países desarrollados y países en desarrollo, compuestos por funcionarios y expertos fiscales de países desarrollados y países en desarrollo, designados a título personal<sup>199</sup>.

---

<sup>196</sup> United Nations Model Double Taxation Convention Developed and Developing countries 1980, p. 1-2.

<sup>197</sup> United Nations Model Double Taxation Convention Developed and Developing countries 1980, p. 2.

<sup>198</sup> Manual for the negotiation of bilateral tax treaties. Introducción, p. 2.

<sup>199</sup> Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre Países desarrollados y países en desarrollo, Revisión de 2011. Introducción párrafo 7.

El Grupo Especial de expertos en acuerdos Fiscales entre países desarrollados y países en desarrollo, fue formado por representantes de Argentina, Chile, Francia, Alemania, Ghana, India, Israel, Japón, Holanda, Noruega, Pakistán, Filipinas, Sudan, Suiza y Túnez, Turquía, Reino Unido y Estados Unidos de Norteamérica. A requerimiento de Consejo Económico Social, el Secretario General del grupo Especial, incrementó su número añadiendo a un experto de Sri Lanka en 1972 y otro de Brasil en 1973<sup>200</sup>, con lo cual se pretendió que el Grupo Especial representara tanto a los países desarrollados y en desarrollo<sup>201</sup>. Asimismo, el Comité estaba integrado por observadores del Fondo Monetario Internacional, *la International Fiscal Association*, la OCDE, el *International Bureau of Fiscal Documentation* (IBFD) entre otras organizaciones<sup>202</sup>.

En 1979, el Grupo Especial, publicó el Manual para la negociación de acuerdos bilaterales entre países desarrollados y países en desarrollo (Manual ONU)<sup>203</sup>. Para finalmente en 1980 publicar el Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo, (En adelante Modelo Convenio de la ONU). El Modelo de la ONU se basó principalmente en el Modelo Convenio de la OCDE de 1977 y sus comentarios, ello por qué consideró que era importante aprovechar los años de experiencia y el conocimiento adquirido por dicha organización<sup>204</sup>.

---

<sup>200</sup> United Nations Model Double Taxation Convention Developed and Developing countries 1980, p. 2.

<sup>201</sup> En la decimo quinta reunión plenaria del 28 de abril de 1980 del Consejo Económico Social se aprobó aumentar de 20 a 25 el número de expertos integrantes del Comité. *Vid.* Resolutions adopted by the Economic and Social Council during its first regular Session of 1980, p. 12-13.

<sup>202</sup> KOSTERS, L. F.: *The United Nations...*, cit., p. 4.

<sup>203</sup> Manual for the Negotiation on Bilateral Tax Treaties between Developed and Developing Countries, United Nations, New York, 2003. Introducción párrafo 1. Disponible en <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/UN/UNPAN008579.pdf>, consultado el 1 de junio de 2015.

<sup>204</sup> United Nations Model Double Taxation Convention Developed and Developing countries 1980, p. 4.

Asimismo, el utilizar al Modelo Convenio de la OCDE como punto de partida para el Modelo Convenio ONU también presentaba ventajas prácticas porque aunque dicho modelo no sólo había sido utilizado para celebrar convenios con países desarrollados sino también se habían celebrado convenios con países en desarrollo. Sin que el uso de aquel instrumento implicara que el grupo de expertos tuviera obligación de sujetarse a lo dispuesto por el convenio de la OCDE<sup>205</sup>.

También es importante recordar que el modelo desarrollado por la OCDE en 1963 y en 1977 se basó en los modelos desarrollados por la Sociedad de Naciones, por lo que de alguna manera, la ONU, estaba trabajando sobre el modelo que había desarrollado su antecesor la Sociedad de Naciones<sup>206</sup>.

Llama la atención que ya desde esa época en la Séptima reunión del Grupo de Expertos basados en la recomendación que hicieron un grupo de especialistas en 1974, en el sentido de que sí a través del trabajo del Comité de expertos se pudieran estandarizar la cláusulas de esos tratados, con sólo un reducido número de cláusulas a negociar en casos particulares, se podría tener un convenio fiscal multilateral que sería el final objetivo de acuerdo con la opinión de este grupo de especialistas, sin embargo el Comité Fiscal consideró que esa propuesta no era factible durante la siguiente década<sup>207</sup>.

El Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble Tributación entre países desarrollados y países en desarrollo, en principio trata de establecer un equilibrio a través de implantar normas que favorecen los derechos de tributación del país de la fuente –el país anfitrión de la inversión– a diferencia de los del país de residencia –el inversor –<sup>208</sup>.

---

<sup>205</sup> United Nations Model Double Taxation Convention Developed and Developing countries 1980, p. 4.

<sup>206</sup> KOSTERS, L. F.: *The United Nations...*, cit., p. 4.

<sup>207</sup> United Nations Model Double Taxation Convention Developed and Developing countries 1980, p. 4.

<sup>208</sup> Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre Países desarrollados y

El objetivo de este modelo fue precisamente, el proponer una alternativa que beneficiara igualmente a los intereses de los países que en general son exportadores de capital y tecnología y aquellos en desarrollo, que usualmente son importadores de capital y tecnología<sup>209</sup>. El grupo especial de la ONU se formó cuando fue evidente que el Modelo Convenio de la OCDE estaba predominando en la celebración de los convenios bilaterales para evitar la doble tributación entre países miembros y no miembros de la OCDE, aunque éste modelo beneficiaba lógicamente a sus miembros (países desarrollados), a pesar de que los países en desarrollo tenían objetivos muy diferentes en la negociación de dichos convenios<sup>210</sup>.

En 1980, el Comité de expertos cambió su nombre a “Grupo ad hoc de Expertos sobre cooperación internacional en cuestiones de tributación”<sup>211</sup> (en adelante Grupo Ad hoc de Expertos) en reconocimiento a la importancia de la cooperación fiscal internacional en los asuntos relacionados con los acuerdos fiscales<sup>212</sup>. En esa misma reunión, también se tomó la resolución del ECOSOC en el sentido de que el recién llamado Grupo Ad hoc de Expertos iniciara, lo antes posible, trabajos relativos a la elusión y evasión fiscal internacional y que de manera inmediata desarrollaran una propuesta en materia de cooperación internacional para combatir dichas prácticas<sup>213</sup>.

---

países en desarrollo, Revisión de 2011. Introducción párrafo 3.

<sup>209</sup> CALDERÓN CARRERO, J. M.: *La doble imposición...*, cit., p. 37.

<sup>210</sup> Al respecto *vid.* MCLNTYRE, M.: “Options for Greater International Coordination and Cooperation in the Tax Treaty Area”, *Bulletin – Tax Treaty Monitor*, 2002, pp. 250-251.

<sup>211</sup> Resolución 1980/13, de 28 de abril de 1980 del Consejo Económico y Social de la ONU, contenida en *Resolutions and Decisions of the Economic and Social Council E/1980/80*. United Nations, U.S.A. pp. 12-13.

<sup>212</sup> Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre Países desarrollados y países en desarrollo, Revisión de 2011. Introducción, párrafo 8.

<sup>213</sup> Resolución 1980/13, de 28 de abril de 1980 del Consejo Económico y Social de la ONU, contenida en *Resolutions and Decisions of the Economic and Social Council E/1980/80*. United Nations, U.S.A. pp. 12-13.



Ante los cambios financieros, económicos y fiscales a nivel internacional, aunado al hecho de que la OCDE había ya publicado varias actualizaciones a su Modelo Convenio, en los años de 1992, 1994, 1995 y 1997, el Grupo Ad hoc de Expertos decidió en 1999, revisar y actualizar el Modelo Convenio de la ONU<sup>214</sup>. Por lo que en 2001 la ONU publicó una nueva versión del Modelo Convenio y una nueva versión del Manual publicado electrónicamente en 2003<sup>215</sup>.

El ECOSOC tomó la decisión en noviembre de 2004 de que el Grupo ad hoc de expertos adquiriera el rango de Comité. Los miembros del Comité continúan siendo 25 y se eligen por el Secretario General de las Naciones Unidas a propuesta de los países que integran la ONU, para que actúen a título personal, por un periodo de 4 años<sup>216</sup>. la elección del Comité se hace tomando en consideración, no únicamente la experiencia y preparación de los candidatos, sino también la representación geográfica de los países, la representación de los diferentes sistemas tributarios, pero sobre todo teniendo en cuenta la representación de los países en desarrollo con el propósito de cumplir con el objetivo de los trabajos de la ONU en materia fiscal<sup>217</sup>.

---

<sup>214</sup> KOSTERS, L. F.: *The United Nations...*, cit., p. 5.

<sup>215</sup> La representación de los países en desarrollo es muy importante en el diseño de los convenios para evitar la doble tributación pues la finalidad era equilibrar las fuerzas de los países desarrollados en la negociación de estos instrumentos internacionales con los países en desarrollo así se explica en Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre Países desarrollados y países en desarrollo, Revisión de 2011. Introducción, párrafo 9.; En el mismo sentido opina: LENNARD, M.: “Update of the United Nations Model Tax Convention”, *Asia-Pacific tax bulletin. - Amsterdam. - Vol. 18 (2012), no. 2*.

<sup>216</sup> Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre Países desarrollados y países en desarrollo, Revisión de 2011. Introducción, párrafo 10.

<sup>217</sup> Al respecto LENNARD, M.: “Update on the United Nations Tax Work”, *Asia-Pacific Tax Bulletin, IBFD*, 2010, p. 9, señala que en las sesiones de la ONU participan observadores: Gobiernos, organizaciones intergubernamentales, académicos, inversionistas y organizaciones no gubernamentales. Lo cual de acuerdo con el autor contribuye a la calidad, relevancia y aceptación de los trabajos del Comité de la ONU.

### **1.13.2 La necesidad de un Modelo de Convenio que represente los intereses de los países en desarrollo**

Después de 10 años de trabajos y de actualizaciones, en octubre de 2011 la ONU publicó un nuevo modelo y sus Comentarios. Dentro de los cambios más relevantes a este Modelo, para efectos de esta investigación, se encuentra la inclusión del artículo 27 que contempla la asistencia mutua en la recaudación<sup>218</sup>.

El Modelo Convenio de la ONU se sigue basando en los modelos de la OCDE con alrededor de 25 pequeñas y largas diferencias<sup>219</sup>. Sobre éste punto cabría preguntarse si con tan pocas modificaciones y tantas similitudes es conveniente tener dos modelos de convenios, a pesar de que parece poco realista tener, en estos momentos, un solo modelo fiscal porque los miembros de la OCDE y de la ONU tienen diversos puntos de vista, considera que es posible a corto plazo pasar de dos modelos separados a uno sólo en donde se unifiquen los artículos aceptados por los dos existentes modelos, con comentarios en donde aparezcan artículos alternativos que describan las ventajas y desventajas de unos y otros, ello acompañado de un manual para la negociación de tratados, y en donde los países puedan expresar sus preferencias entre las disposiciones del modelo o las provisiones alternativas<sup>220</sup>.

Sobre la conveniencia de tener un modelo unificado que contemple las posturas de los miembros de la OCDE y de la ONU, consideramos que aunque sea posible la unificación de un solo modelo de convenio fiscal, es deseable que existan dos organizaciones, más o menos del mismo rango, trabajando en el mismo tema, pues como hemos explicado la ONU está enfocada principalmente a velar por los intereses de los países en desarrollo, y aunque

---

<sup>218</sup> UNITED NATIONS: United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries..., cit., pp. 1-ss.

<sup>219</sup> ARNOLD, B. J.; IBFD'S TAX TREATY UNIT: "UN Model (2011) Special Issue – The context and Contents", *Bulletin for International Taxation*, IBFD, 2012, p. 587.

<sup>220</sup> Arnold, B. J.; IBFD's Tax treaty Unit: *Ibid.*, pp. 587-588.

la OCDE recientemente ha intentado incluir en el desarrollo de sus trabajos a todos los países, a los expertos, organizaciones no gubernamentales en sus discusiones, los países que la integran tienen intereses diversos a los intereses de los países en desarrollo<sup>221</sup>.

La existencia de un Modelo liderado por la ONU también ayuda a prevenir el fenómeno que se presentó en la implementación de los modelos México 1943 y el Modelo Londres en 1946 en el que a pesar de que existían las dos alternativas de negociación, prevalecieron las disposiciones que beneficiaban a los países desarrollados y que precisamente dio origen a la creación de Grupo de expertos de la ONU para que pusieran un contrapeso a dicha tendencia<sup>222</sup>.

Es decir, no obstante que son pocas las diferencias entre el Modelo de la OCDE y de la ONU, es deseable que exista otra organización que se focalice en el análisis de los tratados internacionales en materia fiscal que atienda a los intereses de los países en desarrollo. Debido a que si el desarrollo de un Modelo de Convenio para evitar la doble tributación se unificarán en una sola organización internacional, podría correrse el riesgo que prevalecieran los intereses de los países más poderosos. Es decir, a pesar de que en un foro se expresaran las necesidades y preferencias de los países en desarrollo, podrían ser dejadas de lado al tener los países desarrollados mayoría o más influencia en la toma de decisiones<sup>223</sup>.

---

<sup>221</sup> Como lo expresa MCLNTYRE, M.: *Options for Greater International Coordination and Cooperation in the Tax Treaty Area...*, cit., p. 251, la representación no mundial de la OCDE debe ser compensada por acuerdos que se adopten mediante procedimientos que permitan consultar a otros gobiernos. Debido a que considera que antes de 1990s la OECD hizo casi nada para realizar consultas fuera del grupo.

<sup>222</sup> Como lo menciona KOSTERS, L. F.: *The United Nations...*, cit., p. 4, cuando se creó la ONU que sustituyó a la Sociedad de Naciones, ésta no se ocupó de los temas fiscales ni desarrollo ningún convenio fiscal para evitar la doble tributación, por lo cual, al ocupar la OCDE esta labor con la publicación de sus Modelos de 1963 y 1977, éstos rápidamente fueron utilizados como el primer referente en las negociaciones de los acuerdos bilaterales para evitar la doble tributación.

<sup>223</sup> Sobre este punto MCLNTYRE, M.: *Options for Greater International Coordination and Cooperation in the Tax Treaty Area...*, cit., p. 250, opina que la ONU no tiene un sistema de representación democrático que de voz a todos los países en el tema relativo al desarrollo de un convenio fiscal que sirva de modelo para la celebración de acuerdos bilaterales para evitar la doble tributación. Por su parte LENNARD, M.:

### 1.13.2 La asistencia en la recaudación en el Modelo Convenio de la ONU

En 1980 el Modelo Convenio de la ONU estableció en sus comentarios la posibilidad de incluir en los Convenios la asistencia en la recaudación tributaria, sin embargo este modelo reproducía los comentarios del Modelo Convenio de la OCDE de 1963<sup>224</sup>.

En 1983 el Grupo Ad Hoc elaboró una directriz en materia de asistencia en la recaudación a fin de que los Estados cuyos sistemas jurídicos lo permitieran, consideraran la posibilidad de celebrar entre ellos acuerdos de asistencia mutua para la recaudación de impuestos, tales acuerdos podían contener aspectos como la notificación de documentos, medidas cautelares, el cuándo se podía iniciar el procedimiento para recaudar un impuesto o exigir que se cumplieran fiscales, la documentación necesaria para ello, normas de intercambio de información necesaria, los límites de la obligación de prestar asistencia, entre otros aspectos administrativos<sup>225</sup>.

---

*Update of the United...*, cit., p. 9, quien se desempeñaba como jefe de la oficina de las Naciones Unidas sobre Financiamiento y desarrollo en materia de cooperación fiscal internacional en Estados Unidos (*International Tax Cooperation, Trade and Investment at the United Nations Financing for Development Office, New York, United States*), reconoce que a través de los observadores que participan en las reuniones del Grupo Ad hoc de Expertos, se logra que los trabajos del Comité tengan calidad, relevancia y aceptación. En este sentido consideramos que cuando el autor manifiesta que se logra aceptación de alguna manera se refiere a que con la participación de observadores externos se logra tener la opinión de diferentes sectores interesados en el desarrollo de los convenios fiscales y con ello representación mundial. Consideramos, que sea cual sea el modelo que elija la ONU para representar los intereses de la mayoría de los países, lo que es importante es que esa representación mundial refleje los intereses de los países en desarrollo, pues éste fue el objetivo de la creación del Comité de expertos de esta organización internacional.

<sup>224</sup> GARCÍA PRATS, F. A.: *La asistencia mutua...*, cit., p. 4, refiere que hasta la inclusión del artículo 27 del el Modelo Convenio de la ONU, éste organismo ha optado por no modificar la redacción realizada por el Modelo Convenio OCDE. Como lo señala LANG, M.; PISTONE, P.; RUST, A.; SCHUCH, J.; STARINGER, C.: "Chapter 1: The Relevance of the Commentaries on the OECD and UN Models for the Interpretation of the UN Model", en *The UN Model Convention and its relevance for the global tax treaty network*, Online books, IBFD, Amsterdam, 2017 (European and International tax law and policy series), pp. 1-ss En su mayoría el Modelo de Convenio de la ONU sigue la estructura del Modelo Convenio de la OCDE, no obstante hay ciertas diferencias.

<sup>225</sup> Cfr. ONU: *Contribuciones a la cooperación internacional en cuestiones de tributación*, ST/ESA/203, Nueva York, 1988, pp. 1-ss. "Los países cuyas normas constitucionales u otras normas legales no se lo

En 1987 el Grupo ad hoc revisó las directrices antes referidas, sin embargo, concluyó que no era urgente la incorporación de la cláusula de asistencia en la recaudación, pues existían otras formas de recaudar los impuestos de los sujetos no residentes y el número de peticiones de asistencia en esta materia era muy reducido<sup>226</sup>.

Derivado de la resolución tomada por el Grupo de Expertos Ad Hoc, en la revisión que la ONU realizó de su Modelo Convenio en 1999, sólo ajustó los comentarios del artículo 26 que regulaba el intercambio de información, en sentido similar al que se establecía en los Comentarios del Modelo Convenio de la OCDE, en los que se establecía la viabilidad de reforzar la asistencia en el cobro de créditos fiscales suscribiendo el Convenio multilateral del Consejo de Europa y del OCDE de 1988, o bien celebrando convenios bilaterales<sup>227</sup>.

---

impidan deben considerar la posibilidad de celebrar entre ellos acuerdos de asistencia mutua para la recaudación de los impuestos de cada uno de ellos. Esos acuerdos podrían contener disposiciones sobre los aspectos siguientes, entre otros: a) Notificación en un país de documentos relacionados con los impuestos del otro; b) Medidas cautelares; c) Momento en que se puede iniciar en el otro país el procedimiento necesario para reclamar el impuesto o exigir el cumplimiento de las normas fiscales; d) Documentación necesaria; e) Normas concernientes al intercambio de la información pertinente; f) Prioridad, en su caso, del impuesto del otro país; g) Limitaciones necesarias a la obligación de proporcionar asistencia; h) Otros aspectos administrativos, etc.” En el mismo sentido lo expresa GARCÍA PRATS, A.: *La Asistencia Mutua...*, cit., p. 8.

<sup>226</sup> Así se refiere en: NACIONES UNIDAS: *10a reunión - Grupo Ad Hoc de Expertos sobre cooperación internacional en cuestiones de tributación*, ONU, Ginebra, 2001, p. 6, el Grupo ad hoc de Expertos sobre cooperación internacional en cuestiones de tributación refleja la ponencia presentada por el consultor del ECOSOC de la ONU GARCÍA PRATS, A. Por otra parte, es de hacer notar que la decisión de la ONU de no incluir un artículo específico que regulara la asistencia en el cobro de créditos fiscales, tanto en la reunión de 1983 como la de 1987 se muestra el interés de la ONU en analizar la conveniencia de establecer este tipo de cooperación internacional. En sentido similar expresa RIBES RIBES, A.: *Ámbito subjetivo de...*, cit., p. 264. “El fomento de la cooperación internacional en materia de recaudación ha constituido desde siempre uno de los objetivos permanentes de la ONU, fruto de su interés por reforzar la posición de cobro de sus estados miembros ante operaciones de evasión tributaria. A tal efecto se designó un Grupo de Expertos cuyo objeto estudio se centró, con ocasión de sus reuniones 2a y 4a (en 1983 y 1987 respectivamente), en la formulación de determinadas directrices en orden a promover la celebración de acuerdos de esta índole entre sus Estados Miembros.”

<sup>227</sup> Cfr. GARCÍA PRATS, A.: *La Asistencia Mutua...*, cit., p. 4, quién señala “Así, la asistencia administrativa en materia de recaudación sólo aparece mencionada en los Comentarios a los Modelos de Convenio (párrafo 3 de los Comentarios al art 26 del Modelo de Convenio de la OCDE), en los que se admite la posibilidad de reforzar dicha asistencia en materia de recaudación de forma diversa: bien suscribiendo el Convenio multilateral del Consejo de Europa y la OCDE de 1988, o bien de forma bilateral entre los

En los años siguientes se dio un impulso indirecto al desarrollo de la asistencia en la recaudación, a través del llamado a reforzar la cooperación internacional en materia tributaria. Uno de los más importantes impulsos se dio para el desarrollo de la cooperación internacional en el seno de la ONU, fue a través de la Conferencia Internacional sobre Financiación para el Desarrollo celebrada en Monterrey (México) los días 18 a 22 de marzo de 2002, en donde se hizo un llamado a fortalecer la cooperación internacional a través de impulsar el dialogo entre las administraciones tributarias y, propiciar la coordinación entre los organismos multilaterales, las organizaciones tributarias regionales y los países con economías en transición<sup>228</sup>.

Acorde con la intención de fortalecer la cooperación internacional en materia tributaria, la ONU discutió diversas formas para su fortalecimiento, en específico en el documento *Report on the Panel Discussion on International Cooperation in Tax Matters*, llevado a cabo en New York el 22 de octubre de 2003, en dicho informe se concluyó que existía la necesidad de combatir la elusión y evasión fiscal, la competencia fiscal (perniciosa) y la erosión de las bases imponibles. Asimismo se reconoció que el foro más idóneo para lograr el desarrollo de la cooperación internacional en materia fiscal y el intercambio de información tributaria sería el Grupo ad hoc de expertos, recomendando que debía dotarse de una estructura orgánica que le permitiera desarrollar ese objetivo. De esta manera el

---

Estados contratantes . El Comentario del MCONU, por su parte, reproducía en su versión de 1980, la versión de los Comentarios del PCOCDE de 1963, pero tras la revisión operada en 1999, los Comentarios del MCONU se ajustan al tenor literal actuar de los Comentarios del MCOCDE.”

<sup>228</sup> En el mismo sentido: ZAGARIS, B. Naciones Unidas. RFC: ST/SG/AC.8/2003/L.2. *Grupo ad hoc de Expertos sobre cooperación internacional en cuestiones de tributación*. [en línea] 11a reunión, Ginebra, 16 de diciembre de 2003. [Consulta: 2015-06-10] Disponible en (<http://www.un.org/Docs/journal/asp/ws.asp?m=ST/SG/AC.8/2003/L.2>), p. 3; y NACIONES UNIDAS. *Report on the Panel Discussion on International Cooperation tax Matters*. [en línea] 58a sesión, New York, 22 octubre 2003 [Consulta: 2015-06-10] Disponible en ([http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/10/Adhoc\\_1003CRP\\_on\\_tax.pdf](http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/10/Adhoc_1003CRP_on_tax.pdf)). P. 4.

organismo podría ocuparse del desarrollo de las normas de política fiscal, administración tributaria y cooperación internacional principalmente<sup>229</sup>.

Dos meses después, cumpliendo con el objetivo de ensanchar la cooperación internacional en materia tributaria el Grupo ad hoc de expertos de la ONU, en su 11ª reunión celebrada el 16 de diciembre de 2003, discutió principalmente sí el Grupo debía aprobar una disposición análoga al artículo 27 en materia de asistencia en la recaudación, similar a la existente en el Modelo Convenio de la OCDE. Sobre el mismo tema también se planteó si los países desarrollados debían ofrecer incentivos a los países en desarrollo para permitirles sufragar los costos que para estos supone celebrar acuerdos de asistencia mutua<sup>230</sup>. Sin embargo, varios países en desarrollo manifestaron impedimentos para incluir dicha disposición en el Modelo Convenio de la ONU. Dentro de las más relevantes destacan las siguientes<sup>231</sup>:

- La falta de capacidad de los países en desarrollo para recaudar, quienes en muchas ocasiones experimentan problemas, incluso, para recaudar los impuestos propios.
- Las limitaciones constitucionales en las legislaciones internas para recaudar deudas extranjeras.

---

<sup>229</sup> NACIONES UNIDAS. *Report on the Panel Discussion on International Cooperation tax Matters*. [en línea] 58a sesión, New York, 22 octubre 2003 . [Consulta: 2015-06-10] Disponible en ([http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/10/Adhoc\\_1003CRP\\_on\\_tax.pdf](http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/10/Adhoc_1003CRP_on_tax.pdf)). Párrafos. 18, 19 y 30.

<sup>230</sup> NACIONES UNIDAS. RFC ST/SG/AC.8/2003/L.11. *Grupo ad hoc de Expertos sobre cooperación internacional en cuestiones de tributación*. [en línea] 11a reunión, Ginebra, 16 de diciembre de 2003. [Consulta: 2015-06-10] Disponible en ([http://www.un.org/ga/search/view\\_doc.asp?symbol=ST/SG/AC.8/2003/L.11&Lang=E](http://www.un.org/ga/search/view_doc.asp?symbol=ST/SG/AC.8/2003/L.11&Lang=E)) Párrafo 4.

<sup>231</sup> NACIONES UNIDAS. RFC ST/SG/AC.8/2003/L.11. Grupo ad hoc de Expertos sobre cooperación internacional en cuestiones de tributación. Ob. Cit. Párrafos 7-18.

- La necesidad de establecer garantías procesales a los contribuyentes y la falta de adaptación de los sistemas tributarios de los países en desarrollo para hacerlo.
- La falta de capacitación de las administraciones fiscales de los países en desarrollo para cobrar una deuda tributaria extranjera.

Por su parte, algunos observadores y algunos países desarrollados manifestaron como principales impedimentos<sup>232</sup>:

- Antes de regular la asistencia en la recaudación se deben proporcionar apoyo a los países en desarrollo para fortalecer sus administraciones fiscales.
- La asistencia en la recaudación es menos importante que el intercambio de información.
- Aún y cuando se aprobara un modelo similar al artículo 27 de la OCDE habría problemas porque se deben dar garantías procesales a los contribuyentes y por lo tanto la recaudación automática sería difícil.

Ante tales impedimentos se acordó que la ONU podría prestar asistencia técnica a los países que lo requieran para el cobro de créditos fiscales extranjeros e incluso se aceptó cooperar con todas las organizaciones que participaran en el fortalecimiento de la capacitación de las administraciones tributarias. Asimismo, se dijo que era posible que los países desarrollados proporcionaran incentivos a los países en desarrollo para permitirles sufragar los costos que implican recaudar un crédito fiscal extranjero. La conclusión de la reunión fue que sería necesario seguir estudiando la posibilidad de incluir en el Modelo de la

---

<sup>232</sup> NACIONES UNIDAS. RFC ST/SG/AC.8/2003/L.11. Grupo ad hoc de Expertos sobre cooperación internacional en cuestiones de tributación. Ob. Cit. Párrafos 18-20.



ONU un artículo similar al artículo 27 del Modelo Convenio de la OCDE que regulara la asistencia en la recaudación tributaria de créditos extranjeros<sup>233</sup>.

Consideramos que la 11ª reunión Grupo ad hoc de expertos de la ONU refleja el ánimo de la ONU de cumplir con su objetivo de ensanchar los mecanismos que permitieran el desarrollo de la cooperación internacional. Además, el hecho de que se hablara de la posibilidad de incluir dentro del Modelo de la ONU la figura de la asistencia en la recaudación es muy importante pues en la mayoría de las ocasiones, cuando se habla de impulsar el desarrollo de la cooperación internacional se pensaba principalmente en los mecanismos de intercambio de información<sup>234</sup>.

Después de que el Grupo de ad hoc de expertos adquiriera el rango de Comité en 2004, éste trabajó en la revisión y en la actualización del Modelo Convenio de la ONU y sus comentarios, durante 2005 a 2009 con el propósito de ampliar el rango de cooperación internacional<sup>235</sup>.

En lo que respecta a la asistencia en la recaudación, el Comité siguió con sus trabajos sobre la conveniencia de incluir en el Modelo Convenio de la ONU un artículo específico que regulara la asistencia en la recaudación, similar al artículo 27 contenido en el Modelo Convenio de la OCDE, así en 2005, en su primer periodo de sesiones, el Comité retomó el examen del artículo 27 propuesto en la 11ª reunión del entonces llamando Grupo Ad Hoc de expertos<sup>236</sup>.

---

<sup>233</sup> NACIONES UNIDAS. RFC ST/SG/AC.8/2003/L.11. Grupo ad hoc de Expertos sobre cooperación internacional en cuestiones de tributación. Ob. Cit. Párrafos 7-20.

<sup>234</sup> En el mismo sentido opina RIBES RIBES, A.: *Ámbito subjetivo de...*, cit., p. 264.

<sup>235</sup> BETHEL, R.: "United Nations - The Text of and the Commentaries on Articles 26 and 27 – Round-Up of the Changes and Their Significance", *Bulletin for International Taxation*, 2012, p. 618.

<sup>236</sup> Naciones Unidas. RFC E/C.18/2005/11. *Comité de Expertos sobre cooperación internacional en cuestiones de tributación*. [en línea] Informe sobre el primer periodo de sesiones, Ginebra, 5 a 9 de

En dicha reunión, el comité se mostró más dispuesto a proponer soluciones a los principales obstáculos señalados por algunos miembros del comité y observadores. En principio sobre el tema de la capacidad técnica y material que aquejaba a la mayoría de los países en desarrollo se dijo que los costos de recaudación no debían obstaculizar la recaudación y principalmente que "...Debe existir un equilibrio entre el costo y la necesidad de luchar contra la evasión de impuestos..."<sup>237</sup>.

Sobre los impedimentos constitucionales de algunos países para asistir en la recaudación de créditos extranjeros, se dijo que ello se podría solucionar con una anotación en los comentarios en el sentido de que algunos países no podrían estar en condiciones de incluir el artículo 27, por tales motivos. Asimismo, aunque se redujo el ámbito de aplicación del artículo 27 sólo a los impuestos contemplados en el convenio, se acordó establecer en los comentarios que los países podrían ampliarlo a otros impuestos<sup>238</sup>.

Una vez discutidos los puntos más relevantes el Comité decidió formar un subcomité que se encargara de redactar un borrador del artículo que contemplara las inquietudes de los países en desarrollo, principalmente con relación a su capacidad de cooperar y a los impedimentos constitucionales de alguno de ellos<sup>239</sup>.

La inclusión del artículo 27 en el Modelo Convenio de la ONU constituyó un paso muy importante, pues resaltó la disposición del Comité de resolver los obstáculos que podrían impedir la aplicación de una norma de este tipo. De manera que las discusiones sobre los

---

diciembre de 2005. [Consulta: 2015-06-11] Disponible en [http://www.un.org/ga/search/view\\_doc.asp?symbol=E/C.18/2005/11&referer=http://www.un.org/esa/ffd/events/first-session-tax.html&Lang=S](http://www.un.org/ga/search/view_doc.asp?symbol=E/C.18/2005/11&referer=http://www.un.org/esa/ffd/events/first-session-tax.html&Lang=S). Párrafos 38-49.

<sup>237</sup> NACIONES UNIDAS. RFC E/C.18/2005/11. Comité de Expertos sobre cooperación internacional en cuestiones de tributación. Ob. Cit. Párrafo 41.

<sup>238</sup> Naciones Unidas. RFC E/C.18/2005/11. Comité de Expertos sobre cooperación internacional en cuestiones de tributación. Ob. Cit. Párrafos 39-43.

<sup>239</sup> Naciones Unidas. RFC E/C.18/2005/11. Comité de Expertos sobre cooperación internacional en cuestiones de tributación. Ob. Cit. Párrafos 47-49.

pros y contras relativos a la conveniencia de su inclusión en el Modelo Convenio de la ONU se dejaron atrás, pues a partir de esa decisión se discutiría el contenido del artículo pero ya no si éste debía incluirse o no en el Modelo de Convenio.

El Comité de Expertos de la ONU, en su segundo periodo de sesiones del 30 de octubre al 3 de noviembre de 2006, volvió a tratar el tema de la asistencia en la recaudación y una vez más quedó clara la intención resolutoria del comité respecto a la inclusión de un artículo que contemplara la asistencia en la recaudación den el Modelo Convenio de la ONU, en dicho periodo de sesiones el subcomité presentó el proyecto de artículo 27 para agregarlo al Modelo Convenio, el cual se había encargado en la reunión anterior<sup>240</sup>.

El artículo propuesto limitaba el ámbito de aplicación de la asistencia para la recaudación sólo a los residentes de los Estados contratantes y a los impuestos incluidos en el Convenio, sin embargo, después de debatir este punto el Comité decidió por consenso ampliar el alcance del artículo a todos los impuestos y no únicamente a los que incluían en general la Convención. El artículo fue modificado en ese sentido y el Comité aprobó el artículo y su comentario para su inclusión en la próxima versión del Modelo Convenio de la OCDE <sup>241</sup>.

De acuerdo con el informe de la reunión precitada, el artículo es similar al artículo 27 de la OCDE y fue en los comentarios en donde se incluyeron las preocupaciones de los

---

<sup>240</sup> Así se explica en los párrafos 21 a 23 en: NACIONES UNIDAS: Comité de Expertos sobre cooperación internacional en cuestiones de tributación - Informe sobre el segundo periodo de sesiones (30 de octubre a 3 de noviembre de 2006), E/2006/45 E/C.18/2006/10, ONU, New York, 2007, fecha de consulta 19 octubre 2018, en [http://www.un.org/ga/search/view\\_doc.asp?symbol=E/2006/45\(SUPP\)&referer=http://www.un.org/esa/ffd/events/second-session-tax.html&Lang=S%20P%C3%A1rrafos%2021-23](http://www.un.org/ga/search/view_doc.asp?symbol=E/2006/45(SUPP)&referer=http://www.un.org/esa/ffd/events/second-session-tax.html&Lang=S%20P%C3%A1rrafos%2021-23).

<sup>241</sup> Naciones Unidas: *Ibid*.

países en desarrollo, en especial sobre el tema de la financiación de los gastos generados por el cobro de una deuda extranjera<sup>242</sup>.

En la tercera sesión del Comité de Expertos llevada a cabo 29 de octubre a 2 de noviembre de 2007, se presentó la versión final del artículo 27 y sus comentarios basado en los acuerdos del Comité en su segunda sesión<sup>243</sup>. Sin embargo, el Comité pidió que se volviera a trabajar en el borrador, pero sólo a efectos de distinguir entre el texto que es idéntico al del Modelo Convenio de la OCDE y el texto que fue redactado por la ONU<sup>244</sup>. Esto se debió principalmente a que el Comité consideró que debía darse el crédito debido a los textos tomados de la OCDE<sup>245</sup>.

Del 2007 al 2010, el Comité no hizo ninguna modificación al texto aprobado en el segundo periodo de sesiones del 30 de octubre al 3 de noviembre de 2006. Por lo que la versión aprobada en su segunda sesión en 2006 fue la que se incluyó en la Convención

---

<sup>242</sup> COMITÉ DE EXPERTOS SOBRE COOPERACIÓN INTERNACIONAL EN CUESTIONES DE TRIBUTACIÓN, NACIONES UNIDAS. RFC E/C.18/2006/10 *Informe sobre el segundo periodo de sesiones del 30 de octubre a 3 de noviembre de 2006...* Ob. Cit. Párrafo 23. El artículo 27 y su comentario, aprobados en la reunión, se publicó en: COMITÉ DE EXPERTOS SOBRE COOPERACIÓN INTERNACIONAL EN CUESTIONES DE TRIBUTACIÓN, NACIONES UNIDAS. RFC E/C.18/2006/3 *Article 27 (Assistance in the collection of taxes) and its Commentary*. [en línea], Genova, 2006. [Consulta: 2015-06-11] Disponible en [http://www.un.org/ga/search/view\\_doc.asp?symbol=E/C.18/2006/3](http://www.un.org/ga/search/view_doc.asp?symbol=E/C.18/2006/3). Párrafo 22.

<sup>243</sup> Para consultar la versión final del artículo 27 y su comentario, presentada al Comité *vid.* COMITÉ DE EXPERTOS SOBRE COOPERACIÓN INTERNACIONAL EN CUESTIONES DE TRIBUTACIÓN, NACIONES UNIDAS. RFC E/C.18/2007/CRP.16. *Assistance in the collection of taxes and its Commentary - third session (29 de octubre a 2 de noviembre de 2007)* [en línea], Genova, 2007. [Consulta: 2015-06-11] Disponible en [http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/10/3STM\\_EC18\\_2007\\_CRP16.pdf](http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/10/3STM_EC18_2007_CRP16.pdf).

<sup>244</sup> Sobre el debate en este punto *vid.* COMITÉ DE EXPERTOS SOBRE COOPERACIÓN INTERNACIONAL EN CUESTIONES DE TRIBUTACIÓN, NACIONES UNIDAS. RFC E/C.18/2007/19. *Informe sobre el tercer período de sesiones (29 de octubre a 2 de noviembre de 2007)* [en línea], Nueva York, 2008. [Consulta: 2015-06-11] Disponible en [http://www.un.org/ga/search/view\\_doc.asp?symbol=E/2007/45\(SUPP\)&referer=http://www.un.org/esa/ffd/events/third-session-tax.html&Lang=S](http://www.un.org/ga/search/view_doc.asp?symbol=E/2007/45(SUPP)&referer=http://www.un.org/esa/ffd/events/third-session-tax.html&Lang=S).

<sup>245</sup> Sobre el debate en este punto *vid.* COMITÉ DE EXPERTOS SOBRE COOPERACIÓN INTERNACIONAL EN CUESTIONES DE TRIBUTACIÓN, NACIONES UNIDAS. RFC E/C.18/2007/CRP.13. *Citation of the OECD Model Tax Convention by the United Nations Model Tax Convention - third session (29 de octubre a 2 de noviembre de 2007)* [en línea], Genova, 2007. [Consulta: 2015-06-11] [http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/10/3STM\\_EC18\\_2007\\_CRP13.pdf](http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/10/3STM_EC18_2007_CRP13.pdf).

modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo<sup>246</sup>.

Desde nuestro punto de vista, si tomamos en consideración que la OCDE incluyó en su Modelo de Convenio el artículo 27 sobre asistencia en la recaudación y su comentario en 2003, podemos observar que la ONU no tardó mucho en considerar el establecer el mismo artículo en su modelo convenio, pues en ese mismo año (2003) el entonces Grupo ad hoc de expertos empezó a discutir la inclusión del mismo artículo en su Modelo Convenio de la ONU, posteriormente, en su segunda sesión en 2005 creó un subcomité para que se elaborara el borrador del artículo 27 y finalmente en su tercera sesión en 2006 lo aprobó.

Sin embargo, lo que sí le tomó mucho tiempo a la ONU fue la actualización de su Modelo convenio, en el que se incluyó finalmente el artículo 27 en materia de asistencia mutua para el cobro de créditos fiscales y su comentario, el cual fue aprobado en su sesión de octubre de 2011 y publicado en marzo de 2012<sup>247</sup>.

Más adelante en esta investigación se analiza la asistencia internacional en el cobro de créditos fiscales regulada en el artículo 27 del Modelo Convenio de la UNO en conjunto con el artículo 27 del Modelo Convenio de la OCDE. Debido a que tales preceptos son de contenido idéntico en primer lugar se analiza el artículo 27 establecido en el Modelo

---

<sup>246</sup> En el Informe sobre el séptimo período de sesiones (24 a 28 de octubre de 2011) del Comité de expertos el artículo 27 se aprobó sin cambios en la redacción propuesta, que fue la aprobada en 2006. *Vid.* COMITÉ DE EXPERTOS SOBRE COOPERACIÓN INTERNACIONAL EN CUESTIONES DE TRIBUTACIÓN, NACIONES UNIDAS. RFC E/C.18/2011/6. *Informe sobre el séptimo período de sesiones (24 a 28 de octubre de 2011)* [en línea], New York, 2012. [Consulta: 2015-06-11] [http://www.un.org/ga/search/view\\_doc.asp?symbol=E/2011/45&referer=http://www.un.org/esa/ffd/events/seventh-session-tax.html&Lang=S](http://www.un.org/ga/search/view_doc.asp?symbol=E/2011/45&referer=http://www.un.org/esa/ffd/events/seventh-session-tax.html&Lang=S). Párrafo 74.

<sup>247</sup> La aprobación del nuevo Modelo de Convenio de la ONU se puede consultar en: COMITÉ DE EXPERTOS SOBRE COOPERACIÓN INTERNACIONAL EN CUESTIONES DE TRIBUTACIÓN, NACIONES UNIDAS. RFC E/C.18/2011/6. *Informe sobre el séptimo período de sesiones (24 a 28 de octubre de 2011)* [en línea], New York, 2012. [Consulta: 2015-06-11] [http://www.un.org/ga/search/view\\_doc.asp?symbol=E/2011/45&referer=http://www.un.org/esa/ffd/events/seventh-session-tax.html&Lang=S](http://www.un.org/ga/search/view_doc.asp?symbol=E/2011/45&referer=http://www.un.org/esa/ffd/events/seventh-session-tax.html&Lang=S). Por su parte ARNOLD, B. J.; *IBFD'S TAX TREATY UNIT: UN Model (2011)*..., cit., p. 587, enfatizar que a la ONU le tomó más de 10 años actualizar su Modelo Convenio.

Convenio OCDE y en un apartado posterior se analizan las diferencias entre este precepto y el contenido en el Modelo Convenio ONU que básicamente se encuentran en sus comentarios<sup>248</sup>.

## **1.14 La implementación de la asistencia internacional en el cobro de créditos fiscales en la Unión Europea a través de las Directivas en el ámbito de la fiscalidad de los impuestos directos**

### **1.14.1 La importancia de la Directiva 76/308/CEE en el desarrollo de la asistencia en la recaudación en la Unión Europea**

Las Directivas de la Comunidad Europea han sido fundamentales para el desarrollo de la asistencia en la recaudación, a continuación analizaremos los antecedentes más relevantes que han dado origen a las Directivas de asistencia administrativa, enfocándolos básicamente en los antecedentes que han dado origen a la asistencia en la recaudación tributaria en la Unión Europea.

La resolución del Consejo del 10 de febrero de 1975 junto con el Programa de acción contra el fraude y la evasión fiscal en el plano internacional de 23 de julio son consideradas el punto de partida del desarrollo de la asistencia en la recaudación tributaria en la Unión Europea, no obstante que la resolución del Consejo, no menciona específicamente a la asistencia en la recaudación como una de las acciones específicas que es deseable iniciar en materia de cooperación internacional, es de reconocer que tuvo una importancia fundamental en el desarrollo de la cooperación Internacional<sup>249</sup>. Por su parte, el programa de acción del

---

<sup>248</sup> Vid. Infra Capítulo 3. La asistencia bilateral en el cobro de créditos fiscales a través de los convenios para evitar la doble imposición.

<sup>249</sup> Esencialmente, la Resolución del Consejo, del 10 de febrero de 1975, establece la importancia de la cooperación internacional entre los países miembros de la comunidad europea, debido a que las prácticas del fraude y evasión fiscal van más allá de las fronteras de los Estados miembros y las medidas nacionales

Consejo también reconoce la necesidad de impulsar la cooperación internacional y los efectos dañinos que causan el fraude y la evasión fiscal internacional en la Unión Europea<sup>250</sup>.

Las medidas que esta resolución recomendaba fueron las siguientes: a) El intercambio de información entre los Estados miembros, previa solicitud y sin ella; b) La armonización de los medios jurídicos y administrativos de las administraciones fiscales para recoger informaciones y ejercer un mejor control; c) Estudiar la posibilidad de facilitar a los funcionarios la asistencia, en otro Estado, en las tareas de investigación y; d) En general estudiar los procedimientos de cooperación y los intercambios de experiencias en los rubros antes mencionados<sup>251</sup>.

Así la importancia de la Resolución del Consejo del 10 de febrero de 1975 junto con el Programa de acción contra el fraude y la evasión fiscal en el plano internacional de 23 de julio de mismo año, marcan el inicio de la voluntad de la Comunidad Europea de cooperar

---

no son suficientes para combatir este fenómeno. Asimismo menciona que los efectos no deseados que producen tales prácticas afectan a los Estados miembros porque causan pérdidas presupuestarias, se infringe el principio de justicia fiscal y también podría conducir a distorsiones en los movimientos de capital y en las condiciones de competencia. *Vid.* Resolución del Consejo, de 10 de febrero de 1975, relativa a las Medidas que deben tomarse por la Comunidad en el ámbito de la lucha contra el fraude y la evasión Internacionales (Doce Co 35, Del 14). Respecto de la importancia de esta resolución RIBES RIBES, A.: “Reflexiones en torno a la propuesta de la nueva directiva comunitaria sobre la Asistencia Mutua en materia Recaudatoria”, *Quincena Fiscal Aranzadi*, vol. No 15-16, 2009, p. 71, señala: “la resolución del Consejo de 10 de febrero de 1975 y el programa de acción contra el fraude y evasión fiscal en el plano internacional de 23 de julio del mismo año se presenta el punto de partida de la normativa específica por la UE en esta sede. En establecimiento de un sistema de recursos propios toda vía más la necesidad de cooperar entre las administraciones fiscales de los estados miembros en orden de facilitar su gestión recaudatoria.”

<sup>250</sup> Vid. GRAU RUIZ, A.: La cooperación internacional..., cit., p. 174. Coincide BORJA SANCHÍS, A.: La Asistencia Administrativa en Materia de Autoliquidación Tributaria en La Unión Europea, cit., p. 27. También vid. RIBES RIBES, A.: Reflexiones en torno..., cit., p. 2.

<sup>251</sup> Resolución del Consejo, de 10 de febrero de 1975, relativa a las medidas que deben tomarse por la Comunidad en el ámbito de la lucha contra el fraude y la evasión internacionales (Doce Co 35, Del 14).

en materia de asistencia administrativa, lo que sería fundamental para el desarrollo de la Directiva 76/308/CEE en materia de recaudación tributaria<sup>252</sup>.

Además de la firme intención de desarrollar la cooperación internacional en la Unión Europea (EU) reflejadas en la resolución del Consejo y el Programa de acción contra el fraude y la evasión fiscal en el plano internacional de 1975, el desarrollo de la asistencia en la recaudación fue motivada por la existencia de recursos propios comunitarios pues ello incrementó la colaboración entre las Administraciones de los Estados miembros<sup>253</sup>.

Ante la necesidad de implementar procedimientos de asistencia mutua para el cobro de créditos derivados del Programa de financiación del Fondo Europeo de Orientación y Garantía Agrícola (FEOGA), de las exacciones agrícolas y los derechos aduaneros; el Consejo aprobó la Directiva 76/308/CEE<sup>254</sup>.

La Directiva 76/308/CEE del Consejo, de 15 de marzo de 1976, referente a la asistencia mutua en materia de cobro de créditos en un principio sólo comprendía la posibilidad de asistencia sobre determinadas exacciones reguladoras agrícolas y los derechos

---

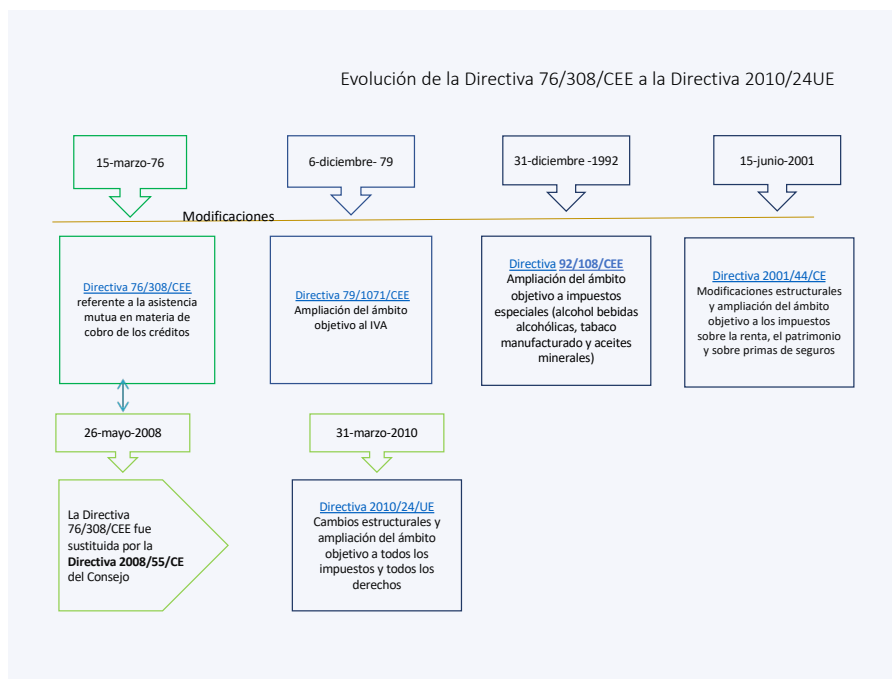
<sup>252</sup> Vid. BORJA SANCHÍS, A.: *La Asistencia Administrativa en Materia de Autoliquidación Tributaria en La Unión Europea*, cit., p. 27. En sentido similar se pronuncia GRAU RUIZ, A.: *La cooperación internacional...*, cit., p. 174. También vid. RIBES RIBES, A.: *Reflexiones en torno...*, cit., p. 2.

<sup>253</sup> GRAU RUIZ, A.: *La cooperación internacional...*, cit., p. 2. En el mismo sentido *vid* RIBES RIBES, A.: *Reflexiones en torno...*, cit., p. 2, señala “El establecimiento de un sistema de recursos propios acrecentó todavía más la necesidad de cooperación entre las Administraciones fiscales de los Estados miembros en orden a facilitar su gestión recaudatoria. En este contexto el Consejo adoptó la Directiva 76/308/CEE (LCEur 1976, 71) , denominada «de base», que vino a articular originariamente procedimientos de asistencia mutua para el cobro de los créditos resultantes de operaciones que formaban parte del sistema de financiación del Fondo Europeo de Orientación y Garantía Agrícola (FEOGA), así como de las exacciones agrícolas y de los derechos de aduana”.

<sup>254</sup> Así lo explica la Directiva 76/308/CEE en su Artículo 1; En el mismo sentido *vid*. RIBES RIBES, A.: *Reflexiones en torno...*, cit., p. 71 “en este contexto el Consejo adoptó la Directiva 76/308/CEE (Ceur 1976,71), Denominada ‘de base’ que vino articular originariamente procedimientos de asistencia mutua para el cobro de créditos resultantes de operaciones que formaban parte del sistema de financiación del fondo europeo de orientación y garantía agrícola (FEOGA)”.



de aduanas. Durante su vigencia, la Directiva en cuestión, sufrió diversas modificaciones, mismas que se pueden esquematizar en el siguiente gráfico:



Dentro de los cambios más importantes al ámbito objetivo de aplicación de la Directiva 76/308/CEE, se encuentran la modificación efectuada a través de la Directiva 79/1071/CEE de 6 de diciembre de 1979 que amplía su objeto al impuesto sobre el valor añadido. Asimismo, mediante la Directiva 92/108/CEE de 14 de diciembre de 1992 se amplía a los impuestos especiales sobre el tabaco, el alcohol y las bebidas alcohólicas y sobre los hidrocarburos<sup>255</sup>.

<sup>255</sup> Así lo explica CALDERÓN CARRERO, J. M.: “La directiva 76/308/CEE, sobre la asistencia mutua en materia de recaudación tributaria”, en N. Carmona Fernández (ed.) *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*, CISS, Valencia, 2008, p. 1100. En sentido similar se pronuncia RIBES RIBES, A.: *Reflexiones en torno...*, cit., p. 71. También GARCÍA DE PABLOS, J. F.: *La asistencia mutua en materia...*, cit., p. 2, apunta “La Directiva 76/308 CEE fue modificada para dar un nuevo impulso a la asistencia mutua e incorporar a la misma los créditos tributarios, a través de la Directiva 79/1071/CEE del Consejo, de 6 de diciembre de 1979, respecto del I.V.A., y la Directiva 2001/44/CE, en este caso relativos al Impuesto sobre la Renta, al Impuesto sobre el Patrimonio y al Impuesto sobre las Primas de Seguros.”

Uno de sus cambios más relevantes se dio en 2001, a través de la modificación introducida mediante la Directiva 2001/44/CEE de 15 de junio de 2001, con la que se amplía su cobertura a los impuestos sobre la renta y el patrimonio; y a los impuestos sobre primas de seguros. Algunos autores ya habían enfatizado sobre la ausencia de los impuestos directos en la aplicación de la Directiva de asistencia en la recaudación<sup>256</sup>. La necesidad de proteger los intereses financieros comunitarios y nacionales amenazados por el fraude y lograr una neutralidad fiscal del mercado interior, fueron las razones principales de su modificación<sup>257</sup>.

La importancia de la modificación realizada a la Directiva 76/308/CEE a través de la Directiva 2001/44/CEE radica en que los principales impuestos de los Estados miembros quedarían cubiertos por la asistencia en la recaudación. A pesar de que aún faltaba la inclusión de los impuestos de sucesiones y donaciones y el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, la inclusión de los impuestos sobre la renta constituyó en sí mismo un gran avance porque éste era el impuesto más importante en el sistema tributario de los Estados miembros<sup>258</sup>.

La Directiva 2001/44/CEE de 15 de junio de 2001, también fue importante porque en ella se estableció que para permitir un cobro más eficiente y eficaz de los créditos respecto de los que se hubiera efectuado una petición de cobro, el título que permitía la ejecución del crédito debía tratarse, en principio, como un título del Estado miembro en el que estaba situada la autoridad requerida<sup>259</sup>.

El reconocimiento del título ejecutivo antes descrito constituyó un cambio estructural que afectó fundamentalmente a las condiciones para que se lleve a cabo la asistencia en la

---

<sup>256</sup> GARCÍA PRATS, F. A.: *La asistencia mutua...*, cit., p. 22.

<sup>257</sup> Preámbulo de la Directiva 2001/44/CEE de 15 de junio de 2001.

<sup>258</sup> CALDERÓN CARRERO, J. M.: *La directiva 76/308/CEE...*, cit., p. 1101.

<sup>259</sup> Preámbulo de la Directiva 2001/44/CEE de 15 de junio de 2001.

recaudación, pues el acto dictado por la autoridad de un Estado miembro que sirve de base para exigir una deuda tributaria resulta reconocido automáticamente por las autoridades del otro Estado dotándole de la misma fuerza ejecutiva que un acto nacional de la misma naturaleza<sup>260</sup>.

Respecto al ámbito de aplicación temporal, la Directiva 2001/44/CEE entró en vigor el 1 de julio de 2002 sin que se limitara la petición de asistencia sobre hechos acontecidos antes de tal fecha. Así lo determinó el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la sentencia del 1 de julio de 2004, C-361/02 y C-362/02, Grecia/Diamantakis, al declarar que los procedimientos de asistencia mutua podían emplearse para intercambiar información sobre hechos y circunstancias que ocurrieron con anterioridad incluso de la transposición de tales procedimientos en la legislación interna de los Estados miembros<sup>261</sup>.

La Directiva 76/308/CEE2001/44/CEE establecía diversas formas de asistencia encaminadas a cumplir con su objetivo, esto es, al cobro de un crédito fiscal extranjero. Tales procedimientos eran los siguientes:

- Intercambios de información relevantes para facilitar el cobro de créditos<sup>262</sup>.
- Notificaciones transnacionales<sup>263</sup>.
- Adopción de medidas cautelares<sup>264</sup>.

---

<sup>260</sup> CALDERÓN CARRERO, J. M.: *La directiva 76/308/CEE...*, cit., p. 1101.

<sup>261</sup> *Cfr.* Calderón Carrero, J. M.: *Ibid.*

<sup>262</sup> Artículo 1 de la Directiva 76/308/CEE.

<sup>263</sup> Artículo 5 de la Directiva 76/308/CEE.

<sup>264</sup> Artículo 13 de la Directiva 76/308/CEE.

- Peticiones de cobro<sup>265</sup>.

La Directiva impone obligaciones de asistencia a las autoridades requeridas, de allí que bastaba con que concurrieran los requisitos establecidos en la misma para que la asistencia resultara obligatoria<sup>266</sup>.

El procedimiento de petición de cobro regulado en esta Directiva es el más relevante de los cuatro procedimientos regulados por ésta, por lo cual esta forma de asistencia administrativa estaba regulada en la Directiva de los artículos 6 al 12 y en la Directiva 2002/94/CE de la Comisión en los artículos 12 a 20<sup>267</sup>.

La importancia de esta Directiva radica en que los Estados de la Unión Europea por vez primera establecieron un instrumento que permitía solucionar el problema que acarrea que un crédito que fuera emitido en un Estado miembro no pudiera cobrarse en otro Estado miembro<sup>268</sup>. La aprobación de ésta Directiva ha permitido el desarrollo de un marco jurídico específico que establece mecanismos de asistencia recaudatoria en la Comunidad Europea, con lo que también se ha desarrollado una importante práctica administrativa, jurisprudencial y académica<sup>269</sup>.

Es importante mencionar que para la aplicación de ciertas disposiciones de la Directiva 76/308/CEE se aprobó la Directiva 77/794/CEE, la cual fue modificada a su vez por la Directiva 85/479/CEE y ulteriormente por la Directiva 86/489/CEE del 4 de octubre de 1986. Posteriormente esta Directiva sería sustituida por la Directiva 2002/94/CEE de 9 de

---

<sup>265</sup> Artículos 6 a 13 de la Directiva 76/308/CEE.

<sup>266</sup> CALDERÓN CARRERO, J. M.: *La directiva 76/308/CEE...*, cit., p. 1101.

<sup>267</sup> *Cfr.* Directiva 2002/94/CE.

<sup>268</sup> *Vid.* preámbulo de la Directiva 76/308/CEE.

<sup>269</sup> GARCÍA PRATS, F. A.: *La asistencia mutua...*, cit., p. 22.

diciembre de 2002, el cambio se debió a las modificaciones que había sufrido la Directiva 76/308/CEE relativos a la información que se debía comunicar, la notificación a los destinatarios de los instrumentos y decisiones aplicables, la adopción de medidas cautelares y el cobro de créditos por parte de la autoridad requerida en nombre la requirente<sup>270</sup>.

#### **1.14.2 Los motivos de la sustitución de la Directiva 2008/55/CEE y la necesidad la nueva Directiva 2010/24/UE de 16 de marzo de 2010**

Por medio de la Directiva 2008/55/CEE de 26 de mayo de 2008, se codificó la Directiva 76/308/CEE y sus actos de modificación. Así la Directiva 76/308/CEE fue remplazada por la Directiva 2008/55/CE del Consejo, de 26 de mayo de 2008, sobre asistencia mutua a determinadas exacciones, impuestos y otras medidas. Su sustitución tuvo por objeto principal sistematizar la asistencia en la recaudación sin que hubiera una reforma substancial<sup>271</sup>.

La Directiva 2008/55/CEE junto con la Directiva 76/308/CEE del Consejo, de 15 de marzo de 1976 y sus modificaciones, permitió el buen funcionamiento del mercado interior y garantizar la neutralidad fiscal, también fue posible que los Estados suprimieran las medidas protectoras discriminatorias en transacciones transfronterizas, destinadas a prevenir el fraude y las pérdidas presupuestarias. Sin embargo, los mecanismos de la Directiva

---

<sup>270</sup> *Vid.* Preámbulo de la Directiva 2002/94/CEE. Al respecto RIBES RIBES, A.: *Reflexiones en torno...*, cit., pp. 71-ss, también señala: “Posteriormente, la Directiva 77/794/CEE ( LCEur 1977, 333) fijó las modalidades prácticas para la aplicación de ciertas disposiciones de la anterior.”

<sup>271</sup> *Cfr.* Directiva . 2008/55/CE del Consejo. En sentido similar se pronuncia GARCÍA DE PABLOS, J. F.: *La asistencia mutua en materia...*, cit., p. 2. “La Directiva 76/308/CEE fue sustituida por la Directiva 2008/55/CE del Consejo, de 26 de mayo de 2008, sobre asistencia mutua a determinadas exacciones, impuestos y otras medidas<sup>7</sup>, si bien dicha sustitución obedecía a razones sistemáticas, sin que se produjeran cambios sustanciales.”

2008/55/CE se consideraron insuficientes para satisfacer las necesidades derivadas de la evolución que el mercado interior había experimentado a lo largo de los últimos 30 años<sup>272</sup>.

Por lo anterior, el Consejo adoptó un nuevo instrumento jurídico para la Asistencia en el cobro de créditos fiscales a través de la Directiva 2010/24/UE de 16 de marzo de 2010 misma que junto con otros instrumentos internacionales dieron paso a lo que varios autores han denominado la nueva era en la cooperación fiscal internacional<sup>273</sup>. La Directiva 2010/24/UE será objeto de un análisis en un capítulo específico más adelante en esta investigación, sin embargo se anticipa que este es uno de los instrumentos más poderosos en materia de asistencia en el cobro de créditos fiscales<sup>274</sup>.

Como se ha visto, la evolución de la asistencia en el cobro de créditos fiscales ha sido muy lenta, si se compara con el avance sin precedente que ha tenido el intercambio de información -otra forma de asistencia administrativa en materia fiscal-, sin embargo, cabe

---

<sup>272</sup> Vid. Preámbulo de la Directiva 2010/24/UE del Consejo de 16 de marzo de 2010.

<sup>273</sup> En este sentido desde la propuesta de la Directiva 2010/24/UE, RIBES RIBES, A.: *Reflexiones en torno...*, cit., p. 71, ya había anunciado "...consideramos que las novedades propuestas son acreedoras de una valoración positiva, toda vez que a través de las mismas en la Comisión nos persigue si no impulsar la mejora de la normativa comunitaria sobre asistencia mutua recaudatoria, Al tiempo que promueve la utilización de las nuevas tecnologías de la información." Una vez aprobada se resaltó positivamente la actuación de la Directiva, en este sentido CALDERÓN CARRERO, J. M.: "Hacia una nueva era de cooperación fiscal europea: las Directivas 2010/24/UE y 2011/16/UE de asistencia en la recaudación y de cooperación administrativa en materia fiscal", *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, 343, 2011, pp. 49-ss, refirió "Estas nuevas normas europeas sobre asistencia administrativa en materia fiscal en combinación con las que se instrumenta a través de convenios internacionales siguiendo los estándares establecidos por la OCDE (convenios de doble imposición acuerdos de intercambio de información y tratados multilaterales como el de OCDE-Consejo de Europa) inauguran una nueva era en la cooperación fiscal internacional. Por su parte MORENO GONZÁLEZ, S.: "Asistencia mutua en materia de recaudación: análisis de los cambios introducidos en la Ley General Tributaria en transposición de la Directiva 2010/24/UE", *Revista técnica tributaria*, N°. 97, 2012, p. 79, señaló que ésta nueva Directiva aspira a mejorar la eficiencia y eficacia de la asistencia mutua entre Administraciones tributarias con el objetivo último de implantar un sistema uniforme de asistencia en materia de cobro en el mercado interior, con la idea subyacente de coordinar tanto los procedimientos nacionales como de las autoridades competentes de los Estados miembros.

<sup>274</sup> Vid. *Infra*, Capítulo 5 La asistencia mutua en la Unión Europea a partir de la Directiva 2010/24/UE del Consejo de 16 de marzo de 2010 y su transposición en la normativa española.

preguntarse si la ayuda en el cobro de créditos fiscales está lo suficientemente desarrollada para afrontar los retos actuales que el mundo globalizado ha puesto a los Estados para hacer cumplir sus leyes fiscales más allá de sus límites territoriales.

Por lo cual, en el siguiente capítulo analizaremos la evolución sin precedentes de la cooperación internacional que se ha focalizado en el intercambio de información debido a que los Estados han encontrado en el uso de información con relevancia tributaria una vía para preservar sus sistemas tributarios y sobre todo, sus ingresos, que son indispensables para el sufragar los gastos públicos.

En ese contexto, veremos como el desarrollo normativo de la cooperación internacional en materia de intercambio de información ha impulsado reformas legales de los instrumentos internacionales que regulan la asistencia en el cobro de créditos fiscales.





## **CAPÍTULO 2. EL FORTALECIMIENTO DE LOS INSTRUMENTOS DE COOPERACIÓN ADMINISTRATIVA EN MATERIA FISCAL Y SU INFLUENCIA AL SERVICIO DE LA MEJORA DE LA RECAUDACIÓN**

### **2.1 El impacto del fenómeno de la globalización en la capacidad de los Estados para recaudar sus tributos y la cooperación internacional como alternativa de solución**

Es indudable que el fenómeno de la globalización ha afectado la forma de operar mundialmente, no sólo en términos financieros, sino también en el modo de actuar de todos los contribuyentes sean personas físicas o entidades jurídicas. Actualmente podemos establecer comunicaciones instantáneas con cualquier persona u organización independientemente de que se encuentren en otra parte del mundo. Así mismo, con el avance tecnológico es posible comprar y vender bienes y servicios entre particulares evitando a los intermediarios que durante mucho tiempo habían cumplido la función de ayudar a los Estados tanto a identificar operaciones transnacionales, como a recaudar los impuestos que se generaban por su realización<sup>275</sup>.

---

<sup>275</sup> Como lo señala CARBAJO VASCO, D.: *El intercambio de información en los convenios de doble imposición internacional*, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1985, pp. 1-ss. El avance en los medios de comunicación, de transporte y tecnológicos ha dado origen al fenómeno de la globalización, las economías de los Estados están interconectadas y los flujos de capitales, bienes, servicios y personas atraviesan las fronteras políticas buscando mejores y mayores oportunidades. Los Estados que antes sólo se ocupaban de hacer cumplir las leyes tributarias dentro de su territorio, ahora deben diseñar sus sistemas tributarios teniendo en cuenta las operaciones transnacionales de las personas físicas y jurídicas. En sentido similar CALDERÓN CARRERO, J. M.: “La incidencia de la globalización en la configuración del ordenamiento tributario del siglo XXI”, *Documentos - Instituto de Estudios Fiscales*, ISSN 1578-0244, No. 20, 2006, p. 6, apunta: “En un contexto económico relativamente cerrado los Estados apenas se veían constreñidos o limitados a la hora de configurar su sistema fiscal y determinar los principios y categorías básicas de su ordenamiento tributario nacional. Por tanto, la legislación tributaria era concebida teniendo en consideración factores fundamentalmente internos y pensando básicamente en su proyección sobre operaciones internas (no transnacionales). En este contexto, el legislador tributario no se veía limitado por

La globalización ha cambiado la organización social mundial, modificando las bases sobre las cuales se construyeron los sistemas jurídicos, los Estados se han visto limitados para responder a la nueva problemática que supone verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales cuando éstas se desarrollan en múltiples jurisdicciones<sup>276</sup>.

Los Estados habían diseñado sus sistemas tributarios teniendo en cuenta que las personas, los bienes y los servicios operaban de forma local y excepcionalmente tenían incidencia en otra jurisdicción. Sin embargo, la forma en la que los contribuyentes realizan operaciones económicas ha cambiado drásticamente. Por lo que los sistemas tributarios diseñados en aquel tiempo no tienen el alcance jurídico que se requiere para hacer frente a las nuevas formas de realizar operaciones económicas con relevancia tributaria<sup>277</sup>.

---

consideraciones de “competitividad internacional” a la hora de configurar el sistema tributario, esto es, no se temía por la huida del capital y la inversión hacia otros países con un ‘clima fiscal’ más benigno. Del mismo modo, los Estados poseían ‘independencia operacional’ sobre el sistema fiscal, en la medida que las autoridades fiscales podían llevar a cabo el control o supervisión de la aplicación efectiva de las normas tributarias, sin necesidad de ser asistidos en tal labor por autoridades fiscales de Estados extranjeros.” En el mismo sentido señala GRAVELLE, P.: “Trabajos tributarios: conceptos, modalidades y objetivos”, en *Administración, política y enfoques cooperativos entre las administraciones tributarias para desestimar la elusión y evasión*, CIAT- IEF, Madrid, 1989, p. 43, que “Los sistemas tributarios internos del mundo se tornan cada vez más complejos, y la prueba de ello es el número de países que han reconocido la necesidad de reformas. El deseo de simplicidad está en constante lucha con el atractivo del sistema tributario como medio para promover la política social y económica. Esta complejidad, junto con un incremento en el volumen de las transacciones internacionales y la sofisticación de las compañías multinacionales, ha creado una clara necesidad de establecer instrumentos que intentan reconciliar y mantener la integridad de estos complejos y diferentes sistemas tributarios.”

<sup>276</sup> El escenario económico sobre el cual se realizan las operaciones transnacionales ha cambiado drásticamente, los Estados encuentran cada vez más dificultades en verificar el cumplimiento de sus normas tributarias por sí mismos, esencialmente en operaciones internacionales en donde un contribuyente realiza actividades económicas con relevancia tributaria en diferentes Estados. Actualmente no es posible verificar este tipo de transacciones tomando en consideración la información disponible en una sola jurisdicción. Las administraciones tributarias de los Estados necesitan información de otras jurisdicciones para verificar si operaciones declaradas por los contribuyentes son reales y cumplen con lo establecido en las leyes fiscales. Así lo explica MCLURE, C. E.: *Globalization, tax rules...*, cit., p. 334, quien afirma que la Globalización ha cambiado el mundo dramáticamente, poniendo en tensión el régimen fiscal actual y creando importantes limitaciones en los poderes de los Estados para diseñar sus sistemas tributarios.

<sup>277</sup> El profesor TANZI, V.: “Is there a need for a World Tax Organization?”, en *The Economics of Globalization: Policy Perspectives from Public Economics*, Cambridge University Press, 1999, p. 174, resalta los retos que enfrentan los sistemas tributarios frente a la globalización. Señala que los sistemas fiscales de varios países se diseñaron y desarrollaron cuando el comercio de los países era controlado y limitado, en tiempos en donde el amplio movimiento de capital era casi desconocido. Por lo tanto, los

Teniendo en cuenta que una de las fases más importantes en el diseño de un sistema tributario es la facultad de los Estados para recaudar sus tributos, a nuestro juicio, los Estados deberían poner un énfasis destacado en reforzar sus mecanismos de recaudación tanto internos como internacionales.

Principalmente, porque el fenómeno de la globalización también ha afectado las posibilidades de los Estados para recaudar sus tributos dentro de su propio territorio. Actualmente todos los contribuyentes y no sólo las grandes empresas pueden trasladar sus activos y sus operaciones económicas rápidamente de una jurisdicción a otra casi de forma instantánea<sup>278</sup>.

---

capitales los dividendos, las empresas, el capital personal, el consumo podían ser todos sujetos impuestos establecidos por las autoridades del Estado en donde se generaron, sin causar ningún conflicto con autoridades de otros Estados. En sentido similar refiere CALDERÓN CARRERO, J. M.: *La incidencia de la globalización...*, cit., p. 7, que el sistema tributario fue diseñado en la época en la que los países podían dictar y hacer cumplir las normas aplicables a su ámbito territorial. En este contexto, y ante la disyuntiva que representaba la existencia de un déficit de adecuación de las “viejas reglas y principios” al nuevo contexto económico y político, los Estados han decidido actualizar y crear nuevas formas para cooperar en el ámbito internacional, principalmente, en el ámbito del intercambio de información. Como muestra de la influencia que ha ejercido la globalización en la política fiscal tributaria mundial Devereux, M. “Implications of the UK’s approach to tax competition”, en *Saïd Business School, University of Oxford*, Publicada el 25 de Julio de 2014. Conferencia. disponible en: [https://www.youtube.com/watch?v=PLVTrhuQDwA&list=PLtXf43N26ZidJfK8KN-ffHkfyfFsdivv.](https://www.youtube.com/watch?v=PLVTrhuQDwA&list=PLtXf43N26ZidJfK8KN-ffHkfyfFsdivv.;); menciona el ajuste de las políticas tributarias de los Estados para atraer inversiones incluso ha provocado una tensión interna, pues por una parte están tratando de ajustar su sistema fiscal para generar una especie de ventaja competitiva con relación a otros países y por otra parte deben tomar en consideración las obligaciones internacionales a las que se someten en foros internacionales como la OCDE cuando dictan políticas para combatir el fraude y la evasión fiscal y la competencia fiscal perniciosa. En este sentido se puede poner de Ejemplo al Reino Unido que por un lado ha tomado medidas para hacer más competitivo su sistema fiscal y atraer inversiones, a través de reducir la tasa impositiva del 28% al 20% y un generoso tratamiento para la deducción de intereses (entre otros). Sin embargo, por otra parte, es uno de los Países que ha participado muy activamente en proyectos de la OCDE como el Plan de Acción BEPS (*Base Erosion and Profit Shiftin*) que busca principalmente evitar la doble no imposición o más bien dicho, la no imposición y que de algún modo buscan acabar con los sistemas fiscales que alientan una competencia fiscal perniciosa.

<sup>278</sup> Para el profesor CAAMAÑO, M. A.; CALDERÓN CARRERO, J. M.: *Globalización Económica y Poder...*, cit., pp. 1-21. Los Estados se han visto sometidos a presiones de índole económica causadas por el fenómeno de la globalización a la hora de diseñar sus sistemas tributarios, lo que ha implicado la flexibilización y sacrificio de determinados principios impositivos clásicos y constitucionales (principios de igualdad/capacidad económica, progresividad, redistribución). Un ejemplo de ello lo es la tendencia internacional a la disminución en el gravamen de las rentas del capital debido a su naturaleza especialmente volátil y a la posibilidad de su “deslocalización”. También se puede mencionar -como

A esto se suma el hecho de que para operar en una jurisdicción los obligados tributarios no necesariamente deben tener presencia física, pues, es posible que realicen sus actividades empresariales sin necesidad de tener una sede o localización material en el país de destino<sup>279</sup>.

Además hay que tener en cuenta que la internacionalización de los mercados

---

muestra de dicha presión- el hecho de que los Estados en aras de atraer el mayor número de empresas posibles han reducido los tipos de gravamen y han creado una cascada de incentivos fiscales en su normativa interna, ello debido a la posibilidad que tienen las empresas de establecer su sede y sus procesos de producción en diferentes países tomando en cuenta principalmente el menor grado de tributación al que serán sujetos.

<sup>279</sup> Según explica RIBES RIBES, A.: “Ámbito subjetivo de la asistencia mutua recaudatoria a la luz de la Directiva 2010/24/UE y los diversos instrumentos convencionales”, en M.A. Collado Yurrita, S. Moreno González (eds.) *Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria*, Atelier, Barcelona, 2012, p. 129. Los contribuyentes con movilidad propia o de sus bienes pueden localizar sus inversiones o actividades económicas en el extranjero escapando de los procedimientos de recaudación tradicionales. Así refiere: “Atendidas las características del contexto económico internacional actual, no es de extrañar que la cooperación interadministrativa en sede recaudatoria constituye una necesidad ante la insuficiencia de los procedimientos de recaudación tradicionales, ámbito frecuentemente escapan aquellos contribuyentes que, por su movilidad o por la de sus activos, proceden a ubicar sus inversiones o actividades económicas en el extranjero.” Por su parte señala MORENO GONZÁLEZ, S.: *Asistencia mutua en materia...*, cit., p. 77. “Las actuaciones de recaudación en materia tributaria constituyen una expresión de soberanía y, como tales, se suscriben al ámbito territorial del Estado. Sin embargo, en el contexto actual de globalización y de profunda internacionalización económica, los procedimientos de recaudación tradicionales son insuficientes para garantizar el cobro efectivo de los créditos tributarios, habida cuenta de la movilidad de los contribuyentes y de sus activos, lo que permite situar fácilmente las inversiones o actividades económicas en Estados distintos de aquel en que se ha contraído la deuda tributaria. Así pues, la cooperación administrativa en sede recaudatoria también es esencial para luchar contra el fraude fiscal y garantizar la aplicación efectiva de los ordenamientos tributarios de los Estados.” En el mismo sentido CALDERÓN CARRERO, J. M.: “Tendencias actuales en materia de intercambio de información entre Administraciones Tributarias”, *Documentos - Instituto de Estudios Fiscales*, 16, 2001, pp. 4-5, debido a la globalización todo tipo de contribuyentes pueden internacionalizar sus operaciones económicas lo que hace impostergable que las administraciones tributarias sean tan globales como los propios contribuyentes, lo cual incluye a nuestro juicio los mecanismos tradicionales para recaudar las deudas tributarias “En un mundo económicamente globalizado y con un alto nivel de movilidad del capital y de las propias empresas, resulta ineludible que las diferentes Administraciones tributarias vengan dotadas de los medios para ser tan globales como los propios contribuyentes a los que deben controlar. En especial debe tenerse en cuenta cómo la liberalización de mercados financieros, la eliminación de mecanismos de control de cambios y el creciente auge del comercio electrónico (con los problemas de desmaterialización de operaciones, de desintermediación económica, y las dificultades de trazabilidad debido al uso de ‘dinero electrónico’ que lleva consigo) han abierto avenidas para que todo tipo de sujetos –no ya sólo grandes empresas– puedan internacionalizar sus operaciones económicas, lo cual posibilita al mismo tiempo la deslocalización de actividades y rentas.

financieros también ha provocado que la mayoría de las sociedades dejen de ser participadas principalmente por accionistas nacionales o residentes. Cuestión que provoca que las facultades de cobro de los Estados también sean desafiadas ante la dificultad de localizar a los deudores tributarios dentro de la jurisdicción de un Estado<sup>280</sup>.

En suma, la posibilidad de movilidad del capital ha incidido determinantemente en las facultades de los Estados para recaudar las deudas tributarias; pues ante un crédito fiscal los contribuyentes pueden fácilmente deslocalizar sus activos dejando a los países ante un deudor

---

<sup>280</sup> Como lo señala MCLURE, C. E.: *Globalization, tax rules...*, cit., p. 334. Los principales cambios que ha provocado el fenómeno de la globalización han sido los siguientes: i) El aumento significativo del número de operaciones económicas internacionales, destacando por su cuantía las consistentes en prestaciones de servicios y cesión de intangibles. ii) La mayor parte del comercio internacional tiene lugar entre entidades vinculadas o asociadas. Se estima que el 60% del comercio mundial está en manos de multinacionales. iii) La realización de actividades empresariales en el extranjero deja de requerir una sede o localización física en el país de destino. iv) Los servicios de telecomunicaciones son prestados por entidades privadas que operan en varios países. v) Mejora sustantiva de las comunicaciones, muchas de las cuales son instantáneas; ello hace surgir una nueva forma de comercio (e-commerce) y facilita las operaciones comerciales tradicionales. vi) El capital alcanza una movilidad sin precedentes. vii) Los mercados financieros se internacionalizan masivamente y las sociedades dejan de ser participadas principalmente por accionistas nacionales o residentes. viii) El país de residencia de una corporación puede ser ambigua o fácilmente cambiado. Un ejemplo de ello puede ser el caso de Apple quien, de acuerdo con su estructura fiscal, no es residente en ningún país. ix) Los paraísos fiscales emergen y comienzan a plantear graves problemas a los Estados miembros de la OCDE, erosionando la equidad y neutralidad de sus ordenamientos tributarios. x) Creciente competencia fiscal entre Estados, particularmente en relación con la atracción de capitales y de la inversión y actividad empresarial susceptible de deslocalización. En sentido similar señala CALDERÓN CARRERO, J. M.: *La incidencia de la globalización...*, cit., p. 6, “a globalización ha alterado significativamente el contexto económico sobre el que pivotan los ordenamientos tributarios. Las principales diferencias con el escenario económico precedente pueden sintetizarse en las siguientes: — Multiplicación exponencial del número de operaciones económicas internacionales, destacando por su cuantía las consistentes en prestaciones de servicios y cesión de intangibles. — La mayor parte del comercio internacional tiene lugar entre entidades vinculadas o asociadas. — La realización de actividades empresariales en el extranjero deja de requerir una sede o localización física en el país de destino. — Los servicios de telecomunicaciones son prestados por entidades privadas que operan en varios países. — Mejora sustantiva de las comunicaciones, muchas de las cuales son instantáneas; ello hace surgir una nueva forma de comercio (e-commerce) y facilita las operaciones comerciales tradicionales. — Los mercados financieros se internacionalizan masivamente y las sociedades dejan de ser participadas principalmente por accionistas nacionales o residentes. — Los paraísos fiscales emergen y comienzan a plantear graves problemas a los Estados miembros de la OCDE, erosionando la equidad y neutralidad de sus ordenamientos tributarios. Puede decirse que la denominada “competencia fiscal perniciosa” es un fenómeno materialmente conectado con la globalización económica. — Creciente competencia fiscal entre Estados, particularmente en relación con la atracción de capitales y de la inversión y actividad empresarial susceptible de deslocalización.”

aparentemente insolvente<sup>281</sup>. Cuestión que provoca que los únicos encargados de soportar las cargas tributarias sean los deudores tributarios que no tienen posibilidad de mover sus activos a otra jurisdicción<sup>282</sup>.

Si bien, la recaudación de los tributos es competencia exclusiva de cada Estado, en el actual contexto globalizado no es posible que los Estados puedan afrontar en solitario los retos que representa el localizar a contribuyentes con una alta movilidad. Además de la dificultad que representa el identificar activos dispersos en otras jurisdicciones para recaudar una deuda tributaria.

Esta realidad ha generado propuestas que ayuden a los Estados a recaudar sus tributos.

---

<sup>281</sup> Así lo ha advertido GARCÍA NOVOA, C.: “Reflexiones sobre la Influencia de la Globalización en los Principios Tributarios”, *XXI Jornadas Del ILADT*, 2002, (Seminario: Globalización y Principios Tributarios), pp. 1-2 La globalización también ha provocado la creciente institucionalización de los mercados financieros, esto es la aparición de inversores institucionales tales como fondos de inversión y de pensiones. Además agrega PARIS, R.: “The Globalization of Taxation? Electronic Commerce and the Transformation of the State”, *International Studies Quarterly*, vol. 47, 2, 2003, p. 154 E avance tecnológico ha permitido que los negocios se desarrollen de forma casi instantánea no importando el lugar físico en donde el empresario se encuentre, lo que, ha desafiado las premisas sobre las cuales el régimen fiscal había sido construido incluyendo la noción de que las transacciones económicas podían ser localizadas en un espacio físico. También señala MCLURE, C. E.: *Globalization, tax rules...*, cit., p. 334 Con la globalización el capital ha alcanzado una movilidad nunca antes vista. Es una realidad que los efectos de la globalización en la mejora sustantiva de las comunicaciones (instantáneas) agiliza las operaciones comerciales tradicionales, por lo que los contribuyentes pueden mover sus capitales a una velocidad nunca antes vista.

<sup>282</sup> Es importante señalar que no todos los contribuyentes están en condiciones de deslocalizar sus activos, pues como lo señala el profesor LAGO MONTERO, J. M.: “Planificación fiscal agresiva, BEPS y litigiosidad”, *AIS: Ars Iuris Salmanticensis*, vol. 3, 2, 2015, p. 58, fecha de consulta 20 julio 2017, en <http://revistas.usal.es/index.php/ais/article/view/14449> Existen contribuyentes que no pueden realizar grandes planificaciones fiscales, en su mayoría son las personas físicas, quienes tienen que soportar altas cargas impositivas que exceden el 30% de las aportaciones netas. Así señala “...Teniendo en cuenta que esas mismas personas físicas tendrán que hacer frente además a impuestos indirectos, tasas, precios y cotizaciones a la Seguridad Social, que fácilmente le detraen otro 20% o más de su renta disponible, nos encontramos ya en el umbral del 50% de riqueza privada que va a parar a las Haciendas Públicas nacionales, regionales y locales; umbral que, como dijera el Tribunal Constitucional Alemán, conforma la zona gris oscura de la confiscatoriedad constitucionalmente prohibida por ilegítima, por vulneradora del derecho de propiedad privada.” En sentido también se pronuncia MIRRLEES, J. Y OTROS: *Tax by design*, Oxford University Press, 2011, p. 1, fecha de consulta 20 julio 2017, en <https://www.ifs.org.uk/publications/5353>; han resaltado la tendencia de algunos Estados de establecer el 30% de tasa impositiva y a veces el 50%.

Una de estas ideas ha sido la creación de una agencia tributaria internacional (*international revenue service*) para recaudar impuestos que no pueden ser recaudados por gobiernos separados<sup>283</sup>.

Desde nuestra perspectiva, la cooperación internacional es una solución viable para afrontar los retos que imponen a los Estados los efectos de la globalización<sup>284</sup>. Los instrumentos internacionales que permiten la asistencia en el cobro de créditos fiscales son una alternativa posible para que los Estados puedan recaudar sus tributos más allá de sus fronteras. Sin embargo, tales mecanismos de cooperación deben ser revisados y modificados para hacer que la asistencia en el cobro sea eficaz y eficiente.

### **2.1.1 La necesidad de la cooperación internacional para combatir los efectos dañinos de la globalización**

Los efectos de la globalización que se han resaltado en el apartado anterior, aunado con la fuerte crisis económica global que enfrentaron los Estados a partir del 2008, ha impulsado a la comunidad internacional a revisar sus estrategias para recaudar los recursos indispensables para sufragar los gastos públicos. Dentro de los mecanismos más eficaces han destacado la cooperación internacional que se ha desarrollado principalmente a través del intercambio de información<sup>285</sup>.

---

<sup>283</sup> Vid. TANZI, V.: “Forces That Shape Tax Policy”, *Stein, Herbert*, 1988, (Tax Policy in the Twenty-First Century), p. 277, quien sugiere la posibilidad de crear una agencia tributaria internacional (*international revenue service*) para recaudar los impuestos que no pueden ser cobrados por gobiernos separados. Esa institución internacional también podría recabar información en beneficio de las ministraciones tributarias que fueran miembros.

<sup>284</sup> En el mismo sentido señala SANZ GADEA, E.: “Transparencia fiscal internacional”, en I. Corral Guadaño, N. Carmona Fernández (eds.) *Manual de fiscalidad internacional*, 4a, Instituto de Estudios Fiscales, España, 2016, p. 1346. La única alternativa para abatir los efectos fiscales no deseables de la globalización es la cooperación internacional. Así refiere: “En el actual estado, ciertamente que en transición de la comunidad internacional solamente el reforzamiento de la cooperación internacional aparece como el único camino viable y equitativo para afrontar el problema descrito”.

<sup>285</sup> La crisis económica ha propiciado que los Estados revisen e implementen alternativas para recaudar las contribuciones que han establecido para sufragar sus gastos públicos. MARTÍNEZ GINER, L. A.: “El fortalecimiento de la obtención de información tributaria en el ámbito internacional: FATCA versus

En las operaciones económicas de carácter internacional es indispensable el reforzamiento de la cooperación administrativa internacional pues es la forma efectiva de hacer frente a las nuevas formas de evasión y al fraude fiscal que atenta contra la recaudación de los Estados y que pone en riesgo el sistema tradicional sobre el cual el Estado obtiene ingresos para sufragar sus gastos<sup>286</sup>. Esto es, las formas de elusión y evasión fiscal amenazan la forma en la que el Estado funciona, pues la base para mantenerlo es a través de los tributos que pagan los ciudadanos a fin de sostener los gastos públicos.

La globalización de las economías también ha provocado que los Estados compitan entre ellos para atraer o retener sobre su territorio las actividades económicas con mayor movilidad por medio de regímenes fiscales preferenciales que les garantiza una tributación

---

RUBIK”, *Quincena fiscal*, 19, 2012, p. 37, resalta que en época de crisis económica los Estados en busca de ingresos han recurrido a varias estrategias para recaudar. El principal de estos mecanismos ha sido la cooperación internacional, representada principalmente por el intercambio de información. Así señala: “La situación de crisis económica global en la que se encuentran o han encontrado las más importantes economías del planeta ha llevado a las autoridades fiscales de las mismas a poner en el punto de mira de sus estrategias la lucha contra el fraude fiscal, y en particular contra los comportamientos en los que se trata de ocultar rentas o ingresos en otros países. Esta legítima preocupación de los Estados -que tratan de buscar ingresos tributarios en época de recursos financieros limitados-, ha generado una multitud de estrategias y medidas que persiguen el objetivo de incrementar los recursos en las arcas de los diferentes Estados. Un instrumento fundamental que ayuda a la consecución de tales fines es la obtención de información tributaria relevante de la cual pueda deducirse alguna obligación tributaria ocultada.” Según explica OBERSON, X.: *General Report...*, cit., p. 21, en el 2008 la crisis económica afectó a los Estados, poniendo presión a sus políticas para reducir sus déficits presupuestarios. En sentido similar opina RODRÍGUEZ-BEREIJO, M.: “El intercambio de información fiscal entre los Estados y su incidencia probatoria”, *InDret*, No. 3, 2012, p. 1, fecha de consulta 10 noviembre 2015, en <http://www.indret.com/pdf/918.es.pdf>, resalta el papel que ha desarrollado el estallido de la crisis económica de 2008 en el desarrollo de la coordinación de las políticas fiscales entre Estados. Así refiere: “Tras un periodo de relativo silencio transcurrido desde la difusión en 2002 del modelo de convenio de intercambio de información a efectos fiscales elaborado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en adelante, OCDE), el intercambio de información tributaria se ha vuelto a convertir en un tema central del debate político internacional, especialmente tras el estallido de la crisis financiera internacional en el año 2008. Esto puede ser contemplado como parte de una tendencia global más amplia para conseguir una mayor coordinación entre las políticas tributarias de los diferentes Estados”.

<sup>286</sup> Vid. GARCÍA PRATS, F. A.: La cooperación administrativa..., cit., p. 5.



reducida o en algunas ocasiones nulas<sup>287</sup>.

También en este ámbito es necesaria la cooperación internacional. Los Estados se han dado cuenta que, si todos empiezan a competir, sin ponerse de acuerdo, los ingresos tributarios serán cada vez menores en la mayoría de los Estados e insuficientes para cubrir los gastos públicos, lo cual a largo plazo no beneficiaría a nadie.

Ante los efectos de la globalización los Estados han unido esfuerzos para combatirlos. Especialmente en la eliminación del secreto bancario; la lucha contra los paraísos fiscales que ofrecen a los contribuyentes esquemas de tributación muy bajos o nulos. También se ha tratado de poner freno a la competencia fiscal perniciosa y la erosión de las bases imponibles<sup>288</sup>.

---

<sup>287</sup> Vid. FORGET, P.: “La competencia tributaria”, en *La tributación en un contexto de globalización económica*: [XXXII Asamblea General del C.I.A.T.], 2000, ISBN 84-476-0428-4, Ministerio de Economía y Hacienda, 2000, p. 103.

<sup>288</sup> Como lo han referido el profesor GARCÍA PRATS, F. A.: *La cooperación administrativa...*, cit., p. 6, la OCDE en 1998 presentó el informe *Harmful tax competition. An emerging global issue*, en el cual se establecieron criterios para identificar regímenes con competencia fiscal desleal, ya fueran paraísos fiscales o regímenes fiscales preferentes concretos de países miembros de la OCDE. La relevancia de este informe radica en que uno de los criterios clave para identificar un paraíso fiscal o un régimen tributario desleal es la falta de intercambio efectivo de información. En el mismo sentido CAAMAÑO, M. A.; CALDERÓN CARRERO, J. M.: *Globalización Económica y Poder...*, cit., pp. 1-121. En junio del 2000 la OCDE publicó un nuevo Informe denominado “*Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices*” (Informe sobre los progresos realizados en la identificación y eliminación de las prácticas fiscales perjudiciales), cuyo principal resultado fue la identificación de los potenciales regímenes fiscales preferentes en los Estados Miembros y los paraísos fiscales, el cual sirvió para que se creara en el 2000 el *Global Forum on transparency and Exchange of information for tax purposes* que informa y revisa periódicamente sobre el cumplimiento de los estándares de transparencia e intercambio de información en materia tributaria entre los casi 100 Estados que forman parte de él. Así lo ha explicado MARTÍNEZ GINER, L. A.: “El fortalecimiento de la obtención de información tributaria en el ámbito internacional: FATCA versus RUBIK.”, *Quincena Fiscal Aranzadi*, vol. Consultado en BIB 2012/3095, 2012, (No. 19/2012), p. 1, este Informe reforzó la voluntad de diálogo con jurisdicciones cooperativas, denominadas así por haberse comprometido a corregir los elementos perjudiciales, la citada denominación, según señalaba la OCDE, podía cambiar en cualquier momento, al tratarse de un trabajo dinámico y constante entre los Estados y la OCDE. En este sentido *vid.* The OECD’s Project on Harmful Tax Practices: the 2000 Progress Report, OECD. Disponible en <http://www.oecd.org/tax/transparency/44430257.pdf>, consultado el 26 de enero de 2015. Pág. 6. Este Informe reforzó la voluntad de diálogo con jurisdicciones cooperativas, denominadas así por haberse comprometido a corregir los elementos perjudiciales, la citada denominación, según señalaba la OCDE, podía cambiar en cualquier momento, al tratarse de un trabajo dinámico y constante entre los Estados y la OCDE.

Las medidas tomadas por comunidad internacional sólo han sido posibles a través de la cooperación internacional. De esta manera es posible dictar reglas internacionales y unir esfuerzos para ejercer suficiente presión política para que los Estados que consienten o alientan prácticas fiscales perniciosas modifiquen sus reglas internas<sup>289</sup>.

El intercambio de información es el mecanismo que más se ha desarrollado en los

---

<sup>289</sup> Vid. LAMPREAVE MÁRQUEZ, P.: “Medidas adoptadas por la OCDE para paliar la competencia fiscal lesiva y la evasión fiscal”, *Gaceta fiscal*, 303, 2010, pp. 110-111, quien señala que el mencionado “Informe de progreso en la identificación y eliminación de prácticas fiscales perniciosas” elaboró una lista con más de cincuenta regímenes fiscales lesivos, como otra en la que se identificaban cuarenta y siete jurisdicciones consideradas inicialmente como posibles paraísos fiscales, y que posteriormente quedó conformada por treinta y cinco jurisdicciones calificadas como tales, tras la constatación de la información recibida por las jurisdicciones afectadas, o por el compromiso de algunas de ellas a adoptar las modificaciones que fueran necesarias para eliminar de sus sistemas dichos regímenes perjudiciales. Distinguía entre aquellas jurisdicciones no colaboradoras, de aquellas otras que a fecha de 31 de julio de 2001 no se hubiesen comprometido a eliminar los rasgos perjudiciales de sus regímenes tributarios, estableciendo al tiempo una serie de medidas defensivas respecto de aquellas jurisdicciones que rechazaran la cooperación con la OCDE. En este sentido: ROMERO, L.: “Las Diferentes Etapas Normativas del Intercambio de Información entre Administraciones Tributarias”, en *FATCA: Principales implicaciones*, Instituto de Estudios Fiscales, Valencia, 2014, pp. 297-314, apunta que con este trabajo se impulsó a los Estados a firmar acuerdos de intercambio de información a fin de que la OCDE dejara de considerar a los países que no reunían los criterios definidos en el informe de 1998 como jurisdicciones no cooperativas. Por otro lado, tras los atentados del 11 de septiembre de 2001, en Estados Unidos de Norteamérica se desencadenó una ofensiva mundial frente a los paraísos fiscales y los centros offshore, situación que ha sido sin duda un gran impulso para que los acuerdos de intercambio de información fueran poco a poco tomando un papel relevante en la lucha contra las prácticas de competencia fiscal perniciosa, que como veremos más adelante ha dado paso a la actualización y al desarrollo de instrumentos internacionales de intercambio de información que han demostrado la importancia de la cooperación internacional entre Estados. El G-20, por su parte, desde las primeras reuniones en 2008, destacando el relevante encuentro del 2 de abril de 2009 en Londres, ha impulsado –bajo el auspicio de la OCDE– una línea de actuación más contundente en relación con las jurisdicciones que no cumplen con los estándares de transparencia e intercambio de información de la OCDE, fruto de ello fueron y siguen siendo las denominadas listas blanca, gris y negra de países que no colaboran en materia de asistencia e intercambio de información en materia tributaria. Para aparecer en la lista blanca por ejemplo se pedía la firma de 12 Convenios que establecieran la posibilidad de intercambiar información ya sea a través del artículo 26 del Modelo Convenio para Evitar la Doble Tributación o bien a través de los Acuerdos de Intercambio de Información Tributaria (*Tax Information Exchange Agreements* –TIEA). En este sentido vid. GARCÍA PRATS, A.: “Los Nuevos Estándares Internacionales de Intercambio de Información: FATCA o el Fin del Secreto Bancario”, en *Intercambio de Información, Blanqueo de Capitales y Lucha Contra el Fraude Fiscal*, Instituto de Estudios Fiscales, Valencia, 2014, pp. 196-197; OBERSON, X.: *General Report...*, cit., p. 22; LAMPREAVE MÁRQUEZ, P.: *Medidas adoptadas por la OCDE para paliar la competencia fiscal lesiva y la evasión fiscal...*, cit., pp. 109-131.

últimos tiempos, y que ha dado un impulso sin precedentes a la cooperación internacional en materia tributaria, pues como ya se ha mencionado, ha dado paso a la creación de instrumentos globales para hacer posible el intercambio automático de información con relevancia tributaria además que ha hecho posible que la mayoría de los Estados cooperen en el intercambio de información<sup>290</sup>.

En este contexto, no puede quedar al margen en esta importante evolución de la cooperación administrativa fiscal, la asistencia en el cobro de créditos fiscales, pues este es uno de los más poderosos mecanismos que tienen los Estados para hacer cumplir sus sistemas tributarios (sin el límite de las fronteras territoriales). Este mecanismo de cooperación no sólo es útil para recaudar los tributos internacionalmente, sino que además es un medio para desincentivar la omisión del pago de contribuciones<sup>291</sup>.

---

<sup>290</sup> Así lo han referido: GINER, M.; ALFONSO, L.; MORENO GONZÁLEZ, S.; LAMPREAVE MÁRQUEZ, P.: “Nuevo intercambio de información tributaria versus medidas tributarias de efecto equivalente”, 2014, pp. 1-ss, fecha de consulta 7 agosto 2017, en <http://rua.ua.es/dspace/handle/10045/47059>. En el mismo sentido se han pronunciado TURLEY, C.; CHAMBERLAIN, D. G.; PETRICCIONE, M.: *A new dawn for the international tax system: evolution from past to future and what role will China play?*, Online Books IBFD, Amsterdam, 2017, pp. 1-ss, fecha de consulta 10 mayo 2017, en Base de datos IBFD THE GLOBAL FORUM ON TRANSPARENCY AND EXCHANGE OF INFORMATION FOR TAX PURPOSES: *Tax Transparency 2017: Report on Progress*, OECD, 2017, pp. 1-ss.

<sup>291</sup> Así se ha reconocido por MORENO GONZÁLEZ, S.: *Asistencia mutua en materia...*, cit., p. 77, quien señala que la asistencia administrativa en la recaudación es esencial en la lucha contra el fraude fiscal y la aplicación efectiva de los sistemas jurídicos de los Estados debido al incremento en las posibilidades de movilidad de los contribuyentes y de sus activos. “Las actuaciones de recaudación en materia tributaria constituyen una expresión de soberanía y, como tales, se suscriben al ámbito territorial del Estado. Sin embargo, en el contexto actual de globalización y de profunda internacionalización económica, los procedimientos de recaudación tradicionales son insuficientes para garantizar el cobro efectivo de los créditos tributarios, habida cuenta de la movilidad de los contribuyentes y de sus activos, lo que permite situar fácilmente las inversiones o actividades económicas en Estados distintos de aquel en que se ha contraído la deuda tributaria. Así pues, la cooperación administrativa en sede recaudatoria también es esencial para luchar contra el fraude fiscal y garantizar la aplicación efectiva de los ordenamientos tributarios de los Estados.” En sentido similar se ha pronunciado BAL, A.: “Extraterritorial Enforcement of Tax Claims”, *Bulletin for International Taxation*, online review IBFD, 2011, p. 1 La autora refiere que un sistema tributario justo debe asegurar el cobro de sus contribuciones por ello destaca que el cobro transfronterizo se ha vuelto crucial. “A tax system cannot be considered as fair if it does not guarantee that the assessed tax is collected. Therefore, in a globalized world international cooperation in tax matters has become a crucial issue. The cooperation is based on an extensive bi- and multilateral legal basis and takes the form of exchange of information and assistance in tax collection”.

## **2.2 Una aproximación a la magnitud de la evasión fiscal: la importancia de fortalecer los mecanismos de asistencia mutua en el cobro de créditos fiscales**

### **2.2.1 El escándalo del banco suizo UBS: el impacto de la obtención de información bancaria en la recaudación tributaria a través de programas de cumplimiento voluntario y de determinaciones de impuestos (el inicio del fin del secreto bancario)**

El *Union Bank of Switzerland* (UBS) era un banco suizo que había implementado un elaborado esquema de evasión fiscal para los contribuyentes de EE.UU. que tenían altos salarios. La implementación de estas estrategias era posible debido a que Suiza tenía reglas estrictas sobre el Secreto bancario<sup>292</sup>.

Se calcula que el UBS tenía aproximadamente 19,000 cuentas de clientes de EE.UU. provenientes de dinero que no pagaba impuestos (US clients-undeclared) que representaba US\$17.9 billones en activos que no fueron declarados al IRS<sup>293</sup>.

---

<sup>292</sup> Uno de los mayores escándalos en materia de evasión fiscal lo fue el caso del *Union Bank of Switzerland* (UBS) el cual tenía un esquema de evasión fiscal para los empleados de los Estados Unidos de Norteamérica (UU.EE.) que obtenían altos salarios. Los empleados del UBS viajaban a Estados Unidos a fin de localizar a este tipo de clientes y les ofrecían el esquema de evasión fiscal con la promesa de que su dinero no sería descubierto y de que se ahorrarían sumas considerables de dinero sin pagar impuestos. Para imaginar la magnitud del negocio del banco suizo, hay que decir que tan sólo en 2004 empleados y directivos del banco viajaron aproximadamente 3.900 veces a USA para cerrar negocios que incluían el esconder sus activos en Suiza amparados bajo el secreto fiscal y que implicaba que dichos contribuyentes estadounidenses no declararan tales activos a las autoridades fiscales de USA esto es al *Internal Revenue Service* en adelante IRS. Al respecto *vid. UBS Enters into Deferred Prosecution Agreement: The United States, Department of Justice, EE. UU., 2009, pp. 1-ss*, fecha de consulta 4 mayo 2019, en <http://www.justice.gov/opa/pr/ubs-enters-deferred-prosecution-agreement>. Por otra parte se ha resaltado la importancia del caso UBS en la lucha contra el fraude fiscal internacional. Así refiere OBERSON, X.: *General Report...*, cit., p. 20, que una serie de escándalos de evasión fiscal internacional en el que resalta el caso UBS que implicaba renta no reportada de contribuyentes de EE. UU., dieron un fuerte ímpetu para prevenir la evasión fiscal. En sentido similar se pronuncia el mismo autor en su obra: *International exchange of information in tax matters: towards global transparency*, 2a, Edward Elgar Publishing, Cheltenham, 2018, p. 213. También ha coincidido con se punto de vista SPENCER, D.: “FATCA and automatic Exchange of information”, *Journal of International Taxation*, vol. 21, 2010, pp. 1-2.

<sup>293</sup> *Cfr.* SPENCER, D.: “Cross-Border Tax Evasion and Bretton Woods II (Part 6)”, *J. Int. Tax*, vol. 20, 2009, pp. 44-ss.

Suiza era un país que no intercambiaba información bancaria porque que su sistema jurídico garantizaba el secreto bancario. Esta situación y la magnitud de la evasión fiscal implementada por el UBS provocó que EE.UU. obtuviera información bancaria por medios pocos tradicionales. De esta manera, el país norteamericano pagó “recompensas” a informantes para que proporcionaran datos sobre el UBS y ayudaran a desentrañar el complejo esquema de evasión fiscal que había implementado este banco<sup>294</sup>.

El escándalo UBS puso de relieve por una parte, la utilidad de la información bancaria para que los Estados pudieran asegurar el pago de sus contribuciones. Por otra parte, también reflejó la necesidad de cooperación internacional entre Estados.

Efectivamente, la importancia de que los Estados contaran con información bancaria sin los obstáculos del secreto bancario se pudo apreciar claramente en el caso del UBS. Porque con la información obtenida por los EEUU. se logró proceder judicialmente contra el banco suizo; cerrar definitivamente ésta institución bancaria e implementar procesos

---

<sup>294</sup> EEUU pagó a el expleado del UBS que ayudó a desentrañar el esquema de evasión fiscal que utilizaba el UBS, US\$ 104 Millones de dólares. De esta manera el *IRS* envió un mensaje a todos los informantes en el mundo en el sentido de que era seguro reportar el fraude fiscal y que tal cooperación tendría una importante recompensa económica. Así lo refiere *vid.* LOBEL, O.: “Linking Prevention, Detection, and Whistleblowing: Principles for Designing Effective Reporting Systems.”, *South Texas Law Review*, vol. 54:37, 2012, p. 38. También puede consultarse al autor VENTRY, D. J. J.: “Whistleblowers and Qui Tam for Tax”, *Tax Lawyer*, vol. 61, 2007, p. 383, fecha de consulta en <https://heinonline.org/HOL/Page?handle=hein.journals/txlr61&id=367&div=&collection=>. Es destacado el papel que han desempeñado los informantes para detectar las contribuciones evadidas. Sin embargo, no debe dejarse de lado que el uso de informantes acarrea dilemas morales sobre todo cuando los Estados tienen que pagar por información robada para recaudar sus tributos. Por ello es indispensable que los países cooperen entre sí para poner un alto a la evasión fiscal que les impide recaudar las obligaciones fiscales generadas por sus contribuyentes. Las ambivalencias que genera el uso de informantes se puede apreciar en el caso del mismo informante que EEUU recompensó por ayudar a desentrañar el entramado de evasión fiscal implementado por el UBS. Porque también fue sentenciado a 40 meses en prisión debido a que mientras era director en el UBS bank, había ayudado a un billonario norteamericano a evadir el pago de US\$7.2 billones en impuestos a través de esconder US\$200 billones de activos en Suiza y Liechtenstein. El detalle de la sentencia *United States v. Bradley Birkenfeld, et. al.*, (S.D. Fla.) se describe en: *FY 2014 Congressional Budget: Tax Division United States Department of Justice*, p. 15. Para abundar en algunos de los dilemas morales que conllevan los datos obtenidos por los informantes *vid.* LINDBLOM, L.: “Dissolving the Moral Dilemma of Whistleblowing”, *Journal of Business Ethics*, vol. 76, 4, 2007, (Dissolving the Moral), p. 413, fecha de consulta 5 abril 2019, en <http://link.springer.com/10.1007/s10551-006-9291-2>.

penales en contra de contribuyentes y asesores fiscales que participaron en los esquemas de evasión tributaria<sup>295</sup>.

La información obtenida por EE.UU. también le reportó ingresos millonarios. En 2009, derivado de un acuerdo judicial celebrado por éste país y el UBS (deferred prosecution agreement) el banco suizo pagó a Norteamérica 780 millones de dólares por concepto de multas, penas, intereses e indemnizaciones<sup>296</sup>.

Por otra parte, EE.UU. obtuvo más información con relevancia fiscal. Porque el UBS, en un acuerdo judicial (Settlement Agreement) realizado con la agencia tributaria de los EE.UU. (IRS), para terminar con el juicio en su contra, accedió a proporcionar información necesaria para detectar a los contribuyentes norteamericanos que habían usado el esquema de evasión fiscal facilitado por dicho banco<sup>297</sup>.

Así, el banco se obligó a proporcionar datos de aproximadamente 4.450 cuentas bancarias de sus clientes. Además, como parte del acuerdo, el UBS también se comprometió a enviar comunicaciones escritas a sus clientes de Estados Unidos (U.S. clients) a fin de que

---

<sup>295</sup> Como lo refiere LOBEL, O.: *Linking Prevention, Detection...*, cit., p. 38. En 2013 el UBS dejó de operar definitivamente al haberse encontrado culpable en el caso de conspiración para evadir impuestos. A la vez que el gobierno norteamericano inició procesos penales en contra de más de 100 contribuyentes y asesores legales. Los nombres de las personas que fueron condenados incluso se hicieron públicas a través de la página de la agencia tributaria de EE.UU. Esta lista puede consultarse en: <http://www.irs.gov/uac/Offshore-Tax-Avoidance-and-IRS-Compliance-Efforts>. Fecha de consulta 26 octubre 2015.

<sup>296</sup> Como se ha mencionado, una de las formas poco tradicionales utilizada por EEUU para terminar con los esquemas de evasión implementados por el UBS, fue el pago de informantes. Con lo datos obtenidos de los informantes el gobierno norteamericano pudo proceder judicialmente en contra del UBS. La información obtenida reveló que el banco ayudaba a los contribuyentes norteamericanos a esconder sus activos con la finalidad de evadir sus obligaciones fiscales bajo la cobertura del secreto fiscal suizo. Así lo refiere el autor LOBEL, O.: *Ibid.*, pp. 38-39, las cifras obtenidas por EE.UU. en el acuerdo judicial celebrado con el UBS (*deferred prosecution agreement*), fueron dadas a conocer por este gobierno en el informe publicado por este país denominado *UBS Enters into Deferred Prosecution Agreement*: pp. 1-ss.

<sup>297</sup> *Vid.* "Settlement Agreement between the U.S. Department of the Treasury's Office of Foreign Assets Control and UBS AG": 2015, p. 1, fecha de consulta 26 octubre 2015, en [http://www.treasury.gov/resource-center/sanctions/CivPen/Documents/20150827\\_ubs.pdf](http://www.treasury.gov/resource-center/sanctions/CivPen/Documents/20150827_ubs.pdf). También *vid. United States of America v. UBS AG* Case No. 09-20423+CIV-GOLD/MCALILEY.

lo autorizaran para revelar sus cuentas bancarias similares a las requeridas por el IRS<sup>298</sup>.

Es importante destacar que la forma poco tradicional de actuar de los EE.UU. para obtener la información del UBS, tomó los cauces legales habituales. Así el gobierno de Norteamérica y Suiza firmaron un acuerdo para hacer posible el suministro de información que debía proporcionar el UBS. Este acuerdo internacional fue firmado con base en los artículos 25 y 26 del Convenio para evitar la de doble tributación que tenían firmados ambos países. De esta manera Suiza tuvo que intercambiar información financiera, a pesar del secreto bancario protegido por su sistema legal <sup>299</sup>.

Este escándalo y la amenaza de EEUU de investigar a 12 más de las instituciones bancarias en Suiza, hizo que este país cambiara su política en materia de intercambio de información con relevancia tributaria. En marzo de 2009 Suiza anunció que adoptaría el estándar de intercambio de información adoptado por la OCDE. Concretamente, Suiza firmó con EEUU un protocolo de modificación de los convenios fiscales para permitir el intercambio de información con los estándares establecidos por la OCDE<sup>300</sup>.

---

<sup>298</sup> *Ibid.*

<sup>299</sup> *Vid.* Artículo 1, punto 1 del Agreement Between The United States of American and The Swiss Confederation on the request for information from the Internal Revenue Service of the United States regarding UBS AG, a corporation established under the laws of the Swiss Confederation. Bajo este convenio el Gobierno de Suiza se comprometía a proporcionar la información de las 4.450 cuentas bancarias solicitadas por el IRS al UBS. Pero además a se comprometió a proporcionar la información de todos los clientes del UBS que entraran en los programas de cumplimiento voluntario. También es importante resaltar que Suiza declaró en dicho convenio, que estaba preparada para procesar información adicional relacionada con el UBS que le requiriera el IRS con base en el artículo 26 del Convenio celebrado entre ambos países para evitar la doble tributación en vigor. La firma de este convenio implicó un paso adelante para el fin del secreto bancario. Cuestión que se reflejó con la declaración del Comisionado del IRS quien declaró que las acciones tomadas contra el UBS era sólo el ojo de la mirilla de la cerradura en el mundo oculto del secreto bancario. *Vid. Excerpts from IRS Commissioner Doug Shulman's Press Remarks on UBS*: Internal Revenue Service, 2009, pp. 1-ss, fecha de consulta 26 octubre 2015, en <https://www.irs.gov/uac/Excerpts-from-IRS-Commissioner-Doug-Shulman's-Press-Remarks-on-UBS>.

<sup>300</sup> Así lo refiere DEUCHER, F.: “An Update on the Protocol to the Switzerland-U.S. Income Tax Treaty”, *Tax Analysts*, 2012, (Practitioner’corners), p. 65. “In March 2009, the Swiss Federal Council (SFC) announced that Switzerland would adopt the international standard for the exchange of information as developed and defined by the OECD. Subsequently, several of Switzerland’s income tax treaties were revised and approved by the Swiss parliament on June 18, 2010. The new treaties will ensure an effective

Suiza también accedió a firmar el acuerdo IGA2 para cumplir con las disposiciones de FATCA, por lo que se ha comprometido a transferir directamente al ISR la información de los clientes de las instituciones financieras suizas<sup>301</sup>. Suiza también ha accedido a intercambiar información conforme al estándar de intercambio de información financiera desarrollado por la OCDE (CRS) a partir de septiembre de 2018<sup>302</sup>.

Finalmente, la información bancaria obtenida por el país norteamericano también fue útil para realizar una importante recaudación tributaria a través de programas de cumplimiento voluntario. Con la información disponible proporcionada por el UBS, EE.UU. implemento el programa de paraísos fiscales del IRS “IRS’s offshore program” que fue diseñado para que los contribuyentes que tuvieran activos en paraísos fiscales cumplieran con sus obligaciones fiscales de forma voluntaria<sup>303</sup>.

---

exchange of information in tax matters without allowing for “fishing expeditions.” The protocol amending the Switzerland-U.S. treaty foresees that the requesting state will provide for an exchange of information not only in cases of tax fraud and the like, but also in cases of tax evasion. According to the protocol, the requesting state must provide information sufficient to identify the taxpayer under examination or investigation. After the amending protocol was approved by the parliament in June 2010, the SFC submitted an additional report to the Swiss parliament in August 2011, in which it clarified that a request for information may also be based on information other than the name of the person under investigation, provided it allows the requested state to identify the person concerned. Thus, a request does not need to mention the person’s name explicitly.”

<sup>301</sup> Así lo hacen notar MALHERBE, J.; TELLO, C. P.; GRAU RUIZ, M. A.: *La revolución fiscal de 2014: FATCA, BEPS, OVDP*, Instituto Colombiano de Derecho Tributario (ICDT), Bogotá, 2015, pp. 73-ss. Los autores señalan la resistencia de Suiza de intercambiar datos pues no obstante que han enviado la información de los clientes de las Instituciones Suizas se resistían a comunicar el NIF de los titulares de las cuentas reportadas con el riesgo de ser objeto de una retención del 30% si no informaban en un plazo de 8 meses.

<sup>302</sup> El Desarrollo y la implementación del CRS se explica más adelante. Vid. *Infra*. En este Capítulo. Epígrafe 2.3.5.1 El establecimiento del estándar común de información financiera (CRS) a través de la Convención Multilateral. La participación de Suiza en el CRS se puede corroborar en la lista de países que han firmado el acuerdo de autoridad competente para implementar el CRS en: OECD: Signatories of the Multilateral Competent Authority Agreement on Automatic Exchange of Financial Account Information and Intended First Information Exchange Date: status as of 25 April 2019, Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, 2019, pp. 1-ss, fecha de consulta 4 julio 2019, en <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/MCAA-Signatories.pdf>.

<sup>303</sup> *Offshore Tax Evasion IRS Has Collected Billions of Dollars, but May be Missing Continued Evasion*: United States Government Accountability Office-GAO, 2013, pp. 3-ss, fecha de consulta en



Es de destacar que este tipo de programas de cumplimiento voluntario ya se había implementado anteriormente, sin que hubieran tenido un impacto tan relevante en la recaudación.

El hecho de que los contribuyentes supieran que EE.UU. contaba con la información necesaria para identificarlos, determinar deudas tributarias y proceder penalmente contra ellos, hizo que el cumplimiento voluntario se intensificara. Así, en 2009 derivado del programa de cumplimiento voluntario el país norteamericano obtuvo una recaudación de US\$3.4 billones por concepto de contribuciones, intereses y multas<sup>304</sup>.

La obtención de información bancaria de jurisdicciones regidas por el secreto bancario tuvo un impacto sin precedentes en la recaudación tributaria de EE.UU. Con motivo de la implementación de los programas de amnistía fiscal éste país obtuvo en el periodo de 2003-2014 una recaudación tributaria de más de 12 billones de dólares.

A continuación se muestran las cifras recaudadas por el país norteamericano desglosada por años. En el gráfico se muestra también la influencia que ha tenido la obtención de información bancaria en el cumplimiento voluntario de obligaciones fiscales. Además la tabla muestra que cuando EEUU no tenía suficiente información bancaria la recaudación obtenida fue de apenas US\$200 millones. Mientras que en los años siguientes en los que éste país obtuvo información de jurisdicciones protegidas con el secreto bancario la recaudación aumentó radicalmente<sup>305</sup>.

---

<http://www.gao.gov/assets/660/653369.pdf>.

<sup>304</sup> *Vid. IRS Offshore Voluntary Disclosure Efforts Produce \$6.5 Billion; 45,000 Taxpayers Participate*: Internal Revenue Service, 2019, pp. 1-ss, fecha de consulta 8 mayo 2019, en <https://www.irs.gov/newsroom/irs-offshore-voluntary-disclosure-efforts-produce-65-billion-45000-taxpayers-participate>.

<sup>305</sup> Tabla de elaboración propia a partir de los datos obtenidos en *Offshore Tax Evasion IRS Has Collected Billions of Dollars, but May be Missing Continued Evasion*: pp. 3-ss. En la fuente precitada se reflejaba que el monto recaudado en 2009 había sido de un total de US\$4.1 billones. Mientras que en reporte más reciente del IRS se refleja como monto recaudado en ese año la cantidad de US\$3.4 billones. Por lo tanto, se ha reflejado en el gráfico la cifra que aparece en el último reporte del IRS. *Vid. IRS Offshore Voluntary Disclosure Efforts Produce \$6.5 Billion; 45,000 Taxpayers Participate*: pp. 1-ss.

Amnistía	Factores que influenciaron la participación en los programas de cumplimiento voluntario	Número de declaraciones	Monto recaudado (contribuciones, intereses y multas)
2003	La identificación y la utilización de información de John Doe Summons por información de contribuyentes que usaban tarjetas de crédito con acceso a activos escondidos en paraísos fiscales.	1,321.00	US\$200 millones
2009	Por la cooperación de John Doe en el caso del UBS para identificar las cuentas de contribuyentes en Suiza.	15,000.00	US\$3.4 billones
2011	Las acciones de las autoridades fiscales en contra de bancos extranjeros, incluido el HSBC, quien proporcionó información de cuentas de contribuyentes en Suiza.	15,000.00	US\$1.6 billones
2012	FATCA y el incremento de acciones en contra de instituciones bancarias extranjeras	12,000.00	No disponible
2014	Implementación de FATCA y CRS. Se modificó el programa de cumplimiento voluntario de 2012. Uno de sus principales objetivos fue hacerlo accesible para las personas que buscaban una salida a posibles procesos penales.	45,000.00	US\$6.5 billones

*Ilustración 1. Resultado de los programas de cumplimiento voluntario implementados en EEUU 2003-2014.*

En el 2003 EE.UU. utilizaba mecanismos judiciales internos para obtener información denominados John Doe lo que permitía al IRS determinar caso por caso las contribuciones omitidas derivadas de la implementación de esquemas de evasión fiscal auspiciados por instituciones bancarias establecidas en jurisdicciones en las que regía el secreto bancario. Debido a que los contribuyentes sabían que era difícil que el IRS los identificara el cumplimiento voluntario era relativamente bajo, pues como se ha referido anteriormente, en ese año sólo se recaudaron US\$200 millones<sup>306</sup>.

En cambio, en el 2009 cuando EE.UU. tuvo acceso a los datos de las cuentas bancarias que tenía abiertas el UBS a nombre de contribuyentes norteamericanos, la recaudación por cumplimiento voluntario incrementó dramáticamente a US\$3.4 billones. En los años

---

<sup>306</sup> Vid. Offshore Tax Evasion IRS Has Collected Billions of Dollars, but May be Missing Continued Evasion: pp. 3-ss. También cfr. LEVIN, C.; COLEMAN, N.: Tax Haven Banks and U.S. Tax Compliance: Staff Report of Permanent Subcommittee on Investigations, United States Senate, Washington DC, 2008, pp. 1-ss, fecha de consulta 6 abril 2019, en [www.hsgac.senate.gov](http://www.hsgac.senate.gov). También vid. UUEE: Explanation of proposed protocol amending the Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, Joint Committee on Taxation, 2014, pp. 13-ss. En donde se explican los procedimientos internos que utiliza UUEE para obtener información transfronteriza.

siguientes en los que se desarrollaron instrumentos internacionales para intercambiar información financiera, la recaudación tributaria aumentó a cifras inimaginables. Así en 2014 Estados Unidos recaudó US\$6.5 billones.

Los instrumentos internacionales que se desarrollaron para intercambiar información financiera a partir de 2009 que impactaron la recaudación tributaria de EE.UU fueron en primer lugar, el acuerdo bilateral de intercambio de información celebrado entre éste país y Suiza para hacer posible el suministro de información del UBS al cual nos hemos referido previamente. En segundo lugar la actualización de la normativa FATCA que buscaba acabar frontalmente con el secreto bancario, misma que analizaremos más adelante<sup>307</sup>. En tercer lugar se desarrolló el estándar común de información (CRS), el cual también será referido con mayor amplitud en apartados subsecuentes<sup>308</sup>.

Finalmente, es importante resaltar que el programa de paraísos fiscales del IRS al que nos hemos referido, incluía la implementación de procedimientos de comprobación tributaria a fin de identificar a los contribuyentes incumplidos. Dentro de la categoría de contribuyentes incumplidos se encontraban también aquellos que no habían participado en los programas de cumplimiento voluntario<sup>309</sup>.

De esta manera, las cifras recaudadas derivadas de los programas de cumplimiento voluntario reflejan sólo una parte de las contribuciones omitidas por el uso de paraísos fiscales. Es decir, sólo se muestran las cantidades recaudadas como consecuencia del cumplimiento voluntario de este tipo de deudores tributarios.

---

<sup>307</sup> Vid. Infra. En este Capítulo. Apartado 2.3.4. La Ley sobre el cumplimiento fiscal relativa a cuentas en el extranjero (Foreign Account Tax Compliance Act - FATCA) y los Acuerdos intergubernamentales con EEUU (IGA): el cambio de paradigma, el uso una retención del 30% de los activos financieros no reportados como sanción a la opacidad.

<sup>308</sup> Vid. Infra. En este Capítulo. Apartado 2.3.5.1 El establecimiento del estándar común de información financiera (CRS) a través de la Convención Multilateral.

<sup>309</sup> Offshore Tax Evasion IRS Has Collected Billions of Dollars, but May be Missing Continued Evasion: pp. 8-ss.

Sin embargo, tales cifras nos dan un parámetro para dimensionar los montos de impuestos omitidos que el IRS debe identificar a través de los procedimientos de comprobación tributaria. Cuestión, que a su vez permite afirmar que es en esta fase en la que tienen relevancia la existencia de procedimientos de cobro eficaces no sólo a nivel interno, sino también en el ámbito internacional.

De esta manera, se vislumbra la importancia de desarrollar mecanismos eficaces de asistencia mutua en el cobro de créditos fiscales que permitan a los Estados recaudar sus contribuciones a través de convenios internacionales. Primero, porque se ha reconocido que los mecanismos de cobro internacionales son una poderosa herramienta para combatir el fraude y la evasión fiscal<sup>310</sup>.

Por otra parte, el hecho de que los activos de los contribuyentes se encuentren ocultos en paraísos fiscales hace indispensable que se desarrollen no sólo mecanismos para intercambiar información con esos territorios, sino que además es indispensable que sea posible cobrar los impuestos omitidos en el lugar en donde se encuentran los activos del deudor tributario.

De ahí la importancia de revisar los instrumentos de cooperación en materia tributaria para hacerlos eficientes y eficaces. Sin que esa actualización deje de lado la protección de los contribuyentes.

### **2.2.2 El escándalo del banco LGT Bank (2008) y la recaudación millonaria de Alemania: otro ejemplo de la necesidad de fortalecer los mecanismos de cooperación internacional**

El grupo LGT incluía el banco LGT en Liechtenstein y otras subsidiarias y filiales, era

---

<sup>310</sup> Vid. VITALY, S. T.: “Enforcing tax judgments across borders: How collection assistance can overcome limitations of the «revenue rule» (part 2)”, *Journal of International Taxation*, vol. Version electronica consultada en <http://search.proquest.com/docview/232067834?accountid=14565>., 14, No 9, 2003, pp. 9-ss.

una institución financiera líder en este país. Al menos desde 1998 a 2007, las prácticas de los empleados consistían en facilitar e implementar para sus clientes estrategias legales para reducir el margen de pago de impuestos, las que en algunos casos podían resultar en evasión<sup>311</sup>.

Las prácticas del LGT comprendían la apertura de cuentas bancarias que no eran reveladas a las autoridades fiscales de otros Estados; asesorar a sus clientes de abrir cuentas en nombre de fundaciones creadas conforme a las leyes de Liechtenstein para ocultar al beneficiario efectivo de las mismas; establecer estructuras complejas que tenía como finalidad ocultar al beneficiario efectivo de activos que se invertían fuera de este país; asesorar a sus clientes de como estructurar sus inversiones para evitar revelar esos activos en sus Estados de residencia<sup>312</sup>.

Ante el contexto de las operaciones del LGT y la falta información para corroborar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los clientes del banco por las reglas estrictas de

---

<sup>311</sup> Cfr. LEVIN, C.; COLEMAN, N.: *Tax Haven Banks and U.S. Tax Compliance: Staff Report of Permanent Subcommittee on Investigations*, cit., p. 4. “The LGT Group (LGT), which includes LGT Bank in Liechtenstein, LGT Treuhand, a trust company, and other subsidiaries and affiliates, is a leading Liechtenstein financial institution that is owned by and financially benefits the Liechtenstein royal family. From at least 1998 to 2007, LGT employed practices that could facilitate, and in some instances have resulted in, tax evasion by U.S. clients.”. También se ha vinculado las operaciones del LGT a Suiza. Así lo explica EMMENEGGER, P.: “The Politics of Financial Intransparency: The Case of Swiss Banking Secrecy”, *Swiss Political Science Review*, vol. 20, 1, 2014, p. 160, fecha de consulta 6 abril 2019, en <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/spsr.12092>. Llama la atención el papel protagonista de Suiza tanto en el escándalo del UBS como en el del banco LGT pues se ha referido que los actores financieros suizos operaban también a través de Liechtenstein.

<sup>312</sup> Las actividades del banco respecto de los clientes norteamericanos son descritas en: LEVIN, C.; COLEMAN, N.: *Tax Haven Banks and U.S. Tax Compliance: Staff Report of Permanent Subcommittee on Investigations*, cit., p. 4. “These LGT practices have included maintaining U.S. client accounts which are not disclosed to U.S. tax authorities; advising U.S. clients to open accounts in the name of Liechtenstein foundations to hide their beneficial ownership of the account assets; advising clients on the use of complex offshore structures to hide ownership of assets outside of Liechtenstein; and establishing “transfer corporations” to disguise asset transfers to and from LGT accounts. It was also not unusual for LGT to assign its U.S. clients code words that they or LGT could invoke to confirm their respective identities. LGT also advised clients on how to structure their investments to avoid disclosure to the IRS under the QI Program. Of the accounts examined by the Subcommittee, none had been disclosed by LGT to the IRS. These and other LGT practices contributed to a culture of secrecy and deception that enabled LGT clients to use the bank’s services to evade U.S. taxes, dodge creditors, and ignore court orders.”

secreto bancario establecidas en Liechtenstein, los servicios de inteligencia alemanes (Bundesnachrichtendienst) compraron información robada de esta institución bancaria. La información obtenida puso al descubierto a lo que se ha llamado como el caso más grande de evasión fiscal en Alemania<sup>313</sup>.

Las autoridades alemanas pagaron 4.2 millones de euros por DVD's que contenían los detalles de 2.000 cuentas bancarias. La información fue vendida por un ex empleado del LGT. El trabajador del LGT, era el encargado de digitalizar los documentos confidenciales del banco, como contratos, minutas de reuniones e incluso documentos escritos a mano. De esta manera obtuvo una gran cantidad de información confidencial del banco<sup>314</sup>.

Para darnos una idea de la magnitud de la evasión fiscal auspiciada por el LGT basta decir que la oficina de este banco especializada en trust Liechtenstein manejaba un estimado de US\$7 billones en activos y más de 3,000 entidades offshore de sus clientes durante los

---

<sup>313</sup> *Vid.* KESSLER, W.; EICKE, R.: "Germany's Fruit From Liechtenstein's Poisonous Tree", *Tax Analysts*, vol. 49, 10, 2008, (Tax Notes International), p. 871. "Not all fruits are healthy; some fruits are poisonous. German prosecutors must wonder which of their collected "fruits" they can use against the hundreds of individuals that could be indicted for failing to declare savings in Liechtenstein. What could turn out to be the biggest tax evasion case in German history started with a simple DVD."

<sup>314</sup> Como lo señala STORM, A.: "Establishing The Link Between Money Laundering And Tax Evasion", *International Business & Economics Research Journal (IBER)*, vol. 12, 11, 2013, p. 1437. "In mid-February 2008, it emerged that LGT Bank, a prominent Liechtenstein bank, was under close scrutiny due to allegations of tax evasion. It was later described as the "biggest complex of investigations ever initiated for tax evasion in the Federal Republic of Germany". Liechtenstein is a tax haven with a mere 0.1% tax on offshore trusts. The way in which this investigation started is interesting. A former LGT employee stole a compact disc containing the names of high-profile suspects and offered it to the UK authorities in 2006. They turned it down. The German authorities, however, snapped it up for 4.2 million euros. Then the investigation began. It was later reported that the USA, Finland, Sweden and the UK were also investigating financial dealings linked to Liechtenstein". El informante, primero usó la información para negociar con las autoridades de Liechtenstein la reducción de una pena pendiente que tenía con las autoridades españolas por fraude. También vendió parte de la información a las autoridades de EEUU y previo a vender la información a las autoridades alemanas, intentó venderla al Reino Unido quien rechazó la oferta. *Cfr.* STORM, A.: *Ibid.*, p. 1444 También puede consultarse "Liechtenstein's Shadowy Informant: Tax Whistleblower Sold Data to the US." *Spiegel Online*, September 8, 2008. <http://www.spiegel.de/international/business/liechtenstein-s-shadowy-informant-tax-whistleblower-sold-data-to-the-us-a-537640-4.htm>.

años de 2001 to 2002<sup>315</sup>.

Así mismo, las autoridades alemanas en 2010 compraron a otro ex empleado bancario una base de datos robada, pero esta vez de un banco suizo (por 2.5 millones de euros). Esta información fue el punto angular para iniciar investigaciones contra 100 presuntos evasores de impuestos, logrando que más de 6,000 contribuyentes declararan voluntariamente los activos que tenían en cuentas suizas, situación que benefició al Estado Alemán con una recaudación de al menos 300 millones de euros<sup>316</sup>.

La operación de dichos países o jurisdicciones era posible, pues utilizaban reglas estrictas de protección al secreto bancario. El grado de evasión fiscal provocó una serie de protestas sociales, por lo que la comunidad internacional mostró su interés en luchar contra los paraísos fiscales y ampliar el nivel de intercambio de información con los territorios de

---

<sup>315</sup> Así se refiere en: LEVIN, C.; COLEMAN, N.: *Tax Haven Banks and U.S. Tax Compliance: Staff Report of Permanent Subcommittee on Investigations*, cit., p. 5. Por otra parte es conveniente mencionar que las entidades offshore se refiere a vehículos de inversión realizados en paraísos fiscales (tax havens). Los paraísos fiscales se caracterizan por tener una tasa baja de impuestos y están asociados al secreto bancario. Las inversiones realizadas en estas jurisdicciones son atractivas para los contribuyentes que desean reducir sus impuestos personales o/y encubrir detalles de sus operaciones empresariales y respecto a su patrimonio personal. Así lo refiere ANAMOURLIS, T.; NETHERCOTT, L.: “An overview of tax information Exchange agreements and Bank secrecy”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 63, No. 12, 2009, pp. 1-ss. Sobre la utilización de los paraísos fiscales para evadir impuestos también puede consultarse: ANTOINE, R.-M. B.: *Offshore financial law: trusts and related tax issues*, Second edition, Oxford University Press, Oxford, United Kingdom, 2013, pp. 10-ss Así como a SIKKA, P.: *The Role of Offshore Financial Centres in Globalization*, Social Science Research Network, Rochester, NY, 2003, pp. 365-ss.

<sup>316</sup> Vid. HAMILTON, M.: “Whistleblower? Thief? Hero? Introducing the Source of the Data that Shook HSBC”, *International Consortium of Investigative Journalists*, fecha de consulta 6 agosto 2015, en <http://www.icij.org/project/swiss-leaks/whistleblower-thief-hero-introducing-source-data-shook-hsbc>.<sup>317</sup> Vid. ANAMOURLIS, T.; NETHERCOTT, L.: *An overview of tax...*, cit., p. 621. El autor explica que la operación de los paraísos fiscales es posible gracias a la existencia del secreto bancario. Por su parte RODRÍGUEZ-BEREIJO, M.: *El intercambio de información...*, cit., p. 5, resalta el impacto de los escándalos relacionados con los paraísos fiscales en la disposición de la comunidad internacional en luchar contra el fraude y evasión fiscal. “En los últimos años se aprecia un interés creciente, tanto en el ámbito político como en el ámbito académico por el tema de la cooperación internacional en materia fiscal. Tras algunos escándalos recientes relacionados con los paraísos fiscales europeos que empresas y particulares utilizan para eludir impuestos, como el caso de Liechtenstein del año 2008, se ha producido una escalada sin precedentes en el ánimo por luchar contra el fraude fiscal en la Unión Europea y ello se apoya sobre una implementación de los instrumentos y mecanismos de intercambio de información tributaria entre los Estados”.

baja y nula tributación.<sup>317</sup>. Se estima que en 2010 entre US\$21 a US\$32 trillones fueron invertidos virtualmente en esquemas libres de impuestos en más de 80 paraísos fiscales<sup>318</sup>.

Los escándalos en los que se utilizaban paraísos fiscales para implementar estrategias fiscales con la finalidad de evadir el pago de contribuciones, aunado con la fuerte crisis financiera de 2008 han hecho que se desarrollen instrumentos de transparencia nunca antes imaginados<sup>319</sup>. Los escándalos con mayor impacto en el desarrollo de instrumentos de cooperación se encuentra el de los bancos UBS y LGT a los que nos hemos referido en los epígrafes anteriores, así como el escándalo del banco HSBC que se analiza en el siguiente apartado.

---

<sup>317</sup> Vid. ANAMOURLIS, T.; NETHERCOTT, L.: *An overview of tax...*, cit., p. 621. El autor explica que la operación de los paraísos fiscales es posible gracias a la existencia del secreto bancario. Por su parte RODRÍGUEZ-BEREIJO, M.: *El intercambio de información...*, cit., p. 5, resalta el impacto de los escándalos relacionados con los paraísos fiscales en la disposición de la comunidad internacional en luchar contra el fraude y evasión fiscal. “En los últimos años se aprecia un interés creciente, tanto en el ámbito político como en el ámbito académico por el tema de la cooperación internacional en materia fiscal. Tras algunos escándalos recientes relacionados con los paraísos fiscales europeos que empresas y particulares utilizan para eludir impuestos, como el caso de Liechtenstein del año 2008, se ha producido una escalada sin precedentes en el ánimo por luchar contra el fraude fiscal en la Unión Europea y ello se apoya sobre una implementación de los instrumentos y mecanismos de intercambio de información tributaria entre los Estados”.

<sup>318</sup> Henry, J. “The Price of Offshore Revisited.”. *Tax Justice Net*, Julio 2012. [http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Price\\_of\\_Offshore\\_Revisited\\_120722.pdf](http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Price_of_Offshore_Revisited_120722.pdf).

<sup>319</sup> En el mismo sentido se pronuncian BAKER, P. Y OTROS: *International Assistance in...*, cit., p. 281, señalan que la controversia sobre la información obtenida del CD Liechtenstein y la crisis financiera han provocado que el G20, la UE y la OCDE disidieran renovar sus estrategias contra la evasión fiscal y el fraude fiscal a nivel internacional. En sentido similar señala GARCÍA PRATS, A.: *Los Nuevos Estándares...*, cit., p. 193. “La conjunción de ambos elementos —subjetivo y objetivo— aparece señalada en parte como causantes de la crisis financiera internacional, señalando a unas —las jurisdicciones no cooperativas— como culpables de la situación generada contra las que se toma la decisión política de tomar medidas represivas —incluso sanciones— como mecanismo preventivo de las finanzas públicas y sistemas financieros del resto de los Estados.” Por otra parte, también MARTÍNEZ GINER, L. A.: *El fortalecimiento de la obtención...*, cit., pp. 37-ss, coincide en el desarrollo de los instrumentos de cooperación de lucha contra el fraude fiscal ha sido generada por la crisis económica y el el ocultamiento de rentas e ingresos en otros países. “La situación de crisis económica global en la que se encuentran o han encontrado las más importantes economías del planeta ha llevado a las autoridades fiscales de las mismas a poner en el punto de mira de sus estrategias la lucha contra el fraude fiscal, y en particular contra los comportamientos en los que se trata de ocultar rentas o ingresos en otros países.”



### **2.2.3 Los escándalos del banco HSBC (Swiss leaks), los papeles de Panamá (*Panama papers*) y los papeles del paraíso: más ejemplos de la magnitud de evasión fiscal internacional y el necesario desarrollo de mecanismos de asistencia en la recaudación**

Hervé Falciani era un empleado del *HSBC Private Bank en Ginebra* con sede en Suiza, quien sustrajo información del Banco debido a que era especialista en sistemas informáticos. Como era de esperarse, tal irregularidad fue denunciada a las autoridades Suizas. Sin embargo, Falciani logró salir de Suiza para esconderse en Francia<sup>320</sup>.

Ante la fuga de Falciani, las autoridades suizas solicitaron la ayuda de Francia para recuperar “una serie de datos robados” sin dar más detalles de los mismos. En atención a esa petición el 20 de enero de 2009, la fiscalía de Francia en Niza, ordenó revisar el domicilio de Falciani en Francia.

Al localizar al empleado, éste declaró a las autoridades francesas, que los datos que buscaba Suiza contenían información de evasores fiscales y de criminales involucrados en lavado de dinero, ofreciendo entregar esa información a Francia y cooperar con las autoridades fiscales para descifrar la información encriptada que poseía<sup>321</sup>.

Francia decidió no entregar la información a las autoridades suizas y en su lugar inició investigaciones para localizar a los supuestos evasores fiscales de la lista<sup>322</sup>. Asimismo, como muestra de cooperación internacional Francia compartió la información suministrada por Falciani con EEUU, España, Alemania, Italia, Inglaterra e Irlanda haciendo uso de los

---

<sup>320</sup> El 22 de diciembre de 2008 fue interrogado por la policía suiza debido a que era sospechoso de robar información del HSBC y de tratar de venderla en el Líbano. Después de haberlo interrogado la policía lo dejó ir con la condición de seguir con la investigación al día siguiente, sin embargo, Falciani aprovechó ese momento para huir a Francia Así se refiere en: HAMILTON, M.: *Whistleblower?...*, cit., p. 1.<sup>321</sup> Cfr. MARTÍNEZ GINER, L. A.: *El fortalecimiento de la obtención...*, cit., pp. 37-ss.

<sup>321</sup> Cfr. MARTÍNEZ GINER, L. A.: *El fortalecimiento de la obtención...*, cit., pp. 37-ss.

<sup>322</sup> OBERSON, X.: *General Report...*, cit., p. 52.

acuerdos de intercambio de información que tenía celebrados con dichos países<sup>323</sup>.

El impacto de la revelación de esa información fue muy importante pues con base en esas listas los países lograron recaudar importantes sumas de dinero de los evasores fiscales que habían escondido sus activos en Suiza amparados bajo el secreto bancario<sup>324</sup>.

La recaudación obtenida por la lista Falciani además dio origen a la implementación de programas que invitaban a los contribuyentes a la regularización, lo que también implicó una recaudación millonaria para los Estados que pusieron en marcha esta invitación realizada a los contribuyentes que desearan regularizar su situación fiscal.

Además, el periódico francés *Le Monde* obtuvo una copia de los archivos entregados

---

<sup>323</sup> Así lo refiere el autor MARTÍNEZ GINER, L. A.: *El fortalecimiento de la obtención de información tributaria en el ámbito internacional: FATCA versus RUBIK.*, cit., p. 8; En el mismo sentido OBERSON, X.: *General Report...*, cit., p. 52 Además del intercambio de información entre países, el periódico francés *Le Monde* obtuvo una copia de los archivos entregados por Falciani a Francia, y los compartió con el *International Consortium of Investigative Journalists* con el objeto de integrar un equipo internacional de periodistas que ayudaran a investigar las listas Falciani en todo el mundo. Producto de dicha investigación se ha revelado la información suministrada por Falciani, contenía una lista más de 100,000 clientes incluidos personas físicas y entidades legales de más de 200 países a los cuales el Banco ayudaba a esconder activos con el objeto evadir impuestos y lavar dinero proveniente de actividades ilegales, las cuentas ocultaban un total de \$100 billones. *Vid.* 100,000 Clients, \$100 Billion: The Swiss Leaks Data.” *International Consortium of Investigative Journalists*. Último acceso 6 de agosto de 2015. <http://www.icij.org/project/swiss-leaks/100000-clients-100-billion-swiss-leaks-data>.

<sup>324</sup> Según estimaciones del periódico inglés *The Guardian* la recaudación derivada de las investigaciones hechas con base en la lista de Falciani, Francia logró recuperar £188 millones derivado de la investigación de 3.000 clientes. España logró recuperar £220 millones en investigación de 3.000 clientes también e Inglaterra £135 millones como resultado de investigar 1.000 clientes. *Cfr.* TREATOR, J. “HSBC: Swiss Bank Searched as Officials Launch Money-Laundering Inquiry.” *The Guardian*, February 18, 2015, sec. News. <http://www.theguardian.com/news/2015/feb/18/hsbc-swiss-bank-searched-as-officials-launch-money-laundering-inquiry>. Italia, por otra parte, logró recaudar €570 millones derivado de la lista que le fue enviada por Francia y que contenía 6,963 nombres de personas. Así se refirió en: “Banking secrecy : Billion-euro whistleblower”: *VoxEurop.eu*, fecha de consulta 18 julio 2017, en <http://www.voxeurop.eu/en/content/article/2575781-billion-euro-whistleblower> Respecto al monto recuperado en España, la cifra oficial recaudada que dio a conocer el entonces Secretario de Estado de Hacienda fue de 260 millones de euros presuntamente evadidos al fisco español. De los 1.500 nombres que envió Francia, Hacienda identificó a 659 de los cuales obtuvo el cobro de las contribuciones omitidas. Cabe destacar que tan sólo el Banquero español Emilio Botín pagó 220 millones de euros. *Cfr.* PAÍS, E. E.: “Hervé Falciani: “Estados Unidos me avisó: Ve a España, tu vida corre peligro””, *EL PAÍS*, 2017, fecha de consulta 6 agosto 2015, en [http://politica.elpais.com/politica/2013/04/19/actualidad/1366401771\\_131857.html](http://politica.elpais.com/politica/2013/04/19/actualidad/1366401771_131857.html).

por Falciani a Francia, y los compartió con el *International Consortium of Investigative Journalists* (ICIJ) con el objeto de integrar un equipo internacional de periodistas que ayudaran a investigar las listas Falciani en todo el mundo<sup>325</sup>.

El consorcio ICIJ también ha investigado otros escándalos de evasión fiscal como los llamados Lux Leaks, Offshore Leaks and Bahamas Leaks. Más recientemente se han revelado otros escándalos denominados papeles de Panamá (panama papers), papeles del Paraíso (paradise papers).

Se suma a la lista de escándalos los llamados papeles de Panamá o *Panama papers* que reveló el uso de paraísos fiscales para esconder activos con la finalidad de evadir el pago de impuestos. Dentro de las personas que utilizaban esquemas de evasión fiscal se encuentran políticos, billonarios, celebridades, estrellas del deporte y traficantes de drogas<sup>326</sup>.

Los papeles de panamá también han revelado la intervención de asesores fiscales que diseñan y promueven los esquemas de evasión fiscal internacional. Dentro de la información revelada se incluyen 40 años de información de una importante firma de abogados establecida en Panamá<sup>327</sup>.

---

<sup>325</sup> Producto de dicha investigación se ha revelado la información suministrada por Falciani, contenía una lista más de 100.000 clientes incluidos personas físicas y entidades legales de más de 200 países a los cuales el Banco ayudaba a esconder activos con el objeto evadir impuestos y lavar dinero proveniente de actividades ilegales, las cuentas ocultaban un total de \$100 billones en total. *Cfr.* “Swiss Leaks”: *ICIJ The International Consortium of Investigative Journalists*, pp. 1-ss, fecha de consulta 15 abril 2019, en <https://projects.icij.org/swiss-leaks/>.

<sup>326</sup> *Vid. Public Hearing on the role of lawyers, accountants and Bankers in Panama Papers*: EU Parliament, Committee of Inquiry into Money Laundering, Tax Avoidance and Tax Evasion, Brussels, 2017, pp. 1-ss, fecha de consulta en [https://www.ccbe.eu/fileadmin/speciality\\_distribution/public/documents/ANTI\\_MONEY\\_LAUNDERING/AML\\_Position\\_papers/EN\\_AML\\_20170124\\_Responses\\_of\\_inquiry\\_questions\\_to\\_the\\_CCBE\\_from\\_EP\\_Committee\\_of\\_Inquiry\\_into\\_Money\\_Laundering\\_Tax\\_Avoidance\\_and\\_Tax\\_Evasion\\_PANA.pdf](https://www.ccbe.eu/fileadmin/speciality_distribution/public/documents/ANTI_MONEY_LAUNDERING/AML_Position_papers/EN_AML_20170124_Responses_of_inquiry_questions_to_the_CCBE_from_EP_Committee_of_Inquiry_into_Money_Laundering_Tax_Avoidance_and_Tax_Evasion_PANA.pdf). También puede consultarse DE GROEN, W. P.: *Role of advisors and intermediaries in the schemes revealed in the Panama Papers. In-depth analysis*, EU Parliament, Committee of Inquiry into Money Laundering, Tax Avoidance and Tax Evasion, Bruselas, 2017, pp. 9-ss.

<sup>327</sup> *Vid.* “About the investigation”: *ICIJ*, pp. 1-ss.

La firma Mossack Fonseca se ha identificado como una de las principales asesorías en el mundo responsable de crear estructuras corporativas para ocultar al beneficiario efectivo de activos. Esta firma tiene oficinas en más de treinta y cinco lugares alrededor del mundo<sup>328</sup>.

De la información obtenida de los papeles de Panamá, la Comisión y el Parlamento Europeo, han realizado análisis detallados que han permitido establecer la intervención de asesores fiscales e intermediarios en la implementación de esquemas de evasión fiscal<sup>329</sup>.

La relevancia del escándalo de los papeles de Panamá ha propiciado la implementación de mecanismos que exigen la revelación de los esquemas agresivos que implementan o en los que intervienen los intermediarios fiscales.

En la Unión Europea se modificó la Directiva 2011/16/UE de asistencia administrativa para incluir la obligación de intermediarios y asesores legales de suministrar información sobre estrategias legales agresivas<sup>330</sup>. Esta obligación fue implementada a través de la Directiva 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018 que modificó la Directiva 2011/16/UE conocida como DCA 6 debido a que es la sexta modificación a la Directiva de Asistencia Mutua, misma que se analiza en un epígrafe más adelante<sup>331</sup>.

---

<sup>328</sup> “About the investigation”: *Ibid.*

<sup>329</sup> *Vid. Infra*. 2.3.8.3.6 El intercambio automático de mecanismos transfronterizos a través de la Directiva 2018/822 (DCA6): Su utilidad en la asistencia mutua en el cobro de créditos fiscales.

<sup>330</sup> El 21 de junio de 2017 la Comisión Europea presentó la propuesta de Directiva sobre la obligación de intercambio automático de información sobre planificaciones fiscales agresivas. En la propuesta se explica que los recientes escándalos incluidos los papeles de Panamá han revelado cómo ciertos intermediarios han ayudado a sus clientes en realizar planificaciones fiscales agresivas para reducir el margen de impuestos y ocultar dinero en paraísos fiscales. *Cfr. COM(2017) 335 final - Proposal for a Council Directive amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation in relation to reportable cross-border arrangements*: European Commission, Brussels, 2017, p. 2. La Comisión explicó que esta propuesta tenía por objeto combatir las estrategias legales agresivas a través del escrutinio de las actividades de los intermediarios fiscales que antes no se conocían. *Vid. Press release - Commission forges ahead on new transparency rules for tax planning intermediaries*: European Commission, Brussels, 2017, pp. 1-ss, fecha de consulta 10 mayo 2019, en [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-17-1663\\_en.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-17-1663_en.htm).

<sup>331</sup> La obligación del intercambio automático de información sobre planificaciones fiscales se adicionó en el artículo 8 bis ter sobre el ámbito de aplicación y condiciones del intercambio automático y obligatorio

Esta medida de “transparencia fiscal” concurre a su vez con el proyecto BEPS en su acción 12 sobre medidas para exigir a los contribuyentes que revelen mecanismos de planificación fiscal agresiva (*disclosure rules*)<sup>332</sup>.

No obstante, debe destacarse que la adición realizada a la Directiva 2011/16/UE de asistencia administrativa para incluir la obligación de intermediarios y asesores legales de suministrar información sobre estrategias legales agresivas (DCA 6) va más allá de la acción 12 BEPS que recomienda acciones para detectar anticipadamente las planificaciones fiscales a través de los intermediarios fiscales. Esto es así, porque las medidas sugeridas por la OCDE establecen guías basadas en las mejores prácticas internacionales en el tema, mientras que la DCA 6 establece un estándar mínimo de revelación información sobre planificaciones fiscales agresivas respecto de los principales sujetos que intervienen en ellas<sup>333</sup>.

---

de información sobre mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información. *Cfr.* “DIRECTIVA 2018/822 Del Consejo - de 25 de mayo de 2018 - que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información”: p. Artículo 8 bis ter.

<sup>332</sup> *Vid.* OCDE: *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, Ediciones OCDE, 2014, pp. 26-ss, fecha de consulta 10 mayo 2019, en [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/plan-de-accion-contra-la-erosion-de-la-base-imponible-y-el-traslado-de-beneficios\\_9789264207813-es](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/plan-de-accion-contra-la-erosion-de-la-base-imponible-y-el-traslado-de-beneficios_9789264207813-es). El resultado del plan acción respecto a mecanismos para revelar información de planificaciones fiscales agresivas fue publicado en OECD: *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 - 2015 Final Report*, OECD Publishing, Paris, 2015, pp. 9-ss, fecha de consulta 10 mayo 2019, en [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/mandatory-disclosure-rules-action-12-2015-final-report\\_9789264241442-en](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/mandatory-disclosure-rules-action-12-2015-final-report_9789264241442-en). En el tema también pueden consultarse los trabajos de la OCDE respecto el papel de los intermediarios en la implementación de planificaciones fiscales agresivas. OECD: *Study into the Role of Tax Intermediaries*, OECD Publishing, Paris, 2008, p. 7, fecha de consulta 10 mayo 2019, en [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/study-into-the-role-of-tax-intermediaries\\_9789264041813-en](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/study-into-the-role-of-tax-intermediaries_9789264041813-en) “Tax administration and tax intermediaries”: en *Tax Administration 2015. Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*, OECD, Paris, 2015 (Tax Administration), pp. 261-ss, fecha de consulta 10 mayo 2019, en [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-administration-2015/tax-administration-and-tax-intermediaries\\_tax\\_admin-2015-12-en](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-administration-2015/tax-administration-and-tax-intermediaries_tax_admin-2015-12-en). Asimismo, puede consultarse el reporte de la OCDE en donde se concluye que las iniciativas sobre la obligación de informar pueden reducir substancialmente el tiempo entre la creación y promoción de los esquemas de planificación fiscal agresiva y su identificación por parte de las autoridades fiscales. *Vid.* OECD: *Tackling Aggressive Tax Planning through Improved Transparency and Disclosure-Report on Disclosure Initiatives*, OCDE, Paris, 2011, pp. 11-ss.

<sup>333</sup> En el mismo sentido se ha pronunciado CALDERÓN CARRERO, J. M.: “El nuevo marco europeo de transparencia sobre esquemas transfronterizos sujetos a declaración por intermediarios fiscales y

## 2.2.4 La dimensión de la pérdida recaudatoria por planificación fiscal agresiva de empresas multinacionales

Las grandes compañías transnacionales han generado grandes escándalos y rechazo por parte de la opinión pública debido a la baja o nula tributación que reportaban en los países en donde operaban. No obstante que estas empresas reportaban ingresos muy altos generados en el país que operaban, éstas pagaban cantidades muy bajas, nulas de impuestos e incluso reportaban pérdidas. Dentro de las compañías que fueron señaladas de implementar estas prácticas se encontraban Apple, Amazon y Google<sup>334</sup>.

---

contribuyentes: las «EU tax disclosure rules» y sus implicaciones”, *Quincena Fiscal*, 10/2018, pp. 9-ss. “La medida adoptada a través de la Directiva 2018/822 constituye otra pieza de la «agenda fiscal europea», actualmente focalizada en el desarrollo de tres pilares fundamentales: la «transparencia fiscal», una tributación efectiva y justa (*fair and effective taxation*) y la gobernanza fiscal global. Se trata, por tanto, de una medida de «transparencia fiscal» que converge y resulta compatible con el proyecto BEPS, pero va más allá de lo recogido y requerido en el informe de la acción 12 de BEPS. A este respecto, cabe recordar que las medidas (*disclosure rules*) que recoge tal acción no constituyen un estándar mínimo sino únicamente directrices basadas en las mejores prácticas internacionales en la materia”. También MACHANCOSES GARCÍA, E.: *El intercambio de información entre Administraciones en Materia Tributaria*, IEF, Madrid, 2018, p. 131, refiere “Con esta modificación, la DCA incorpora un quinto estándar de intercambio automático de información entre los EEMM, con ocasión del nuevo artículo 8 bis ter de la DCA («Ámbito de aplicación y condiciones del intercambio automático y obligatorio de información sobre mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información»), que tiene por objeto la revelación, por parte de los intermediarios, de los mecanismos de planificación fiscal potencialmente agresiva, en consonancia con la acción 12 del proyecto frente a BEPS de la OCDE, para el posterior suministro automático de información entre los EEMM.

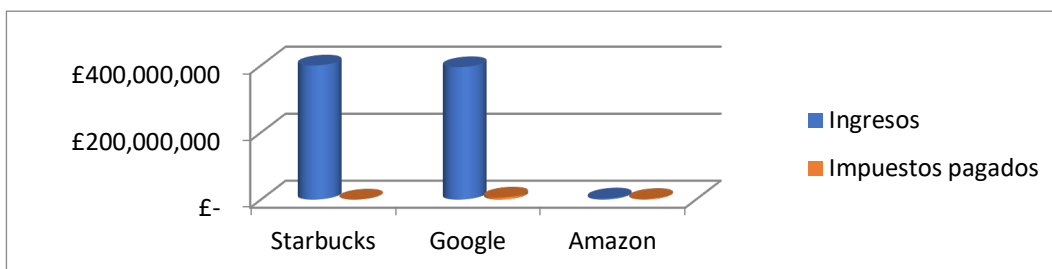
<sup>334</sup> Escándalos que la OCDE tampoco pudo dejar de lado y los reconoció en: OECD: *Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, 2013, p. 15, fecha de consulta 31 mayo 2019, en [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/abordando-la-erosion-de-la-base-imponible-y-la-deslocalizacion-de-beneficios\\_9789264201224-es](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/abordando-la-erosion-de-la-base-imponible-y-la-deslocalizacion-de-beneficios_9789264201224-es). En donde revela que los Estados pierden importantes ingresos por concepto de impuesto sobre la renta de las sociedades debido a una planificación basada en el traslado de beneficios hacia jurisdicciones de baja tributación lo que erosiona la base imponible en el Estado en donde se desarrolla la actividad económica. Este organismo internacional refiere: “artículos periodísticos de reciente publicación como el ‘Boomerang te Great Corporate tax Dodge’, el New York Times ‘But nobody pays That’, el de The Times ‘secrets of tax avoiders’ y el de The Guardian ‘Tax Gap’, son algunos ejemplos de la atención cada vez mayor que los principales medios de comunicación prestan a las cuestiones tributarias de las empresas. La sociedad civil y las organizaciones no gubernamentales ONG también se han manifestado a este respecto al examinar cuestiones tributarias muy complejas a veces de una forma simplista, y al acosar a las normas sobre precios de transferencia basadas en el principio de pena competencia de ser la causa de todos los problemas.” Además de las publicaciones señaladas por la OCDE es pertinente señalar que la revista de Estados Unidos *RollingStone* publicó que las grandes corporaciones de ese país que iban desde Apple hasta empresas como Xeros habían implementado estrategias fiscales para reducir sus obligaciones fiscales a través de utilizar sociedades instrumentales en paraísos fiscales. De acuerdo con la revista el monto de impuestos eludidos a través de este esquema ascendía a US\$500

Estudios auspiciados por organizaciones no gubernamentales, revistas y periódicos de todo el mundo mostraron como las multinacionales que tenían negocios en países en desarrollo, aprovechaban las estructuras legales facilitadas por esos países con tasas de tributación reducida para erosionar la base imponible<sup>335</sup>.

Las cifras que se revelaron eran escandalosas, pues tan solo con dos formas de elusión como son la transferencia de precios subvaluados y la facturación por prestación de servicios

---

billones. Vid. “Page 2 of The Biggest Tax Scam Ever | Rolling Stone”: fecha de consulta 17 julio 2017, en <http://www.rollingstone.com/politics/news/the-biggest-tax-scam-ever-20140827?page=2>. Por su parte la BBC publicó que grandes empresas como Google, Amazon y Starbucks eludían impuestos a través de esquemas fiscales que aunque eran legales éstas compañías no estaban pagando impuestos por las ganancias que les representaban sus operaciones comerciales en Reino Unido. Vid. BARFORD, V.; MAGAZINE, G. H. B. N.: “Google, Amazon, Starbucks: The rise of «tax shaming»”, *BBC News*, fecha de consulta 17 julio 2017, en <http://www.bbc.co.uk/news/magazine-20560359>. Las cifras dadas a conocer por el BBC News se muestran en la siguiente gráfica de elaboración propia:



Por otra parte, el periódico el País también publicó cifras de las multinacionales Yahoo, Apple, Google, Facebook, Microsoft, Ebay y Amazon en las que se mostraba claramente que a pesar los ingresos millonarios de las mismas, estas pagaban un monto muy reducido de impuestos, ello a través de establecer sociedades instrumentales en países de baja tributación como Irlanda, Luxemburgo o Suiza para después trasladar estos beneficios a paraísos fiscales en donde su tributación era mínima o nula. Incluso algunas de éstas empresas como Google, Yahoo y Ebay reportaban pérdidas al fisco español a pesar de haber obtenido importantes ingresos por la venta de sus productos en España. Vid. GONZÁLEZ, J. S.: “Gigantes tecnológicos, enanos tributarios”, *EL PAÍS*, 2012, fecha de consulta 18 julio 2017, en [https://economia.elpais.com/economia/2012/11/23/actualidad/1353702423\\_564230.html](https://economia.elpais.com/economia/2012/11/23/actualidad/1353702423_564230.html). También vid. JIMÉNEZ, S. P., MIGUEL: “Google da esquinazo al fisco otro año”, *EL PAÍS*, 2013, fecha de consulta 18 julio 2017, en [https://economia.elpais.com/economia/2013/01/30/actualidad/1359541059\\_364476.html](https://economia.elpais.com/economia/2013/01/30/actualidad/1359541059_364476.html).

<sup>335</sup> Vid. *Infra*. En este Capítulo. Apartado 2.3.6 El plan de acción BEPS en la OCDE y el intercambio de información como medio para combatir la erosión de bases imponibles. El intercambio espontáneo de tax rulings (acción 5), la revelación de mecanismos de panificación fiscal agresiva (acción 12) y el reporte país por país (acción 13).

ficticios se estimaba que el monto eludido por grupos transnacionales era de aproximadamente US\$160 billones cada año<sup>336</sup>.

Organización No Gubernamentales (ONGs) revelaron que este tipo de compañías aprovechaba la deficiencia técnica de los sistemas tributarios en países en desarrollo a fin de erosionar la base imponible<sup>337</sup>.

Las prácticas de las multinacionales en lo que se ha denominado *planificación fiscal agresiva* no es una práctica novedosa, pues la OCDE y la ONU ya habían propuesto soluciones para evitar la evasión fiscal, la competencia fiscal perniciosa; también reconocidos autores han escrito sobre la necesidad de luchar contra la evasión fiscal<sup>338</sup>, los políticos a su vez han señalado en innumerables ocasiones la necesidad de combatir este tipo de operaciones perniciosas, sin embargo, retomando nuestro planteamiento, ¿Qué es lo que ha hecho que los Estados, Organizaciones internacionales, hayan intervenido para crear mejores instrumentos de cooperación internacional que hagan posible detener la evasión del pago de impuestos e incluso la evasión fiscal?

A nuestro juicio, los factores más importantes que han influido en el ánimo de los Estados en cooperar y poner freno a la evasión y elusión fiscal han sido en primer lugar, la evasión fiscal de contribuyentes millonarios que han utilizado sus recursos económicos para esconder sus activos y no pagar impuestos, lo que incluso es una actividad delictiva. En

---

<sup>336</sup> CHRISTIAN AID: “Playing Our Dues: How Tax Dodging Punishes The Poor”, *Christian Aid Report*, 2010, p. 2, fecha de consulta 11 noviembre 2015, en <https://www.christianaid.org.uk/images/ChristianAidTaxReport.pdf>.

<sup>337</sup> Un ejemplo que resalta el estudio es el de las secadoras de pelo que fueron exportadas de Nigeria por un costo de US\$3.800 por cada secadora, cuando en el mercado cuesta sólo US\$25. *Vid.* A Christian Aid Report. “Playing Our Dues: How Tax Dodging Punishes The Poor.” ...Ob. Cit. Pág. 4.

<sup>338</sup> *Vid.* CHICO DE LA CÁMARA, P.; SERRANO ANTÓN, F.: “Evasión y fraude fiscal: líneas para una reforma, estrategia de la Agencia Tributaria y aspectos internacionales”, *Impuestos*, vol. 11, 2, 1995, pp. 118-138. *Vid.* UCKMAR, V.: “La evasión fiscal internacional”, en *Seis estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, EDERSA, 1980, pp. 193-236.



segundo lugar y como parte del mismo problema está la actitud de Estados como Suiza, Liechtenstein que han solapado e incluso auspiciado esas prácticas ilegales a través de sus instituciones financieras, beneficiándose de los efectos de esa atracción de capitales en perjuicio de otros Estados que año con año perdían ingresos tributarios por las sumas de dinero que no eran reportadas por sus contribuyentes<sup>339</sup>.

Por otra parte, la indignación social que ha provocado en los ciudadanos que son obligados a pagar impuestos porque no tienen acceso a planificaciones fiscales complejas precisamente porque sus ingresos no son tan cuantiosos como los que han utilizado este tipo de esquemas para eludir o evadir impuestos.

Por otra parte, también ha influido la crisis económica de 2008, que ha provocado que los Estados implementen medidas de austeridad que ha afectado considerablemente a la población en general, en sectores básicos como servicios de salud, la reducción de salarios e incluso la pérdida de empleos provocada por los recortes presupuestarios, han hecho que los Estados tomen medidas más eficientes para cooperar a fin de combatir las prácticas de elusión y evasión fiscal<sup>340</sup>.

En este sentido, ha sido la opinión pública quien ha transmitido el sentido de urgencia a los políticos de tomar medidas efectivas para evitar las prácticas tan escandalosas de

---

<sup>339</sup> Vid. Supra. 2.2 Una aproximación a la magnitud de la evasión fiscal: la importancia de fortalecer los mecanismos de asistencia mutua en el cobro de créditos fiscales.

<sup>340</sup> Así lo refiere LAGO MONTERO: “Del estado actual de la litigiosidad y sus causas determinantes. La escasa mutabilidad de los factores que la generan”, en *Litigiosidad tributaria: estado, causas y remedios*, obra colectiva por él dirigida, Aranzadi, Navarra, 2018, p. 2 . “La crisis económica que hemos padecido de 2007 a 2014 no ha hecho más que agudizar la necesidad de ofrecer soluciones a este problema real de la litigiosidad, vista la ingente cantidad de recursos administrativos y judiciales que se interponen frente a actuaciones administrativas ávidas de recaudar, siendo el destinatario de ellas un ciudadano crispado por los recortes que ha traído la crisis económica y por la corrupción que campa a sus anchas en demasiados escenarios públicos y privados. Ciudadano que no entiende que tenga que pagar más tributos por menos servicios. Ciudadano que se subleva y recurre airado contra cualquier liquidación, sanción o requerimiento, pues su conciencia fiscal, o bien se ha deteriorado en estos años, o bien no admite, con razón tanto despropósito”.

evasión y elusión fiscal, debido a la indignación social que se ha hecho tangible a través de protestas sociales en las calles y boicots en los establecimientos comerciales de multinacionales<sup>341</sup>. El reclamo social ha sido de tal intensidad, sobre todo en Europa, que incluso provocó que el Parlamento en el Reino Unido convocara a una audiencia pública encabezada por Google UK, y altos ejecutivos de Starbucks y Amazon quienes tuvieron que explicar acuciosamente la legalidad de sus planificaciones fiscales a lo que Margaret Hodge la dirigente del Comité del Parlamento contestó, no lo estamos acusando de ser ilegal, lo estamos acusando de ser inmoral<sup>342</sup>.

Se han desarrollado sobre la planificación fiscal agresiva dos vertientes, la primera que sostiene que las multinacionales no han hecho nada ilegal porque los contribuyentes tienen derecho a organizar sus negocios de tal manera que paguen la menor cantidad de impuestos, y que con base en ello manifiestan que no hay nada reprochable a las multinacionales quienes lo único que han hecho es utilizar el sistema legal diseñado por los mismos Estados a fin de organizar sus negocios de la manera que les resulte más rentable y que si los Estados no están de acuerdo con las reglas que ellos mismos han establecido, está en sus propias manos el cambiarlas<sup>343</sup>.

La segunda, afirma que no es correcto que las transnacionales abusen de las estructuras legales a fin de evadir impuestos aprovechando las facilidades que prestan algunos países

---

<sup>341</sup> CORWIN, M. “Sense and Sensibility: The Policy and Politics of BEPS”, Tax Notes, October 6, *Tax Analysis*, 2014. p. 134.

<sup>342</sup> Parliament UK, “Public Accounts Committee on Monday 12 November 2012.” <http://www.parliamentlive.tv/Event/Index/ab52a9cd-9d51-49a3-ba3d-e127a3af018c>. Respecto a las causas que dieron origen a la respuesta de la OCDE para desarrollar medidas para combatir la planificación agresiva, señala BOIDMAN, N.; KANDEV, M.: “BEPS: The OECD Discovers America?”, *Tax Analysts*, 2013, p. 1017 “The strong political focus on BEPS has itself been motivated by the convergence of several phenomena: On the one hand, the enduring global economic instability has resulted in a drop in government tax revenue and a corresponding squeeze on public expenditure; on the other hand, there has been increased media, activist, and, generally, public awareness and criticism of the way multinational enterprises, such as Starbucks and Apple, arrange their tax affairs.”

<sup>343</sup> KEES VAN RAAD: “Module 2: Foundations of Corporate Tax Law. Video 7: Interview Prof. dr. Kees van Raad”.

como Suiza, Luxemburgo y Holanda para hacerlo o bien aprovechando las deficiencias técnicas de los países en desarrollo para erosionar las bases imponibles de los países que tanto necesitan los recursos para atender necesidades básicas de la población<sup>344</sup>.

A nuestro juicio, debe existir un equilibrio entre el derecho de los contribuyentes de organizar sus negocios de la manera más eficiente y por otra parte las empresas multinacionales debe tomar consciencia de que la obligación de contribuir sirve para sostener la organización social en la que operan.

---

<sup>344</sup> Vid. ACT!ON AID: *Levelling UP: Ensuring a Fairer Share of Corporate Tax for Developing Countries*, 2015, p. 4, fecha de consulta 7 enero 2019, en [https://www.actionaid.org.uk/sites/default/files/publications/levelling\\_up\\_final.pdf](https://www.actionaid.org.uk/sites/default/files/publications/levelling_up_final.pdf) “International corporate taxation is governed by a multitude of rules and treaties between countries, some of whose underlying principles date back nearly a hundred years. Some multinationals have become skilled at legally exploiting them – often in conjunction with tax breaks offered by governments – so as to pay less tax. Tax rules are also commonly shaped by lobbying from big business. In addition, the network of tax treaties tends to favour the residence countries of multinationals over the source countries where they invest, which include most developing countries. The result of all these problems is that developing countries collect much less corporate tax than they otherwise could – revenue that could help to pay for public services and the fight against poverty. Foreign direct investment stock in low-income countries has more than doubled since the 1990s as a share of GDP but corporate tax revenues have not kept up. The United Nations Conference on Trade and Development (UNCTAD) has estimated that the amount of tax avoided in developing countries may be equal to nearly half of the amount of corporate income tax revenue collected.” CHRISTIAN AID: *Playing Our Dues...*, cit., p. 4. “Approximately 60 per cent of all world trade now takes place within, rather than between, multinational corporations through trading between related subsidiaries. ‘Transfer pricing’ is the sale of goods and services between branches of the same transnational company. International guidelines suggest that as long as the company’s subsidiaries charge each other a fair market price (known as an ‘arm’s length price’) then the transactions are legitimate. Illegitimacy arises when multinational corporations manipulate the price of exports and imports traded between their subsidiaries – sometimes inflating, sometimes deflating prices. For example, a consignment of hairdryers was exported to Nigeria at a cost of US\$3,800 per hairdryer when the market price of that model was US\$25.6 Such practices can have the effect of reducing a company’s profits in specific countries and thus their tax liability. Often developing countries lack the relevant legislation, as well as the capacity and expertise to monitor transfer pricing and call companies to account for abusive behavior. Tax havens offer low or zero tax rates as well as secrecy for companies which wish to conceal their profits, particularly where the rate applies to individuals or companies with minimal presence within the country. This impedes other jurisdictions from imposing appropriate taxes. Fifty percent of world trade is now reported to take place through tax havens.”

### **2.3 El desarrollo sin precedentes de instrumentos de intercambio de información: reivindicando el papel del protagonista olvidado - la asistencia mutua en el cobro de créditos fiscales**

La comunidad internacional ha llegado a acuerdos en materia de asistencia mutua, nunca antes vistos. Lo cual ha dado como resultado la actualización y renovación de los instrumentos con los que disponía para combatir el fraude fiscal y ha creado otros que hasta hace algunos años parecían impensables.

Lo que incluso ha llegado a afirmar que la evolución del intercambio global de información puede ser comparado con el "big bang" porque al igual que el universo, que comenzó a expandirse rápidamente en un destello, los desarrollos internacionales en esta materia crearon una densidad que alcanzó un punto de inflexión y estalló con una tremenda expansión de la red de tratados<sup>345</sup>.

Estos cambios se desencadenaron principalmente después de la reunión del G-20 en Londres el 2 de abril de 2009<sup>346</sup>. En donde, la voluntad política de impulsar la cooperación internacional administrativa, principalmente en el ámbito del intercambio de información, se manifestó en el punto 15 del comunicado denominado “*The Global Plan for Recovery and Reform*” en el que se acordó tomar acciones en contra de las jurisdicciones no cooperativas, incluidos los paraísos fiscales, pues se dijo que los Estados estaban listos para utilizar sanciones de protección a sus finanzas públicas y sistemas financieros “la era del secreto bancario ha terminado”<sup>347</sup>.

---

<sup>345</sup> En el mismo sentido, pero en el ámbito de la Unión Europea señala CALDERÓN CARRERO se inaugura una nueva era en la cooperación fiscal internacional, con las nuevas Directivas europeas (2010/24/UE y 2011/16UE), en las cuales se incluyen los avances en materia de intercambio de información de tenencia mundial *vid.* CALDERÓN CARRERO, J. M.: *Hacia una nueva era...*, cit., p. 49; en el mismo sentido manifiestan que fue fundamentalmente después de la reunión del G-20 en Londres el 2 de abril de 2009 en que el clima de cooperación internacional se renovó los siguientes autores: SAINT-AMANS, P.; RUSSO, R.: *Amending Protocol Strengthens...*, cit., p. 1059 OBERSON, X.: *General Report...*, cit., p. 22.

<sup>346</sup> CALDERÓN CARRERO, J. M.: *Hacia una nueva era...*, cit., p. 49.

<sup>347</sup> G20: *The Global Plan for Recovery and Reform 2 April 2009*, G-20, 2009, fecha de consulta 4 febrero

En materia internacional, se revisaron los instrumentos existentes principalmente en materia de intercambio de información y sobre ese punto, la mayoría de las actualizaciones de los instrumentos de intercambio de información tomaron como base la actualización del artículo 26 del Modelo Convenio de la OCDE. Actualmente existen dos estándares internacionales de intercambio de información: el estándar previa solicitud y el estándar de intercambio automático de información financiera.

Es conveniente aclarar que el intercambio de información será analizado en esta investigación únicamente desde su utilidad en la eficacia y eficiencia de la asistencia en el cobro de créditos fiscales, por lo tanto el análisis de estos instrumentos no será exhaustivo.

### **2.3.1 Artículo 26 del Modelo Convenio de la OCDE y artículo 26 del Modelo Convenio de la ONU: un presupuesto necesario para la asistencia en el cobro de créditos fiscales**

La importancia del intercambio de información regulado en el artículo 26 del Modelo Convenio de la OCDE, para efectos de nuestra investigación, radica principalmente en su inseparable interacción con la asistencia mutua en el cobro de créditos fiscales.

Es ampliamente conocido que la principal función de la información con relevancia tributaria es verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales, para en su caso liquidar contribuciones omitidas. Sin embargo, no debe soslayarse la utilidad de la información para cobrar créditos fiscales ya determinados.

Puede considerarse al intercambio de información y a la asistencia en la recaudación transfronteriza como un binomio inseparable debido a que ambas formas de cooperación internacional se complementan. Así, para implementar los procedimientos de cobro es

---

2015, en [http://www.g20ys.org/upload/files/London\\_1.pdf](http://www.g20ys.org/upload/files/London_1.pdf)G20: *Ibid.*<sup>348</sup> *Vid.* El comentario 3 al artículo 26 en OECD: *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*, OECD Publishing, Paris, p. C(26)-1, fecha de consulta 12 mayo 2019, en [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version\\_g2g972ee-en](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en).

indispensable que las administraciones tributarias cuenten con información relevante sobre los bienes que tiene un deudor tributario en otra jurisdicción.

La interacción de la que hablamos se refleja en el comentario 3 del artículo 26 del Modelo Convenio de la OCDE, en donde se especifica que los intercambios de información que se realicen para asistir en el cobro de créditos fiscales (artículo 27) se regirán por el propio artículo 26 que regula el intercambio de información<sup>348</sup>. Se refuerza también la necesidad del intercambio de información en la implementación de la asistencia en el cobro de créditos fiscales, en los comentarios del artículo 27 del Modelo Convenio de la OCDE<sup>349</sup>.

Por lo cual, a continuación analizaremos las reglas más importantes del intercambio de información regulado en el artículo 26 del Modelo Convenio de la OCDE.

El artículo 26 desde su introducción a los Modelos de Convenio de la OCDE ha sido objeto de varias modificaciones desde su inclusión en el primer proyecto de Convenio para evitar la doble imposición internacional sobre la Renta<sup>350</sup>. Las más recientes e importantes fueron las realizadas en 2005 y 2012<sup>351</sup>.

El artículo 26 del Modelo Convenio de la OCDE actualizado hasta 2012 se ha tomado como el parámetro del estándar de intercambio de información a petición previa (IIPP/

---

<sup>348</sup> Vid. El comentario 3 al artículo 26 en OECD: *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*, OECD Publishing, Paris, p. C(26)-1, fecha de consulta 12 mayo 2019, en [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version\\_g2g972ee-en](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en).

<sup>349</sup> Vid. *Infra*. Capítulo 3. La asistencia bilateral en el cobro de créditos fiscales a través de los Convenios para evitar la Doble Imposición.

<sup>350</sup> Vid. *Supra*. Capítulo 1. Apartado 1.8 La asistencia en la recaudación en los comentarios de los Modelo Convenio de la OCDE de 1963 y 1977: La ausencia de un artículo específico que la regulara y la tendencia de no incluir este tipo de ayuda en dichos convenios.

<sup>351</sup> En el mismo sentido señala GARDE GARDE, M.: “Los convenios de doble imposición. Modelos fines, estructura e interpretación”, en I. Corral Guadaño, N. Carmona Fernández (eds.) *Manual de fiscalidad internacional*, 4a, Instituto de Estudios Fiscales, España, 2016, p. 1488. “Por otra parte, Es en este momento evidente que el modelo nació con una vocación de ser permanentemente revisada y ampliada, como lo demuestra el hecho de que hayan sido varias y bastante próximas en el tiempo las modificaciones y revisiones realizadas. La más relevante ha sido la probada en 2005 y la reciente en 2012”.

EOIR)<sup>352</sup>. Por tanto, también se ha convertido en la base para actualizar todos los instrumentos internacionales que regulan el intercambio de información con relevancia tributaria<sup>353</sup>.

Por otra parte, es importante mencionar que el artículo 27 del Modelo Convenio de la ONU es idéntico al artículo 26 del Modelo Convenio de la OCDE. Más adelante en esta investigación se pone de relieve la conveniencia de que las disposiciones establecidas en los Convenios para evitar la doble imposición sean similares en estos importantes modelos de

---

<sup>352</sup> OCDE: *Intercambio de información previa petición - manual sobre revisiones inter pares 2016 – 2020*, 3a., Foro Global Sobre Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales, Paris, 2017, p. 14 En sentido similar señala PATÓN GARCÍA, G.; COLLADO YURRITA, M. A.: “Desafíos del intercambio internacional de información tributaria y su operatividad en el fraude fiscal en España”, en S. Moreno González (ed.) *Estudios sobre el fraude fiscal e intercambio de información tributaria.*, Atelier, 2012, p. 25. “El art. 26 del MCOCDE debe citarse como el máximo y prioritario eslabón de la estrategia global de desarrollo de una mejor cooperación administrativa en el plano internacional, y ello, creemos, en primer lugar, en orden al despliegue cuantitativo de la cláusula que conlleva, debido a la proliferación de su uso, una homogeneización en las directrices de actuación de los países de la OCDE en bloque”.

<sup>353</sup> OCDE: *Intercambio de información*, cit., p. 10 Los instrumentos en los que se regula el intercambio de información se han denominado el estándar bilateral y el estándar multilateral. El artículo 26 del Modelo Convenio de la OCDE se encuentra dentro del estándar bilateral. En sentido similar refiere MUSILEK, A.: “Combating Tax Avoidance in the European Union: Harmonization and Cooperation in Direct Taxation”, en J.M. Almudi Cid, J.A. Ferreras Gutiérrez, P.A. Hernández González-Barreda (eds.) *Combating Tax Avoidance in the EU: harmonization and cooperation in direct taxation*, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, The Netherlands, 2019, p. 281. “Within the framework of bilateral legal bases, the main sources of EOI can be found in Article 26 of the OECD Model Convention or the tax information exchange agreements (TIEAs) signed between the parties, without prejudice to the UN Model Tax Convention. At the multilateral level, the most noteworthy are the European directives/agreements and the Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters (MAAC) of 25 January 1988, modified by the Paris Amendment Protocol on 27 May 2010. Currently, more than 115 jurisdictions participate in the MAAC, including fifteen jurisdictions covered by territorial extension, reaching all G20 countries, all BRICS countries (Brazil, Russia, India, China and South Africa), all OECD member countries, the largest financial centres and a large number of developing countries.” En el mismo sentido se ha pronunciado BRODZKA, A.: “Automatic Exchange of Tax Information in the European Union – The Standard for the Future”, *European Taxation*, vol. 56, 1, 2016, p. 27. “What is important is that the Global Forum recognized, as the international standard, the “upon request” mode of tax information exchange, where the information is foreseeably relevant to the administration or assessment of the taxes of the requesting party, regardless of bank secrecy or a domestic tax interest. As a consequence, for the last seven years, after over 180 voluntary peer reviews of jurisdictions, over 100 jurisdictions have assessed their compliance with the international standard of exchange of information on request (as well as through education and assistance activities)”.

convenio<sup>354</sup>.

### 2.3.1.1 Modalidades de intercambio de información

El artículo 26 del Modelo Convenio de la OCDE regula tres modalidades de intercambio de información: previa o a solicitud, automática y espontánea<sup>355</sup>.

*Intercambio de información a solicitud o intercambio de información previo*, también denominado específico, se refiere a aquella solicitud de información que el Estado solicita sobre una investigación específica que puede incluir a una o varias personas físicas, jurídicas o entidades. Actualmente este tipo de intercambio de información se ha convertido en un estándar de intercambio de información previa petición<sup>356</sup>.

*Intercambio de información automático*. Consiste en el suministro de información de forma sistemática y periódica, sobre datos previamente definidos. Es decir, en este tipo de

---

<sup>354</sup> Vid. Supra. Capítulo 3. Apartado Las importantes diferencias entre el artículo 27 del Modelo Convenio de la OCDE y del Modelo Convenio de la ONU y su utilidad en la defensa de los intereses de los países en desarrollo.

<sup>355</sup> Vid. Artículo 26 en *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*: OECD Publishing-READ online, p. 45, fecha de consulta 23 septiembre 2018, en [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017\\_mtc\\_con d-2017-en](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_con d-2017-en).

<sup>356</sup> Como se refiere en OCDE: *Intercambio de información*, cit., p. 9. “Las disposiciones de la norma IIPP se recogen, principalmente, en el Modelo de Acuerdo sobre Intercambio de Información en materia tributaria de 2002 de la OCDE (en adelante, «Modelo AIIT») y los Comentarios a su articulado, así como en el artículo 26 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio (en lo sucesivo, «MC OCDE») y sus Comentarios, conforme a la actualización de 2012” Sobre este tipo de intercambio de información también vid. MACHANCOSES GARCÍA, E.: *El intercambio de información...*, cit., p. 65. “a) Intercambio de información previa petición: esta es la modalidad paradigmática que se viene utilizando por los Estados a la hora de realizar intercambios de información de acuerdo al artículo 26 de los convenios. Son intercambios de información para resolver casos concretos, en los que el Estado que precisa de información tributaria sobre determinados contribuyentes ya ha agotado las fuentes regulares internas y necesita de la cooperación por parte de otro estado para acceder a dicha información”. También señala BRODZKA, A.: *Automatic Exchange of Tax...*, cit., p. 27. “Under the “upon request” procedure, one government (the Requesting State), when it has difficulties in gathering the tax information about its taxpayer, requests information from another government (Requested State). This procedure is normally effective only if the Requesting State presents a sufficiently detailed request (for example, the name and location of the bank or other financial institution where the taxpayer has a bank account) and if the Requested State can obtain the relevant information.”



intercambio de información no existe una petición previa sino que por acuerdo previo de las partes se definen las características de la información a intercambiar y los periodos en los que debe suministrarse.

*Intercambio de información espontáneo.* Esta información es transmitida sin una solicitud previa. Se presenta cuando un Estado contratante considera que la información que posee puede ser de interés para el otro Estado contratante<sup>357</sup>. Se puede citar como ejemplo de este tipo de intercambio de información, el realizado por Francia respecto a la lista Falciani a la que nos hemos referido en un epígrafe anterior. A través de los Convenios para evitar la Doble Tributación que contenían el artículo 26 que Francia tenía celebrados con otros Estados, este país compartió la información del HSBC(*Swiss leaks*)<sup>358</sup>.

### **2.3.1.2 Intercambio de información bancaria (2005)**

En el 2005 en el apartado 5 del artículo 26 se estableció que los Estados contratantes no podrían rehusarse intercambiar información aduciendo que los datos se encontraban en poder de un banco u otra institución financiera, mandatario o persona que actuara en capacidad de agente fiduciario o porque afectaba a la titularidad de derechos o intereses de una persona, por estar protegidos por el secreto bancario<sup>359</sup>.

---

<sup>357</sup> Sobre este tipo de intercambio de información *vid.* GARDE GARDE, M.; DE LAS MORENAS FERNÁNDEZ, E.: “Cooperación Internacional: Intercambio de Información. Acuerdos de Intercambio de Información. Mecanismos de Intercambio de información”, en I. Corral Guadaño, N. Carmona Fernández (eds.) *Manual de fiscalidad internacional*, 4a, Instituto de Estudios Fiscales, España, 2016, p. 1489. “El intercambio espontáneo se produce también sin solicitud previa, y de carácter espontáneo, cuando a iniciativa de los actuarios tributarios que en el curso de una comprobación o investigación, detecta la existencia de hechos que pudieran tener interés o trascendencia tributaria para otro estado. Se requiere, por tanto, una acción o iniciativa de los funcionarios tributarios”.

<sup>358</sup> Vid. *Supra*. En este Capítulo. Apartado 2.2.3 Los escándalos del banco HSBC (Swiss leaks), los papeles de Panamá (Panama papers) y los papeles del paraíso: más ejemplos de la magnitud de evasión fiscal internacional y el necesario desarrollo de mecanismos de asistencia en la recaudación.

<sup>359</sup> Vid. *Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version)*: OECD, 2014, pp. M-3, C(26)-1, fecha de consulta 25 marzo 2019, en [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2015-full-version\\_9789264239081-en](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2015-full-version_9789264239081-en) También *vid.* OECD: *Update to Article 26 of the OECD Model Tax Convention and its Commentary*, OECD Council, 2012, pp.

Esta modificación constituyó un gran avance en el ámbito del intercambio de información, pues con ella los Estados ya no pueden negarse a intercambiar información amparados en el secreto bancario<sup>360</sup>.

Esta cláusula constituye un *anti-bloking statutes clause*, cuyo principal antecedente es el artículo 26.3 del Modelo Convenio de EEUU, el cual fue desarrollado y modulado por el Foro Global de Transparencia e intercambio de información de la OCDE que en inglés es llamado *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes* en adelante Foro Global<sup>361</sup>.

Si bien, en el 2005 no habían salido a la luz pública los escándalos de evasión fiscal auspiciada por los bancos y por los paraísos fiscales, ya desde 1998 la OCDE había hecho estudios que revelaban que la falta de información y el secreto bancario estaban causando una competencia desleal en materia fiscal<sup>362</sup>.

---

1-ss, fecha de consulta 10 mayo 2015, en [http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/120718\\_Article%2026-ENG\\_no%20cover%20\(2\).pdf](http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/120718_Article%2026-ENG_no%20cover%20(2).pdf). Sobre la modificación del artículo 26 del Modelo Convenio de la OCDE señala PATÓN GARCÍA, G.; COLLADO YURRITA, M. A.: *Desafíos del intercambio...*, cit., p. 28 “El artículo 26 fue actualizado en julio de 2005, añadiéndose los párrafos 4 y 5 al mismo. Estos párrafos dejan en claro que un Estado no puede de negar una solicitud de información únicamente porque no tiene interés fiscal nacional de la información (párrafo 4), ya que se lleva acabo por un banco otra institución financiera (párrafo 5). El secreto bancario no es incompatible con los requisitos del artículo 26, y prácticamente todos los países tienen secreto bancario o normas de confidencialidad. El cumplimiento de la norma del artículo 26 requiere solamente limitadas excepciones a las normas del secreto bancario y no socavar la confianza de los ciudadanos en la protección de su privacidad”.

<sup>360</sup> HORTALÀ I VALLE, Joan. Comentarios a la Red Española de Convenios de Doble Imposición, Thomson Aranzadi, 2007, p.805.

<sup>361</sup> El desarrollo de la cláusula que impulsa el intercambio de información bancaria, en el artículo 26, fue realizado en el marco del Proyecto de Competencia Fiscal Perniciosa a través del Modelo de Acuerdo de Intercambio de Información Bancaria (*Model for Tax Information Exchange Agreement*) denominado TIEA por sus siglas en inglés, en 2002 y que veremos en el apartado siguiente. En el mismo sentido señala CALDERÓN CARRERO, J. M.: “El procedimiento de intercambio de información establecido en los convenios de doble imposición basados en el modelo de convenio de la OCDE”, en *Fiscalidad Internacional*, 4a, CEF, Madrid, 2010, p. 1304.

<sup>362</sup> En el reporte *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*: OECD Publishing, Paris, pp. 81-ss, fecha de consulta 11 mayo 2019, en [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/harmful-tax-competition\\_9789264162945-en](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/harmful-tax-competition_9789264162945-en).

Efectivamente, en 1998 la OCDE presentó el informe sobre Competencia Fiscal Perjudicial denominado en inglés *Harmful tax competition. An emerging global issue*, en el cual se establecieron criterios para identificar regímenes con competencia fiscal desleal, ya fueran paraísos o regímenes fiscales preferentes<sup>363</sup>.

La relevancia de este informe radicó primero en que se definió como criterio clave para identificar un paraíso fiscal o un régimen tributario desleal la falta de intercambio efectivo de información y la existencia del secreto bancario<sup>364</sup>. Segundo, fue posible elaborar una lista de regímenes fiscales lesivos<sup>365</sup>. Tercero, se propuso modificar el artículo 26 del Modelo Convenio de la OCDE. Cuarto, se dio paso a la creación de el Foro Global de Transparencia e intercambio de información en 2001<sup>366</sup>.

---

<sup>363</sup> Vid. *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue: Ibid.*, pp. 7-ss.

<sup>364</sup> *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue: Ibid.*, pp. 81-ss En sentido similar *vid.* GARCÍA PRATS, F. A.: *La cooperación administrativa...*, cit., p. 6 En sentido similar MARTÍNEZ GINER, L. A.: *El fortalecimiento de la obtención...*, cit., p. 3 Señala las aportaciones del informe de la OCDE sobre Competencia fiscal perjudicial. “Así, en el año 1998 se presentó el informe *Harmful tax competition*. An emerging global issue donde se determinaban los criterios válidos para identificar regímenes con competencia fiscal desleal, ya fueran paraísos fiscales o regímenes concretos de países miembros de la OCDE. Uno de los criterios clave para identificar un paraíso fiscal o un régimen tributario desleal es la falta de intercambio efectivo de información. Además el informe propone modificar el artículo 26 del Convenio modelo de la OCDE sobre doble imposición. Recomienda este informe la creación de un Forum on Harmful Tax practices que asegure la continuidad de estos trabajos.”

<sup>365</sup> En junio del 2000 la OCDE publicó un nuevo Informe denominado “*Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices*” (Informe sobre los progresos realizados en la identificación y eliminación de las prácticas fiscales perjudiciales), cuyo principal resultado fue la identificación de los potenciales regímenes fiscales preferentes en los Estados Miembros y los paraísos fiscales. *Vid.* The OECD’s Project on Harmful Tax Practices: the 2000 Progress Report, OECD. Disponible en <http://www.oecd.org/tax/transparency/44430257.pdf>, consultado el 26 de enero de 2015. Pág. 6. Este Informe reforzó la voluntad de diálogo con jurisdicciones cooperativas, denominadas así por haberse comprometido a corregir los elementos perjudiciales, la citada denominación, según señalaba la OCDE, podía cambiar en cualquier momento, al tratarse de un trabajo dinámico y constante entre los Estados y la OCDE.

<sup>366</sup> La OCDE en su informe *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*: p. 53; recomienda la creación de un Fórum sobre competencia fiscal perjudicial (*Forum on Harmful Tax practices*) en adelante Fórum para que se discutieran los problemas y experiencias causadas por los paraísos fiscales y los potenciales territorios de baja imposición. También para que evaluara las medidas que se tomaran para combatir esas prácticas y finalmente, para que revisara la implementación de las recomendaciones para combatir la competencia fiscal perjudicial En el informe de seguimiento de 2000 la OCDE aprobó la

En 2002 el Foro Global revisó el artículo 26 del Modelo Convenio de la OCDE dando como resultado que en 2005 se modificarán éste artículo y sus respectivos comentarios a fin de asegurar el intercambio de información bancaria<sup>367</sup>. Los cambios tuvieron como objetivo actualizar el intercambio de información a las tendencias internacionales, también se incluyeron en él los parámetros de intercambio de información que se reflejaron en los TIEA<sup>368</sup> y del estándar óptimo de acceso a la información bancaria por motivos fiscales (*Improving Access to Bank Information for Tax Purposes*)<sup>369</sup>.

---

creación del Fórum. Vid. OECD: *Towards Global Tax Co-operation: Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices*, OECD Publishing, Paris, 2001, p. 30, fecha de consulta 11 mayo 2019, en [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/towards-global-tax-co-operation\\_9789264184541-en](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/towards-global-tax-co-operation_9789264184541-en) foro. El foro propuesto por la OCDE. Mismo que fue creado en 2001 bajo el nombre de Foro Global de Transparencia e intercambio de información (*Global Forum on transparency and Exchange of information for tax purposes*) estaba integrado por los países de la OCDE y otros países invitados. Vid. *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Automatic Exchange of Information Implementation Report 2018*: OECD Publishing-READ online, pp. 1-ss, fecha de consulta 15 diciembre 2018, en <http://www.oecd.org/tax/transparency/AEOI-Implementation-Report-2018.pdf> En sentido similar ha referido GARCÍA PRATS, A.: *Los Nuevos Estándares...*, cit., p. 195. “La creación del Foro Global sobre transparencia e intercambio de información impulsado por la OCDE en el año 2000. El Foro Global se creó como un desarrollo de la iniciativa sobre Competencia Fiscal Perjudicial para combatir la acción de los paraísos fiscales. ” Por su parte apunta MARTÍNEZ GINER, L. A.: *El fortalecimiento de la obtención...*, cit., pp. 3-ss. “Como consecuencia de este informe [informe sobre competencia fiscal perjudicial] la OCDE creó en el 2000 El *Global Forum on transparency and Exchange of information for tax purposes* que informa y revisa periódicamente sobre el cumplimiento de los estándares de transparencia e intercambio de información en materia tributaria entre los casi 100 Estados que forman parte de él”.

<sup>367</sup> El artículo 26 del Modelo Convenio de la OCDE fue modificado el 15 de julio de 2005 a través del reporte *The 2005 Update to the Model Tax Convention*” adoptado por el Consejo de la OCDE. Con base en otro reporte titulado “Changes to Articles 25 y 26 of the Model Tax Convention” adoptado por el Comité de Asuntos Fiscales el 1 de junio de 2004. Vid. OECD: *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*, cit., pp. M-74.

<sup>368</sup> Vid. *Infra* en este capítulo, el apartado 2.3.2 Modelo de Acuerdo de Intercambio de Información Tributaria (denominados TIEA) y la necesidad de habilitar el uso del intercambio de información para implementar la asistencia en el cobro de créditos fiscales.

<sup>369</sup> Vid. OECD: *Improving Access to Bank Information for Tax Purposes*, OECD Publishing, Paris, 2000, pp. 13-17, fecha de consulta 12 mayo 2019, en [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/improving-access-to-bank-information-for-tax-purposes\\_9789264181267-en](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/improving-access-to-bank-information-for-tax-purposes_9789264181267-en) En este reporte la OCDE resalta la importancia de que las autoridades fiscales tengan acceso a la información bancaria. De esta manera se sugieren medidas para remover los obstáculos legales en las legislaciones internas que impiden el acceso a la información bancaria. El informe revela que a través de estas medidas se podrá realizar el intercambio de información bancaria a través de convenios internacionales.

En el 2009 derivado de los Escándalos de evasión fiscal auspiciados por los paraísos fiscales y que hemos analizado en epígrafes anteriores<sup>370</sup>. Esta cláusula tomó preeminencia en el ámbito de los instrumentos internacionales para intercambiar información. La decisión de la comunidad internacional de terminar con el secreto bancario hizo que el apartado 5 del artículo 26 del Modelo Convenio de la OCDE se convirtiera en uno de los parámetros del estándar internacional de intercambio de información a solicitud (IIPP/ EOIR)<sup>371</sup>.

### 2.3.1.3 información previsiblemente relevante (2005 y 2012)

En el apartado 1 del artículo 26 del Modelo Convenio de la OCDE se estableció que las autoridades competentes de los Estados contratantes intercambiarán toda la información que sea previsiblemente pertinente (*foreseeably relevant*) para aplicar el Convenio o administrar o exigir lo dispuesto en la legislación nacional de los Estados Contratantes, sus subdivisiones políticas o entidades locales<sup>372</sup>.

En el comentario 4.1 al artículo 26 del Modelo Convenio de la OCDE vigente en 2010 se explicó que la expresión *previsiblemente relevante* tuvo por objeto alinear su redacción a los TIAEsin que su intención fuera alterar los efectos de tal disposición<sup>373</sup>.

---

<sup>370</sup> Vid. Supra. En este Capítulo Apartado 2.2 Una aproximación a la magnitud de la evasión fiscal: la importancia de fortalecer los mecanismos de asistencia mutua en el cobro de créditos fiscales.

<sup>371</sup> OCDE: Intercambio de información, cit., p. 14.

<sup>372</sup> OECD: *Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version)*, OECD iLibrary, 2014, p. 37, fecha de consulta 18 septiembre 2018, en [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2015-full-version\\_9789264239081-en](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2015-full-version_9789264239081-en) El texto de este apartado no ha sido modificado. Vid. *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*: p. 45.

<sup>373</sup> Vid. OECD: *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio: versión abreviada*, 2010, Instituto de Estudios Fiscales / OECD, Paris, p. 414, fecha de consulta 9 septiembre 2018, en [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/modelo-de-convenio-tributario-sobre-la-renta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada\\_9789264184473-es](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/modelo-de-convenio-tributario-sobre-la-renta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada_9789264184473-es). En sentido similar se pronuncia GARDE GARDE, M.; DE LAS MORENAS FERNÁNDEZ, E.: *Cooperación Internacional: Intercambio...*, cit., pp. 1492-ss. “Los comentarios al artículo 26 MCOCDE no explican qué se entiende por previsiblemente pertinente o como los Estados han de justificar la pertinencia previsible de la información disponible. Únicamente se refiere a que no está permitido «echar las redes». Los nuevos comentarios al artículo 26 aprobados en la última

En los comentarios del artículo 26 realizados en 2005 no establecían parámetros para determinar cuando una solicitud de información reunía el requisito de previsiblemente relevante o bien cuando se consideraba que se estaba realizando una petición genérica. Sin embargo, en los comentarios al artículo 26 del Modelo Convenio de la OCDE en su actualización en 2012 se aclaró el contenido de la expresión *previsiblemente relevante* y el concepto de *fishing expeditions*<sup>374</sup>.

De esta manera, los comentarios aclararon que el término relevancia previsible implicaba que la información solicitada debe tener una posibilidad razonable de ser relevante en una investigación en curso, incluso cuando después de que se reciba la información se tornara en irrelevante. Por su parte en cuanto al término *fishing expeditions*, los comentarios también aclararon que las peticiones podían afectar no sólo a un contribuyente sino también a un grupo de ellos, debiéndose identificar convenientemente al grupo de contribuyentes, los hechos y circunstancias que motivaban la petición, así como las disposiciones jurídicas que ese grupo estaba incumpliendo<sup>375</sup>.

---

actualización de 2012 vienen a aclarar ambos términos y su relación al expresar que en el momento en que se realiza la petición ha de haber una posibilidad razonable de que la información solicitada sea relevante, sin perjuicio de que posteriormente una vez proporcionada pueda devenir no relevante. Aclara, por otra parte que las peticiones pueden afectar no sólo a un contribuyente si no también a un grupo, sin que en este caso, puede hablarse, necesariamente, de «pesca». En estos casos, el Estado requirente debería identificar convenientemente al grupo, los hechos y circunstancias que subyacen bajo la petición si como la normativa que supuestamente los miembros del grupo están incumpliendo. Asimismo, se proporciona numerosos ejemplos que tratan de ilustrar y clarificar distintos casos concretos.”

<sup>374</sup> Vid. OECD: Update to Article 26..., cit., p. 3.

<sup>375</sup> Vid. Comentario (5) al párrafo 1, en OECD: *Ibid.*, pp. 3-ss En sentido similar se pronuncia PATÓN GARCÍA, G.; COLLADO YURRITA, M. A.: *Desafíos del intercambio...*, cit., pp. 27-ss. “El contenido del artículo 26 puede formularse en el establecimiento de la obligación de intercambiar información que sea previsiblemente relevante para la correcta aplicación de un convenio tributario, así como a los efectos de la administración y aplicación de las leyes fiscales nacionales de los estados contratantes. Ahora bien, esta obligación se somete a las limitaciones prácticas derivadas del uso de la información, en tanto que la obligación de intercambiar no habilita al inicio de oficio de campañas de persecución de supuestos incumplimientos de las normas tributarias para solicitar información que es poco probable que sea relevante para la situación tributaria de un contribuyente. De esta manera la formulación de la petición, el Estado solicitante debe demostrar el interés previsible de la información solicitada, como fundamento de la razonabilidad del mismo y elemento que permite juzgar, en nuestra opinión, su procedencia. Además, el Estado requirente se somete a los dictados del principio de proporcionalidad en el sentido de que ha de haber buscado todos los medios nacionales para acceder a la información solicitada, salvo aquellos que

Así, debe entenderse que el principio de intercambiar información previsiblemente pertinente conforme al artículo 26 del Modelo Convenio de la OCDE implica que éste debe ser lo mas amplio posible. No obstante, las peticiones no deben ser genéricas, o bien sin ninguna vinculación a una investigación concreta. Es decir, no debe lanzarse una petición que implique una “red de pesca” que no tenga un objetivo concreto<sup>376</sup>.

El Manual sobre revisiones entre pares del Foro Global, aclara que si bien debe evitarse realizar *expediciones de pesca o fishing expeditions*, la información *previsiblemente relevante* que se debe proporcionar incluye datos bancarios e información que obre en poder de agentes fiduciarios. Esto con independencia de que exista un interés nacional en conflicto o bien la aplicación del principio de doble incriminación<sup>377</sup>.

---

tienen lugar a dificultades desmesuradas.”

<sup>376</sup> En sentido similar se ha pronunciado GARDE GARDE, M.; DE LAS MORENAS FERNÁNDEZ, E.: *Cooperación Internacional: Intercambio...*, cit., pp. 1492-ss. “El artículo 26 del Modelo Convenio de la OCDE reconoce este principio general del intercambio al señalar que los Estados intercambiaran «la información previsiblemente pertinente para aplicar lo dispuesto el presente convenio para administrar y exigir lo dispuesto en la legislación nacional de los Estados contratantes». La interpretación de esta expresión previsiblemente pertinente determina el alcance del intercambio que ha de ser el más amplio posible y generoso, siempre respetando los límites que más adelante se indicarán. El alcance amplio del intercambio, sin embargo, no permite realizar solicitudes que no estén lo suficientemente justificadas («echar las redes» del inglés *fishing expeditions*), es decir, realizar una solicitud de información sin nexo aparente con una investigación abierta. Los requerimientos de información deben referirse a uno o más casos concretos y expresar de forma motivada la razones por las que se pide una información. Las peticiones masivas información no son procedentes y deben reconducirse a lo que los países acuerden bilateralmente en términos del intercambio automático de información. Por ejemplo una petición basada en que el otro país facilite información sobre todos los residentes en el Estado peticionario que posean bienes inmuebles en el Estado requerido podría calificarse como *fishing*. El equilibrio entre estas dos consideraciones está contemplado en el estándar de «previsiblemente pertinente».”

<sup>377</sup> Vid. OCDE: *Intercambio de información*, cit., pp. 22-ss. “La norma contempla el intercambio previa petición de toda información que pueda resultar de interés (información previsiblemente relevante) para la administración interesada o la aplicación de la legislación fiscal nacional del Estado solicitante □ No se permite realizar solicitudes aleatorias de información con transcendencia tributaria (*fishing expeditions*), aunque deberá facilitarse toda información que resulte previsiblemente relevante, incluidos los datos bancarios y la información que obre en poder de agentes fiduciarios, con independencia de la existencia de un interés fiscal nacional o de la aplicación del principio de doble incriminación. La actualización de 2012 del artículo 26 desarrolló aún más la interpretación del criterio de pertinencia previsible especificando, concretamente, las circunstancias en las que las «solicitudes colectivas» responden o no al principio de pertinencia previsible y añadiendo nuevos ejemplos relativos a dicho criterio.” Sobre los términos previsiblemente relevante y *fishing expeditions*, señala ÖNER, C.: “2012 Update to the OECD Model (2010): Exchange of Information for Non-Tax Purposes”, *European Taxation*, vol. 53, No.2/3,

En los procedimientos de asistencia mutua para el cobro de créditos fiscales, en los que es necesario el intercambio de información, es difícil que se presente un caso de *fishing expeditions*. Porque la asistencia para el cobro siempre está ligada a un crédito fiscal que ya está determinado y por ende el deudor tributario está identificado. Así los intercambios de información se referirán a la persona a la que se le haya determinado el crédito fiscal. Este aspecto del intercambio de información se analiza en detalle en epígrafes siguientes<sup>378</sup>.

#### **2.3.1.4 El uso de la información y plazos para proporcionar información (2012)**

En 2012 el artículo también sufrió una importante modificación para establecer en el párrafo 2 que los fines para los que puede cederse la información pueden ser *distintos a los fiscales*, siempre y cuando las legislaciones de los Estados lo permitan y la autoridad competente que suministra la información lo autorice<sup>379</sup>.

De esta manera la información puede utilizarse para perseguir delitos no fiscales pero que tienen alguna relación con la materia tributaria, sin que sea necesario acudir a otro instrumento de cooperación judicial para su obtención. Los comentarios también

---

2013, p. 4, fecha de consulta 30 mayo 2013, en Journals IBFD. “Based on these changes, the Commentary on Article 26 of the OECD Model was also expanded to develop the interpretation of the standard of foreseeable relevance and the term “fishing expeditions” through the addition of general clarifications and several examples. It would be useful to start by explaining these terms first as covered in the Commentary. Then the effects of the amendments on the exchange of information process will be examined. A fishing expedition can be defined as “an open-ended inquiry or investigation, often undertaken on the pretext of a minor or unrelated matter, whose real purpose is to uncover embarrassing or damaging information” or “an attempt to find useful information by asking questions at random”.

<sup>378</sup> Vid. Capítulo 4. Capítulo 5 y Capítulo 6.

<sup>379</sup> Vid. Apartado 2 del artículo 26 del Modelo Convenio de la OCDE y en: OECD: *Update to Article 26...*, cit., pp. 1-ss También *cf.* Con OECD: *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*, cit., p. c(26)-15. Al respecto ÖNER, C.: *2012 Update to the...*, cit., pp. 1-ss. “The first condition is for the requesting state to have a valid and actual non-tax-related purpose. Second, it must be permissible to use this information for such other purposes under the laws of the requesting state. Similarly, it must also be permissible to use the information for such purposes under the laws of the requested state. In other words, the domestic laws of both states should allow the authorities to use such information for non-tax purposes. Finally, the competent authority of the requested state, if the other conditions have been met, must authorize the requesting state to use the transmitted information for such other purposes”.



recomiendan que la información que sea utilizada para fines distintos a los tributarios sea empleada en asuntos de alta importancia como el *combate al lavado de dinero, corrupción o financiamiento de terrorismo*<sup>380</sup>.

En el comentario 10.4 (adicionado en 2012) se establece la posibilidad de que los Estados que desean incrementar la rapidez en los plazos de intercambio de información acuerden plazos para la entrega de esa información. De esta manera se proporciona un modelo de cláusula que establece plazos para proporcionar información<sup>381</sup>.

Los comentarios sugieren que si la información estuviera en poder del Estado requerido, éste la proporcione en el plazo de dos meses contados desde la fecha de recepción de la solicitud de información. Cuando la autoridad del Estado requerido no cuente con la información, se sugiere que se proporcione en el plazo de seis meses, contados desde la fecha de recepción de la solicitud de información<sup>382</sup>.

### **2.3.2 Modelo de Acuerdo de Intercambio de Información Tributaria (denominados TIEA) y la necesidad de habilitar el uso del intercambio de información para implementar la asistencia en el cobro de créditos fiscales**

El Modelo de Acuerdo de Intercambio de Información Tributaria (*Tax Information Exchange Agreements* –TIEA) fue creado por el *Global Forum Working Group on Effective*

---

<sup>380</sup> Vid. Comentario 12.3 al artículo 26 del Modelo Convenio de la OCDE en: OECD: *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*, cit., p. C(26)-15 Cfr. con OECD: *Ibid.*, p. C(26)-12 En sentido similar señala MACHANCOSES GARCÍA, E.: *El intercambio de información...*, cit., p. 67 “En 2012, los fines para los que puede cederse la información pueden ser otros distintos de los fiscales, permitiendo la persecución de delitos que queden fuera de la esfera de la materia tributaria si necesidad de acudir a otro instrumento de cooperación en el ámbito judicial. La sesión de la información para esos fines, en todo caso, requiere la autorización de este uso por el Estado que suministra la información y que las legislaciones internas de ambos Estados contemplen esta posibilidad.” En sentido similar refiere ÖNER, C.: *2012 Update to the...*, cit., p. 2.

<sup>381</sup> OECD: Update to Article 26..., cit., p. 9.

<sup>382</sup> OECD: *Ibid.*

*Exchange of Information de la OCDE* y publicado el 18 de abril de 2002. Este organismo se puso de acuerdo con territorios de baja tributación que decidieron cooperar en el proyecto de *Competencia Fiscal Perniciosa o Harmful tax competition* de la OCDE al que nos hemos referido en el epígrafe anterior<sup>383</sup>.

El objetivo de este instrumento fue desarrollar un estándar de intercambio de información tributaria a través del cual se permitía el intercambio de información bancaria con relevancia tributaria, sin que los Estados pudieran alegar que estaban impedidos para suministrar tal información amparados en normas internas sobre confidencialidad y secreto bancario.

Los TIEA fueron desarrollados para utilizarse como modelo bilateral o multilateral. Estaba enfocado principalmente para que lo celebraran los territorios de baja tributación o bien los que se amparaban bajo el secreto fiscal. El modelo TIEA sólo contemplaba el intercambio de información a requerimiento y establecía la obligación de suministrar información relativa a datos en poder de instituciones financieras o de personas que actuaran como agentes o fiduciarios (*trustees*), de titulares de participaciones en personas jurídicas, sociedades de personas y fundaciones.

No obstante que el modelo TIEA se diseñó desde 2002, la relevancia de estos instrumentos internacionales fue el aumento exponencial de su firma a partir de 2009 y derivado de los escándalos de los bancos y los paraísos fiscales que ayudaban a los contribuyentes a implementar esquemas de evasión fiscal internacional<sup>384</sup>.

---

<sup>383</sup> Sobre el modelo TIAE puede consultarse: CALDERÓN CARRERO, J. M.: en sus obras *Intercambio de Información*, cit., pp. 738-740.; “Tendencias actuales en materia de intercambio de información entre Administraciones Tributarias”, *Crónica tributaria*, 99, 2001, pp. 25-40.; “El intercambio de información entre administraciones tributarias como mecanismo de control del fraude fiscal internacional”, *Revista de derecho financiero y de hacienda pública*, vol. 50, 258, 2000, pp. 769-802.

<sup>384</sup> Vid. *Supra*. En este Capítulo. Epígrafe 2.2 Una aproximación a la magnitud de la evasión fiscal: la importancia de fortalecer los mecanismos de asistencia mutua en el cobro de créditos fiscales.

El cambio en la voluntad política en la lucha contra la evasión fiscal se puede apreciar con el aumento exponencial de la firma de convenios TIAEs. Podemos observar que desde su creación en 2002 a hasta 2008 sólo se habían firmado 44 de estos acuerdos, sin embargo, de 2009 a 2013 se habían firmado aproximadamente 800 acuerdos TIAE<sup>385</sup>.

### **2.3.2.1 La actualización de los TIAE en 2015 y su utilización en los estándares de intercambio de información**

Ante la creciente aceptación internacional de este modelo, la OCDE decidió incluir en el mismo otras formas de intercambio de información. Recordemos que el modelo TIEA de 2002 no contemplaba el intercambio automático ni espontáneo de información. Por lo que en 2015 la OCDE desarrollo un Modelo de protocolo para implementar el intercambio de información automático y espontáneo a través de los TIEA. De esta manera, fue posible que jurisdicciones que no deseaban adherirse a la Convención Multilateral pudieran implementar el intercambio de información espontáneo y automático<sup>386</sup>.

---

<sup>385</sup> Así lo refiere GARCÍA PRATS, A.: *Los Nuevos Estándares...*, cit., pp. 196-197. “La asunción del Modelo de Acuerdo sobre Intercambio de información en materia tributaria (AIIT), elaborado en 2002 por la OCDE, y conocido por sus siglas en inglés, TIAE, *Tax Information Exchange Agreements*. Como consecuencia de la declaración del G20 en Londres, la OCDE publicó su lista de países y jurisdicciones no cooperantes, exigiendo que para que un país o jurisdicción saliera de la lista de jurisdicciones no cooperantes, debía de firmar al menos 12 acuerdos de intercambio de información en materia tributaria. Alentados por dicha exigencia, se produjo una explosión en la firma de dichos acuerdos, habiéndose firmado hasta la fecha más de 800” En sentido similar apunta OBERSON, X.: *General Report...*, cit., pp. 22-23. “Enfatiza que el comunicado del G20 sobre tomar medidas contra las jurisdicciones no cooperativas incluidos los paraísos fiscales en donde se afirmaba que los Estados estaban listos para utilizar sanciones de protección a sus finanzas públicas y sistemas financieros y que la era del secreto bancario había terminado. Por lo que refiere que estos esfuerzos fueron combinados con la elaboración de las listas de jurisdicciones que no tenían implementados los estándares internacionales en términos del intercambio de información (llamadas listas negras, grises y blancas), por lo que para aparecer en la lista blanca se pedía la firma de 12 Convenios basados en el Modelo Convenio de la OCDE con cláusula de intercambio de información o bien la firma de 12 TIEAS. Concluye que el 2009 podía ser identificado como el punto de inflexión de la evolución del intercambio global de información que se podía comparar con el "big bang" porque al igual que el universo, se comenzó con una rápida expansión en un destello y estalló con una expansión de la red de tratados, por lo que después del Bing Bang creció el número de TIEAS firmados a 700.”

<sup>386</sup> OECD: *Model Protocol for the purpose of allowing the automatic and spontaneous Exchange of information under a TIEA*, OECD Publishing, Paris, 2015, pp. 3-ss, fecha de consulta en

Así, se adicionó el artículo 5-A que permite el intercambio automático de información a través de la firma de un acuerdo mutuo entre las partes<sup>387</sup>.

Para implementar el intercambio espontáneo de información se establecieron dos modelos de artículos 5-B. En un modelo se describen supuestos específicos que darán lugar al intercambio de información que principalmente se refieren a los casos en los que un Estado contratante advierta que exista alguna pérdida o un efecto dañino en el pago de las contribuciones en el otro Estado parte o en ambos<sup>388</sup>.

El otro artículo 5-B propuesto en el Modelo de Protocolo en análisis, establece el intercambio espontáneo de información en los casos en los que la autoridad competente de un Estado parte considere que la información intercambiada es previsiblemente relevante (*foreseeably relevant*) para cumplir con el objeto del TIEA<sup>389</sup>.

Finalmente se debe mencionar que estos acuerdos también forman parte del nuevo estándar internacional de intercambio de información a solicitud (IIPP/ EOIR), junto con el artículo 26 del Modelo Convenio OCDE<sup>390</sup>.

Los acuerdos TIEA también han sido utilizados para implementar el estándar de intercambio automático de información financiera (CRS) y el estándar de intercambio automático del informe país por país (CbC report), que se analizan en un epígrafe más adelante<sup>391</sup>.

---

<https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Model-Protocol-TIEA.pdf>.

<sup>387</sup> OECD: *Ibid.*, p. 3.

<sup>388</sup> OECD: *Ibid.*

<sup>389</sup> OECD: *Ibid.*, p. 4.

<sup>390</sup> Así se refiere en: OCDE: Intercambio de información, cit., p. 14. También vid. *Infra*. En este Capítulo. 2.3.1 Artículo 26 del Modelo Convenio de la OCDE y artículo 26 del Modelo Convenio de la ONU: un presupuesto necesario para la asistencia en el cobro de créditos fiscales.

<sup>391</sup> Vid. *Infra* En este Capítulo. Epígrafe 2.3.5. La implementación del CRS y del CbC report a través de la Convención Multilateral actualizada en 2010 como causa del incremento del número de países

### **2.3.2.2 La necesaria habilitación del uso de información intercambiada a través de los TIEA para implementar la asistencia en el cobro transfronterizo**

Para efectos de la investigación que se realiza, desde nuestra perspectiva, la información obtenida a través de los TIEA también puede ser utilizada para implementar procedimientos de asistencia mutua en el cobro de créditos fiscales. La importancia de estos acuerdos internacionales para efectos de la recaudación de créditos fiscales radica en que se han convertido en un estándar internacional para el intercambio de información, por lo que pueden proporcionar información útil para iniciar una solicitud de asistencia en el cobro.

Las comunicaciones y la información que se intercambia para implementar la asistencia en el cobro se realiza en los mismos términos que el intercambio de información, por lo cual consideramos que la información que se intercambia a través de los TIEA también puede ser utilizada en los procedimientos de asistencia en el cobro de créditos fiscales.

En el epígrafe anterior se resaltó la importancia del intercambio de información regulado en el artículo 26 del Modelo Convenio de la OCDE en el desarrollo de los procedimientos internacionales. Asimismo, explicamos como el artículo 26 y el artículo 27 de dicho Modelo establecían expresamente que los intercambios de información que se realicen para asistir en el cobro de créditos fiscales se regirán por el propio artículo 26 que regula el intercambio de información<sup>392</sup>.

---

dispuestos a prestar asistencia en el cobro transfronterizo.

<sup>392</sup> Así se establece tanto en el artículo 26 como en el artículo 27 ambos del Modelo Convenio de la OCDE. Por lo que consideramos indispensable que la misma disposición que refiere que los intercambios de información que se realicen para intercambiar información para implementar la asistencia en el cobro de créditos fiscales se realizará conforme al artículo 26 del Modelo Convenio de la OCDE, se traslade también al Modelo TIEA. *Vid. Supra. En este Capítulo. Apartado 2.3.1 Artículo 26 del Modelo Convenio de la OCDE y artículo 26 del Modelo Convenio de la ONU: un presupuesto necesario para la asistencia en el cobro de créditos fiscales.* También *Vid. Infra. Capítulo 3. La asistencia bilateral en el cobro de créditos fiscales a través de los Convenios para evitar la Doble Imposición.*

En la misma línea del artículo 26 y 27 del Modelo Convenio de la OCDE consideramos que los TIAE también pueden utilizarse para intercambiar información indispensable para instaurar un procedimiento de cobro transfronterizo, aún y cuando no se establezcan una disposición expresa que así lo señale.

### **2.3.3 Los acuerdos RUBIK impulsados por Suiza: la implementación de una retención a favor de otro Estado “como esquema de recaudación estimada” a cambio de seguir en la opacidad**

La evasión fiscal internacional auspiciada por las reglas de secreto bancario estricto que regían en los países en donde estaban establecidos, dieron origen a nuevos instrumentos internacionales de cooperación.

Los acuerdos RUBIK fueron creados por Suiza para tratar de frenar la presión política sobre las prácticas de las instituciones bancarias localizadas en su territorio. Fueron acuerdos bilaterales de amnistía fiscal celebrados por Suiza con Reino Unido y Austria denominados RUBIK por su complejidad<sup>393</sup>.

Una de las características principales de éstos acuerdos fue que contemplaba una retención a favor del Estado contratante, en orden de preservar la confidencialidad de contribuyente que debía impuestos a dicho Estado contratante y que tenía su residencia en Suiza<sup>394</sup>.

Los acuerdos RUBIK fueron fuertemente criticados porque a través de tales instrumentos se permitía seguir ocultando la identidad de las personas que habían evadido impuestos y que habían escondido sus activos con esa finalidad. Suiza garantizaba el

---

<sup>393</sup> MARTÍNEZ GINER, L.A. “El Fortalecimiento de La Obtención de Información Tributaria En El ámbito Internacional: FATCA versus RUBIK.” Ob. Cit., Pág. 1.

<sup>394</sup> OBERSON, X. “The Development of International Assistance in Tax Matters in Switzerland: From Evolution to Revolution.” Journals IBFD, no. 53 Eur. Taxn. 8 (2013).Pág. 375.

anonimato bajo el secreto fiscal reconocido en sus leyes internas. Por lo que la firma de estos convenios iba en contra de la política de transparencia fiscal que había desarrollado la OCDE hasta entonces y que había sido respaldada por la comunidad internacional<sup>395</sup>.

Coincidimos en que los acuerdos RUBIK no eran deseables para el desarrollo de la cooperación internacional porque auspiciaba la opacidad de los activos invertidos en las instituciones financieras suizas. Sin embargo, es de interés para nuestra investigación porque a través de estos acuerdos, se estableció una retención a cuenta de los impuestos omitidos estimados por Suiza.

De cierta manera, Suiza estaba recaudando a cuenta de otro Estado una cantidad estimada de los impuestos que los cuentahabientes en suiza no habían pagado en su país de residencia. Este mecanismo incluía el uso de las instituciones financieras como sujetos encargados de realizar la retención. Por estos motivos analizaremos con mayor detalle estos instrumentos internacionales en el Capítulo 6 de esta investigación.

#### **2.3.4. La Ley sobre el cumplimiento fiscal relativa a cuentas en el extranjero (*Foreign Account Tax Compliance Act–FATCA*) y los Acuerdos intergubernamentales con EEUU (IGA): el cambio de paradigma, el uso una retención del 30% de los activos financieros no reportados como sanción a la opacidad**

Por otra parte, la Ley sobre el cumplimiento fiscal relativa a cuentas en el extranjero en adelante (FATCA), ha sido una de las respuestas más poderosas que ha tomado Estados Unidos de Norteamérica (EE.UU.) para combatir la evasión fiscal auspiciada por las

---

<sup>395</sup> En este sentido se ha pronunciado: LAMPREAVE MÁRQUEZ, P.: “Diferentes enfoques para el intercambio automático de información”, *Quincena fiscal*, No. 15, BIB 2013\1925, 2013, p. 18 También *vid.* PISTONE, P.: “European Union/Switzerland - Exchange of Information and Rubik Agreements: The Perspective of an EU Academic”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 67, No. 4/5, 2013, p. 218.

instituciones financieras que amparadas bajo el secreto fiscal estricto habían ayudado a los contribuyentes de EE.UU. a evadir el pago de sus obligaciones fiscales.

La administración Obama implementó en la normativa estadounidense sobre cumplimiento tributario de cuentas extranjeras (Foreign Account Tax Compliance Act – FATCA–), aprobada el 18 de marzo de 2010 como una sección de la Hiring Incentives to Restore Employment (HIRE) Act. Dicha normativa constituyó un nuevo capítulo 4 del “Internal Revenue Code” de EEUU<sup>396</sup>.

Esta norma ha revolucionado la cooperación internacional de forma nunca antes vista. A través de su implementación los Estados se han alineado a la misma para establece un nuevo estándar de intercambio automático de información financiera<sup>397</sup>.

Esta norma es de interés para esta investigación porque, aunque reconocemos que su finalidad es obtener la información financiera de los estadounidenses en todo el mundo, utiliza a los agentes financieros para retener a sus clientes el 30% de los pagos de fuente estadounidense y de los ingresos procedentes de la venta de determinados valores de fuente estadounidense a menos que proporcionen la información financiera de cualquier persona estadounidense (*US person*)<sup>398</sup>.

No obstante, que la evolución de la normativa FATCA ha dejado prácticamente de lado

---

<sup>396</sup> Vid. ISUSI APRAIZ, I.: “Intercambio de Información, Blanqueo de Capitales y Lucha Contra el Fraude Fiscal”, en *FATCA: Principales implicaciones*, Instituto de Estudios Fiscales, Valencia, 2014, p. 321.

<sup>397</sup> En el mismo sentido expresa MACHANCOSES GARCÍA, E.: *El intercambio de información...*, cit., p. 48. “En 2010 se aprueba la normativa FATCA (*Foreign Account Tax Compliance Act*). Una norma sin precedentes dirigida a obtener toda la información bancaria a nivel mundial respecto de los contribuyentes estadounidenses. se trata de una norma unilateral, con efectos extraterritoriales, cuyo objeto es acceder la información financiera mundial relación con los contribuyentes estadounidenses, so pena de una importante retención en caso de incumplimiento (30% retención definitiva en la fuente sobre toda la renta procedente de los EE.UU.)”

<sup>398</sup> La Sección 1473(4) define el agente retenedor como todas aquellas personas, cualquiera que sea su capacidad de actuación, que lleven a cabo el control, recibo, custodia, disposición o pago de cualquier pago retenible.



la retención del 30% antes mencionada, debido al éxito en la implementación del intercambio automático de información financiera de personas norteamericanas, es de interés para esta investigación por dos razones.

La primera es la utilización de instituciones financieras para retener el 30% de los pagos de fuente estadounidense y de los ingresos procedentes de la venta de determinados valores de fuente estadounidense<sup>399</sup>. La segunda es la posibilidad de que a través de esas instituciones se pueda recaudar de forma automática una contribución de un Estado distinto al Estado en donde se encuentra la Institución financiera.

Los dos elementos explicados, son desde nuestro punto de vista relevantes para el estudio de la asistencia internacional en el cobro de créditos fiscales. Porque a través del nuevo estándar global de intercambio de información financiera que se ha puesto en marcha a partir de 2017 y 2018, por una parte, se obtendrá información de relevancia tributaria útil para cobrar créditos fiscales nacionales y extranjeros.

Por otra parte, las instituciones financieras podrían jugar un papel relevante a la hora de recaudar los créditos extranjeros. Debido a lo anterior, en el Capítulo 6 también analizamos con mayor detalle la normativa FATCA.

Es importante resaltar que la implementación de la normativa FATCA no se ha paralizado con la administración del actual presidente de EEUU (Donald Trump), pues éste país sigue utilizando como base jurídica de sus intercambios de información tal y como se puede apreciar de la página del IRS que está dedicado exclusivamente en FATCA<sup>400</sup>.

---

<sup>399</sup> La Sección 1473(4) define el agente retenedor como todas aquellas personas, cualquiera que sea su capacidad de actuación, que lleven a cabo el control, recibo, custodia, disposición o pago de cualquier pago retenible.

<sup>400</sup> *Cfr.* IRS: “Foreign Account Tax Compliance Act FATCA | Internal Revenue Service”, pp. 1-ss, fecha de consulta 3 septiembre 2019, en <https://www.irs.gov/businesses/corporations/foreign-account-tax-compliance-act-fatca>.

### **2.3.5. La implementación del CRS y del CbC report a través de la Convención Multilateral actualizada en 2010 como causa del incremento del número de países dispuestos a prestar asistencia en el cobro transfronterizo**

En 2010 la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal (Convención Multilateral) fue actualizada para introducir el nuevo estándar de intercambio de información acordado por la OCDE/G20. Además se eliminaron los obstáculos para que cualquier Estado miembro y no miembro de la OCDE y del Consejo de Europa pudiera adherirse a la misma<sup>401</sup>.

La Convención Multilateral contempla todas las formas posibles de asistencia mutua administrativa en materia fiscal. Por lo que se ha reconocido como el instrumento más poderoso en esta materia a nivel internacional. Así contempla el intercambio de información, la asistencia en la realización de notificaciones y la asistencia en el cobro de créditos fiscales<sup>402</sup>.

Debido a su alcance multilateral, ésta Convención ha sido empleada para establecer dos estándares globales de intercambio de información el de estándar común de información financiera (CRS) y el estándar del informe país por país (Country by Country Report).

Dado a que el objeto de estudio de esta investigación es la asistencia mutua en el cobro de créditos fiscales no se hace un análisis exhaustivo de los estándares de intercambio de información automática antes referidos, sino que sólo se analizan para enfatizar el avance

---

<sup>401</sup> Vid. Infra. Capítulo 4. Cooperación multilateral a través del Convenio sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la OCDE y del Consejo de Europa de 1988, actualizada mediante protocolo en 2010. El objetivo del análisis realizado en este apartado fue la asistencia en el cobro de créditos fiscales sin embargo, en este apartado también se analiza el intercambio de información realizado a través de este instrumento internacional.

<sup>402</sup> Vid. Infra. Capítulo 4. Cooperación multilateral a través del Convenio sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la OCDE y del Consejo de Europa de 1988, actualizada mediante protocolo en 2010.

en materia de cooperación internacional y la utilidad de estos nuevos mecanismos en la mejora de la eficiencia y eficacia de la asistencia mutua en el cobro de créditos fiscales.

No obstante, se destaca que la Convención Multilateral es analizada en detalle más adelante desde el enfoque del instrumento que hace posible la implementación de la asistencia mutua en el cobro de créditos fiscales en la modalidad multilateral<sup>403</sup>.

### **2.3.5.1 El establecimiento del estándar común de información financiera (CRS) a través de la Convención Multilateral**

En el 2014 apareció la normativa FATCA que impulsó de forma nunca antes vista la lucha contra el fraude y la evasión fiscal a través de la implementación del intercambio de información financiera de residentes norteamericanos. Esta norma doméstica de los EEUU tenía efectos extraterritoriales que hacían difícil su aplicación, sin embargo, el país norteamericano consiguió el respaldo del G5 integrado por España, Francia, Alemania, Reino Unido e Italia para su implementación<sup>404</sup>.

De manera que se acordó la firma de los IGA (Modelo IGA 1-A) para que las entidades financieras que residieran en uno de estos cinco países recabaran información sobre las cuentas de sus clientes norteamericanos y la transmitieran a las autoridades fiscales competentes de sus respectivos Estados de residencia, para que éstos, a su vez, enviaran los datos recibidos, de manera automática, a la autoridad tributaria norteamericana (IRS)<sup>405</sup>.

---

<sup>403</sup> Vid. Infra. Capítulo 4. Cooperación multilateral a través del Convenio sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la OCDE y del Consejo de Europa de 1988, actualizada mediante protocolo en 2010.

<sup>404</sup> Vid. Infra Capítulo 6. Apartado 6.3 La ley sobre el cumplimiento fiscal relativa a cuentas en el extranjero (Foreign Account Tax Compliance Act-FATCA): la implementación de una retención/sanción en caso de no informar.

<sup>405</sup> Vid. Infra Capítulo 6. Apartado 6.3 La ley sobre el cumplimiento fiscal relativa a cuentas en el extranjero (Foreign Account Tax Compliance Act-FATCA): la implementación de una retención/sanción

La firma de los acuerdos IGA tuvo una influencia determinante en la creación de un nuevo estándar internacional de intercambio automático de información financiera CRS y en la implementación de ese estándar en la UE a través de la Directiva 2011/16/UE que se analiza en un epígrafe más adelante<sup>406</sup>.

Ante la multiplicación de los IGA 1 y 2 existía la necesidad de desarrollar un instrumento global de intercambio de información financiera. El instrumento que hacía posible la implementación de un estándar global de intercambio de información financiera era la Convención Multilateral<sup>407</sup>.

En 2012 la OCDE publicó un informe para impulsar el intercambio automático de información (AEOI). En el informe se explica qué es el AEOI y como funciona. También se expone que los principales instrumentos que hacen posible este intercambio de información son el artículo 26 del Modelo Convenio OCDE y la Convención Multilateral. También resaltó la idoneidad del intercambio automático de información para intercambiar datos a través de estándares predefinidos<sup>408</sup>.

El G5 con la intención de extender el intercambio automático de información basado en el modelo IGA 1 de FATCA , hizo un llamado a otros países para trabajar en un proyecto

---

en caso de no informar.

<sup>406</sup> Vid. Infra En este Capítulo 2.3.8.3.3 El estándar de rentas de carácter financiero a través de la Directiva 2014/107/UE -DCA2 y de la Directiva 2016/2258 - DCA5: su prevalencia sobre la Directiva del Ahorro

<sup>407</sup> Algunos autores como ya señalaban la necesidad de desarrollar un instrumento global de intercambio de información *vid.* CAVELTI LUZIUS, U.: “Automatic Information Exchange versus the Withholding Tax Regime Globalization and Increasing Sovereignty Conflicts in International Taxation”, *World Tax Journal*, vol. 05, No. 2, 2013, p. 209. Por su parte SEER, R.; GABERT, I.: “European and International Tax Cooperation: Legal Basis, Practice, Burden of Proof, Legal Protection and Requirements”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 65, 2011, (No. 2), pp. 89-90, señaló la relevancia de firmar la Convención que se alineaba con el nuevo estándar de intercambio de información para efectos fiscales acordado internacionalmente. Por lo que el instrumento más indicado para la implementación del un estándar global de intercambio de información financiera era la Convención Multilateral.

<sup>408</sup> OECD: Automatic Exchange of Information. What is, how it works, benefits, what remains to be done, 2012, pp. 5-ss.

piloto común de intercambio de información fiscal. El G20, por su parte solicitó a la OCDE la elaboración de una norma internacional que permitiera la implementación multilateral del intercambio automático de información sobre cuentas financieras<sup>409</sup>.

El 23 de mayo de 2013 el Consejo Europeo por unanimidad acordó dar prioridad a los esfuerzos por implementar el intercambio automático de información en la UE y a nivel global al respaldar los esfuerzos del G8, G20 y la OCDE en el desarrollo de un estándar global de intercambio automático de información financiera<sup>410</sup>.

El 19 de junio de 2013 la OCDE presentó el informe *A step change in tax transparency* que define los pasos a seguir en la adopción de las medidas concretas que deben adoptarse para instrumentar el modelo global de intercambio automático de información<sup>411</sup>. El 6 de septiembre de 2013 los líderes del G20 se comprometieron a adoptar el intercambio automático de información como nuevo estándar global y respaldaron la labor de la OCDE para el desarrollo de ese estándar<sup>412</sup>.

En febrero de 2014 los ministros de finanzas y los gobernadores de los bancos centrales del G20 aprobaron el estándar común de reporte (*Common Reporting Standard*)

---

<sup>409</sup> Vid. Supra. En este Capítulo. Apartado 2.3.4. La Ley sobre el cumplimiento fiscal relativa a cuentas en el extranjero (Foreign Account Tax Compliance Act - FATCA) y los Acuerdos intergubernamentales con EEUU (IGA): el cambio de paradigma, el uso una retención del 30% de los activos financieros no reportados como sanción a la opacidad.

<sup>410</sup> Así se explica en OECD: *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters*, OECDpublishing, 2014, p. 10, fecha de consulta 17 agosto 2018, en [http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/standard-for-automatic-exchange-of-financial-account-information-for-tax-matters\\_9789264216525-en#page3](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/standard-for-automatic-exchange-of-financial-account-information-for-tax-matters_9789264216525-en#page3).

<sup>411</sup> Vid. OECD: *A step change in tax transparency*, OECD Publishing, Paris, 2013, pp. 4-ss, fecha de consulta 26 junio 2019, en [https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/taxtransparency\\_G8report.pdf](https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/taxtransparency_G8report.pdf) En el informe se definen los puntos clave que se deben implementar para desarrollar un modelo efectivo de intercambio automático de información.

<sup>412</sup> Vid. OECD: *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters*, Second, OECD Publishing, Paris, 2017, p. 10, fecha de consulta 25 junio 2019, en [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/standard-for-automatic-exchange-of-financial-account-information-in-tax-matters-second-edition\\_9789264267992-en](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/standard-for-automatic-exchange-of-financial-account-information-in-tax-matters-second-edition_9789264267992-en).

desarrollado por la OCDE <sup>413</sup>. La OCDE además del estándar común de reporte en adelante CRS publicó las normas de diligencia debida y el intercambio de información además del Modelo de Acuerdo de Autoridades Competentes. En julio de 2014 se publicó un paquete completo del CRS que contenía además los comentarios tanto del Modelo de Acuerdo como del CRS. Además contenía las modalidades de tecnologías para implementar el nuevo estándar. El paquete completo fue aprobado por el G-20 en septiembre de ese mismo año<sup>414</sup>.

En ese contexto, el 29 de octubre de 2014 se firma en Berlín el acuerdo multilateral de autoridades competentes sobre el estándar común de información financiera. Los firmantes se comprometieron a intercambiar información en 2017, como es el caso de España y otros en 2018<sup>415</sup>.

---

<sup>413</sup> Cfr. OECD: Estándar para el intercambio automático de información sobre cuentas financieras, Segunda edición, 2a, OECD Publishing, Paris, 2017, p. 12, fecha de consulta en <https://www.oecd-ilibrary.org/content/publication/9789264268074-es>.

<sup>414</sup> Así lo explica GARDE GARDE, M.; DE LAS MORENAS FERNÁNDEZ, E.: *Cooperación Internacional: Intercambio...*, cit., p. 1510. “En febrero de 2014, la OCDE publicó el estándar común de comunicación automática de información de cuentas financieras, las normas de diligencia debida y el intercambio de información y el modelo de acuerdo de autoridades competentes, que con posterioridad fueron aprobadas por el G20. En julio de 2014, el Consejo de la OCDE publicó la norma internacional completa, que incluía los elementos restantes es decir los que mentarías al modelo de acuerdo y al estándar común de comunicación de información y las modalidades de tecnologías de la información para aplicar la norma internacional. Los Ministros de Hacienda Y los Gobernadores de los Bancos Centrales del G20 aprobaron el paquete completo de la norma internacional en septiembre de 2014.”

<sup>415</sup> Cfr. Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre intercambio automático de información de cuentas financieras, Berlín, 29 de octubre de 2014. (BOE núm. 193 de 13 de agosto de 2015). Este acuerdo fue firmado por España y publicado en el Boletín Oficial del Estado. Resalta MACHANCOSES GARCÍA, E.: *El intercambio de información...*, cit., p. 198, que en ocasión de la firma del Acuerdo Multilateral se invita al resto de países jurisdicciones a adherirse a la iniciativa de intercambio de información automático de cuentas financieras para poder crear lo antes posible un sistema global que permita luchar contra la evasión y fraude fiscal. Así la autora refiere “Una vez aprobado el Estándar y un calendario factible y efectivo del intercambio automático de información, tiene lugar la firma del AAC IF el día 29 de octubre de 2014 por 51 jurisdicciones, con ocasión de la reunión del Foro Global en Berlín, y con base en el artículo 6 del CAM. En la Declaración pronunciada con ocasión de la firma, se invita al resto de países y jurisdicciones a sumarse a la iniciativa contenida en el Acuerdo, y así poder crear con celeridad un verdadero sistema global de intercambio automático de información que no deje espacio a la evasión y el fraude fiscal.” Por su parte GARDE GARDE, M.; DE LAS MORENAS FERNÁNDEZ, E.: *Cooperación Internacional: Intercambio...*, cit., p. 1510, resalta que “Sobre estas bases, el 29 de octubre de 2014 España. Con 50 países y jurisdicciones, firmó en Berlín el acuerdo multilateral de autoridades

Dicho acuerdo multilateral fue bien recibido por la comunidad internacional pues a mayo de 2014 más de 60 jurisdicciones se habían comprometido a implementarlo y 44 jurisdicciones habían acordado una agenda común para su implementación<sup>416</sup>. Al 25 de abril de 2019 los Estados y jurisdicciones que habían firmado el Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre el Intercambio Automático de Información de Cuentas Financieras eran ciento cinco<sup>417</sup>.

El artículo 6 de la Convención Multilateral se convirtió en la base jurídica para el desarrollo del Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre el Intercambio Automático de Información de Cuentas Financieras en adelante Modelo AAC y para la implementación del CRS de AEOI<sup>418</sup>. También es posible firmar el Modelo AAC con base

---

competentes sobre estándar común de comunicación de información financiera (en adelante, AMAC). En dicho acto cada una de las jurisdicciones se comprometía a intercambiar en 2017, caso español, o en el 2018. Desde esa fecha se han ido sumando otras jurisdicciones siendo en la actualidad los firmantes 78.”

<sup>416</sup> OECD: Estándar para el intercambio..., cit., p. 12.

<sup>417</sup> Vid. Lista actualizada al 25 de abril de 2019 de los países firmantes de los Acuerdos Multilaterales entre Autoridades Competentes sobre el Intercambio Automático de Información de Cuentas Financieras en <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/MCAA-Signatories.pdf>.

<sup>418</sup> Así lo refiere MARTÍNEZ GINER, L. A. M.: “El intercambio automático de información en materia tributaria: retos e incertidumbres jurídicas”, *Civitas*, 173/2017, BIB 2017\581, 2017, p. 2. “La OCDE ha seguido con su programa de implementación del nuevo Estándar de intercambio automático de información de cuentas financieras dentro de la estrategia del *Global Forum on Transparency and Exchange of information*. En febrero de 2014 la OCDE acordó el texto del *Common Reporting Standard* (CRS) en el que se fijaban las bases para implementar un sistema de intercambio automático de cuentas financieras. En octubre de 2014 se gestionó el marco jurídico internacional que posibilitaría el intercambio automático de información de cuentas financieras basado en el CRS y que se estructuraba sobre la base del Acuerdo Multilateral de asistencia administrativa en materia tributaria ( OCDE -Consejo de Europa)”. En sentido similar se pronuncia MACHANCOSES GARCÍA, E.: *El intercambio de información...*, cit., p. 196. “Resultado de estos esfuerzos, el 13 de febrero 2014, la OCDE adopta el estándar internacional de intercambio automático de información sobre cuentas financieras para su presentación en la reunión de los Ministros de finanzas del G-20, celebrada los días 22 y 23 febrero de 2014 en Sídney (Australia). El G-20 refrenda el Estándar elaborado por la OCDE, pospone para septiembre de 2014 la aprobación de un calendario concreto de implantación del intercambio automático de información a nivel global, y emplaza a las jurisdicciones que aún no sean participantes del Convenio multilateral de asistencia mutua en materia tributaria en su versión 2010 (CAM 2010) a proceder cuan to antes a la firma del mismo, y así poder suscribir el AAC IF de 29 de octubre de 2014, con base al artículo 6 del CAM”.

en el artículo 26 del Modelo Convenio de la OCDE. Sin embargo la forma de implementarlo mundialmente ha sido a través del acuerdo Multilateral<sup>419</sup>.

Para implementar el intercambio de información de cuentas financieras es necesario ser parte de la Convención Multilateral, pero además es necesario firmar un Acuerdo entre Autoridades Competentes en adelante AAC. El AAC hace posible el intercambio de información automática de cuentas financieras, es el nexo entre la Convención Multilateral y el CRS para realizar el AEOI.

Dicho acuerdo puede ser firmado por dos o más partes. Sin embargo la información que se intercambia automáticamente funciona de forma bilateral. Además es necesario que los países y las jurisdicciones firmantes depositen una serie de anexos en el órgano de

---

<sup>419</sup> Vid. OECD: *Estándar para el intercambio...*, cit., p. 15. En este informe la OCDE explica que Existen diferentes bases jurídicas para articular el intercambio automático de información. Si bien los convenios bilaterales celebrados con base en el artículo 26 del modelo convenio de la OCDE hacen posible realizar intercambios automáticos de información, la convención sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal, con la actualización realizada en 2011, constituye un instrumento, al tiempo que permite el intercambio automático de información. Con la ventaja de que tiene un alcance multilateral. En sentido similar señala MACHANCOSES GARCÍA, E.: *El intercambio de información...*, cit., p. 199. “El capítulo III del CAM autoriza el intercambio de información con fines tributarios, incluido el intercambio automático de información y permite a las autoridades competentes de las jurisdicciones acordar el ámbito y las modalidades de dichos intercambios automáticos. El artículo 6 del CAM, prevé que dos o más partes puedan con- venir el intercambio automático de información. En este sentido, aunque los Estados pueden utilizar la cláusula del artículo 26 de los CDIs para acordar un Acuerdo bilateral de intercambio automático de información, u otro instrumento como el AII en su versión 2015, el Convenio multilateral es un instrumento mucho más eficiente que permite implementar con carácter multilateral el estándar del AAC IF.”



coordinación de la OCDE<sup>420</sup>. El primer intercambio automático de información se realizó el 30 de septiembre de 2017 entre al menos 50 jurisdicciones<sup>421</sup>.

### ***2.3.5.1.1 El Modelo de AAC para implementar el CRS: la información que se intercambia como instrumento para incrementar el desarrollo de la asistencia en la recaudación***

Recordemos que el Modelo de AAC es el Modelo de Autoridades competentes que fue elaborado por la OCDE a instancias del G20 para implementar el estándar común de reporte (CRS) para implementar el intercambio automático de información de cuentas financieras. Dicho Modelo AAC está integrado por varios considerandos y siete secciones. En la Sección 1 se establecen las definiciones de los conceptos que se utilizan en la AAC. En la Sección 2 se establecen las disposiciones sobre el intercambio de información respecto de las cuentas financieras que se deben revelar. En la sección 3 se regulan los plazos y procedimientos para el intercambio de información. En la sección 5 se establecen las obligaciones de confidencialidad y protección de datos. En las secciones 4, 6 y 7 se regulan normas de colaboración para dar cumplimiento y aplicación al AAC, la vigencia, suspensión y denuncia del mismo<sup>422</sup>.

---

<sup>420</sup> Cfr. OECD: *Estándar para el intercambio...*, cit., p. 16, en sentido similar explica GARDE GARDE, M.; DE LAS MORENAS FERNÁNDEZ, E.: *Cooperación Internacional: Intercambio...*, cit., pp. 1510-1511. “El AMAC Constituye la base legal en virtud del cual se fijan las condiciones del intercambio automático de información de cuentas financieras CRS al amparo del artículo seis del convenio multilateral. El AMAC funciona de manera similar al convenio multilateral, se firma constituyendo el marco legal, pero luego el intercambio automático opera de forma bilateral siendo necesario el depósito por las jurisdicciones de una serie de anexos en el órgano de coordinación de la OCDE para que sea efectivo”.

<sup>421</sup> Así lo explica MUSILEK, A.: *Combating Tax Avoidance...*, cit., p. 279. “The first automatic, standardized, annual and reciprocal exchange of financial account information took place on 30September2017 among almost fifty jurisdictions, in accordance with the single and global standard of automatic exchange of information (AEOI) covered by the Common Reporting Standard(CRS)1 adopted by the G20 at its Brisbane Summit in November2014 and also reflected in Directive2014/107/EU of 9 December 2014 amending Directive 2011/16/EU.”

<sup>422</sup> Cfr. OECD: *Estándar para el intercambio...*, cit., p. 17. En el Anexo 1 se encuentra el Modelo de Acuerdo entre Autoridades Competentes Multilateral y en el Anexo 2 el Modelo de Acuerdo entre Autoridades Competentes No recíproco. Sobre la descripción del Modelo AAC señala GARDE GARDE, M.; DE LAS MORENAS FERNÁNDEZ, E.: *Cooperación Internacional: Intercambio...*, cit., p. 1511. “El AMAC

El establecimiento de un CRS tiene por objeto realizar un intercambio eficaz de información financiera. Por lo que es muy importante que se defina con detalle la información que se debe intercambiar entre las jurisdicciones de residencia. Esto genera que la información intercambiada sea más precisa y uniforme. Cuestión que a la vez permite a los Estados y jurisdicciones utilizar de forma más eficiente la información proporcionada. Además representa un ahorro significativo en los costos de implementación tanto para los Estados como para las instituciones financieras obligadas a reportar<sup>423</sup>.

Para lograr sus objetivos el CRS establece disposiciones que buscan reducir el riesgo de que los contribuyentes eludan la transmisión de su información a través de la deslocalización de activos, de la inversión de cuentas no sujetas a comunicación, por lo tanto el CRS tienen un alcance amplio sobre: i) la información que se debe informar, ii) la identificación de los titulares de las cuentas y iii) sobre las instituciones financieras a reportar.

*Información sujeta a comunicación.* Existe la obligación de reportar diversas categorías de rentas del capital. Dentro de los que se encuentran los intereses, dividendos, otros similares como contratos de seguros con valor en efectivo, contratos de anualidades

---

está constituido por 7 secciones. La sección 1 recoge disposiciones relativas a definiciones generales, la sección 2 regula la información a intercambiar, la forma y plazos para el intercambio se establece en la sección 3 y en la sección 5 se recogen las normas sobre confidencialidad y seguridad que se han de respetar. Consultas entre autoridades competentes, la colaboración y el cumplimiento de las obligaciones y la fecha de aplicación del acuerdo se establece en las secciones 4, 6 y 7.”

<sup>423</sup> *Vid.* OECD: Estándar para el intercambio..., cit., p. 144. En la Sección IV: Debida Diligencia respecto de Cuentas Nuevas de Personas Físicas se describen una variedad de instrumentos financieros que deben ser sujetos a reporte. Así mismo en la Sección VI: Debida Diligencia respecto de Cuentas Nuevas de Entidades, se describen procedimientos para identificar instrumentos de inversión que también son reportables. Sobre la reducción de los costos se establece “Las soluciones técnicas comunes o compatibles para el reporte e intercambio de información constituyen un elemento esencial de todo sistema estandarizado de intercambio automático, especialmente de aquel utilizado por un gran número de jurisdicciones instituciones financieras. La estandarización reducirá los costes para todas las partes involucradas.”

ofrecidos o mantenidos por una institución financiera. Así como los saldos de cuentas financieras<sup>424</sup>.

*Información de los titulares de las cuentas reportables.* Se establece la obligación de revelar la información de las personas físicas o de la entidad que posee las cuentas o bien las personas que controlan dicha entidad, tales como el nombre, NIF (número de identificación fiscal), domicilio etc. Para evitar que se eluda la identificación del beneficiario efectivo de la cuenta también se exige que las instituciones financieras realicen enfoques de transparencia de sociedades ficticias, fideicomisos o acuerdos similares, incluyendo entidades sujetas a gravamen<sup>425</sup>.

La información financiera que se intercambia es útil para incrementar la eficacia y eficiencia en el desarrollo de la asistencia en el cobro de créditos fiscales porque con ella es posible conocer la mayoría de las rentas de capital que posee una persona física y jurídica. Además es posible saber quien es el beneficiario efectivo de esas rentas.

De esta manera, es posible que las administraciones tributarias utilicen esta información para realizar un cobro transfronterizo más rápido y efectivo de las deudas.

---

<sup>424</sup> *Vid.* OECD: *Ibid.*, p. 70.

<sup>425</sup> *Cfr.* Sección 2 (2) del Modelo de AAC. Al respecto señala MACHANCOSES GARCÍA, E.: *El intercambio de información...*, cit., p. 204. “El apartado 2 del artículo 2 del AAC IF detalla la información que debe ser objeto de intercambio automático, en tanto que se refiere a una «cuenta sujeta a comunicación de información». En particular, la información a suministrar debe contener, por un lado, la información relativa al titular de la cuenta: los datos identificativos de la persona física o de la entidad, así como de las personas físicas que la controlan cuando se trata de personas sujetas a comunicación de información; los datos identificativos de la cuenta en la que está la información; los datos identificativos de la entidad financiera sujeta a comunicación de información. En OECD: *Estándar para el intercambio...*, cit., p. 14. Se explica que para reducir el riesgo de que los contribuyentes eludan su obligación de reportar información recurriendo a entidades o acuerdos legales interpuestos no sólo se debe exigir que se reporte la información relativa de personas físicas. Para identificar situaciones en las que un contribuyente trata de ocultar el capital no obstante que acepte pagar el impuesto sobre la renta.

tributarias. Primero porque con la identificación del titular de los bienes será posible que las administraciones tributarias sepan si un deudor tributario tiene activos en otra jurisdicción.

En segundo lugar, los activos financieros son bienes de más fácil realización que permiten que el cobro sea realizado de forma más rápida. Además se ha reconocido en los instrumentos de asistencia mutua la prevalencia de estos activos sobre otros de más difícil realización al implementar la asistencia mutua en el cobro de créditos fiscales<sup>426</sup>.

#### ***2.3.5.1.2 El papel relevante de las instituciones financieras en la implementación del CRS, la protección de la confidencialidad de la información que se intercambia y la revisión por pares (peer review)***

La intervención de las instituciones financieras en la implementación del CRS ha sido destacada, pues son éstas las que tienen la información de los contribuyentes y la deben recabar para informarla a los Estados en los que se ubican. El empleo de las instituciones financieras como sujetos obligados a reportar fue propiciada por la falta de información suministrada por los contribuyentes (ocultación de rentas) y por la intervención de las propias instituciones financieras en la implementación de esquemas que propiciaban dicho ocultamiento de rentas<sup>427</sup>.

*Instituciones financieras a reportar.* Las instituciones financieras obligadas a reportar no sólo son los bancos, sino todas aquellas instituciones financieras como instituciones de custodia, de depósito, entidades de inversión y determinadas compañías de seguros. También

---

<sup>426</sup> Tanto en la Convención Multilateral como en la Directiva 2010/24/UE se establece la posibilidad de acelerar el cobro de créditos fiscales cuando existen notorias dificultades. La existencia de notorias dificultades puede incluir la existencia de bienes de más fácil realización. *Vid. Infra Capítulo 5. Asistencia multilateral en el cobro de créditos fiscales a través del convenio sobre asistencia administrativa en asuntos fiscales de la OCDE y del Consejo de Europa.*

<sup>427</sup> El papel de las instituciones financieras en el ocultamiento de rentas por parte de los contribuyentes para evadir el pago de impuestos en sus Estados de residencia fue analizado en un epígrafe anterior. *Vid. Supra. En este Capítulo. Apartado 2.2 Una aproximación a la magnitud de la evasión fiscal: la importancia de fortalecer los mecanismos de asistencia mutua en el cobro de créditos fiscales.*

se califican como instituciones financieras a corredores y a determinados vehículos de inversión<sup>428</sup>.

Como se ha mencionado, en la implementación del CRS las instituciones financieras tienen un papel relevante porque son las que deben identificar las cuentas reportables y recabar los datos de identificación de sus titulares.

*Intercambio automático de información.* Los Estados o las jurisdicciones que implementen el CRS deben establecer en su legislación doméstica la obligación de las instituciones financieras de reportarles la información de las cuentas financieras reportables y los datos de identificación de sus titulares<sup>429</sup>.

La autoridad competente de cada Estado o Jurisdicción intercambiará de forma automática anualmente con otra autoridad competente la información de las cuentas reportables<sup>430</sup>. También se prevé que las autoridades competentes receptoras de la información puedan notificar a la autoridad que suministra la información sobre un intercambio de información incorrecto o incompleto<sup>431</sup>.

*Confidencialidad.* Toda la información estará sujeta a las normas de confidencialidad y salvaguardas previstas en la Convención Multilateral, a fin de proteger los datos de carácter

---

<sup>428</sup> *Cfr.* Sección 1 (1) d), e), f) del Modelo AAC. Sobre este punto se explica en OECD: Estándar para el intercambio..., cit., p. 14; la importancia de las instituciones financieras en la implementación del estándar común de intercambio de información financiera. “además de un estándar común sobre el alcance de la información que se debe recabar e intercambiar, un modelo eficaz de intercambio automático de información tributaria, precisa, asimismo, de un estándar común sobre una categoría consolidada de procedimientos de debida diligencia por el que se puedan regir las instituciones financieras para identificar las cuentas reportables, y obtener los datos de identificación de los titulares de dichas cuentas que existe obligación de reportar. Los procedimientos de debida diligencia resultan esenciales en la medida en que contribuye a garantizar la calidad de la información reportada en intercambiada.”

<sup>429</sup> *Cfr.* Sección 2 (1) (2) del Modelo AAC.

<sup>430</sup> *Cfr.* Sección 2 (1) (2) del Modelo AAC.

<sup>431</sup> *Cfr.* Sección 4 (1) del Modelo AAC.

personal<sup>432</sup>. Para salvaguardar la confidencialidad de la información que se transmite, la OCDE ha previsto soluciones técnicas que implican que la información suministrada se transmita cifrada<sup>433</sup>.

El CRS implementa a nivel global el acuerdo IGA1 de la Normativa FATCA. Este estándar también fue adoptado por la UE a través de la Directiva de Cooperación Administrativa 2011/16/UE<sup>434</sup>. A fin de mantener la homogeneidad en la implementación del CRS todos éstos estándares son en esencia iguales<sup>435</sup>.

*Peer review.* La implementación del CRS es revisada y evaluada anualmente en un procedimiento de revisión por pares. El Foro Global ha revisado la legislación doméstica de cada jurisdicción obligada a implementar el CRS<sup>436</sup>.

---

<sup>432</sup> Cfr. Sección 5 (1) (2) del Modelo AAC.

<sup>433</sup> Se establece en OECD: *Estándar para el intercambio...*, cit., p. 14. “El formato digital para reportar debe ser un formato estandarizado para que la información pueda ser capturada, intercambiada y procesado de forma rápida, eficaz y al menor costo posible, empleando a tal fin métodos de transmisión y cifrado de los datos seguros y compatibles.”

<sup>434</sup> El estándar de intercambio automático de información implementado en la UE se analiza en detalle más adelante. Vid. *Infra*. 2.3.8.3.3 El estándar de rentas de carácter financiero a través de la Directiva 2014/107/UE -DCA2 y de la Directiva 2016/2258 - DCA5: su prevalencia sobre la Directiva del Ahorro

<sup>435</sup> Así lo refiere SEER, R.: “Chapter 26 Exchange of Information between Tax Authorities: Structures and Recent Developments”, en H. Jochum, P. Essers, M. Lang, N. Winkeljohann, Wiman (eds.) *Practical problems in European and international tax law: essays in honour of Manfred Mössner*, IBFD, Amsterdam, 2016, p. 6. “Based on the Joint Convention, a further important multilateral agreement was concluded to establish the global AEOI standard on financial account information (Automatic Exchange of Financial Account Information (AEFI)) on 29 October 2014 (MCAA 1), already mentioned in the context of DCA 2 (see section 26.2.2.2.). MCAA 1 has been followed by MCAA 2, of 27 January 2016, which 31 states signed to establish a CbCR standard. As of 30 June 2016, 13 further states have joined MCAA 2. The CbCR standard of MCAA 2 matches with DCA 4 (see section 26.2.2.3.).”

<sup>436</sup> El Foro global inició la revisión de pares en 2017 para lo cual estableció las áreas clave para evaluar la efectiva implementación del AEOI estándar. Las pautas a evaluar y los resultados de esa evaluación se reflejan en OECD: *Automatic Exchange of Information Implementation Report 2017*, OECD publishing, Paris, 2017, pp. 7-ss, fecha de consulta 1 julio 2019, en <https://www.oecd.org/tax/transparency/reporting-on-the-implementation-of-the-AEOI-standard.pdf>.

La primera evaluación de pares sobre la implementación del CRS fue realizada en 2017 y la segunda en 2018. En la última revisión se reflejó que el único país que no había cumplido su compromiso de adoptar el marco legal desarrollado por la OCDE para implementar el CRS fue EEUU quien ha utilizado para intercambiar la información los modelos IGA con base a la Normativa FATCA<sup>437</sup>.

### **2.3.5.2 La Convención Multilateral como base jurídica para implementar el informe país por país (IPP - CbC Report)**

El intercambio automático de información sobre el informe país por país denominado en inglés *Country by Country report* (en adelante IPP o *CbC Report*) es un nuevo estándar de intercambio de información desarrollado por la OCDE/G20 en el marco de la Acción 13 BEPS para combatir la erosión de bases imponibles causado por el traslado de beneficios de las empresas multilateral<sup>438</sup>.

El IPP se ha implementado a nivel internacional principalmente a través de la Convención Multilateral. También se han firmado acuerdos bilaterales para implementar este estándar (con base en los Convenios de Doble Tributación y los TIEA). EEUU es el país que principalmente ha implementado dicho estándar en la modalidad bilateral <sup>439</sup>. En la UE la

---

<sup>437</sup> Así se refiere en OECD: *Automatic Exchange of Information Implementation Report 2018*, OECDpublishing, Paris, 2018, p. 3, fecha de consulta 1 julio 2019, en <https://www.oecd.org/tax/transparency/AEOI-Implementation-Report-2018.pdf> "The United States has undertaken automatic information exchanges pursuant to FATCA from 2015 and entered into intergovernmental agreements (IGAs) with other jurisdictions to do so. The Model 1A IGAs entered into by the United States acknowledge the need for the United States to achieve equivalent levels of reciprocal automatic information exchange with partner jurisdictions. They also include a political commitment to pursue the adoption of regulations and to advocate and support relevant legislation to achieve such equivalent levels of reciprocal automatic exchange."

<sup>438</sup> En esta investigación se ha hecho referencia a los escándalos generados por las empresas multinacionales que no pagaban impuestos en la jurisdicción en la que operaban a pesar de las ganancias que obtenían en dichos territorios. *Vid. Supra. En este Capítulo. Epígrafe 2.2.4 La dimensión de la pérdida recaudatoria por planificación fiscal agresiva de empresas multinacionales.*

<sup>439</sup> En el ciber sitio del ISR se especifican todos los Acuerdos de Autoridad Competente (AAC) que EEUU ha firmado con otras jurisdicciones para implementar el informe país por país. Al 28 de junio de 2019

DCA4 implementa el informe país por país, en un epígrafe más adelante se analiza ésta Directiva<sup>440</sup>.

Bajo el estándar mínimo propuesto en la acción 13 del Plan BEPS, las empresas multinacionales deben declarar anualmente y por cada jurisdicción en la que operan, la cuantía de ingresos y los beneficios antes del impuesto sobre sociedades, el importe del impuesto sobre sociedades pagado y el devengado<sup>441</sup>. Más adelante, en esta investigación se analiza con más detalle la Acción 13 por lo que a continuación nos centraremos en su implementación a través de la Convención Multilateral<sup>442</sup>.

El artículo 6 de la Convención Multilateral es la base jurídica para implementar a nivel global el estándar de intercambio automático de información del informe país por país. Para vincular la obligación de intercambiar automáticamente la información prevista en la

---

habían celebrado acuerdos bilaterales con base en los Convenios para evitar la doble tributación y TIEAs 24 países y jurisdicciones Los países que han celebrado el AAC para implementar el informe país por país que aparecen en el ciber sitio son: “Israel, Italy, Jamaica, Japan, Jersey, Latvia, Liechtenstein, Lithuania, Luxembourg, Malta, Mauritius, Mexico, Monaco, Netherlands, New Zealand, Norway, Poland, Portugal, Republic of Korea, Slovakia, Slovenia, South Africa, Spain, Sweden, United Kingdom.”. *Cfr.* IRS: “Country-by-Country Reporting Jurisdiction Status Table | Internal Revenue Service”, 2019, pp. 1-ss, fecha de consulta 29 junio 2019, en <https://www.irs.gov/businesses/country-by-country-reporting-jurisdiction-status-table>.

<sup>440</sup> El estándar de intercambio automático de información del informe país por país implementado en la UE se analiza en detalle más adelante. *Vid. Infra. En este Capítulo. Apartado 2.3.8.3.5 La Directiva 2016/881/UE (DCA4): El intercambio automático de información relativa al informe país por país que aporta datos sobre el traslado de beneficios.*

<sup>441</sup> *Cfr.* OECD: Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2015, p. 16, fecha de consulta 11 junio 2019, en [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/transfer-pricing-documentation-and-country-by-country-reporting-action-13-2015-final-report\\_9789264241480-en](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/transfer-pricing-documentation-and-country-by-country-reporting-action-13-2015-final-report_9789264241480-en). Tam bién vid. BARRENO ASENSIO, M.: “Country by Country Reporting”, en J.M. Almudi Cid, J.A. Ferreras Gutiérrez, P.A. Hernández González-Barreda (eds.) *Combating Tax Avoidance in the EU : harmonization and cooperation in direct taxation*, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, The Netherlands, 2019, pp. 1-ss.

<sup>442</sup> *Vid. Supra.* En este Capítulo. Apartado 2.3.6 El plan de acción BEPS en la OCDE y el intercambio de información como medio para combatir la erosión de bases imponibles. El intercambio espontáneo de tax rulings (acción 5), la revelación de mecanismos de panificación fiscal agresiva (acción 12) y el reporte país por país (acción 13).



Convención Multilateral con la información específica que se debe proporcionar en el informe país por país, es necesario firmar un acuerdo de autoridades competentes (AAC)<sup>443</sup>.

En el Anexo IV del informe final de la Acción 13 del Plan BEPS se desarrolló un acuerdo de autoridades competentes (Modelo de AAC) para implementar el estándar de informe país por país con base en la Convención Multilateral, de manera que los países que han implementado dicho estándar a través de la Convención Multilateral se basan en el Modelo AAC<sup>444</sup>.

El acuerdo de autoridades competentes para implementar el informe país por país (a través de la Convención Multilateral) fue firmado por 31 jurisdicciones el 27 de enero de 2016 en París<sup>445</sup>. Con la firma de dicho estándar de intercambio automático de información,

---

<sup>443</sup> El artículo 6 de la Convención Multilateral establece que las partes pueden acordar mutuamente el intercambio de automático de cierta información. *Vid.* CONSEJO DE EUROPA; OCDE: *Convención sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal enmendada por el Protocolo que entró en vigor el primero de junio 2011*, p. Art. 6 Asimismo en el anexo IV se desarrolla el Modelo AAC para implementar el IPP con base en la Convención Multilateral en donde se explica que dicho modelo se desarrolla con base en el artículo 6 de la Convención Multilateral *Vid.* OECD: *Transfer Pricing Documentation...*, cit., p. 45.

<sup>444</sup> *Vid.* *Infra.* En este Capítulo. Apartado 2.3.8.3.5 La Directiva 2016/881/UE (DCA4): El intercambio automático de información relativa al informe país por país que aporta datos sobre el traslado de beneficios.

<sup>445</sup> *Vid.* *Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-by-Country Reports: Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*, Paris, 2016, pp. 1-ss, fecha de consulta 29 junio 2019, en <http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/about-automatic-exchange/abc-mcaa.pdf> Los países que firmaron el AAC el 27 de enero de 2016 para implementar el informe país por país fueron: Alemania, Australia, Austria, Bélgica, Chile, Costa Rica, República Checa, Dinamarca, Estonia, Finlandia, Francia, Grecia, Irlanda, Italia, Japón, Liechtenstein, Luxemburgo, Malasia, México, Países Bajos, Nigeria, Noruega, Polonia, Portugal, Eslovaquia, Eslovenia, Sudáfrica, España, Suecia, Suiza y Reino Unido. En sentido similar refiere MACHANCOSES GARCÍA, E.: *El intercambio de información...*, cit., pp. 210-ss. “De conformidad con el Modelo de Acuerdo multilateral recogido en el Anexo IV del Informe final de la Acción 13 BEPS, se celebra en París el 27 de enero de 2016 el Acuerdo de autoridades competentes sobre intercambio automático de información de los Informes país por país (en adelante AAC IPP)<sup>545</sup>, con base en el artículo 6 del CAM. El AAC IPP se suscribe por 31 jurisdicciones, entre ellas España y queda abierta la firma para que se sumen más países y jurisdicciones al compromiso. A fecha de 15 de junio 2018, suman 70 las jurisdicciones que han firmado el AAC IPP. Únicamente Gabón, Haití y Qatar no son Parte del CAM 2010.”

la Convención Multilateral ha tomado un papel fundamental en la implementación mundial de la cooperación administrativa en materia fiscal<sup>446</sup>.

Todos los países miembros de la OCDE y del G20 acordaron la implementación del informe país por país (IPP), también se han comprometido a elaborar e intercambiar el IPP países en desarrollo. Compromiso que ha propiciado que más países se adhieran a la Convención Multilateral. Dando como resultado que al 25 de junio 79 jurisdicciones hubieran firmado el AAC para implementar el IPP a través de la Convención Multilateral<sup>447</sup>.

---

<sup>446</sup> La importancia de la implementación del informe país por país a través de la Convención Multilateral fue reconocido por el Secretario General de la OCDE, quien expresó: “Tonight marks an important step in the next stage of BEPS: implementation, implementation, implementation! Without effective implementation, we risk consigning the BEPS reports to books gathering dust on shelves. That is why your efforts to transform the BEPS agreement into reality – evidenced by your signature of the Multilateral Competent Authority Agreement (MCAA) for the automatic exchange of country-by-country reports – are so important.” *Vid.* GURRÍA, A.: “Remarks at Multilateral Competent Authority Agreement signing ceremony: Country-by-country reporting - OECD”, *OECD - Exchange of information*, 2016, p. 1, fecha de consulta 29 junio 2019, en <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/remarks-at-multilateral-competent-authority-agreement-signing-ceremony-country-by-country-reporting.htm>.

<sup>447</sup> Los países que se han comprometido a implementar el IPP integran un marco de países que incluyen a los países miembros de la OCDE, del G20 y países en desarrollo. Así se explica en OCDE: *Directrices para la elaboración y presentación de informes país por país: Acción 13 BEPS*, Ediciones OCDE, Paris, 2018, p. 5, fecha de consulta 29 junio 2019, en <http://www.oecd.org/tax/beps/guidance-on-country-by-country-reporting-beps-action-13.htm>. “Todos los países de la OCDE y del G20 se han comprometido a dar cumplimiento a la obligación de presentar informes país por país (IPP), tal y como se establece en el Informe de la Acción 13 del Proyecto BEPS titulado «Documentación sobre precios de transferencia e informes país por país». Atendiendo a las importantes ventajas potenciales derivadas de la presentación de IPP para las administraciones tributarias de cara a evaluar el elevado riesgo que en materia tributaria puede derivarse tanto de la utilización de los precios de transferencia como de otras prácticas de erosión de bases imponibles y traslado de beneficios (BEPS, por sus siglas en inglés), otras tantas jurisdicciones (que, junto con los países miembros de la OCDE, integran el Marco Inclusivo), incluidos países en desarrollo, se han comprometido, asimismo, a elaborar y presentar IPP.” La lista de países que han firmado el AAC para implementar el IPP se pueden consultar en: OECD: “Signatories of the Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-by-Country Reports (CbC MCAA) and signing dates”, *OECD - Exchange of information*, 2019, p. 1, fecha de consulta 29 junio 2019, en <https://www.oecd.org/tax/beps/CbC-MCAA-Signatories.pdf>.

### **2.3.5.2.1 El Modelo de AAC para implementar el IPP: sujetos obligados, información que se intercambia, el intercambio automático de la información y la protección de su confidencialidad**

El Modelo de acuerdo de autoridades competentes denominado Modelo de AAC para implementar el informe país por país (IPP) está integrado por varios considerandos y siete secciones. En la Sección 1 se establecen las definiciones de los conceptos que se utilizan en el AAC. En la Sección 2 se establecen las disposiciones sobre el intercambio de información respecto de los grupos empresariales multinacionales (en adelante grupos EMN). En la sección 3 se regulan los plazos y procedimientos para el intercambio de información. En la sección 5 se establecen las obligaciones de confidencialidad y protección de datos. En las secciones 4, 6, 7, 8 y 9 se regulan normas de colaboración para dar cumplimiento y aplicación al AAC, la vigencia, las consultas que se pueden realizar al órgano de coordinación, las modificaciones y el término del acuerdo<sup>448</sup>.

A continuación analizaremos el funcionamiento del acuerdo de autoridades competentes para implementar el informe país por país. Debido a que el objeto de estudio de esta investigación es la asistencia mutua en el cobro de créditos fiscales no se realiza un análisis exhaustivo. Se analiza esta Directiva como parte del análisis de intercambio de información necesario para implementar la asistencia mutua y a fin de determinar si se aporta algún elemento que mejore la eficacia y eficiencia del cobro de créditos fiscales.

*Grupos EMN obligados a reportar.* Únicamente están obligadas a presentar el IPP los grupos EMN que en el ejercicio fiscal inmediato anterior hubieran obtenido ingresos consolidados totales a nivel del grupo superiores a 750 000 000 de euros o a un importe equivalente en moneda nacional a enero de 2015<sup>449</sup>. Ese límite tiene como efecto que sólo

---

<sup>448</sup> Cfr. Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-by-Country Reports: pp. 1-ss.

<sup>449</sup> En la sección 1 (e) se establece que los grupos que estarán excluidos de presentar el IPP son aquellos que tienen ingresos inferiores al monto máximo fijado en la legislación doméstica del país correspondiente

estén obligadas a presentar los informes país por país entre el 10% y 15% de los grupos de EMN<sup>450</sup>.

El modelo de legislación para implementar el IPP proporcionado en el Informe Final de la Acción 13 prevé que la empresa obligada a presentar el informe será en primer lugar la entidad matriz última del grupo EMN que tiene su residencia fiscal en la jurisdicción correspondiente. Entendiéndose por entidad matriz última la entidad que posee directa o indirectamente una participación suficiente en una o varias de las demás entidades constitutivas de dicho grupo EMN, de manera que está obligada a preparar estados financieros consolidados, y además no exista ninguna otra entidad constitutiva que posea una participación similar<sup>451</sup>.

A falta de la matriz última deberá presentar el informe otra entidad que comunica la información, es decir, otra filial del grupo de empresas multinacionales. Los supuestos de

---

de acuerdo con el Reporte Final BEPS 2015. *Vid. Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-by-Country Reports: Ibid.*, p. Secc 1 (e) Por su parte el Informe Final de la Acción 13 BEPS 2015 establece que los grupos EMN cuyos ingresos consolidados totales a nivel de grupo hubieran sido inferiores a 750 000 000 EUR o a un importe en moneda nacional equivalente en la jurisdicción en la que se reporta hubieran sido inferior a 750 000 000 EUR a enero de 2015. *Vid. OECD: Transfer Pricing Documentation...*, cit., p. 21. “52. There would be an exemption from the general filing requirement for MNE groups with annual consolidated group revenue in the immediately preceding fiscal year of less than EUR 750 million or a near equivalent amount in domestic currency as of January 2015.”

<sup>450</sup> De acuerdo con la OCDE el límite de 750 millones de euros excluirá aproximadamente el 85 a 90% de las empresas de los grupos EMN que es un límite apropiado tanto para los contribuyentes como para las administraciones tributarias. Así se explica en: *Ibid.*

<sup>451</sup> *Vid.* Artículo 1 del Modelo de Legislación relativo al IPP en: OECD: Transfer Pricing Documentation..., cit., p. 96. Se explica la definición de la entidad declarante en: OCDE: BEPS Acción 13 - Informes país por país: Manual para la implementación efectiva, Ediciones OCDE, Paris, 2017, p. 16, fecha de consulta 29 junio 2019, en <http://www.oecd.org/tax/beps/informes-pais-por-pais-manual-para-la-implementacion-efectiva.pdf> “La presentación de informes país por país se aplica a entidades de determinados grupos multinacionales. Para tal fin, un grupo hace alusión a un conjunto de empresas vinculadas a través de la propiedad o del control, que debe preparar estados financieros consolidados según los principios de contabilidad aplicables o que deberá hacerlo si las participaciones de cualquiera de las empresas se negociaran en un mercado público de valores. Un grupo multinacional es cualquier grupo que incluye dos o más empresas residentes en diferentes jurisdicciones, o que incluye una empresa que es residente a los efectos fiscales en una jurisdicción y está sujeta a impuestos con respecto a una actividad comercial que se realice a través de un establecimiento permanente en otra jurisdicción.”

subsidiariedad en la presentación del IPP se detallan en el Modelo de legislación para implementar el IPP del Reporte Final de la Acción 13 BEPS<sup>452</sup>.

*Información sujeta a comunicación.* El informe país por país tendrá información relevante del *grupo de empresas multinacionales*. Se revelará el importe de los ingresos, los beneficios (pérdidas) antes del impuesto sobre la renta, el impuesto sobre la renta pagado, el impuesto sobre la renta devengado, el capital declarado, los resultados no distribuidos, el número de empleados y los activos materiales distintos del efectivo y equivalentes de efectivo con respecto a cada territorio en el que opere el grupo<sup>453</sup>.

También se deberá identificar cada filial del grupo indicando el territorio de residencia fiscal de esa *entidad constitutiva* o el territorio por cuya legislación se rija la organización de dicha *entidad constitutiva*. Asimismo, se debe especificar la naturaleza de la actividad o actividades económicas principales de las *entidades constitutivas*<sup>454</sup>.

*Intercambio de información.* Los Estados o las jurisdicciones que implementen el AAC deben establecer en su legislación doméstica la obligación de los Grupos EMN la información sujeta a comunicación. Es decir los Grupos EMN deben suministrar la información reportable a los Estados o jurisdicciones correspondientes<sup>455</sup>.

---

<sup>452</sup> OECD: Transfer Pricing Documentation..., cit., p. 39.

<sup>453</sup> Así se especifica en el artículo 2 del Modelo de Legislación relativo al IPP en: OECD: *Ibid.*, pp. 40-ss.

<sup>454</sup> *Vid.* artículo 2 del Modelo de Legislación relativo al IPP en: OECD: *Ibid.*

<sup>455</sup> El primer supuesto para implementar el IPP consiste en establecer la obligación de prestar el informe en el Estado o jurisdicción correspondiente. Así se explica en *Manual para la aplicación de las disposiciones relativas al intercambio de información con fines tributario: aprobado por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE el 23 de enero de 2006*: p. 12, fecha de consulta 15 diciembre 2018, en <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/41814491.pdf>. “El primer paso en la implementación de la presentación de informes país por país es contar con un marco jurídico y administrativo que exija a ciertos grupos multinacionales a presentar informes país por país de conformidad con la norma mínima de la Acción 13, y que garantice la confidencialidad, consistencia y el uso adecuado de la información contenida en tales informes. Para ayudar a los Estado a ajustar el marco legal, el Anexo IV del Reporte Final de la Acción 13 BEPS establece una guía de medidas que las jurisdicciones pueden emplear para modificar su legislación doméstica. *Vid.* OECD: *Transfer Pricing*

*La entrega de los informes país por país* será anualmente. El primer ejercicio en el que se debía presentar el IPP inició a partir del 1 de enero de 2016<sup>456</sup>. Su presentación debe realizarse conforme a la plantilla establecida en la sección III del Anexo III del Reporte Final de la Acción 13 BEPS 2015<sup>457</sup>.

La autoridad competente de cada Estado o Jurisdicción intercambiará de forma automática anualmente con otra autoridad competente la información suministrada en los IPP de forma bilateral. Los intercambios de información se realizará en los mismos términos que fue entregada, es decir, conforme a la plantilla establecida en el Anexo III, Sección III del Reporte Final de la Acción 13 BEPS 2015<sup>458</sup>.

*Confidencialidad.* Toda la información estará sujeta a las normas de confidencialidad y salvaguardas previstas en la Convención Multilateral. Para salvaguardar la confidencialidad de la información que se transmite, la OCDE desarrolló una guía para garantizar la confidencialidad que intercambian las administraciones tributarias<sup>459</sup>.

---

*Documentation...*, cit., p. 39.

<sup>456</sup> Así se recomendó en: OECD: *Transfer Pricing Documentation...*, cit., p. 20. En el mismo sentido señala LAMPREAVE MÁRQUEZ, P.: “La transparencia como criterio fundamental para erradicar los regímenes lesivos”, *Revista de fiscalidad internacional y negocios transnacionales*, No. 3/2016, BIB 2016\85511, p. 8. “Esta nueva obligación de presentar el informe país por país ha de implementarse para los ejercicios fiscales que comiencen el 1 de enero de 2016 o con posterioridad y resulta aplicable, sujeto a los resultados de la revisión a finales del año 2020, a los grupos multinacionales cuyos ingresos anuales consolidados equivalgan a o excedan de los 750 millones de euros. Con el fin de facilitar los nuevos estándares de información en agosto de 2016, la OCDE ha publicado una Guía para la implementación del CBCR”.

<sup>457</sup> Vid. OECD: *Transfer Pricing Documentation...*, cit., pp. 2-ss.

<sup>458</sup> Vid. OECD: *Ibid.*

<sup>459</sup> Vid. OCDE: *Garantizando la confidencialidad: guía de la OCDE sobre la protección de la información objeto de intercambio con fines fiscales*, Ediciones OCDE, Paris, 2012, pp. 5-ss, fecha de consulta 1 julio 2019, en <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/keeping-it-safe.htm>.

### 2.3.5.2.2 El uso apropiado de la información y la evaluación de la implementación del IPP con la revisión de pares (peer review)

*Uso apropiado como condición para recibir y utilizar los informes país por país.* La información recibida a través del IPP será utilizada únicamente para evaluar los precios de transferencia de alto nivel, los riesgos relacionados con la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. Cuando la información es procesada se puede emplear para realizar el análisis económico y estadístico<sup>460</sup>.

Ante la preocupación de los Grupos EMN por el uso de la información que proporcionaban la OCDE desarrolló una Guía sobre el uso apropiado de la información revelada con motivo de IPP. En donde recuerda los objetivos del IPP y también hace referencia a que la información no debe ser utilizada para realizar cambios en los precios de transferencia ni para realizar ajustes. Sin embargo, ello no impide que con base en esa información las administraciones tributarias programen auditorías o bien sirva de base para realizar investigaciones<sup>461</sup>.

*Peer review.* La implementación del intercambio de información del IPP es revisada y

---

<sup>460</sup> OCDE: *BEPS Acción 13 – Informes país por país – Guía sobre el uso apropiado de la información contenida en los informes país por país*, Ediciones OCDE, Paris, 2017, p. 9, fecha de consulta 29 junio 2019, en <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-accion-13-guia-sobre-el-uso-apropiado-de-la-informacion-contenida-en-los-informes-pais-por-pais.pdf> “14. El párrafo 56 del informe sobre la Acción 13 describe el uso apropiado de la información contenida en los informes país por país como una de las tres condiciones que subyacen a la obtención y la utilización de los informes país por país (conjuntamente con confidencialidad y consistencia). El párrafo 2 de la Sección 5 de los modelos de AAC multilaterales y bilaterales da efecto a la condición de uso apropiado. Conforme al mismo, la información recibida mediante el informe país por país se utilizará para evaluar los precios de transferencia de alto nivel, los riesgos relacionados con la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios y, cuando proceda, para el análisis económico y estadístico.”

<sup>461</sup> Así se explica en OCDE: *Ibid.*, pp. 6-ss. “ Por lo tanto, es evidente que la información contenida en los informes país por país puede ser utilizada para la evaluación del riesgo de precios de transferencia de alto nivel, pero no se debe utilizar por sí misma como base para proponer cambios en los precios de transferencia o para ajustar los ingresos de un contribuyente mediante un reparto global del beneficio realizado aplicando una fórmula predeterminedada. Sin embargo, no hay nada que impida que una autoridad fiscal utilice la información contenida en los informes país por país para planificar una auditoría fiscal o como base para realizar nuevas indagaciones sobre los acuerdos de precios de transferencia de un grupo o sobre otros asuntos fiscales, en el curso de una inspección fiscal.”

evaluada en un procedimiento de revisión por pares. Todos los miembros del marco coordinado BEPS (*Inclusive Framework on BEPS*) se comprometieron a implementar la Acción 13 del Plan BEPS sobre el intercambio automático de información del IPP y a participar en la revisión por pares (*peer review*)<sup>462</sup>.

De esta manera se estableció que la revisión sería realizada por el el Grupo de trabajo 6 y el Grupo de trabajo 10 bajo la responsabilidad del *Inclusive Framework on BEPS*<sup>463</sup>. En febrero de 2017 la OCDE publicó la metodología del procedimiento de revisión de pares para revisar la implementación del intercambio automático del IPP<sup>464</sup>.

La primera evaluación de pares sobre la implementación del intercambio automático de información del IPP, fue realizada por el periodo de febrero de 2017 a febrero de 2018. Esta revisión se enfocó principalmente en el marco legal de 95 de las jurisdicciones comprometidas a implementar el estándar IPP<sup>465</sup>.

---

<sup>462</sup> La OCDE estableció un marco coordinado en el que todos los Estados y jurisdicciones interesadas tienen una participación igualitaria en el Comité de Asuntos Fiscales y todos sus cuerpos subsidiarios. También están involucrados en este marco inclusivo otras organizaciones internacionales que también consultan a las empresas y a la sociedad civil en los diferentes trabajos desarrollados en el Plan de Acción BEPS. Así se explica en: OECD: *Country-by-Country Reporting – Compilation of Peer Review Reports (Phase 1: Inclusive Framework on BEPS: Action 13, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing, Paris, 2018, pp. 3-ss, fecha de consulta 29 junio 2019, en <https://doi.org/10.1787/9789264300057-en>.

<sup>463</sup> La integración del Grupo 6 y el Grupo 10 se explica en OECD: *Ibid.*, p. 17. “The CbC Reporting Group was formed following the decision of the CFA Inclusive Framework at its 30 June – 1 July 2016 meeting in Kyoto to set up an Ad Hoc joint Working Party No. 6 (on the Taxation of Multinational Enterprises) - Working Party No. 10 (on Exchange of Information and Tax Compliance) sub-group with representatives of either Working Party. The mandate of this Group is threefold: (i) to prepare draft terms of reference and a methodology for carrying out the CbC reporting peer reviews, (ii) to conduct the peer reviews and (iii) to consider questions of interpretation of the CbC minimum standard.”

<sup>464</sup> OECD: *BEPS Action 13 on Country-by-Country Reporting: peer review documents*, OEC, Paris, 2017, pp. 6-ss, fecha de consulta 29 junio 2019, en <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-action-13-on-country-by-country-reporting-peer-review-documents.pdf>.

<sup>465</sup> OECD: *Ibid.*, p. 15. En el informe OECD: *Country-by-Country Reporting...*, cit., p. 16. Se explican los aspectos clave a evaluar en la revisión por pares de la siguiente manera: “The peer review evaluates the Inclusive Framework member’s implementation of the standard against an agreed set of criteria.”



### **2.3.5.3 El impulso de la implementación del CRS y del CbC report en la expansión de la obligación de prestar asistencia en el cobro de créditos fiscales**

Como se ha explicado en epígrafes anteriores la Convención Multilateral ha sido la base jurídica para implementar el intercambio automático de información de cuentas financieras a través del estándar común de reporte (*Common Reporting Standard*) denominado por sus siglas en inglés CRS. La Convención Multilateral también ha sido el instrumento legal para implementar el informe país por país denominado IPP o CbC Report por sus siglas en inglés. La implementación de estos dos estándares internacionales de intercambio de información ha provocado el aumento sin precedentes de la adhesión a este instrumento por parte de varios países<sup>466</sup>. Este fenómeno ha tenido un efecto positivo en la diseminación de la asistencia en el cobro de créditos fiscales, porque varios de los países que se ha adherido a la Convención Multilateral han accedido a cooperar en el cobro transfronterizo de deudas tributarias.

La Convención Multilateral permite realizar reservas sobre la obligación de prestar asistencia en el cobro de créditos fiscales sobre todas o algunas de las contribuciones cubiertas por la Convención<sup>467</sup>. A pesar de esta disposición, varios de los países y

---

These criteria are set out in terms of reference, which include each of the elements that a jurisdiction needs to demonstrate it has fulfilled in order to show proper implementation of the standard. The terms of reference focus on the following three key aspects of the CbC Reporting standard that a jurisdiction must meet: A) the domestic legal and administrative framework; B) the exchange of information framework; and C) the confidentiality and appropriate use of CbC reports”.

<sup>466</sup> En epígrafes anteriores hemos analizado como la Convención Multilateral ha sido la base jurídica para implementar el CRS y el CBC report. *Vid. Supra. En este Capítulo. Apartado 2.3.5.1 El establecimiento del estándar común de información financiera (CRS) a través de la Convención Multilateral. También Vid. Supra. En este Capítulo. Epígrafe 2.3.5.2 La Convención Multilateral como base jurídica para implementar el informe país por país (IPP - CbC Report).*

<sup>467</sup> *Cfr.* artículo 30, párrafo 1, inciso b) y c) de la Convención Multilateral. Este precepto permite que los Estados que firmen la convención puedan reservarse el derecho a otorgar asistencia en el cobro de créditos fiscales de forma parcial o total. Más adelante en esta investigación se analizan las disposiciones que regulan el establecimiento de las reservas sobre la asistencia transfronteriza en cobro de deudas tributarias. *Vid. Infra. Capítulo 4. Cooperación multilateral a través del Convenio sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la OCDE y del Consejo de Europa de 1988, actualizada mediante protocolo*

jurisdicciones que se han adherido a la Convención Multilateral para implementar el CRS y el CbC report, han aprovechado la ocasión para obligarse a prestar asistencia mutua en el cobro de créditos fiscales.

A continuación, analizaremos la proporción de los Estados que junto con sus jurisdicciones se han obligado a prestar asistencia mutua en el cobro de créditos fiscales y aquellas que han realizado reservas en la materia. El objetivo de este análisis es mostrar el impacto que ha tenido la implementación de los nuevos mecanismos de intercambio de información en el desarrollo de la asistencia en el cobro de créditos fiscales.

Como se ha explicado en un epígrafe anterior con motivo de la implementación del CRS varios países se adhirieron a la Convención Multilateral. Así que en 2015 realizamos un primer análisis de los países que se adhirieron a la Convención a fin de determinar cuantos de ellos realizaban reservas respecto a la obligación de prestar asistencia en el cobro de créditos fiscales.

El análisis reveló que de los países signantes de la Convención Multilateral sólo 25 habían realizado una reserva en la obligación de prestar asistencia en el cobro de créditos fiscales sobre todos los impuestos objeto de la Convención Multilateral<sup>468</sup>.

Por su parte la OCDE publicó la lista de países y jurisdicciones que se habían adherido al Modelo AAC para implementar el CRS. El reporte reflejó que al 30 de junio de 2015 se

---

*en 2010.*

<sup>468</sup> El análisis se realizó con la información disponible en el portal del Consejo de Europa sobre las Reservas y Declaraciones de la Convención Multilateral al 30 de junio de 2015. *Vid.* COUNCIL OF EUROPE: “List of declarations made with respect to treaty No. 127 Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters”, *Council of Europe Portal*, 2015, pp. 1-ss, fecha de consulta 27 agosto 2015, en <http://www.conventions.coe.int/Treaty/Commun/ListeDeclarations.asp?NT=127&CM=8&DF=01/09/2014&CL=ENG&VL=1>.

habían obligado a implementar el estándar de intercambio de información financiera 69 jurisdicciones<sup>469</sup>.

Con base en esos datos determinamos que los países que se estaban adhiriendo a prestar asistencia con motivo de la implementación del CRS no sólo estaban interesados en implementar el intercambio automático de información financiera, sino que además estaban dispuestos a utilizar la asistencia en el cobro de créditos fiscales regulada también en la Convención Multilateral.

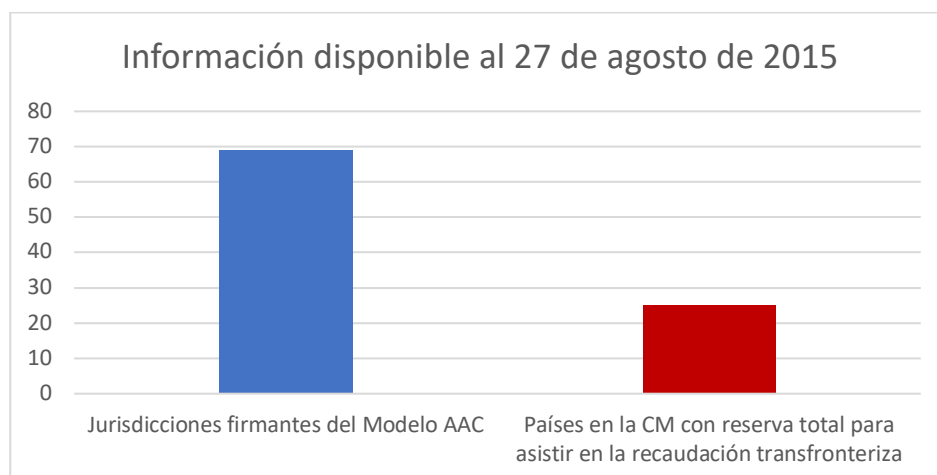
Así, fue posible reflejar el aumento de los países obligados a prestar asistencia en el cobro con motivo de la implementación del CRS en 2015.

En la siguiente gráfica se compara la proporción de las jurisdicciones que se habían obligado a firmar el Modelo AAC para implementar el CRS en 2015 con el número de los países que se adhirieron a la Convención Multilateral que hicieron reservas para prestar asistencia en el cobro de créditos fiscales<sup>470</sup>:

---

<sup>469</sup> La lista sobre jurisdicciones que firmaron el Modelo de AAC desglosa los países que se adhirieron a la Convención Multilateral y a las Jurisdicciones que dependen de dichos países obligadas a intercambiar información financiera. *Vid.* OECD: “Jurisdictions participating in the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters status 2015”, *Exchange of information*, 2015, pp. 1-ss, fecha de consulta 30 junio 2015, en [http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Status\\_of\\_convention.pdf](http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf).

<sup>470</sup> El número de jurisdicciones que firmaron el Modelo de AAC para implementar el CRS se obtuvo de los datos reflejados en OECD: *Ibid.* En este informe se desglosan por separado el número de jurisdicciones y el número de países que firmaron al 30 de junio de 2015 el Modelo de AAC. Por otra parte los datos de los países que hicieron reservas en la obligación de prestar asistencia mutua en el cobro de créditos fiscales se obtuvo de: COUNCIL OF EUROPE: *List of declarations 2015...*, cit., pp. 1-ss. En este informe sólo se contabilizó el número de países que firmaron la Convención Multilateral.



*Ilustración 2 Proporción de países sin obligación a prestar asistencia mutua en el cobro de créditos fiscales*

Los países que se han adherido a la Convención Multilateral han ido en aumento, pues al 27 de junio de 2019 103 países habían firmado la Convención Multilateral<sup>471</sup>. Este fenómeno tiene su explicación en que cada vez más jurisdicciones han aceptado implementar el CRS a lo que se suma el nuevo compromiso de adoptar el IPP.

De manera que realizamos un nuevo análisis sobre los países adheridos a la Convención Multilateral que se han obligado a asistir en el cobro de créditos fiscales de acuerdo con los datos disponibles al 25 de abril de 2019.

El resultado de la investigación arrojó que del total de los países firmantes: 50 de los Estados se reservaron el derecho a prestar asistencia mutua en el cobro de créditos fiscales sobre todos los impuestos objeto de la Convención Multilateral; Los restantes 53 no realizaron reservas sobre la asistencia en la recaudación o bien sólo se reservaron el derecho

---

<sup>471</sup> Datos obtenidos en: COUNCIL OF EUROPE: “Reservations and Declarations for Treaty No.127 - Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters”, *Council of Europe Portal*, 2019, pp. 1-ss, fecha de consulta 27 junio 2019, en <https://www.coe.int/en/web/conventions/search-on-treaties/-/conventions/treaty/127/declarations>. El número de países contabilizado no desglosa el número de jurisdicciones que dependen de algunos de los Estados firmantes de la Convención Multilateral.

de no asistir en esta forma de cooperación respecto de algunos impuestos. La proporción antes descrita se ilustra en la siguiente gráfica<sup>472</sup>:

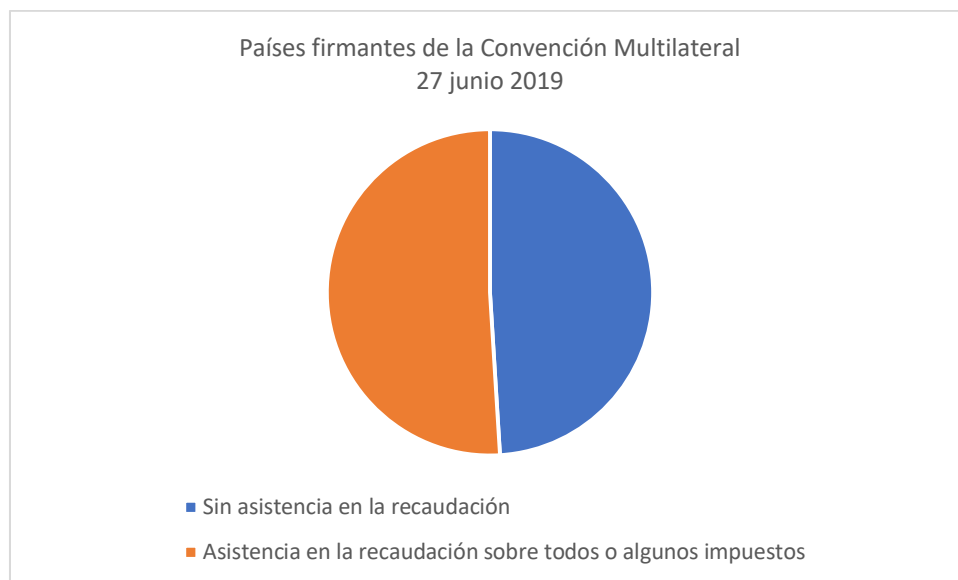


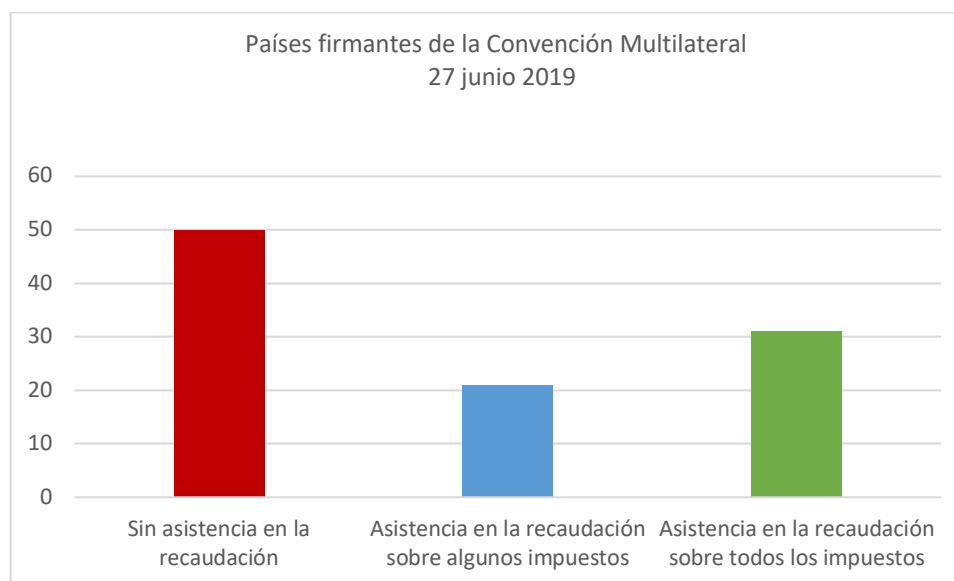
Ilustración 3. Proporción de los países adheridos a la Convención Multilateral obligados a prestar asistencia en el cobro de créditos fiscales

En la siguiente gráfica se comparan tres grupos de países: El grupo 1 lo integran los países que realizaron una reserva total en la obligación de prestar asistencia en el cobro de créditos fiscales. En el grupo dos se incluyen a aquellos que no realizaron ninguna reserva (por lo que están obligados a prestar asistencia en el cobro). Y en el grupo 3 se encuentran los Estados que se obligaron a asistir en la recaudación transfronteriza sobre determinados impuestos<sup>473</sup>.

---

<sup>472</sup> Gráfica de elaboración propia con los datos obtenidos en: COUNCIL OF EUROPE: *Ibid.*

<sup>473</sup> En esta gráfica se puede observar la proporción de los países que no están dispuestos a cooperar en materia de asistencia en el cobro de créditos fiscales a través de la Convención Multilateral y aquellos que han acordado prestar este tipo de cooperación transfronteriza sobre todos o algunos de los impuestos cubiertos por la Convención que se analiza. Gráfica de elaboración propia con los datos disponibles en: COUNCIL OF EUROPE: *Ibid.*



Los resultados del análisis antes descrito nos permiten concluir que la implementación del CRS y del IPP han dado un gran impulso indirecto a la expansión de la asistencia mutua en el cobro de créditos fiscales.

La presión política para firmar la Convención Multilateral estaba centrada en la implementación del CRS y posteriormente en la implementación del IPP. Sin embargo, esa presión política ha influido en la voluntad de los Estados para contar con mecanismos de asistencia en el cobro de créditos fiscales. Ese impacto es bastante alto porque más de la mitad de los países que han firmado la Convención han accedido a prestar dicha asistencia.

Este impulso cobra más relevancia si tomamos en consideración que la presión política está centrada en la implementación de los estándares de intercambio automático de información financiera y del reporte país por país sin que exista, hasta el momento, algún acuerdo político de esa magnitud para impulsar el desarrollo de la asistencia en el cobro de créditos fiscales.

### **2.3.6 El plan de acción BEPS en la OCDE y el intercambio de información como medio para combatir la erosión de bases imponibles. El intercambio espontáneo de tax rulings (acción 5), la revelación de mecanismos de planificación fiscal agresiva (acción 12) y el reporte país por país (acción 13)**

En el 2013 la OCDE presentó el informe sobre lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios que reflejaba el peligro que constituía la erosión de bases imponibles para los Estados pues se afectaba su recaudación, su soberanía y la equidad tributaria. Además mostraba la magnitud de problema y sugería realizar un plan de acción para abatir el problema <sup>474</sup>.

Así, la OCDE desarrollo un Plan para evitar la doble no imposición o más bien dicho la no imposición y que de algún modo buscan acabar con los sistemas fiscales que alientan una competencia fiscal perniciosa. El denominado plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios OCDE. (*Base Erosion and Profit Shiftin - BEPS*)<sup>475</sup>.

En un consenso sin precedentes, en septiembre de 2013, los líderes del G20 aprobaron el Plan de acción BEPS, que contemplaba 13 informes de acciones concretas para combatir la erosión de bases imponibles<sup>476</sup>.

Fueron 15 las acciones propuestas por la OCDE para combatir el fenómeno BEPS. Debido a su extensión y a que no es materia de esta investigación la erosión de bases imponibles, a continuación sólo se enuncian.

---

<sup>474</sup> OECD: *Lucha contra la erosión*, cit., pp. 15-ss.

<sup>475</sup> OCDE: *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, Ediciones OCDE, 2013, pp. 15-ss, fecha de consulta 4 julio 2018, en [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/plan-de-accion-contra-la-erosion-de-la-base-imponible-y-el-traslado-de-beneficios\\_9789264207813-es](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/plan-de-accion-contra-la-erosion-de-la-base-imponible-y-el-traslado-de-beneficios_9789264207813-es).

<sup>476</sup> BOIDMAN, N.; KANDEV, M.: *BEPS: The OECD Discovers America?...*, cit., p. 1017. “What is unique about the OECD’s BEPS project is its unprecedented political context. Significantly, the report was released in advance of, and for the purposes of, the G-20 meeting in Moscow on February 15 and 16, 2013, and the action plan was presented at the G-20 meeting in Moscow on July 20. The G-20 leaders publicly endorsed the action plan during the St. Petersburg summit on September 5 and 6.”

Acción 1 – Abordar los retos de la economía digital para la imposición. Acción 2 – Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos. Acción 3 – Refuerzo de la normativa sobre CFC. Acción 4 – Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros. Acción 5 – Combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia. Acción 6 – Impedir la utilización abusiva de convenios. Acción 7 – Impedir la elusión artificiosa del estatuto de EP. Acciones 8-10 – Asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor. Acción 11 – Evaluación y seguimiento de BEPS. Acción 12 – Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva. Acción 13 – Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia. Acción 14 – Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias. Finalmente la Acción 15 – Desarrollar un instrumento multilateral.

Dentro de las acciones desarrolladas por la OCDE destacan la acción 5, la acción 12 y 13 que utilizan el intercambio de información como medio para combatir la erosión de las bases imponibles. La ausencia de transparencia de un régimen fiscal impide a los países afectados tomar las medidas pertinentes para combatirlos, es ahí en donde radica la importancia del intercambio de información en esta materia<sup>477</sup>.

Debido a que nuestro objeto de estudio es la cooperación internacional a través de la asistencia en el cobro de créditos fiscales, en este apartado nos enfocaremos únicamente a analizar las acciones 5, 12 y 13 del Plan BEPS para determinar si contienen algún elemento que aporte alguna mejora a su eficacia y eficiencia.

*La acción 5 del Plan BEPS* fundamentalmente se enfoca en los regímenes preferenciales que pueden utilizarse para el traslado artificial de beneficios y en la falta de transparencia de ciertas decisiones administrativas otorgadas a contribuyentes concretos (tax

---

<sup>477</sup> Así lo señala LAMPREAVE MÁRQUEZ, P.: *La transparencia como...*, cit., pp. 7-ss. “La falta de transparencia en el funcionamiento de un régimen, así como la falta de intercambio de información hace que sea más difícil para el país de origen de la inversión el tomar medidas defensivas, por ello es una prioridad para la OCDE el mejorar la transparencia.”



rulings)<sup>478</sup>. Para incrementar la transparencia se prevé la obligación de intercambiar espontáneamente tax rulings que puedan erosionar la base imponible<sup>479</sup>.

De esta manera se prevé el intercambio de seis categorías de acuerdos: a) los acuerdos relacionados con regímenes preferenciales; b) los acuerdos transfronterizos unilaterales de precios de transferencia (APAs); c) acuerdos de reducción o ajuste de ganancias; d) acuerdos de establecimiento permanente (EP rulings); acuerdos de canalización (conduit rulings) que incluyen a aquellos acuerdos en los que existe movimiento de capital a otro Estado, abarcando aquellos en los que dos entidades domésticas están sujetas a regímenes fiscales diferentes; y e) otro tipo de rulings que el Foro de prácticas fiscales dañinas (Forum on Harmful Tax Practices – FHTP) acuerde en el futuro que puede dar lugar a la erosión de bases imponibles<sup>480</sup>.

Se prevé el intercambio de información de tax rulings anteriores y posteriores a la acción 5 BEPS. Así se ha acordado intercambiar tax rulings autorizados después del 1 de junio de 2010 y que aún tuviera efectos al 1 de enero de 2014. La información intercambiada sobre los tax rulings será confidencial. El país que recibe la información debe contar con el marco legal necesario para proteger la confidencialidad de la información intercambiada<sup>481</sup>.

---

<sup>478</sup> OCDE: Proyecto BEPS - Nota explicativa: Informes Finales 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Ediciones OCDE, Paris, 2016, p. 16, fecha de consulta 31 mayo 2019, en <https://doi.org/10.1787/9789264263567-es>.

<sup>479</sup> OECD: *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 – 2015 Final Report*, OECD Publishing, Paris, 2015, pp. 45-ss, fecha de consulta 10 junio 2019, en <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241190-en.pdf?expires=1560191294&id=id&accname=guest&checksum=BE9A4A8EC01807E7851326395C979205>.

<sup>480</sup> *Cfr.* OECD: *Ibid.*, pp. 11-ss. En este informe la OCDE define cada uno de los tax rulings que se deben intercambiar de forma espontánea. Respecto a los tax rulings que se deben intercambiar también puede consultarse MALDONADO GARCÍA-VERDUGO, A.: “Amendment of Directive 2011/16/EU as Regards Mandatory Automatic Exchange of Information on Tax Rulings”, en J.M. Almudi Cid, J.A. Ferreras Gutiérrez, P.A. Hernández González-Barreda (eds.) *Combating Tax Avoidance in the EU: harmonization and cooperation in direct taxation*, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, The Netherlands, 2019, pp. 303-ss.

<sup>481</sup> OECD: Harmful Tax Practices - 2017 Progress Report on Preferential Regimes: Inclusive Framework

Los datos de la implementación de la Acción 5 del plan BEPS revelan que al 31 de diciembre de 2017, al menos 16,000 tax rulings fueron autorizados por las jurisdicciones revisadas. A esa misma fecha se efectuaron 21,000 intercambios de información. De los cuales 14,000 pertenecen al periodo de 2017 y 6,000 al periodo de 2016. Cifras que reportan un incremento en el intercambio espontáneo de los tax rulings y los APAs<sup>482</sup>.

*La acción 12 del Plan BEPS* se centra en medidas para exigir a los contribuyentes que revelen mecanismos de planificación fiscal agresiva (*disclosure rules*)<sup>483</sup>.

La OCDE ha identificado que la erosión de bases imponibles es causada por las planificaciones fiscales agresivas en donde intervienen intermediarios tributarios, como son los asesores legales, notarios, entre otros. Este organismo internacional también ha establecido que las iniciativas sobre la obligación de informar pueden reducir substancialmente el tiempo entre la creación y promoción de los esquemas de planificación fiscal agresiva y su identificación por parte de las autoridades fiscales<sup>484</sup>.

De esta manera en la acción 12 del Plan BEPS, la OCDE establece un marco de guías

---

on BEPS: Action 5, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2017, pp. 53-57, fecha de consulta 10 junio 2019, en [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/harmful-tax-practices-2017-progress-report-on-preferential-regimes\\_9789264283954-en](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/harmful-tax-practices-2017-progress-report-on-preferential-regimes_9789264283954-en).

<sup>482</sup> Así se refiere en OECD: Harmful Tax Practices – 2017 Peer Review Reports on the Exchange of Information on Tax Rulings: Inclusive Framework on BEPS: Action 5, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, p. 14, fecha de consulta 10 junio 2019, en [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/harmful-tax-practices-2017-peer-review-reports-on-the-exchange-of-information-on-tax-rulings\\_9789264309586-en](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/harmful-tax-practices-2017-peer-review-reports-on-the-exchange-of-information-on-tax-rulings_9789264309586-en). El informe especifica que la segunda revisión de pares efectuada en 2017 incluye 92 jurisdicciones de países miembros y no miembros de la OCDE.

<sup>483</sup> *Vid.* OCDE: *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, cit., pp. 26-ss El resultado del plan acción respecto a mecanismos para revelar información de planificaciones fiscales agresivas fue publicado en OECD: *Action 12 - 2015 Final Report*, cit., pp. 9-ss.

<sup>484</sup> Así se refleja en los trabajos de la OCDE respecto el papel de los intermediarios en la implementación de planificaciones fiscales agresivas. *Cfr.* OECD: *Study into the Role of Tax Intermediaries*, cit., p. 7. “Tax administration and tax intermediaries”: pp. 261-ss. La conclusión de la OCDE sobre que la obligación de informar pueden reducir substancialmente el tiempo entre la creación y promoción de los esquemas de planificación fiscal agresiva y su identificación por parte de las autoridades fiscales puede consultarse en: OECD: *Tackling Aggressive Tax*, cit., pp. 11-ss.

de buenas prácticas para que los países que aún no tienen ese tipo de disposiciones, si lo desean, puedan incluirlas en su legislación interna. De esta manera, será posible para los países que la implementen el conocimiento anticipado de estrategias fiscales agresivas o abusivas de sus contribuyentes. Esta ventaja permitirá a las administraciones tributarias responder rápidamente a través de analizar los riesgos que representan las planificaciones fiscales agresivas, implementar procedimientos de inspección o bien modificar la legislación fiscal que permite su implementación<sup>485</sup>.

Es decir, la acción 12 del plan BEPS no establece un estándar mínimo de intercambio de información, sino que proporcionan guías para que los países que lo deseen implementen las buenas prácticas en materia de revelación de planificaciones fiscales agresivas. Por lo cual, los Estados son libres de incluirlas en su legislación interna o no<sup>486</sup>.

El objetivo de las buenas prácticas (para implementar un marco obligatorio de revelación de esquemas agresivos de planificación fiscal) además de identificar tempranamente a los promotores de las mismas y las personas que las utilizan. También tiene como propósito desincentivar el desarrollo de planificaciones fiscales agresivas, tanto para quien las propongan como para quien las usa<sup>487</sup>.

---

<sup>485</sup> Así se refiere en OCDE: Proyecto BEPS - Nota explicativa: Informes Finales 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, cit., p. 19. “Uno de los desafíos fundamentales a los que se enfrentan hoy las administraciones tributarias de todo el mundo es la falta de información puntual y completa sobre las estrategias de planificación fiscal agresiva. Un acceso precoz a dicha información ofrece la posibilidad de responder rápidamente a los riesgos fiscales a través de evaluaciones de riesgos, procedimientos de inspección o cambios en la legislación. El informe de la Acción 12 establece un marco modular de guías basadas en mejores prácticas para su uso por aquellos países que carezcan de normas de declaración obligatoria y deseen idear un régimen que satisfaga su necesidad de obtener información anticipada sobre las estrategias de planificación fiscal agresiva o abusiva y sus usuarios.” La OCDE analiza las buenas prácticas que pueden implementarse en: OECD: Action 12 - 2015 Final Report, cit., pp. 18-ss.

<sup>486</sup> OECD: Action 12 - 2015 Final Report, cit., pp. 18-ss.

<sup>487</sup> OECD: *Ibid.*, p. 18. Sobre los objetivos de las normas de revelación de planificaciones fiscales agresivas coincide FERRERAS GUTIÉRREZ, J. M.: “Mandatory Disclosure Rules for Tax Planning Schemes and Automatic Exchange”, en J.M. Almudi Cid, J.A. Ferreras Gutiérrez, P.A. Hernández González-Barreda (eds.) *Combating Tax Avoidance in the EU: harmonization and cooperation in direct taxation*,

Es importante mencionar que en la UE se estableció un estándar obligatorio de revelación de planificaciones fiscales agresivas de los intermediarios fiscales que participan en su implementación. El estándar de revelación de estrategias fiscales agresivas fue implementado a través la Directiva 2011/16/UE que será analizada más adelante<sup>488</sup>.

*La acción 13 del Plan BEPS* contiene un enfoque estandarizado en tres niveles de la documentación de los precios de transferencia (archivo maestro o master file y el archivo local o local file), incluyendo un estándar mínimo relacionado con el informe país por país (IPP)<sup>489</sup>. El objetivo de esta acción es hacer transparente la planificación fiscal de grupos de empresas multinacionales (Grupos EMN), específicamente se busca que las autoridades fiscales conozcan el lugar en el que los grupos EMN obtienen beneficios y en donde pagan el impuesto sobre sociedades<sup>490</sup>.

El IPP tiene como objetivo el suministro puntual de información, la confidencialidad de la información declarada y el uso apropiado de los informes<sup>491</sup>. Bajo este estándar mínimo las empresas multinacionales declararán anualmente y por cada jurisdicción en la que operan, la cuantía de ingresos y los beneficios antes del impuesto sobre sociedades (IS),

---

Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, The Netherlands, 2019, p. 325.

<sup>488</sup> Vid. Supra. 2.3.8.3.6 El intercambio automático de mecanismos transfronterizos a través de la Directiva 2018/822 (DCA6): Su utilidad en la asistencia mutua en el cobro de créditos fiscales.

<sup>489</sup> Así se refiere en: OCDE: Proyecto BEPS - Nota explicativa: Informes Finales 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, cit., pp. 20-21.

<sup>490</sup> Así lo señala MACHANCOSES GARCÍA, E.: *El intercambio de información...*, cit., p. 116. “Esta acción tiene como objetivo dotar de transparencia a la planificación fiscal internacional de las grandes corporaciones. En particular, persigue que las Administraciones tributarias tengan conocimiento sobre dónde se obtienen los beneficios y dónde se paga el impuesto sobre sociedades. En suma, conocer la tributación global por el impuesto sobre sociedades de los grandes grupos multinacionales. Para ello, ha elaborado una documentación que debe ser facilitada por los grupos multinacionales en determinadas condiciones. Esta documentación es el archivo maestro, los archivos locales y el denominado Informe país por país. De conformidad con estas nuevas obligaciones de documentación se ha actualizado el capítulo V de las Directrices de la OCDE que hace referencia a la documentación de precios de transferencia.”

<sup>491</sup> OCDE: Proyecto BEPS - Nota explicativa: Informes Finales 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, cit., p. 20.

diferenciando el importe del IS pagado y el devengado<sup>492</sup>.

Los IPP se deberán presentar en la jurisdicción de la sociedad matriz última de la multinacional. Estos informes se transmitirán de forma automática mediante intercambios de información intergubernamentales. También se requiere que se listen todas las entidades que constituyen el grupo del que se reporta, incluyendo las jurisdicciones fiscales de incorporación si es diferente de la jurisdicción fiscal de residencia y la naturaleza de la principal actividad empresarial de la entidad (*Constituent Entity*)<sup>493</sup>.

El objetivo de estos reportes son útiles únicamente para realizar un análisis de riesgo de los precios de transferencia a nivel global. También puede utilizarse por las autoridades fiscales para analizar otros riesgos de erosión de bases imponibles. Es importante señalar que en ningún caso la información intercambiada a través de reporte país por país puede ser utilizada para sustituir el análisis detallado de precios de transferencia<sup>494</sup>.

A través del anexo IV del informe final de la acción 13 se proponen 3 modelos intergubernamentales para la implementación del intercambio de información del IPP.

Un modelo multilateral de acuerdo de autoridades competentes desarrollado con base en el artículo 6 de la Convención Multilateral, el cual permite el intercambio automático de información entre las jurisdicciones que se adhieran a la Convención a través de un acuerdo intergubernamental que defina el objeto de dicho intercambio. A través de esta modalidad se ha implementado el estándar de intercambio automático de información del informe país por país. La firma de este acuerdo fue realizada en París el 27 de enero de 2017<sup>495</sup>.

---

<sup>492</sup> Cfr. OECD: Transfer Pricing Documentation..., cit., p. 16.

<sup>493</sup> OECD: *Ibid.*

<sup>494</sup> La OCDE hace especial hincapié en el hecho de que los reportes país por país no constituyen una evidencia de que los precios de transferencia no fueron apropiados, ni para realizar ajustes de corrección en las auditorías de precios de transferencia que realicen las autoridades fiscales. Cfr. OECD: *Ibid.*

<sup>495</sup> Vid. *Infra.* En este Capítulo. Apartado 2.3.6 El plan de acción BEPS en la OCDE y el intercambio de información como medio para combatir la erosión de bases imponibles. El intercambio espontáneo de tax

También se propuso un Modelo bilateral de acuerdo de autoridades competentes con base en el acuerdo 5(A) de los Acuerdos bilaterales de intercambio de información TIEA para intercambiar la información del informe país por país<sup>496</sup>.

Un modelo bilateral de acuerdo de autoridades competentes con base en el artículo 26 del Modelo Convenio de la OCDE. De conformidad con el artículo 26 precitado es posible intercambiar información de forma automática cuando las partes definan en un acuerdo que describa la información que se debe intercambiar y el procedimiento para ello<sup>497</sup>.

### **2.3.6.1 La Acción 15 del Plan BEPS: una oportunidad para incluir el artículo 27 del Modelo Convenio de la OCDE en los más de 3000 convenios existentes**

Destaca el hecho de que la OCDE en el Plan BEPS no mencione el papel fundamental que tiene la recaudación tributaria internacional. Pues si bien hace referencia a los efectos de la globalización, no se ocupa del problema que representa la deslocalización de activos de las empresas a otras jurisdicciones y la imposibilidad de realizar la recaudación tributaria transfronteriza sin acuerdos internacionales que permitan su implementación.

Si bien la OCDE señala a la recaudación tributaria en ocasión de revelar la pérdida recaudatoria en el impuesto sobre sociedades que representaba el fenómeno BEPS<sup>498</sup>. Desde

---

rulings (acción 5), la revelación de mecanismos de planificación fiscal agresiva (acción 12) y el reporte país por país (acción 13).

<sup>496</sup> Vid. Infra. En este Capítulo. Apartado 2.3.2 Modelo de Acuerdo de Intercambio de Información Tributaria (denominados TIEA) y la necesidad de habilitar el uso del intercambio de información para implementar la asistencia en el cobro de créditos fiscales.

<sup>497</sup> Vid. Infra. En este Capítulo. Apartado 2.3.1 Artículo 26 del Modelo Convenio de la OCDE y artículo 26 del Modelo Convenio de la ONU: un presupuesto necesario para la asistencia en el cobro de créditos fiscales.

<sup>498</sup> La OCDE calculó que la pérdida recaudatoria en el IS por el fenómeno BEPS oscilaba entre un el 4 y el 10% de la recaudación global por este impuesto, porcentajes que representan de 100 a 240 mil millones de dólares anuales. Vid. OECD: *Lucha contra la erosión*, cit., pp. 19-ss.

nuestro punto de vista, desperdicia la ocasión de reforzar los mecanismos de asistencia mutua en el cobro de créditos fiscales.

En el Plan de Acción BEPS se da un especial énfasis al intercambio de información, sin embargo, la asistencia mutua en el cobro de créditos fiscales no recibe ninguna luz de atención en las 15 acciones desarrolladas por la OCDE<sup>499</sup>.

No obstante, dentro de las propuestas desarrolladas por la OCDE en el contexto del Plan de acción BEPS, a nuestro juicio, puede haber la posibilidad de fortalecer la asistencia en el cobro de créditos fiscales. Nos referimos a la acción 15 a través de la que se ha desarrollado un instrumento multilateral a fin de modificar la red de más de 3000 tratados bilaterales existentes para incorporar las medidas consensuadas por los países sobre BEPS<sup>500</sup>.

A nuestro juicio, el Convenio Multilateral BEPS, también puede ser utilizado para incluir en los más de 3000 tratados bilaterales existentes el artículo 27 del Modelo Convenio de la OCDE que regula la asistencia en el cobro de créditos fiscales<sup>501</sup>. Esta medida es fundamental para asegurar los ingresos tributarios, preservar la soberanía de los Estados y lograr la equidad tributaria, objetivos que también persigue el llamado plan BEPS<sup>502</sup>.

---

<sup>499</sup> Vid. Supra. En este Capítulo. Apartado 2.3.6 El plan de acción BEPS en la OCDE y el intercambio de información como medio para combatir la erosión de bases imponibles. El intercambio espontáneo de tax rulings (acción 5), la revelación de mecanismos de planificación fiscal agresiva (acción 12) y el reporte país por país (acción 13).

<sup>500</sup> Vid. CFA: Explanatory statement to the Multilateral convention to implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting, Committee on Fiscal Affairs, 2016, pp. 1-ss, fecha de consulta 31 mayo 2019, en <https://www.oecd.org/tax/treaties/explanatory-statement-multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf> A través del cual se explica el objetivo del Convenio Multilateral y la forma en la que se han implementado los acuerdos de los Estados sobre las acciones BEPS en la red de 300 convenios bilaterales en materia fiscal (Convenios para evitar la doble tributación).

<sup>501</sup> Vid. Infra. Capítulo 3. La asistencia bilateral en el cobro de créditos fiscales a través de los Convenios para evitar la Doble Imposición.

<sup>502</sup> OECD: *Lucha contra la erosión*, cit., pp. 7-ss. La OCDE ha puesto de manifiesto que la erosión de bases imponibles atenta contra los ingresos tributarios, la soberanía fiscal y la equidad tributaria, tanto de los Estados Miembros de la OCDE y los que no forman parte de esa organización.

Dentro de las medidas para erosionar las bases imponibles reconoce que el traslado de beneficios es una de las formas más significativas de erosionar las bases imponibles<sup>503</sup>. A nuestro juicio, el traslado de beneficios también deja a las empresas y a las personas naturales sin activos para responder a las obligaciones tributarias en el Estado en el que se ha generado una deuda tributaria<sup>504</sup>.

Con el resultado de las acciones del Plan BEPS se espera que los Estados recuperen al menos en parte los ingresos tributarios que anualmente pierden con motivo de la erosión de sus bases imponibles. Pero es importante que los Estados estén preparados para enfrentarse a un escenario en donde las empresas a las que les han logrado determinar un crédito fiscal no tienen activos en su territorio.

En otras palabras, si vislumbramos un escenario en donde estas medidas den resultados, podemos fácilmente percibir el reto al que se enfrentarán las administraciones tributarias cuando verifiquen que los deudores tributarios no tienen activos en las jurisdicciones en donde operan.

Los deudores tributarios pueden evadir el pago de los tributos declarando que no tienen más activos con los que puedan afrontar sus deudas tributarias. Por lo que es fundamental que los Estados puedan traspasar sus fronteras a fin de realizar el cobro de los tributos en otros territorios. De ahí la importancia de impulsar la incorporación del artículo 27 del

---

<sup>503</sup> OECD: *Ibid.*, pp. 8-ss.

<sup>504</sup> Vid. COM(2017) 778 final Informe de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo sobre el funcionamiento de los mecanismos establecidos por la Directiva 2010/24/UE del Consejo de 16 de marzo de 2010 sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas: Comisión Europea, 2017, pp. 1-ss, fecha de consulta 18 febrero 2019, en <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017DC0778&from=ES> La Comisión Europea ha observado que la recaudación tributaria no es una cuestión sencilla cuando se trata de empresas que defraudan al fisco al trasladar sus activos a otras jurisdicciones o bien simplemente desaparecen. “El cobro de impuestos sigue siendo una cuestión compleja cuando se trata de delitos de fraude fiscal organizado cometidos por personas físicas o jurídicas: las personas físicas que cometen fraude fiscal o crean estructuras fiscales fraudulentas desaparecen o trasladan sus activos; las personas jurídicas organizan su insolvencia y también trasladan sus activos.”



Modelo Convenio de la OCDE en la red de convenios existente.

### **2.3.7 Breve referencia a algunas de las respuestas de la UE a los escándalos de planificación fiscal agresiva (*Lux Leaks*): Las investigaciones sobre ayudas de Estado y la implementación en la UE del Plan BEPS G20/OCDE**

La Comisión Europea ha investigado a los Estados Miembros por las resoluciones fiscales que les han otorgado para reducir considerablemente el pago de contribuciones, las medidas que se han tomado al respecto se han dirigido hacia las principales empresas multinacionales como Apple, Amazon, Google, McDonald's, Fiat y Starbucks.

Los procedimientos iniciados en junio de 2014 a Luxemburgo y a Holanda revelaron que habían otorgado ilegalmente beneficios fiscales a Fiat y Starbucks respectivamente, infringiendo las reglas de ayudas estatales.

A través de resoluciones fiscales (tax rulings) los Estados Miembros redujeron artificialmente el pago de impuestos a estas compañías. No obstante que las resoluciones emitidas en favor de esas empresas eran legales de acuerdo a las leyes de cada Estado, éstas no tenían substancia económica de acuerdo con las reglas de precios de transferencia, pues se otorgaban precios inter-compañías que no correspondían a los otorgados a valor de mercado, con lo que se lograba erosionar la base del impuesto a pagar, operaciones que se calificaron como ilegales por infringir las normas sobre ayudas estatales que prohíben otorgar sin justificación ventajas comerciales a una compañía con relación a otras quienes están obligadas a pagar más contribuciones al pactar los precios de sus suministros a valor de mercado<sup>505</sup>.

Por ello, la Comisión Europea ordenó a los Estados Miembros investigados a recaudar

---

<sup>505</sup> *Vid.* la decisión de la Comisión Europea en el caso Fiat en: COMISIÓN EUROPEA: “COMMISSION DECISION of 21.10.2015 ON STATE AID SA.38375 (2014/C ex 2014/NN) which Luxembourg granted to Fiat” *Vid.* Decisión de la Comisión Europea en el caso Starbucks en: COMISIÓN EUROPEA: “COMMISSION DECISION of 21.10.2015 ON STATE AID SA.38374 (2014/C ex 2014/NN) implemented by the Netherlands to Starbucks”.

de las dichas empresas los impuestos que dejaron de pagar por virtud de los beneficios que les fueron otorgados a fin de eliminar la ventaja competitiva que les fue autorizada de forma ilegal<sup>506</sup>. Aunque corresponde a cada Estado Miembro determinar el monto exacto de las ayudas estatales que se deberán recaudar de las empresas involucradas en la investigación de acuerdo con la metodología determinadas en las resoluciones, la Comisión Europea estima que el monto que se deberá recaudar por cada compañía oscila entre 20 a 30 millones de euros<sup>507</sup>.

Las indagaciones de la Comisión Europea también incluyeron a Apple, revelando que Irlanda le concedió ventajas fiscales indebidas a esta empresa por un valor de hasta trece mil millones de euros<sup>508</sup>. De acuerdo con las normas sobre ayudas estatales de la Unión Europea, se sancionó la emisión de resoluciones administrativas a través de las cuales Irlanda permitió a Apple pagar impuestos menores a los que estaba obligada en comparación con otras compañías, condenando a Irlanda a recuperar las ayudas estatales que ilegalmente otorgó<sup>509</sup>.

---

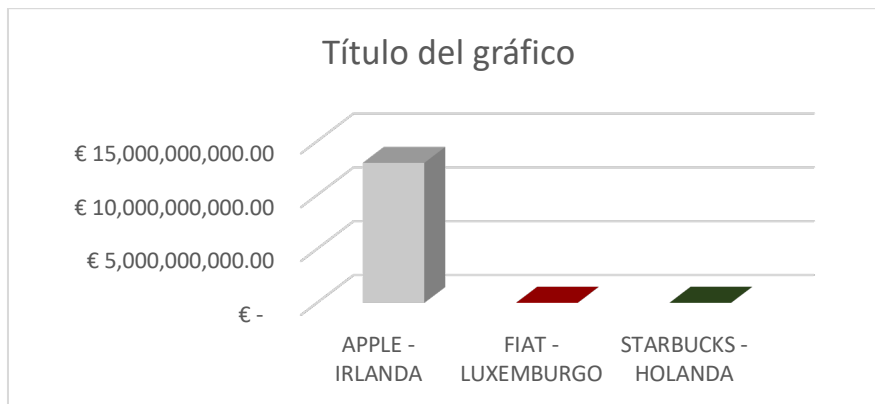
<sup>506</sup> *Vid.* la decisión de la Comisión Europea en el caso Fiat en: COMISIÓN EUROPEA: *COMMISSION DECISION of 21.10.2015 ON STATE AID SA.38375 (2014/C ex 2014/NN) which Luxembourg granted to Fiat...*, cit. *Vid.* la decisión de la Comisión Europea en el caso Starbucks en: COMISIÓN EUROPEA: *COMMISSION DECISION of 21.10.2015 ON STATE AID SA.38374 (2014/C ex 2014/NN) implemented by the Netherlands to Starbucks*.

<sup>507</sup> “European Commission - PRESS RELEASES - Press release - Commission decides selective tax advantages for Fiat in Luxembourg and Starbucks in the Netherlands are illegal under EU state aid rules”: fecha de consulta 19 julio 2017, en [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-15-5880\\_en.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-5880_en.htm).

<sup>508</sup> El monto exacto sobre las ayudas de Estado a recaudar debe ser calculado por Irlanda con base en la metodología explicada en la resolución de la Unión Europea en el caso Apple, sin embargo, la Comisión Europea ha dado a conocer que esta ascendería a los 13,000 millones de euros. *Vid.* “European Commission - PRESS RELEASES - Press release - Ayuda estatal: Irlanda otorgó ventajas fiscales ilegales a la empresa Apple por valor de hasta 13 000 millones EUR”: fecha de consulta 19 julio 2017, en [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-16-2923\\_es.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-2923_es.htm) También *vid.* EUROPEAN COMMISSION: “COMMISSION DECISION of 30.8.2016 ON STATE AID SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) implemented by Ireland to Apple”.

<sup>509</sup> *Vid.* la decisión de la Comisión Europea en el caso de Apple en: EUROPEAN COMMISSION: *COMMISSION DECISION of 30.8.2016 ON STATE AID SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) implemented by Ireland to Apple*.

Como puede observarse de la breve reseña sobre las resoluciones de la Comisión Europea sobre las ayudas estatales los beneficios otorgados a tres compañías representarían una recaudación de entre 13,040 millones y 13,060 millones de euros. Asimismo, de los resultados obtenidos por la Comisión destaca que la empresa más beneficiada por las planificaciones fiscales agresivas implementadas fue Apple, quien, por los ingresos efectivos obtenidos en Europa, logró pagar el impuesto sobre sociedades a una tasa del 1% la cual incluso se redujo en 2013 a 0,5%<sup>510</sup>. El monto del impuesto que se pagaría por cada compañía por país se puede apreciar en la siguiente gráfica.



Estas resoluciones han reflejado la voluntad de la Unión Europea de luchar contra la elusión fiscal, utilizando las disposiciones que permitan evitar que las grandes compañías a través de esquemas fiscales erosionen las bases impositivas, como son las ayudas estatales. Medidas que se han encaminado a la recaudación de los impuestos que fueron omitidos, a pesar de que en estos casos los Estados involucrados fueron los que otorgaron los beneficios a dichas compañías.

Además, se suma el escándalo de 2014 sobre las autorizaciones que otorgaba Luxemburgo a grandes compañías para reducir el pago de sus impuestos a nivel global. El llamado “Lux Leaks” reveló que de 2002 a 2010 una de las 4 grandes firmas de auditoría

---

<sup>510</sup> “European Commission - PRESS RELEASES - Press release - Ayuda estatal: Irlanda otorgó ventajas fiscales ilegales a la empresa Apple por valor de hasta 13 000 millones EUR”: pp. 1-ss.

fiscal (Big Four) ayudó a compañías multinacionales a obtener al menos 548 acuerdos previos o tax rulings autorizados por Luxemburgo. En estos acuerdos se garantizaba que las autoridades fiscales estarían de acuerdo con los esquemas fiscales implementados por grandes compañías. A través de los tax rulings se lograba reducir drásticamente el monto de los impuestos a pagar. Algunas compañías disfrutaban de una tasa efectiva de impuestos del 1% o menos. Más adelante se revelaron más acuerdos autorizados por Luxemburgo<sup>511</sup>.

En respuesta a este escándalo la UE implementó la obligación de intercambiar automáticamente los tax rulings autorizados por los Estados miembros, a fin de que se pudiera advertir si alguna compañía estaba erosionando la base imponible que se debía pagar en algún Estado miembro con base a esos acuerdos. La implementación del intercambio de información se hizo a través de la Directiva de Cooperación Administrativa 2011/16/UE, modificada por la Directiva 2015/2376/UE en adelante DCA3 que será analizada en un epígrafe más adelante<sup>512</sup>.

Los acuerdos del ECOFIN<sup>513</sup> sobre la ejecución europea del Proyecto OCDE/G20 BEPS. En la Unión Europea el ECOFIN se alinea y se adhiere a los nuevos estándares de fiscalidad internacional desarrollados por la OCDE sobre el Proyecto BEPS, también se compromete a adoptar medidas de ejecución coordinadas con éste organismo internacional. Destaca que dentro de la UE ya se habían tomado medidas para combatir el fenómeno BEPS. También se especifica que las medidas de ejecución del proyecto BEPS tendrán una modulación comunitaria. Finalmente, se resalta que los acuerdos que se tomen en ese sentido

---

<sup>511</sup> Cfr. ICIJ: “An ICIJ Investigation Luxembourg Leaks: Global Companies’ Secrets Exposed”, *International Consortium of Investigative Journalists*, pp. 1-ss, fecha de consulta 28 mayo 2019, en <https://www.icij.org/investigations/luxembourg-leaks/>.

<sup>512</sup> Vid. *Infra*. En este Capítulo. Apartado 2.3.8.3.4 La Directiva 2015/2376/UE (DCA3): El intercambio automático de tax rulings y APAs.

<sup>513</sup> El Consejo de Asuntos Económicos (ECOFIN) es un órgano de la UE que se encarga de la política de la EU en tres principales áreas: política económica, cuestiones fiscales y reglamentación de los servicios financieros. *Vid.* “El Consejo en su formación de Asuntos Económicos y Financieros (ECOFIN) - Consilium”: p. 1, fecha de consulta 3 junio 2019, en <https://www.consilium.europa.eu/es/council-eu/configurations/ecofin/>.

serán de carácter obligatorio para todos los Estados miembros a través de Directivas de armonización, a diferencia de las medidas tomadas por la OCDE que se rigen por el soft law<sup>514</sup>.

De esta manera, la EU adopta el “paquete de lucha contra la elusión fiscal” que tiene tres objetivos principales: planificación fiscal abusiva, aumentar la transparencia y crear un entorno más justo para las empresas en la UE.

El paquete contiene una Directiva de lucha contra la elusión fiscal (en adelante DLCEF) que establece disposiciones legales enfocadas a combatir la planificación fiscal agresiva. Así se prevén normas sobre imposición de salida, relativas a las sociedades extranjeras controladas, contra las prácticas abusivas, sobre asimetrías híbridas y la limitación de intereses<sup>515</sup>.

---

<sup>514</sup> Vid. COUNCIL OF EUROPE: *Council conclusions on corporate taxation – base erosion and profit shifting - Consilium*, 2015, p. 1, fecha de consulta 3 junio 2019, en <https://www.consilium.europa.eu/en/press/press-releases/2015/12/08/ecofin-conclusions-corporate-taxation/> En el mismo sentido lo refiere CALDERÓN CARRERO, J. M.: “La dimensión Europea del Proyecto BEPS: primeros acuerdos del ECOFIN, la aprobación del mecanismo de intercambio automático de “tax rulings”, y el Paquete Anti-Elusión Fiscal 2016”, *Quincena Fiscal*, vol. BIB 2016\1023, No. 6/2016, pp. 1-2. “El ECOFIN, básicamente, se alinea y adhiere a los nuevos estándares de fiscalidad internacional adoptados en el marco del Proyecto BEPS y se compromete a adoptar medidas de puesta en marcha o ejecución consistentes y coordinadas con el mismo. No obstante, el Consejo igualmente pone de manifiesto que la UE ha desarrollado mecanismos, medidas y fórmulas específicas para combatir el “fenómeno BEPS”, de manera que tales instrumentos comunitarios seguirán desarrollándose en el futuro aunque de forma coordinada y consistente con los referidos estándares internacionales OCDE. En concreto, la nota menciona, por un lado, la propuesta de la Comisión sobre Base Imponible Común Consolidada y la relativa a la modificación de la Directiva 2003/49/CE sobre Fiscalidad de los Intereses y Cánones, y por otro, cómo la aplicación del Código de Conducta de Fiscalidad Empresarial, de 1 de diciembre de 1997, ha contribuido a combatir prácticas fiscales perniciosas dentro y fuera de la UE. Igualmente, el ECOFIN llama la atención sobre la necesidad de que determinadas recomendaciones de medidas adoptadas por la OCDE y el G20 en el marco del Proyecto BEPS sean objeto de una ‘modulación comunitaria’, como consecuencia de la aplicación del Derecho Comunitario Originario; en particular, cabría mencionar las cláusulas antiabuso de los CDI (Acción 6 del Plan BEPS) o la normativa de transparencia fiscal internacional (Acción 3 del Plan BEPS). Asimismo, el Consejo destaca cómo la UE, a diferencia de la OCDE, posee poder legislativo, y en tal sentido un cierto número de las medidas recomendadas en el Proyecto BEPS se implementarán a partir de medidas de naturaleza normativa (Directivas de armonización) y no sólo a través de Soft-Law, aunque éste también tendrá su propio papel, en particular para coordinar la aplicación a nivel UE de determinadas medidas BEPS OCDE.”

<sup>515</sup> CE: *Paquete de lucha contra la elusión fiscal*, 2009, p. 1, fecha de consulta 3 junio 2019, en

La DLCEF fue adoptada por el CE el 12 de julio de 2016<sup>516</sup>. A fin de incluir normas para combatir las asimetrías híbridas respecto a regímenes fiscales de terceros países el 29 de mayo de 2017 se modificó la Directiva (UE) 2016/1164<sup>517</sup>. Los Estados miembros disponían hasta el 31 de diciembre de 2018 para incorporarla a su legislación interna<sup>518</sup>. Las normas sobre imposición de salida deben trasponerse el 31 de diciembre de 2019<sup>519</sup>.

Por lo que se refiere a las normas para neutralizar las asimetrías híbridas con terceros países debe aplicarse a más tardar el 1 de enero de 2020<sup>520</sup>. Finalmente respecto a la limitación de intereses, los Estados miembros pueden aplicar las normas internas similares que tengan por objeto la limitación de intereses establecida en la DLCEF, hasta que la OCDE alcance un acuerdo de normas mínimas o bien hasta el 1 de enero de 2024<sup>521</sup>.

También se revisó la Directiva sobre cooperación administrativa (DCA) 2011/16/UE para implementar diversos estándares de intercambio de información automática en la UE. Con esta Directiva no solamente se reflejan los acuerdos de la OCDE/G20 en el marco del Plan BEPS sino que la UE va más allá, tal y como lo explicaremos en un epígrafe específico

---

<https://www.consilium.europa.eu/es/policias/anti-tax-avoidance-package/>.

<sup>516</sup> *Cfr.* DIRECTIVA (UE) 2016/1164 DEL CONSEJO de 12 de julio de 2016 por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior.

<sup>517</sup> *Cfr.* DIRECTIVA DEL CONSEJO por la que se modifica la Directiva (UE) 2016/1164 en lo que se refiere a las asimetrías híbridas con terceros países de 29 de mayo de 2017.

<sup>518</sup> *Ibid.*

<sup>519</sup> *Cfr.* DIRECTIVA (UE) 2016/1164 DEL CONSEJO de 12 de julio de 2016 por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior. Así como la DIRECTIVA DEL CONSEJO por la que se modifica la Directiva (UE) 2016/1164 en lo que se refiere a las asimetrías híbridas con terceros países de 29 de mayo de 2017.

<sup>520</sup> *Cfr.* DIRECTIVA DEL CONSEJO por la que se modifica la Directiva (UE) 2016/1164 en lo que se refiere a las asimetrías híbridas con terceros países de 29 de mayo de 2017.

<sup>521</sup> *Cfr.* DIRECTIVA (UE) 2016/1164 DEL CONSEJO de 12 de julio de 2016 por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior. Así como la DIRECTIVA DEL CONSEJO por la que se modifica la Directiva (UE) 2016/1164 en lo que se refiere a las asimetrías híbridas con terceros países de 29 de mayo de 2017.

más adelante<sup>522</sup>.

Por otra parte, la UE ha realizado una recomendación sobre la aplicación de medidas contra los abusos en detrimento de los convenios fiscales. Este documento ofrece guía a los Estados miembros sobre como pueden reforzar sus convenios fiscales frente a las estrategias fiscales abusivas, de forma compatible con el marco legal de la UE<sup>523</sup>.

Finalmente, la UE ha elaborado una Comunicación sobre una estrategia exterior para una imposición efectiva. La Comunicación expone a los Estados miembros la conveniencia de que coordinen su actuación frente a los riesgos externos de elusión fiscal de forma más estrecha y promuevan una buena gobernanza fiscal internacional<sup>524</sup>.

### **2.3.8: El intercambio de información en la UE a través de la Directiva 2011/16/UE: su utilidad en la implementación de la asistencia mutua en el cobro de créditos fiscales**

La Directiva 2011/16/UE de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE de 19 de diciembre de 1977, en adelante DCA1, fue creada para establecer un texto nuevo que confiriera a los Estados miembros atribuciones para cooperar eficientemente a escala internacional a fin de superar los efectos negativos de la creciente mundialización sobre el

---

<sup>522</sup> Vid. *Infra*. En este Capítulo. Apartado 2.3.8: El intercambio de información en la UE a través de la Directiva 2011/16/UE: su utilidad en la implementación de la asistencia mutua en el cobro de créditos fiscales.

<sup>523</sup> EC: *C(2016) 271 COMMISSION RECOMMENDATION on the implementation of measures against tax treaty abuse*, European Commission, Brussels, 2016, pp. 2-ss, fecha de consulta 3 junio 2019, en <http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/3/2016/EN/3-2016-271-EN-F1-1.PDF>.

<sup>524</sup> CE: *COM(2016) 24 Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo. Estrategia exterior para una imposición efectiva*, Comisión Europea, Bruselas, 2016, pp. 1-ss, fecha de consulta 5 marzo 2019, en <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/es/TXT/?uri=CELEX:52016DC0024>.

mercado interior<sup>525</sup>, que tienen su propia Directiva reguladora de intercambio de información.

En los considerandos de la Directiva se justificó la necesidad de asistencia mutua de la siguiente manera: Primero porque el incremento de la movilidad de los sujetos pasivos, el número de transacciones transfronterizas y la internacionalización de los instrumentos financieros, estaba provocando dificultad de la apreciación de los impuestos adeudados (por el control nacional) y la doble imposición que incitaba a la evasión y al fraude fiscal, factores que estaban afectando también el mercado nacional<sup>526</sup>.

En segundo lugar se explicó que un Estado miembro, por sí solo, no podía gestionar el sistema tributario nacional, por lo que era indispensable impulsar una nueva cooperación administrativa, crear instrumentos que permitieran instaurar la confianza entre los Estados. Por lo que era necesario crear un texto que confiriera a los Estados atribuciones para cooperar eficientemente a escala internacional<sup>527</sup>.

---

<sup>525</sup> Considerando (3) de la Directiva 2011/16/UE. Se refirió que la Directiva 77/799/CEE ya no era capaz de responder a las nuevas exigencias en materia de cooperación administrativa. Con esta Directiva y la de recaudación, Directiva 2010/24/UE, se reforzaron en la UE los mecanismos de asistencia administrativa en materia fiscal así lo refiere CALDERÓN CARRERO, J. M.: *Hacia una nueva era...*, cit., p. 56. “Con todo, las nuevas Directivas comunitarias articulan un significativo avance en materia de procedimientos de aplicación de los tributos a nivel europeo (inspección y recaudación tributaria), llegando en algunos casos a superar los avances propiciados por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) en esta materia (v.gr., el establecimiento del intercambio automático obligatorio). Asimismo, no puede perderse de vista su funcionalidad considerando el papel que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) viene asignando a estas disposiciones y mecanismos europeos a la hora de admitir o excluir la justificación (y proporcionalidad) de medidas fiscales discriminatorias de los Estados miembros frente a otros Estados miembros y frente a países terceros. Igualmente, los avances en materia de armonización impositiva, como la propuesta de una base imponible común consolidada, requieren ineludiblemente de la articulación de mecanismos de cooperación fiscal que permitan un correcto funcionamiento y gestión de estos nuevos modelos de armonización, especialmente si esta instrumenta una integración o consolidación fiscal.

<sup>526</sup> *Vid.* Considerando 1 de la Directiva 2010/16/UE.

<sup>527</sup> *Vid.* Considerandos 2 a 4 de la Directiva 2010/16/UE. Las razones para crear una nueva Directiva de cooperación administrativa estaban basadas principalmente en: 1) el Informe del 22 de mayo de 2000 del Grupo de Trabajo del Consejo en materia de fraude; 2) la Comunicación de la Comisión del 27 de septiembre de 2004 sobre la prevención y lucha contra las prácticas irregulares empresariales y financieras y; 3) la Comunicación del 31 de mayo de 2006 relativa a la necesidad de elaborar una estrategia



*Ámbito de aplicación de la Directiva.* Esta cubre a todos los impuestos percibidos por un Estado miembro o sus subdivisiones territoriales o administrativas, incluidas las autoridades locales o en su nombre, esto quiere decir que la Directiva es aplicable tanto a los impuestos directos como a los indirectos, con excepción del impuesto sobre valor añadido, aranceles, impuestos especiales y cotizaciones obligatorias de seguridad social abonables al Estado o a organismos públicos de la seguridad social<sup>528</sup>.

*El ámbito subjetivo de la Directiva* se refiere no sólo a personas físicas y jurídicas sino también a cualquier estructura jurídica, sea cual fuere su naturaleza y forma, independientemente de que tenga personalidad jurídica, que posea o administre activos, y que, incluidas las rentas derivadas de los mismos, estén sujetos a cualquiera de los impuestos cubiertos por la Directiva. Con esta modificación se clarifica la aplicación de la normativa comunitaria de asistencia administrativa mutua a todo tipo de vehículos de inversión, fundaciones, sociedades de inversiones, fondos, fiduciarios y trusts<sup>529</sup>.

---

coordinadora de mejora de lucha contra el fraude fiscal.

<sup>528</sup> El hecho de la que la Directiva sea aplicable a impuestos directos e indirectos constituye una ventaja, pues la Directiva anterior 77/799/CE, sólo podía asistir cuando se trataba de impuestos sobre la renta y el patrimonio e impuestos sobre primas de seguro especificadas en la Directiva. Esta delimitación evita recoger la farragosa delimitación de impuestos concretos que cada uno de los Estados miembros sobre los que incide la norma. En sentido similar se pronuncia MARTÍNEZ GINER, L. A.: “Nuevos horizontes en el intercambio de información tributaria: a propósito de la propuesta de Directiva relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad”, *Quincena fiscal*, 12, 2009, p. 50.

<sup>529</sup> *Vid.* Artículo 2 de la Directiva 2011/16/UE. *Cfr.* En el considerando 7 de la Directiva 2011/16/UE se refirió que su objetivo era lograr un intercambio de información más eficiente a través de que los intercambios de información cubrieran a todas las personas físicas y jurídicas de la Unión, teniendo en cuenta la gama cada vez mayor de modalidades legales, incluidas no solo modalidades tradicionales como los fondos fiduciarios, las fundaciones y las sociedades de inversiones, sino cualquier instrumento nuevo que pueda ser creado por contribuyentes en los Estados. Sobre la amplitud del ámbito subjetivo de la Directiva 2011/16/UE *Cfr.* CALDERÓN CARRERO, J. M.: *Hacia una nueva era...*, cit., p. 68. “El ámbito subjetivo de la asistencia mutua hace referencia no solo a personas físicas y jurídicas sino también a cualquier «estructura jurídica, sea cual fuere su naturaleza y forma..., que posea o administre activos, y que, incluidas las rentas derivadas de los mismos, estén sujetos a cualquiera de los impuestos cubiertos por la presente Directiva». Con esta modificación se clarifica la aplicación de la normativa comunitaria de asistencia administrativa mutua a todo tipo de vehículos de inversión, fundaciones, sociedades de inversiones, fondos fiduciarios y trusts.” En sentido similar señala MACHANCOSES GARCÍA, E.: *El intercambio de información...*, cit., p. 94. “En cuanto al ámbito subjetivo, la DCA 2011 cubre a toda persona susceptible de imposición con o sin personalidad jurídica, esto es, a todas las personas físicas y

Otro de los aspectos relevantes que se introducen en la Directiva, fue la posibilidad de invocar la cláusula de la nación más favorecida, esto es, cuando un Estado miembro ofrezca a un tercer país una cooperación más amplia que la prevista en la Directiva, no podrá negarse a ofrecer esa cooperación más amplia a otro Estado miembro.<sup>530</sup>

En la 2011/16/UE que como hemos dicho se le ha denominado DCA1 se definen autoridades de enlace para facilitar la coordinación de las autoridades competentes para el intercambio de información<sup>531</sup>. La designación de autoridades de enlace también fue establecida en la Directiva de recaudación 2010/24/UE. Debido a la similitud en la estructura organizativa de las oficinas de enlace entre ambas Directivas de cooperación remitimos al lector al epígrafe en el que se analiza ampliamente las oficinas de enlace en la Directiva 2010/24/UE<sup>532</sup>.

El establecimiento de una oficina central de enlace constituyó una mejora importante en la DCA1 para agilizar el intercambio de información, pues a través de la identificación de las oficinas encargadas de suministrar la información los procesos de intercambio se realizarían con mayor rapidez<sup>533</sup>.

---

jurídicas de la UE, teniendo en cuenta la gama cada vez mayor de modalidades legales, incluidas no sólo modalidades tradicionales como los fondos fiduciarios, las fundaciones y las sociedades de inversión, sino cualquier instrumento nuevo que pueda ser creado por contribuyentes en los estados miembros.”

<sup>530</sup> Artículo 19 de la Directiva 2011/16/UE.

<sup>531</sup> *Cfr.* Artículo 4 de la Directiva 2011/16/UE.

<sup>532</sup> *Vid. Infra.* Capítulo 5. Epígrafe 5.6. La definición de una estructura organizacional como medio para agilizar la asistencia mutua.

<sup>533</sup> En sentido similar señala GABERT, I.: “Council Directive 2011/16/EU on Administrative Cooperation in the Field of Taxation”, *European Taxation*, vol. 51, 8, 2011, p. 343. “This provision also mirrors Art. 4(2) of the Recovery Assistance Directive (2010/24/EU), which deals with administrative assistance for the recovery of claims relating to taxes, duties and other measures, which also requires the establishment of a central liaison office. Implementing a single central liaison office will, in the author’s view, make information exchange quicker and thereby more effective since other Member States will know where the main responsibilities for information exchange lie. Apart from the single central liaison office, a Member State may, according to Art. 4(3) of the New Directive, designate liaison departments. These departments can be any office, other than the central liaison office, that has been designated for the purpose of directly exchanging information pursuant to the New Directive (Art. 3(3) of the New Directive). Furthermore,

A nuestro juicio, el sólo establecimiento de una estructura organizacional para agilizar los procedimientos de intercambio de información no es suficiente. Es necesario que los Estados destinen recursos para hacer que las oficinas de enlace alcancen los objetivos para los que fueron creadas. En el Informe de la Comisión sobre la DCA1 se reveló que las oficinas centrales de enlace de los Estados miembros estaban integradas en promedio entre 1 a 5 funcionarios<sup>534</sup>.

Los Estados aclararon que los funcionarios que integraban la oficina central de enlace no eran los únicos encargados del intercambio de información. Sin embargo, el poco personal destinado a las tareas específicas de intercambio de información refleja, desde nuestro punto de vista, la falta de interés de los Estados en implementar un sistema eficiente de intercambio de información y en general para implementar la cooperación internacional.

Desde nuestra perspectiva, es un obstáculo para el intercambio de información el hecho de que no exista suficiente personal especializado en realizar peticiones de información y suministrarla. Primero, porque si como lo han manifestado los Estados miembros los funcionarios que integran las oficinas de enlace no son los únicos que se encargan del intercambio de información, quiere decir que los funcionarios que tienen otras responsabilidades a las que darán más prioridad.

En segundo lugar, porque al no estar especializados en el ámbito de intercambio de información tendrán que invertir tiempo en conocer los procesos específicos para ello. La

---

according to Art. 4(4), competent officials may be designated. These competent officials are authorized to directly exchange information pursuant to the New Directive (Art. 3(4)). This surely represents an attempt to make information exchange faster by shortening the quite cumbersome official channels.”

<sup>534</sup> Vid. CE: COM(2017) 781 final Informe de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo sobre la aplicación de la Directiva 2011/16/UE del Consejo relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad directa, Comisión Europea, 2017, pp. 4-5, fecha de consulta 14 mayo 2019, en <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017DC0781&from=ES>. “Según la información proporcionada por las administraciones tributarias de los Estados miembros, la cifra de funcionarios tributarios dedicados a la cooperación administrativa de la UE en la Oficina Central de Enlace (OCE) oscila entre 1 y 5 funcionarios en la mayoría de Estados miembros, como se refleja en la sección 4 del documento de trabajo de los servicios de la Comisión.”

falta de especialización en el intercambio de información puede provocar además errores de procedimiento o retrasos innecesarios en el suministro o petición de la información. También es posible que le den prioridad a sus funciones específicas dejando de lado el intercambio de información.

Finalmente, es importante subrayar que el nuevo estándar de intercambio de información proporciona a las administraciones tributaria datos relevantes que debieran ser analizados por sus funcionarios para fiscalizar o recaudar deudas tributarias. Sin embargo, el hecho de que los Estados miembros no hayan aumentado considerablemente el número de funcionarios de sus agencias tributarias implica que esa información recibida no será suficientemente bien aprovechada<sup>535</sup>.

Desde nuestra perspectiva, la mejora de los mecanismos de cooperación internacional debieran incluir acuerdos de los Estados miembros de destinar los recursos necesarios para su implementación, que incluye el aumento de personal especializado que implemente de forma eficiente y eficaz el intercambio de información.

La DCA1 establece tres modalidades de intercambio de información: el espontáneo, el rogado o previo requerimiento y el automático. Estos tipos de información permiten que las autoridades competentes decidan, de acuerdo la particularidad del caso que están investigando, la mejor forma de obtener información con relevancia tributaria <sup>536</sup>.

---

<sup>535</sup> *Cfr. CE: Ibid.* La Comisión en su informe explica que el número de personal de las administraciones Tributarias que oscila entre 1 y 5 funcionarios no refleja a todos los funcionarios que están encargados del intercambio de información, sino que existen otros funcionarios que también desempeñan esa labor. Sin embargo se resalta que el personal de las administraciones tributarias no ha aumentado significativamente. “Esta cifra no representa todo el personal que trabaja en la cooperación administrativa, pero no se ha informado de ningún aumento considerable del personal de la OCE con el paso del tiempo, si bien la cooperación administrativa ha ampliado su ámbito de aplicación y ha evolucionado mucho en un breve espacio de tiempo. En comparación con los niveles globales de personal de las administraciones tributarias de los Estados miembros, estas cifras indican una inversión mínima en cooperación administrativa de la UE por parte de varios Estados miembros.”

<sup>536</sup> En sentido similar se pronuncia GABERT, I.: Council Directive 2011/16/EU on Administrative Cooperation in the Field of Taxation..., cit., p. 342.

### 2.3.8.1. Intercambio de información espontánea

Respecto al intercambio espontáneo de información, se prevé que cuando un Estado miembro tenga conocimiento de supuestos específicos que pudieran afectar el cálculo de los impuestos cubiertos por la Directiva en alguno de los Estados miembros, así como cualquier información que les pudiera ser útil, deberá comunicarlo al otro Estado miembro<sup>537</sup>.

De manera que la DCA no se limita a establecer el supuesto genérico de intercambio espontáneo de información que se presenta cuando un Estado considere que pueda ser útil al otro Estado miembro<sup>538</sup>.

Además se prevé que se debe intercambiar información de manera espontánea cuando la autoridad competente de un Estado miembro tenga razones para presumir que existe una reducción o una exención anormal de impuestos en otro Estado miembro. Otro supuesto se actualiza cuando un contribuyente tenga en un Estado miembro una reducción o una exención fiscal que produciría un aumento del impuesto una sujeción al impuesto en otro estado miembro<sup>539</sup>.

También se actualiza este tipo de intercambio cuando las operaciones entre un contribuyente de un Estado miembro y otro contribuyente de otro estado miembro se realice a través de uno o más países de tal forma que supongan una disminución del impuesto de alguno de los estados miembros o de ambos y finalmente, cuando existan indicios para suponer que existe una disminución del impuesto como consecuencia de transferencias

---

<sup>537</sup> *Cfr.* Artículo 9 de la Directiva 2011/16/UE.

<sup>538</sup> *Cfr.* Artículo 9 (e) de la Directiva 2011/16/UE. Respecto del establecimiento de supuestos específicos para realizar intercambios espontáneos de información. En el considerando 11 de la Directiva 2011/16/UE se estableció que para mejorar el intercambio de información en la UE, era necesario potenciar y estimular el intercambio espontáneo de información entre Estados miembros. *Vid.* Considerando 11 de la Directiva 2011/16/UE.

<sup>539</sup> Artículo 9 (a) y (b) de la Directiva 2011/16/UE.

ficticias de beneficios dentro de grupos de empresas<sup>540</sup>.

En todos estos casos de intercambio de información espontánea se deja a discreción de la autoridad competente que evalúa la información si decide transmitirla o no. En ese sentido esta norma es más bien una guía de cuando la información puede ser útil para otro Estado miembro. Sin que sea posible evaluar su cumplimiento<sup>541</sup>.

Efectivamente, como lo señala el informe de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo sobre la aplicación de la Directiva 2011/16/UE del Consejo relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad directa, en adelante informe sobre la DCA1, en teoría el intercambio de información espontánea debería ser eficaz porque los funcionarios que la seleccionan están cualificados para ello. Sin embargo, es difícil evaluar la calidad de la información proporcionada por esta vía debido a que no existe retroalimentación sobre la utilidad que tiene para el Estado que la recibe<sup>542</sup>.

Por otra parte, se deja a discreción del Estado que posee la información el transmitirla o no. Esto es, a pesar de que los funcionarios de la autoridad competente posean información relevante para otro Estado miembro que encajara en un supuesto de intercambio espontáneo de información, tales funcionarios decidirán si transmiten la información.

Al respecto, la propia Comisión en el Informe de evaluación de la DCA1, reconoce la falta de eficacia del intercambio de información espontáneo, pues el escándalo denominado

---

<sup>540</sup> Artículo 9 (c) y (d) de la Directiva 2011/16/UE.

<sup>541</sup> Los datos que se intercambian espontáneamente obran ya en poder de la administración tributaria de los Estados Miembros. De tal manera que si en el desempeño de sus labores los funcionarios se percatan de que la información le puede ser útil a otro Estado miembro la transmitirá.

<sup>542</sup> Así se señala en CE: *COM(2017) 781 final...*, cit., pp. 3-ss. “A través del intercambio espontáneo de información, los Estados miembros intercambian información que puede ser pertinente para la administración de otro Estado miembro y para el control de la aplicación de la legislación tributaria nacional. La información proporcionada espontáneamente debería ser efectiva, ya que son funcionarios de las administraciones fiscales los que la seleccionan basándose en su propia experiencia práctica y en sus conocimientos sobre la recaudación de impuestos. Sin embargo, puesto que no se ofrece información de retorno periódicamente, no es posible evaluar la efectividad de la información intercambiada.”

Lux Leaks, que hemos analizado en un epígrafe anterior<sup>543</sup> demostró que los Estados miembros no transmitieron previamente esa información<sup>544</sup>.

De tal manera que quedó demostrado que el intercambio de información espontánea no funcionaba y por ende fue necesaria la implementación del intercambio de información obligatoria y automática que analizaremos más adelante<sup>545</sup>.

### **2.3.8.2. Intercambio de información previa solicitud**

Tratándose de intercambio de información rogado o a previo requerimiento la DCA 1 alinea la regulación comunitaria de la asistencia mutua con los estándares internacionales de intercambio de información efectivamente adoptados por la OCDE y respaldados por el G-20 y la ONU<sup>546</sup>. De esta manera la Directiva establece el estándar de intercambio de información contenido en el artículo 26 del Modelo Convenio de la OCDE que hemos

---

<sup>543</sup> Vid. Supra. En este Capítulo. Apartado 2.2.4 La dimensión de la pérdida recaudatoria por planificación fiscal agresiva de empresas multinacionales.

<sup>544</sup> Vid. CE: COM(2017) 781 final..., cit., pp. 3-4. “Tal como se indica en la sección 7 del documento de trabajo de los servicios de la Comisión, a lo largo de los años se ha intercambiado información de forma espontánea, pero este intercambio espontáneo no ha sido lo suficientemente efectivo, en particular con respecto a las resoluciones fiscales y los acuerdos previos sobre precios de transferencia transfronterizos. El asunto LuxLeaks demostró sin ningún tipo de dudas que la cooperación administrativa en este ámbito no funcionaba, y en 2015 la Comisión propuso la DCA3, que obligaba a los Estados miembros a intercambiar información automáticamente sobre sus acuerdos tributarios.”

<sup>545</sup> Vid. Infra. En este Capítulo. Apartado 2.3.8.3.1 El intercambio automático de rentas y patrimonio a la luz de la DCA1. Su utilidad en la mejora de la asistencia mutua para el cobro de créditos fiscales; 2.3.8.3.2 La importancia de la información intercambiada a través de la DCA1 en la mejora y eficiencia de la asistencia mutua en el cobro de créditos fiscales en la UE; 2.3.8.3.3 El estándar de rentas de carácter financiero a través de la Directiva 2014/107/UE -DCA2 y de la Directiva 2016/2258 - DCA5: su prevalencia sobre la Directiva del Ahorro; 2.3.8.3.4 La Directiva 2015/2376/UE (DCA3): El intercambio automático de tax rulings y APAs; 2.3.8.3.5 La Directiva 2016/881/UE (DCA4): El intercambio automático de información relativa al informe país por país que aporta datos sobre el traslado de beneficios; 2.3.8.3.6 El intercambio automático de mecanismos transfronterizos a través de la Directiva 2018/822 (DCA6): Su utilidad en la asistencia mutua en el cobro de créditos fiscales.

<sup>546</sup> Vid. CALDERÓN CARRERO, J. M.: *Hacia una nueva era...*, cit., p. 68. “En materia de intercambio rogado o previo requerimiento cabe destacar como la Directiva 2011/16/UE alinea la regulación comunitaria de la asistencia mutua con los estándares internacionales de intercambio de información efectiva adoptados por la OCDE y respaldados por el G-20 y la ONU. De alguna forma, tal alineamiento implica adaptar varios aspectos del mecanismo de asistencia mutua al Modelo OCDE 2010.”

analizado en epígrafes anteriores<sup>547</sup>.

*Eliminación del secreto bancario.* Así en materia de secreto bancario, se aclara que si bien no se obligará a los Estados miembros a llevar investigaciones o comunicar la información solicitada, si se infringe la legislación de dicho Estado o bien si supone la divulgación de un secreto comercial, industrial o profesional, de un procedimiento comercial o si ello contraviene el interés público<sup>548</sup>.

Esta limitación no podrá interpretarse, en el sentido de que se autoriza a la autoridad requerida de un Estado miembro a negarse a facilitar la información exclusivamente por el hecho de que obre en poder de un banco u otra entidad financiera, un representante o una persona que actúe en calidad de intermediario o agente fiduciario, o porque esté relacionado con la participación en el capital de una persona<sup>549</sup>.

Con esta disposición se termina con el secreto bancario en la UE. Por varios años algunos Estados miembros habían protegido su régimen de secreto bancario. Sin embargo, ante la presión internacional causada por los escándalos de evasión fiscal en la UE, éstos se vieron obligados a acceder a la implementación del intercambio de información bancaria que obrara en su poder o bien que se obtuviera a raíz de investigaciones administrativas<sup>550</sup>.

---

<sup>547</sup> Vid. Supra. En éste Capítulo. Apartado 2.3.1 Artículo 26 del Modelo Convenio de la OCDE y artículo 26 del Modelo Convenio de la ONU: un presupuesto necesario para la asistencia en el cobro de créditos fiscales.

<sup>548</sup> Vid. Artículo 18 de la Directiva 2011/16/UE.

<sup>549</sup> Vid. Artículo 18 de la Directiva 2011/16/UE.

<sup>550</sup> Vid. Supra. En este Capítulo. Apartado epígrafe 2.2 Una aproximación a la magnitud de la evasión fiscal: la importancia de fortalecer los mecanismos de asistencia mutua en el cobro de créditos fiscales. La eliminación del secreto bancario representó un gran avance en materia de cooperación internacional en la Unión Europea, pues dentro de este bloque económico se encuentran países como Austria, Bélgica y Luxemburgo que habían defendido el secreto bancario protegido por sus Constituciones. En sentido similar señala CALDERÓN CARRERO, J. M.: Hacia una nueva era..., cit., p. 69. “Nótese además que la articulación a nivel europeo del estándar OCDE supone el levantamiento del secreto bancario en casos de requerimiento de información correctamente fundado. Es decir, la nueva Directiva acaba con el secreto bancario en la UE, a pesar de la histórica resistencia de varios Estados miembros.” También vid. VIRTO AGUILAR, A. D.: “Breve referencia a la mejora del intercambio de información bancaria en la Unión



No obstante, el intercambio de información bancaria fue implementada con ciertas limitaciones, pues la DCA1 estableció que los Estados miembros podrían negarse a intercambiar este tipo de información si se solicitaba sobre periodos impositivos anteriores al 1º de enero de 2011. Esta negativa también abarcaba a la transmisión de información que podría haber sido denegada conforme a la Directiva anterior 77/799/CE, si se hubiera solicitado antes del 11 de marzo de 2011<sup>551</sup>.

Es decir, los Estados miembros podían solicitar información bancaria de periodos impositivos de 1º de enero de 2011 en adelante, siempre y cuando esa solicitud se realizara después del 11 de marzo de 2011. La información solicitada antes de esa fecha se proporcionaría conforme a las disposiciones establecidas en la Directiva anterior 77/799/CE<sup>552</sup>.

La eliminación del secreto bancario en el intercambio de información constituyó un gran avance en materia de cooperación internacional. Primero porque con ello se dejó a tras la opacidad que generaba ventajas en la atracción de capitales a los países que tenían reglas estrictas de secreto bancario. Segundo, porque esa falta de información provocaba distorsiones en el mercado comunitario.

*Información que puede ser intercambiada.* se estableció en la DCA1 que la información que podría ser intercambiada sería toda aquella relativa a los impuestos incluidos en el ámbito de aplicación de la Directiva comunitaria, que obren en su poder o que esta

---

Europea”, en Intercambio de información, blanqueo de capitales y lucha contra el fraude fiscal, IEF, Madrid, 2014, p. 272. Refiriéndose a la eliminación del secreto bancario en la DCA1 señala “Esto constituye un gran adelanto, porque ahora todos los Estados miembros estarán en un plano de igualdad, pues el hecho de que alguno de ellos no estuviera obligado intercambiar información bancaria, provocaba distorsiones en el mercado comunitario dando ventajas a los Estados que tenían una legislación estricta sobre secreto bancario”.

<sup>551</sup> Artículo 18, apartado 3, de la Directiva 2011/16/UE.

<sup>552</sup> En sentido similar se pronuncia MACHANCOSES GARCÍA, E.: *El intercambio de información...*, cit., p. 98. También *vid.* SCHILCHER, M.; SPIES, K.: “The Directives on Mutual Assistance in the Assessment and in the Recovery of Tax Claims in the field of Direct Taxation”, en *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation*, 3a., Linde Wien, 2013, pp. 212-213.

última obtenga en investigaciones administrativas concretas<sup>553</sup>.

La DCA1 fue más allá del estándar de información establecido en el artículo 26 del Modelo Convenio de la OCDE. Pues la información no sólo debe tener trascendencia tributaria sino que se puede intercambiar información que previsiblemente guarde relación con la administración y ejecución de las leyes nacionales de los Estados miembros en relación con los impuestos mencionados en el artículo 2<sup>554</sup>. Sin que ello implique que puedan realizarse investigaciones genéricas denominadas *fishing expeditions*<sup>555</sup>.

Una de las mejoras a la DCA1 en este punto, fue el hecho de que la autoridad requerida está vinculada a realizar investigaciones concretas para obtener la información solicitada. En caso de que no sea posible proceder con la investigación se informará a la autoridad requirente de inmediato y dándole a conocer los motivos que la llevaron a tomar esa determinación<sup>556</sup>.

---

<sup>553</sup> Cfr. Artículos 5 y 6 de la Directiva 2011/16/UE.

<sup>554</sup> Cfr. Artículos 1.1 y 5 de la Directiva 2011/16/UE.

<sup>555</sup> En el mismo sentido se ha pronunciado CALDERÓN CARRERO, J. M.: *Hacia una nueva era...*, cit., p. 68. “En particular, la nueva norma comunitaria amplía el nivel de intercambio de información rebajando el umbral de trascendencia tributaria, sin que ello implique la aceptación de fishing expeditions. Así, las autoridades competentes de los Estados miembros deben cooperar entre sí intercambiándose información que «previsiblemente guarde relación con la administración y ejecución de las leyes nacionales de los Estados miembros en relación con los impuestos mencionados en el artículo 2»”.

<sup>556</sup> Cfr. Artículo 6 de la Directiva 2011/16/UE. En el mismo sentido señala MARTÍNEZ GINER, L.: “El intercambio de información tributaria en la Unión Europea a la luz de la Directiva 2011/16/UE sobre cooperación en el ámbito de la fiscalidad: aspectos novedosos”, en M.A. Collado Yurrita, S. Moreno González (eds.) *Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria*, Atelier, Barcelona, 2012, p. 78. Una de las novedades que en éste punto introduce la Directiva es la posibilidad de incluir en la solicitud de intercambio de información una solicitud de que se realice una investigación administrativa concreta. Hasta el momento, el Estado requirente únicamente solicitaba el intercambio de información pero no estaba legitimado para pronunciarse sobre la forma de obtención de esta información.” En sentido similar señala CALDERÓN CARRERO, J. M.: *Hacia una nueva era...*, cit., pp. 68-ss. “La información solicitada debe transmitirse tanto si ya obra en poder de la autoridad requerida como si no es así y debe llevar a cabo investigaciones administrativas específicas para su obtención. La autoridad requirente está obligada a realizar cualquier investigación administrativa que sea necesaria para recabar los datos solicitados. Es más, el artículo 6.2 de la Directiva ahora prevé que la autoridad requirente pueda solicitar motivadamente que se realice una concreta investigación administrativa, aunque en este caso la autoridad requerida puede negarse a realizarla motivando que no resulta necesaria. Las actuaciones y procedimientos para poner en marcha por la autoridad requerida deben ser los mismos que si actuara por

Por otra parte, la Directiva también establece plazos específicos para suministrar la información solicitada. Así se establece que si la información ya obra en poder de la autoridad requerida se proporcionará en el plazo de dos meses. En cambio, si la información no se encuentra disponible para la autoridad requerida el plazo para proporcionarla será de seis meses<sup>557</sup>.

El hecho de que la DCA contemple plazos para proporcionar la información solicitada, constituye una mejora en el intercambio de información. Sin embargo, en la práctica el Informe de la DCA1 revela que estos plazos no siempre se cumplen<sup>558</sup>.

A nuestro juicio, es importante que la información se proporcione lo antes posible pues en el curso de una investigación existen plazos de caducidad o prescripción que restringen la actuación de la autoridad cuando la información se proporciona de forma tardía.

El suministro de información oportuna también es relevante para la implementación de procedimientos de asistencia mutua en el cobro de créditos fiscales porque la Directiva

---

cuenta propia o a instancias de otra autoridad de su propio Estado.” Por su parte TOVILLAS MORÁN, J. M.: “La dimensión aplicativa de la directiva comunitaria de intercambio de información tributaria”, *Quincena fiscal*, 10, 2013, pp. 19-ss, considera que el sentido de la expresión «investigación administrativa concreta» se trata de “cualquier procedimiento administrativo por el cual los órganos de la Administración, empleando los datos ya existentes en sus archivos y otros datos requeridos a los obligados tributarios o a terceros, efectúan el tratamiento de la información proveniente de las diversas fuentes de conocimiento con el objeto de regularizar la situación tributaria de una determinada persona o entidad.”

<sup>557</sup> Vid. Artículo 7 de la Directiva 2011/16/UE. El establecimiento de plazos para suministrar información fue establecido también en los comentarios del artículo 26 del Modelo Convenio de la OCDE en 2012. Vid. *Supra. En este Capítulo. Apartado 2.3.1 Artículo 26 del Modelo Convenio de la OCDE y artículo 26 del Modelo Convenio de la ONU*. La diferencia es que en la Directiva esos plazos en principio no son opcionales, mientras que en el artículo 26 del Modelo Convenio de la OCDE son una sugerencia que pueden o no implementar los Estados al Celebrar sus convenios. En el convenio para evitar la doble tributación celebrado entre España y México no se establece ningún plazo para proporcionar información. Vid. *Protocolo que modifica el Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos Mexicanos para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio y prevenir el fraude y la evasión fiscal y su Protocolo, hecho en Madrid el 24 de julio de 1992, hecho en Madrid el 17 de diciembre de 2015*: BOE 7 julio 2017, p. 57716.

<sup>558</sup> Vid. CE: COM(2017) 781 final..., cit., p. 3 “En promedio, la cifra total de respuestas completas proporcionada en los seis meses posteriores a la fecha de la recepción de las peticiones durante el periodo 2013-2016 se acerca al 62 %”.

2010/24/UE que regula este tipo de asistencia también establece plazos perentorios en la obligación de prestar asistencia<sup>559</sup>.

### **2.3.8.3 Intercambio de información automático**

El intercambio de información es una herramienta fundamental para luchar contra el fraude y la evasión fiscal internacional. En los últimos años el intercambio automático de información ha tomado un papel relevante. Destaca la actuación de la UE en este rubro, pues ya desde la Directiva del Ahorro la UE había vislumbrado la eficacia del intercambio automático de información.

El intercambio automático de información ha demostrado tener una eficacia destacada en la comprobación de las obligaciones tributarias y en la lucha contra el fraude y la evasión fiscal, porque proporciona información periódica sobre rentas o capitales de fuente extranjera, ayudando a detectar casos de incumplimiento<sup>560</sup>.

Otro beneficio del suministro automático de información es el efecto disuasorio de evasión que ejerce sobre los contribuyentes para que cumplan voluntariamente con sus obligaciones fiscales de pago y de información, también ayuda a educar a los contribuyentes

---

<sup>559</sup> La relevancia de que el intercambio de información previa solicitud sea proporcionada dentro de los plazos fijados en la DCA1 radica, por una parte, en que el Estado requirente está sujeto a plazos de prescripción o caducidad que limitan sus facultades de cobro conforme a sus leyes internas. Por otra parte esos plazos de prescripción o caducidad también repercuten en sus facultades de solicitar asistencia mutua para el cobro de créditos fiscales, pues si no es posible el cobro conforme a las leyes internas, lógicamente tampoco procederá solicitar asistencia en el cobro en otro Estado. Además de los plazos de prescripción y caducidad, la obligación de un Estado requerido de prestar asistencia en el cobro también está sujeta a límites temporales. En ese sentido, si esos tiempos límite se actualizan el Estado requirente decidirá si por excepción presta asistencia en el cobro, cuestión que aumenta considerablemente las dificultades de cobro una deuda tributaria. *Vid. Infra. Capítulo 5. Asistencia mutua en la Unión Europea a partir de la Directiva 2010/24/UE del Consejo de 16 de marzo de 2010 y su transposición en la normativa española.*

<sup>560</sup> *Cfr. OECD: Automatic Exchange of Information...*, cit., p. 19. En este informe se describen los beneficios del intercambio automático de información.

en el cumplimiento de sus obligaciones de informar<sup>561</sup>.

Es importante destacar el papel fundamental que tienen el intercambio automático de información en la recaudación tributaria, porque por una parte, ayuda a construir un sentido de justicia tributaria, en la medida en que impulsa a los obligados tributarios a contribuir de una forma equitativa al sostenimiento de los gastos públicos en el momento y el lugar adecuado<sup>562</sup>.

Por otra parte, con la información que se obtiene fundamentalmente sobre las cuentas financieras de los residentes de otros Estados miembros y de terceros países, es posible conocer los activos que tiene un contribuyente en otro Estado miembro, cuestión que facilita la asistencia en el cobro de créditos fiscales no sólo en la Unión Europea sino a nivel internacional, porque como lo veremos más adelante los activos financieros son bienes sobre los que se pueden cobrar las deudas tributarias con mayor facilidad y en esa medida tienen prioridad en su cobro<sup>563</sup>.

---

<sup>561</sup> Al analizar los escándalos de los bancos que ayudaban a los contribuyentes a evadir impuestos se demostró que el hecho de que los Estados tuvieran acceso a los datos de los contribuyentes que implementaban estos esquemas de evasión hacía se incrementara drásticamente el cumplimiento voluntario de información y de pago de contribuciones omitidas. *Vid. Supra. En este Capítulo. Apartado 2.2 Una aproximación a la magnitud de la evasión fiscal: la importancia de fortalecer los mecanismos de asistencia mutua en el cobro de créditos fiscales.*

<sup>562</sup> En el mismo sentido señala MORENO GONZÁLEZ, S.: “Nuevas tendencias en materia de intercambio internacional de información tributaria: hacia un mayor y más efectivo intercambio automático de información”, *Crónica tributaria*, 146, 2013, pp. 197-198. “El intercambio automático de información es, por consiguiente, una herramienta que puede comportar indudables beneficios desde la perspectiva del control tributario y de la lucha contra el fraude y la evasión fiscal, proporcionando información puntual sobre ren- tas o capitales de fuente extranjera, ayudando a detectar casos de incumplimiento del deber de contribuir incluso cuando las Administraciones tributarias carecen de indicios previos en tal sentido, disuadiendo a los contribuyentes de incumplir con sus obligaciones tributarias y estimulando la obediencia de la obligación de aportar a la Administración tributaria toda la información pertinente a efectos fiscales. En definitiva, el intercambio automático de información tiene efectos positivos sobre la recaudación tributaria, produce un efecto pedagógico sobre los contribuyentes, y redundando en una mayor justicia tributaria, esto es, contribuye al cumplimiento de forma equitativa con el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos público en el lugar y momento adecuados.” También *vid. OECD: Automatic Exchange of Information...*, cit., pp. 19-20.

<sup>563</sup> *Vid. Infra. Capítulo 3. La asistencia bilateral en el cobro de créditos fiscales a través de los Convenios para evitar la Doble Imposición. Capítulo 4. Cooperación multilateral a través del Convenio sobre*

En este contexto, cabe mencionar que actualmente la DCA contiene el estándar más amplio de intercambio de información. Desde su introducción apostaba por establecer el intercambio automático de información. Con el impulso de FATCA, los trabajos de la UE y de la OCDE se han implementado en la Unión Europea cinco estándares de intercambio automático de información.

El estándar de intercambio automático de información introducido originalmente en el DCA1 es el de rentas no financieras, establecido en los artículos 8.1 a 8.3 de la Directiva 2011/16/UE. El estándar de rentas de carácter financiero se estableció a través de la Directiva 2014/107/UE (DCA2) a través del artículo 8.3 bis. Este estándar se complementó con las disposiciones establecidas en la Directiva 2016/2258 (DCA5).

Por otra parte, el intercambio automático de información relativa a acuerdos previos tributarios se introdujo en el artículo 8 bis a través de la Directiva 2015/2376/UE en adelante DCA3. El intercambio automático de información respecto a informes país por país, se introdujo por la Directiva 2016/881/UE en adelante DCA 4.

Finalmente, el intercambio automático de información acordado recientemente es el de mecanismos transfronterizos potencialmente agresivos implementado a través de la Directiva 2018/822/UE a la que denominaremos DCA6. A continuación analizaremos con más detalle cada uno de estos estándares de intercambio automático de información.

#### ***2.3.8.3.1 El intercambio automático de rentas y patrimonio a la luz de la DCA1. Su utilidad en la mejora de la asistencia mutua para el cobro de créditos fiscales***

La introducción de una modalidad de intercambio automático de información en la DCA 1, en su momento fue visto como una innovación porque a pesar de que la Directiva anterior establecía la posibilidad de acordar intercambios automáticos de información, estos

---

Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la OCDE y del Consejo de Europa de 1988, actualizada mediante protocolo en 2010. También Vid. Capítulo 5. Asistencia mutua en la Unión Europea a partir de la Directiva 2010/24/UE del Consejo de 16 de marzo de 2010 y su transposición en la normativa española.

no fueron implementados<sup>564</sup>.

El intercambio automático de información se definió en la propia Directiva como “la comunicación sistemática a otro Estado miembro de información preestablecida, sin solicitud previa, a intervalos regulares fijados con anterioridad” Así mismo se especificaba que “[En] el contexto del artículo 8, por información disponible se entenderá la información recogida en los expedientes fiscales del Estado miembro que comunique la información, y que se pueda obtener de conformidad con los procedimientos para recabar y tratar la información de dicho Estado miembro<sup>565</sup>.

La información que debía intercambiarse automáticamente era sobre categorías específicas de renta y de patrimonio: a) rendimientos del trabajo dependiente; b) honorarios de director; c) productos de seguro de vida, no cubiertos por otros instrumentos jurídicos de la Unión, sobre el intercambio de información y otras medidas similares; d) pensiones; e) propiedad de bienes inmuebles y rendimientos inmobiliarios. Este tipo de intercambio sería aplicable a los periodos impositivos a partir del 1º de enero de 2014<sup>566</sup>.

Se estableció que las autoridades competentes de los Estados miembros comunicarían al menos 3 tipos de renta de las especificadas anteriormente<sup>567</sup>. La información debía

---

<sup>564</sup> Cfr. TOVILLAS MORÁN, J. M.: *La dimensión aplicativa...*, cit., pp. 19-33. El autor considera que la novedad de esta Directiva es de favorecer el desarrollo y la aplicación del intercambio automático de información, pues en la Directiva 77/799/CEE se centraba en el uso del intercambio de información previo requerimiento. El automático se preveía como una posibilidad a implementar que nunca fue llevada a la práctica. En sentido similar señala MARTÍNEZ GINER, L.: *El intercambio de información tributaria...*, cit., p. 83. “Así frente a la escasa regulación de este tipo de información en la Directiva 77/779/CEE, el nuevo artículo 8 amplía su ámbito de aplicación y regula con mayor detalle las condiciones del mismo.”

<sup>565</sup> Cfr. Artículo 3 (9) de la Directiva 2011/16/UE.

<sup>566</sup> Cfr. Artículo 8 (1) de la Directiva 2011/16/UE.

<sup>567</sup> Vid. Artículo 8 (1) (a) de la Directiva 2011/16/UE. que estableció “la autoridad competente de cada Estado miembro comunique mediante intercambio automático a la autoridad competente de cualquier otro Estado miembro la información relativa a los periodos impositivos a partir del 1 de enero de 2017 en relación con residentes en ese otro Estado miembro relativa al menos a tres de las categorías específicas de ingresos y capital enumeradas en el apartado 1, como deben entenderse con arreglo a la legislación nacional del Estado miembro que comunique la información...”

transmitirse como mínimo una vez al año, y a más tardar seis meses después del final del ejercicio presupuestario del Estado miembro durante el cual se recabó la información<sup>568</sup>.

La implementación de este estándar de intercambio de información que apuntaba a un mayor control de la tributación internacional de los residentes en algún Estado Miembro tenía dos puntos altamente criticables. El primero, fue el hecho de que el intercambio automático era voluntario y asimétrico.

El carácter de voluntario se encontraba establecido en las reglas de implementación de la DCA 1. Porque se intercambiaría la información que tuvieran «disponible», es decir si alguno de los Estados miembros no tenían disponible algún tipo de renta, éstos no estaban obligados a intercambiarla. Por otra parte, los Estados miembros podían elegir si deseaban o no recibir información de un determinado tipo de renta o respecto de un determinado umbral mínimo. Finalmente, se preveía que si un Estado miembro no tenía disponible ningún tipo de renta se consideraría que no deseaba recibir intercambio automático de información sobre ningún tipo de renta<sup>569</sup>.

Por otra parte, el carácter asimétrico de intercambio de información se generaba porque la información a intercambiar era la disponible, de tal manera que si un Estado tenía disponible 5 tipos de rentas y las intercambiaba, podía recibir a cambio tres tipos de rentas de otro Estado miembro porque eran las que éste tenía disponibles<sup>570</sup>.

El segundo, fue el limitado abanico de las rentas seleccionadas para implementar el

---

<sup>568</sup> Cfr. Artículo 8 (6) de la Directiva 2011/16/UE reformado mediante la Directiva 2014/107/UE.

<sup>569</sup> Cfr. Artículo 8 (2) y (3) de la Directiva 2011/16/UE.

<sup>570</sup> Cfr. Artículo 8 (2) y (3) de la Directiva 2011/16/UE. En sentido similar señala MACHANCOSES GARCÍA, E.: *El intercambio de información...*, cit., p. 98. “Otro aspecto, consecuencia del anterior, es la fuerte distorsión en materia de cooperación administrativa que puede crearse en el seno de la Unión Europea ante la existencia de un contexto asimétrico del intercambio automático de información que opere en tres bandas: EEMM que intercambien información sobre cinco categorías de renta del artículo 8.1 (EEMM con IAI total), EEMM que intercambien alguna de las cinco categorías mencionadas (EEMM con el IAI parcial) y EEMM que decidan no intercambiar ninguna (EEMM sin IAI) ”.



intercambio automático de información. Pues estas únicamente abarcaban las provenientes principalmente de las rentas del trabajo y las provenientes de la propiedad de bienes inmuebles. Las cuales, aún y cuando eran importantes, se podía haber avanzado más, al incluir dentro del intercambio a las rentas provenientes del rendimiento del capital<sup>571</sup>.

Sin embargo, la falta de consenso en la UE hizo que la posibilidad de incluir en el intercambio automático a los dividendos, ganancias de capital y cánones se pospusiera en la Directiva hasta 2017. Como veremos más adelante el consenso en la UE finalmente se alcanzó en 2014 con motivo de la implementación de FATCA<sup>572</sup>.

En este contexto, cabe reconocer que la UE acertó en su esfuerzo por implementar el nivel más amplio de intercambio de información en la DCA, a través de la inclusión de una especie de cláusula de la nación más favorecida. De esta manera, en el artículo 19 se estableció que cuando un Estado miembro brindara a un tercer país una colaboración más amplia, no podría negarse a ofrecer esa misma cooperación a otros Estados miembros interesados<sup>573</sup>. Más adelante abundaremos sobre el papel de esta cláusula que permitió el

---

<sup>571</sup> Al respecto, señala MORENO GONZÁLEZ, S.: *Nuevas tendencias en materia...*, cit., p. 210. “Como se ha señalado, la Directiva 2011/16/UE prevé la utilización de este tipo de intercambio de información sólo para determinadas categorías concretas de renta, retrasando la posibilidad de un mayor avance en este sentido hasta 2017. En sentido similar apunta MACHANCOS GARCÍA, E.: *El intercambio de información...*, cit., pp. 100-101. “En tercer lugar, las categorías de rentas y patrimonio están restringidas a rendimientos del trabajo, pensiones y rentas y titularidad de inmuebles. El conocimiento de las rentas obtenidas en el extranjero que pueden haber sido ocultadas al fisco es importante, pero el ámbito delimitado por el artículo 8.1 se refiere a rentas de particulares, obtenidas de su esfuerzo físico, y no de rentas derivadas de la inversión o de actividades financieras, que son las grandes protagonistas de la evasión fiscal internacional. En este sentido, en 2011, con ocasión de la aprobación de la DCA, se podía haber aprovechado para incluir las rentas de capital recogidas en la directiva de fiscalidad del ahorro. Sin embargo, el carácter de las rentas que recoge el artículo 8.1 y el carácter voluntario que se desprende del artículo 8.3 pone de manifiesto una vez más, el fracaso de la unanimidad a nivel comunitario para lograr la transparencia y el intercambio automático de información con carácter uniforme para todos los estados miembros. Al menos, hasta el año 2014 con la implantación del primer estándar de intercambio de información con carácter uniforme, sin excepciones, y obligatorio, a nivel de la UE.”

<sup>572</sup> Vid. *Infra*. En este Capítulo. Apartado 2.3.8.3.3 El estándar de rentas de carácter financiero a través de la Directiva 2014/107/UE -DCA2 y de la Directiva 2016/2258 - DCA5: su prevalencia sobre la Directiva del Ahorro

<sup>573</sup> *Vid.* Artículo 19 de la Directiva 2011/16/UE. Sobre la suerte de cláusula de la nación más favorecida establecida en la DCA 1, señala GIL RODRÍGUEZ, I.: “Una única norma en materia de intercambio

consenso de los Estados miembros en la implementación del intercambio automático de información financiera.

Por lo tanto, desde nuestra perspectiva las grandes aportaciones de la DCA1 fueron, por una parte el establecimiento del intercambio automático de 5 categorías de renta, que no obstante sus puntos débiles asentados en su carácter de voluntario y asimétrico, representó un gran avance en la implementación de esta modalidad de intercambio de información. Por otra parte, destaca el establecimiento de la cláusula de la nación más favorecida que ha permitido extender el intercambio de información automático sobre cuentas financieras en la UE.

Finalmente, es de destacar que la importancia en la implementación de la DCA1 va más allá del número de intercambios de información que se han realizado. Porque además ha

---

automático de información en la Unión Europea”, en *Medidas contra el fraude fiscal Internacional*, vol. Vol. 4, Ediciones de la Universidad de Oviedo, 2016 (Cuadernos Jean Monnet sobre integración europea fiscal y económica), pp. 22-23. “Un aspecto de interés que se desprende de la Directiva de cooperación del 2011 es el establecimiento de la cláusula de la nación más favorecida, en su art. 19, que hace posible que asomen aquí los tentáculos de FATCA. Como es sabido, la cláusula de la nación más favorecida implica que un Estado miembro debe cooperar con otro en las mismas condiciones que, en su caso, se hubiera comprometido con un tercer país.” MARTÍNEZ GINER, L.: *El intercambio de información tributaria...*, cit., pp. 86-87. “Una cuestión relevante que ha de destacarse es la relativa a considerar que esta Directiva es una regulación de mínimos —aunque bastante exigentes— que no impide a los Estados miembros establecer una mayor cooperación con otros Estados miembros o incluso con terceros Estados, en cuyo caso y por aplicación de la cláusula de la nación más favorecida, el artículo 19, se hace necesario ofrecer esa más amplia cooperación a cualquier Estado miembro que desee participar en dicha cooperación. Se trata de garantizar la aplicación del régimen más amplio y favorable a la cooperación.” Por su parte, MORENO GONZÁLEZ, S.: “Nuevas tendencias en materia de intercambio internacional de información tributaria: hacia un mayor y más efectivo intercambio automático de información entre Administraciones tributarias”, en *Encuentro de derecho financiero y tributario “Las medidas de lucha contra el fraude fiscal” Fraude fiscal: dimensión internacional*, vol. 2, 2a, Madrid, 2013 (DOC. No 17/2013), p. 209. “Por otra parte, nada impide a los Estados miembros llevar a cabo una cooperación más intensa con terceros países pero, en tal caso, el artículo 19 de la Directiva contiene una suerte de cláusula de la nación más favorecida según la cual cuando un Estado miembro brinde a un tercer país una colaboración más amplia, no podrá negarse a ofrecer esa misma cooperación a otros Estados miembros interesados.” También se ha señalado que el establecimiento de la cláusula de la nación más favorecida también ayudaría a acabar con la opacidad establecida en los Acuerdos Rubick, así lo menciona LAMPREAVE MÁRQUEZ, P.: *Diferentes enfoques para el intercambio automático de información...*, cit., p. 19. “Es importante reseñar que la Directiva refuerza el principio de nación más favorecida incorporada por la Directiva anterior, en virtud de la cual, un Estado debe prestarse a cooperar con otro EMs en las mismas condiciones en que lo habría con un tercer país, lo que deja en evidencia que los acuerdos Rubik, que mencionaremos brevemente a continuación, deberían ser eliminados antes de esta fechas.”

supuesto un efecto disuasorio importante en el incumplimiento de las obligaciones tributarias, debido a que ha sido un incentivo para que los contribuyentes se autocorrijan espontáneamente a través de los programas implementados por los Estados miembros<sup>574</sup>.

### ***2.3.8.3.2 La importancia de la información intercambiada a través de la DAC1 en la mejora y eficiencia de la asistencia mutua en el cobro de créditos fiscales en la UE***

La relevancia del intercambio de información implementado a través de la DAC1 en nuestra investigación radica principalmente en que las autoridades competentes de la UE tendrán acceso a información relevante para efectos de recaudar créditos fiscales en otros Estados miembros.

Efectivamente, de acuerdo con el informe de la Comisión Europea sobre la información intercambiada automáticamente, los Estados miembros actualmente intercambian información de al menos 3 tipos de rentas establecidas en el apartado 1 del artículo 3 de la DAC1. Con excepción de Chipre que sólo tiene disponible un tipo de renta (pensiones)<sup>575</sup>.

---

<sup>574</sup> Vid. CE: COM(2017) 781 final..., cit., p. 8. “La aplicación y el funcionamiento de la Directiva han supuesto una inversión continua considerable por parte de los Estados miembros, que sin embargo han hecho de ella una de las herramientas más eficaces de la cooperación administrativa. Evaluar su impacto pleno sigue siendo una tarea compleja. Más que el impacto que haya podido tener sobre el volumen o la cifra de intercambios, la Comisión supone que esta Directiva ha tenido un efecto disuasorio considerable, lo que es una herramienta clave en la lucha contra la evasión fiscal. De forma paralela, distintos Estados miembros ponen en marcha programas voluntarios de revelación de forma esporádica. El impacto de la cooperación administrativa en los volúmenes revelados es difícil de cuantificar, si bien es razonable pensar que, de no existir esta, no habría incentivo alguno para dichas revelaciones.”

<sup>575</sup> Vid. EUROPEAN COMMISSION: COM(2018) 844 final Report from the Commission to the European Parliament and the Council on overview and assessment of the statistics and information on the automatic exchanges in the field of direct taxation, 2018, p. 5, fecha de consulta 27 mayo 2019, en [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/report-automatic-exchanges-taxation-dac-844\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/report-automatic-exchanges-taxation-dac-844_en.pdf). “In 2017 eight Member States had information available for all five categories of income and capital covered in DAC1, and another nine had information available for all categories except for life insurance products. Only one country, Cyprus, had information available for only one category of income (pensions). The remaining ten could exchange information on three income categories. This availability has evolved only marginally in the three years surveyed. Only Czech Republic, Estonia, Finland and Italy have increased the number of income categories since 2015”.

De esta manera, con base en la DCA1, los Estados miembros tienen información sobre sus residentes respecto de rendimientos del trabajo dependiente; honorarios de director; productos de seguro de vida, pensiones; propiedad de bienes inmuebles y rendimientos inmobiliarios. A nuestro juicio, el conocimiento de la existencia de este tipo de rentas que tienen los residentes de un Estado miembro en otro puede facilitar una petición de asistencia internacional para el cobro de créditos fiscales.

Efectivamente, de acuerdo con el informe (2018) de la Comisión, a junio de 2017 los Estados miembros intercambiaron información de al menos 16 millones de contribuyentes, que reportaron ganancias de capital por un monto de 120 billones de euros<sup>576</sup>. Esto representa un enorme avance para los Estados miembros respecto a los datos disponibles de sus contribuyentes con rentas en el extranjero. Porque los Estados miembros disponen de información relevante para realizar el cobro de un crédito fiscal en otro Estado miembro.

Así por ejemplo, Italia, España y Portugal quienes principalmente envían información de la propiedad inmobiliaria de contribuyentes<sup>577</sup>, pueden recibir solicitudes de asistencia mutua para que se realice el cobro de créditos fiscales sobre esa propiedad inmobiliaria.

En el informe de la Comisión (2018) se indica que la información que se envía es mayormente de pensiones y rentas del trabajo, las cuales representan el 95% del valor total

---

<sup>576</sup> *Cfr.* EUROPEAN COMMISSION: *Ibid.*, p. 3. “Up until June 2017, Member States exchanged information concerning nearly 16 million taxpayers, related to incomes and capital amounting to over EUR 120 billion. Most information concerned income from employment and pensions, which represent over 80 % of the taxpayers and 95 % of the total value”.

<sup>577</sup> El informe de Comisión (2018) proporciona información relevante sobre el tipo de datos que recibe y envía cada Estado miembro. Así revela que la tendencia en Italia, España y Portugal es enviar información sobre la propiedad de bienes inmuebles que tienen los residentes de otros Estados miembros en esos países. *Cfr.* EUROPEAN COMMISSION: *Ibid.*, p. 4. “Not surprisingly, large EU countries such as France, Germany, Italy, and the UK are among both the top senders and the top receivers, even though the profile is somehow different in terms of income categories. For instance, in terms of taxpayers concerned, France and Germany are by far the largest senders for employment and pension income, while a substantial share of the information they receive concerns immovable property. The situation is exactly the opposite for Italy, Spain and Portugal: a large share of the information they send concern immovable property, while they receive information concerning mostly pensions”.

de las rentas reportadas a través del intercambio de información<sup>578</sup>. Rentas que en un momento dado también pueden servir para cobrar deudas tributarias de otros Estados miembros.

Llama la atención que no se haya revelado por parte de los Estados miembros el uso de la información intercambiada (conforme a la DCA) en la recaudación de créditos fiscales. El uso más común de este tipo de información es el de análisis de riesgos de liquidaciones o bien para determinar un crédito fiscal sobre la persona objeto del intercambio de información<sup>579</sup>.

No obstante, desde nuestra perspectiva, el uso de información para efectos de la recaudación de créditos fiscales aumentará en la medida en que los Estados mejoren los sistemas que utilizan para la recepción de la información, es decir, cuando sea posible hacer coincidir automáticamente la información recibida con la base de datos de contribuyentes interna, cuestión que facilitará la identificación de rentas o de bienes en el extranjero de un deudor tributario<sup>580</sup>.

---

<sup>578</sup> En el informe de la Comisión (2018) se indica que la información que se envía es mayormente de pensiones y rentas del trabajo, las cuales también representan 95% del valor total de las rentas reportadas a través del intercambio de información.

<sup>579</sup> *Cfr.* EUROPEAN COMMISSION: *COM(2018) 844 final...*, cit., p. 7. “Risk assessment and personal income tax assessment<sup>5</sup> are the most common uses of the information reported in all three years. The overall trend seems to be an increased and more intensive use of the information received. There are no major differences in the use made of information under the various income categories, with the exception of life insurance products, which are systematically less used than the other income types”.

<sup>580</sup> La Comisión Europea ha detectado que el número de identificación fiscal (NIF) es esencial para resolver los problemas relacionados con el uso de la información clasificada por el nombre del contribuyente, porque los datos pueden tener errores de captura, de traducción o por la existencia de homónimos. Sin embargo, sólo dos países de la UE, Irlanda y Lituania incluyen en la información intercambiada el NIF de los contribuyentes. Cuestión que significa que sólo el 2% de los contribuyentes fueron asociados a través de su NIF en la información intercambiada. El resto de la información (98%) tiene que ser identificada por el nombre o la fecha de nacimiento del contribuyente en campos libre de llenado. Así se refiere en EUROPEAN COMMISSION: *Ibid.*, p. 6. Lo anterior implica que el manejo de información se tiene que hacer prácticamente de forma manual, pues sin la existencia de campos predefinidos es difícil manejar automáticamente la información. En ese contexto, la identificación de deudores tributarios con rentas o bienes inmuebles en el extranjero, aún es una labor difícil de implementar por parte de los funcionarios de las oficinas de recaudación tributaria.

En este contexto, es indispensable que los procedimientos de asistencia mutua para el cobro de un crédito fiscal se realicen respetando los derechos de los contribuyentes, pues el tipo de información de que disponen los Estados miembros con base en la DCA1 es en su mayoría el generado con la fuerza de trabajo de los residentes de algún Estado miembro<sup>581</sup>.

### ***2.3.8.3.3 El estándar de rentas de carácter financiero a través de la Directiva 2014/107/UE -DCA2 y de la Directiva 2016/2258 - DCA5: su prevalencia sobre la Directiva del Ahorro***

La UE fue pionera en la implementación de un sistema de intercambio automático de información financiera, que se estableció a través de la Directiva del ahorro. Si bien, existían fisuras en su diseño y la falta de consenso para su aplicación uniforme a todos los Estados miembros hicieron que este sistema de suministro de información no fuera del todo perfecto. Es indudable, que la UE visualizaba ya desde 2003 la utilidad de contar con este tipo de información<sup>582</sup>.

Sin embargo, la implementación del intercambio automático de información sobre rentas financieras fue a través de la DCA, la cual abarcó incluso más rentas que las establecidas en la propia Directiva del ahorro. Así finalmente se logró el consenso unánime para la implementación uniforme y obligatoria del intercambio automático de información financiera.

Fueron tres las causas determinantes para que se lograra implementar en la UE el sistema de intercambio automático de información de rentas financieras. En primer lugar, la

---

<sup>581</sup> De acuerdo con informe de la Comisión (2018) el intercambio de información está incrementando. También se observa que los países que más reciben información y que a su vez la intercambian son Francia, Alemania, Italia y Reino Unido. *Vid. EUROPEAN COMMISSION: Ibid.*, p. 3. “The volume of information exchanged has grown over time, with a twofold increase between 2015 and 2016. Data on information exchanges concerning the first half of 2017 suggests that the increasing trend continued. This is also confirmed by amount reports, which can be extracted from the secured exchange channel that Member States use for bilateral exchanges: there is a positive trend also in 2017 in the exchanged data amounts”.

<sup>582</sup> *Vid. Infra.* Capítulo 6. Diferentes instrumentos internacionales que permiten la retención/recaudación de contribuciones de otros Estados.

aparición de la normativa FATCA implementada por EEUU a la que nos hemos referido en epígrafes anteriores. En segundo lugar, la extensión del intercambio de información financiera solicitada por lo EEUU debido a la existencia de la cláusula de la nación más favorecida contenida en la DCA1. Finalmente, la aprobación de una norma multilateral de intercambio automático de información financiera plasmada en el CRS que también hemos mencionado con anterioridad<sup>583</sup>.

A nuestro juicio, la relevancia en esta investigación de que los Estados miembros dispongan de información financiera de sus residentes radica principalmente que este tipo de información contribuye en la eficacia y eficiencia de la asistencia en el cobro de créditos fiscales. Es por ello que a continuación analizaremos en mayor detalle este tipo de intercambio de información implementada en la UE.

En el 2014 la influencia de FATCA dio un giro inesperado a la política contra el fraude y la evasión fiscal que tuvo efectos también en la UE. El G5 integrado por España, Francia, Alemania, Reino Unido e Italia respaldaron la implementación de FATCA y acordaron la firma del los IGA (Modelo IGA 1-A). A través de estos acuerdos, las entidades financieras que residieran en uno de estos cinco países deberían recabar información sobre las cuentas de sus clientes norteamericanos y transmitirla a las autoridades fiscales competentes de sus respectivos Estados de residencia, para que éstos, a su vez, enviaran los datos recibidos, de manera automática, a la autoridad tributaria norteamericana (IRS)<sup>584</sup>.

La firma de los acuerdos IGA tuvo una influencia determinante en la creación de un nuevo estándar internacional de intercambio automático de información financiera CRS y en la implementación de ese estándar en la UE. El G5 con la intención de extender el

---

<sup>583</sup> Estas causas son identificadas también por EUROPEAN COMMISSION: *Ibid.*, p. 3. También MACHANCOSES GARCÍA, E.: *El intercambio de información...*, cit., pp. 101-ss. En sentido similar se ha pronunciado MORENO GONZÁLEZ, S.: “El intercambio automático de información tributaria y la protección de datos personales en la Unión Europea. Reflexiones al hilo de los últimos progresos normativos y jurisprudenciales”, *Quincena Fiscal*, 12/2016, p. 2.

<sup>584</sup> La normativa FATCA y los acuerdos IGA se analizan con mayor detalle en el Capítulo 7 de esta investigación.

intercambio automático de información, hizo un llamado a otros países para trabajar en un proyecto piloto común de intercambio de información fiscal. El G20, por su parte solicitó a la OCDE la elaboración de una norma internacional que permitiera la implementación multilateral del intercambio automático de información sobre cuentas financieras, creándose así el CRC que hemos analizado en epígrafes anteriores<sup>585</sup>.

Por otra parte, ante la firma de los acuerdos IGA por el G5 y otros Estados miembros, fue inminente la extensión de este tipo de intercambio de información en la UE. En este punto tomó relevancia la cláusula de la nación más favorecida establecida en la DCA1, pues provocó que los Estados miembros que suscribieron los referidos IGA, tuvieran obligación de intercambiar automáticamente esa información también con los demás Estados Miembros. Así, se vislumbraba una lluvia de instrumentos jurídicos en esta materia. Por lo cual, la UE para evitar esta situación acertadamente incluyó a través de la DCA2 el intercambio automático de información financiera, esta vez, obligatorio y simétrico para todos los Estados miembros<sup>586</sup>.

---

<sup>585</sup> Vid. Supra En este Capítulo. Apartado 2.3.4. La Ley sobre el cumplimiento fiscal relativa a cuentas en el extranjero (Foreign Account Tax Compliance Act–FATCA) y los Acuerdos intergubernamentales con EEUU (IGA).

<sup>586</sup> Vid. GIL RODRÍGUEZ, I.: “La reforma de la Directiva del ahorro y su solapamiento con la Directiva de cooperación administrativa”, *Civitas. Revista española de derecho financiero*, 168, 2015, pp. 39-40, quien señala la influencia determinante de FATCA y de la cláusula de la nación más favorecida establecida en la DCA 1 para implementar el nuevo estándar de intercambio automático de información financiera en la UE. “Un aspecto de interés que se desprende de la Directiva de cooperación del 2011 es el establecimiento de la cláusula de la nación más favorecida, en su art. 19, que hace posible que asomen aquí los tentáculos de FATCA. Como es sabido, la cláusula de la nación más favorecida implica que un Estado miembro debe cooperar con otro en las mismas condiciones que, en su caso, se hubiera comprometido con un tercer país. De este modo, la celebración de acuerdos entre los distintos Estados y EEUU, por cuanto se refiere a la normativa estadounidense, implica que tales Estados están ofreciendo, o se disponen a ofrecer, una cooperación más amplia que la prevista en la Directiva 2011/16/UE. Como la celebración de este tipo de acuerdos, con base en el citado precepto, de forma paralela y descoordinada, podría originar distorsiones perjudiciales para el correcto funcionamiento del mercado interior, parece razonable que se amplíe el ámbito del intercambio automático de información a nivel comunitario y se elimine, ante la ausencia de la pertinente normativa comunitaria, la necesidad de los Estados miembros de acudir a dicho precepto para celebrar acuerdos bilaterales o multilaterales al respecto.” Por su parte también MACHANCOSES GARCÍA, E.: *El intercambio de información...*, cit., p. 102, destaca la inminente inclusión del nuevo estándar de intercambio automático de información financiera a través de la DCA 1 ante la víspera de una multitud de acuerdos bilaterales entre Estados miembros a consecuencia de la firma de los IGA y el efecto de la



Así, a través de la Directiva 2014/107/UE del Consejo, de 9 de diciembre, por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad (DCA2) se introdujo el nuevo estándar de intercambio automático de información sobre cuentas financieras como única norma en la UE, en concordancia con FATCA y los acuerdos IGA I A, así como con el CRS desarrollado por la OCDE<sup>587</sup>.

De esta manera, se estableció el intercambio de información financiera sobre intereses, dividendos y tipos similares de rentas, así como la relativa a saldos en cuentas y los ingresos derivados de la venta de activos financieros. Esta ampliación provocó que en varias ocasiones se solaparan las disposiciones de la DCA2 con la Directiva del ahorro. Para evitar esa duplicidad la DCA2 estableció expresamente su prevalencia sobre las

---

cláusula de la nación más favorecida. “a) La interacción en la aplicación de la norma FATCA y la cláusula de nación más favorecida del art. 19 de la DCA acarrea un efecto inesperado de la Directiva: ya no posible renunciar o evitar el intercambio automático de información financiera por ningún Estado miembro. En tanto que los EEMM suscriban Acuerdos de IAI con los EEUU (IGA) también deberán hacerlo con cualquier otro Estado miembro que invoque la cláusula de nación más favorecida del artículo 19 DCA. Por tanto, si Luxemburgo o Austria suscriben un acuerdo de IAI con EEUU, cualquier Estado Miembro puede invocar la cláusula de nación más favorecida y exigir el mismo intercambio con dichos EEMM. b) Como consecuencia, si no hay una reacción unificadora por la UE, se aproxima un panorama jurídico de multitud de instrumentos jurídicos de intercambio automático de información en el ámbito de la UE con grandes riesgos de distorsión normativa. Habría tantos intercambios automáticos de información financiera como IGA suscritos por los EEMM con los EEUU. La norma unilateral FATCA se aprueba definitivamente en 2013, y la DCA en 2011. Por tanto, los IGA comienzan a celebrarse a partir de 2013 y ya puede invocarse la cláusula de nación más favorecida entre los Estados miembros. En consecuencia, sin la aprobación de la Directiva de modificación en 2014, se hubiera producido una suerte de armonización por la puerta de atrás con la invocación de la cláusula de nación más favorecida de la DCA 2011. c) Por tanto, la novedad del intercambio automático de información de la DCA 2011, en su versión original, no es tanto la regulación de la cesión de información de rentas no financieras del artículo 8.1, que viene obstaculizado por el carácter voluntario establecido en el artículo 8.3, sino la cláusula de nación más favorecida del artículo 19 de la DCA que, sin haber sido regulada para este fin, se constituye en una suerte de empuje jurídico para la implantación del intercambio automático de información financiera con carácter obligatorio y uniforme para todos los EEMM”.

<sup>587</sup> Así lo señala GIL RODRÍGUEZ, I.: *La reforma de la Directiva del ahorro y su solapamiento con la Directiva de cooperación administrativa...*, cit., p. 12. “Recientemente, la Directiva de cooperación administrativa del 2011 ha sido modificada por la *Directiva 2014/107/UE, del Consejo, de 9 de diciembre, por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad*, para ampliar su ámbito de aplicación a las cuentas financieras, siguiendo los parámetros de la norma internacional elaborada por la OCDE y con el objeto de convertirse en la única norma en materia de intercambio automático de información en la UE.”

disposiciones de la Directiva del ahorro, cuestión que provocó, a la larga, la derogación definitiva de ésta última<sup>588</sup>.

En principio, la eliminación de la Directiva del ahorro no estaba prevista, al contrario, se había realizado su reforzamiento a través de la Directiva 2014/48/UE. Sin embargo, ante el solapamiento de varias de sus disposiciones con la DCA 2, el Consejo presentó la Propuesta de Directiva por la que se deroga la Directiva 2003/48/CE del Consejo, de 18 de marzo de 2015 (COM (2015) 129 final), cuyo principal objetivo fue evitar duplicidad de obligaciones sobre intercambio de información y ahorrar costes<sup>589</sup>. Finalmente a través de la

---

<sup>588</sup> Sobre el análisis de la Directiva del ahorro, sus modificaciones y su derogación: vid. *Infra*. Capítulo 6. Diferentes instrumentos internacionales que permiten la retención/recaudación de contribuciones de otros Estados. En cuanto a la prevalencia de la DCA2 sobre la Directiva del ahorro vid. Artículo 3 bis de la 2014/107/UE que establece: “Los párrafos primero y segundo del presente apartado prevalecerán sobre el apartado 1, letra c), o sobre cualquier otro instrumento jurídico de la Unión, incluida la Directiva 2003/48/CE del Consejo, en la medida en que el intercambio de información en cuestión esté comprendido en el ámbito de aplicación del apartado 1, letra c), o de cualquier otro instrumento jurídico de la Unión, incluida la Directiva 2003/48/CE.” Respecto al solapamiento de la DCA 2 con la Directiva del ahorro, señala GIL RODRÍGUEZ, I.: *Ibid.*, p. 42. “La ampliación del intercambio automático de información por la Directiva de cooperación administrativa de 2014 ocasiona que sus disposiciones, en numerosas ocasiones, se solapen con las previstas en la Directiva del ahorro. Solapamiento que prevé la Directiva de cooperación del 2014 y pretende solucionar, en su art. 8.3.bis, disponiendo expresamente la prevalencia de sus disposiciones sobre las contenidas en la Directiva del ahorro. Es aconsejable que exista una sola norma en materia de intercambio de información y que se eviten situaciones de aplicación paralela de dos normas distintas”.

<sup>589</sup> Sobre la intención de mantener la vigencia de la Directiva del ahorro señala MACHANCOSES GARCÍA, E.: *El intercambio de información...*, cit., pp. 104-105. “La modificación en diciembre de 2014 de la DCA no prevé aún la derogación de la Directiva de fiscalidad del ahorro sino solución a posibles conflictos: En los casos de solapamiento con la DFA 2003, u otros instrumentos jurídicos de la UE, prevalecerá la DCA1. En relación con la DFA 2003, en un principio, se aprueba la Directiva 2014/48/UE para modificar el contenido de la misma y adaptarla a los estándares internacionales. Sin embargo, con ocasión de la DCA2 se produce un solapamiento casi total respecto del intercambio de información.” Sobre la necesaria derogación de la Directiva del ahorro por el solapamiento en numerosas ocasiones con la DCA 2, refiere GIL RODRÍGUEZ, I.: *La reforma de la Directiva del ahorro y su solapamiento con la Directiva de cooperación administrativa...*, cit., p. 42. “Es aconsejable que exista una sola norma en materia de intercambio de información y que se eviten situaciones de aplicación paralela de dos normas distintas. De este modo, como las instituciones financieras están adaptando los sistemas de intercambio de información a la normativa FATCA y es necesario armonizar la legislación europea con la norma mundial de la OCDE sobre intercambio automático de información, parece oportuno derogar ahora la Directiva del ahorro. Así lo ha entendido el Consejo, aprobando la Propuesta de Directiva por la que se deroga la Directiva 2003/48/CE del Consejo, de 18 de marzo de 2015 (COM (2015) 129 final), cuya finalidad principal va a ser precisamente evitar la duplicidad de obligaciones en materia de transmisión de la información y, en definitiva, ahorrar costes, en beneficio de las Administraciones tributarias y de los operadores

Directiva 2015/2060/UE de 10 de noviembre se derogó la Directiva del ahorro (2003), a partir del 1 de enero de 2016, salvo para Austria que fue a partir de 1 de enero de 2017 con reglas específicas que se analizan en detalle en el Capítulo 8 de esta investigación<sup>590</sup>.

Como el objetivo principal de la Directiva fue establecer el intercambio automático de cuentas financieras, obligatorio para todos los Estados miembros, se modificó el concepto de *intercambio automático* y el de *información disponible*. Ahora dentro de la información disponible ya no bastaba con que la información estuviera en poder de las autoridades competentes del Estado miembro, sino que era necesario que el Estado miembro recabara la información a intercambiar.

Así, se definió al *intercambio de información automático* como “la comunicación sistemática de información preestablecida sobre residentes en otros Estados miembros al Estado miembro de residencia correspondiente, sin solicitud previa, a intervalos regulares fijados con anterioridad”. Por *información disponible* se debía entender “la información recogida en los expedientes fiscales del Estado miembro que comunique la información, y que se pueda obtener de conformidad con los procedimientos para recabar y tratar la información de dicho Estado miembro”<sup>591</sup>.

---

económicos”.

<sup>590</sup> Vid. *Infra*. Capítulo 6. Diferentes instrumentos internacionales que permiten la retención/recaudación de contribuciones de otros Estados. Por otra parte, con relación a la derogación de la Directiva del Ahorro con ocasión de la existencia de la DCA 2, señala GIL RODRÍGUEZ, I.: Una única norma..., cit., p. 25. “En este sentido, conviene recordar que la aplicación de la Directiva 2014/48/UE del ahorro estaba prevista para el 1/01/2016, lo que suponía que sus disposiciones sobre intercambio automático de información debían entrar en juego a partir del 1 de enero de 2017. Sin embargo, la derogación de la Directiva del ahorro hace innecesario ahora la transposición de la Directiva 2014/48/UE. No obstante, para garantizar que la comunicación de información sobre cuentas financieras se realiza sin interrupción, se ha estimado conveniente hacer coincidir la fecha de entrada en vigor de la derogación de la Directiva del ahorro con la fecha de aplicación de la Directiva 2014/107/UE, de cooperación administrativa. Es decir, la derogación de la Directiva del ahorro produce efectos a partir del 1 de enero de 2016, fecha ésta a partir de la cual entrará en juego la Directiva de cooperación administrativa de 2014. Y ello sin perjuicio de que hasta la fecha de la derogación, la información obtenida por los agentes pagadores, los operadores económicos y los Estados miembros debe ser procesada y transferida conforme a su previsión inicial, debiéndose cumplir las obligaciones contraídas hasta entonces”.

<sup>591</sup> *Vid.* Artículo 1 de la Directiva 2014/107/UE que modificó el artículo 3 apartado 9 de la Directiva

La DCA2 fue inspirada en el CRS para alinearla al nuevo estándar internacional de intercambio automático de información financiera. De esta manera se estableció en la propia DCA2 que los Estados miembros en su aplicación “deben utilizar los Comentarios al modelo de acuerdo para el organismo competente y el Estándar común de comunicación de información elaborados por la OCDE como fuente de ilustración o interpretación y para garantizar la coherencia en la aplicación en los distintos Estados miembros”<sup>592</sup>.

El diseño estructural de la DCA2 también está basado en el referido estándar internacional CRS. Por lo que se establece que las *instituciones financieras* serán las encargadas de recabar la información financiera de los residentes de otros Estados miembros. Por lo que cada Estado adoptará las medidas pertinentes para exigir a sus *instituciones financieras* el suministro de información a través de la aplicación de las normas de comunicación y diligencia debidas establecidas en los anexos I y II de la propia DCA2.

Será la autoridad competente del Estado miembro quien comunique a otros Estados miembros la información de sus residentes sobre una *cuenta sujeta a comunicación de información* con base en *las normas de comunicación de información y diligencia debida aplicables* incluidas en los anexos I y II de la propia DCA2.

Los datos financieros que es obligatorio transmitir e intercambiar se refiere no únicamente a todos los *rendimientos pertinentes* (intereses, dividendos y tipos similares de rentas), sino incluye además los saldos en cuentas y los ingresos derivados de la venta de activos financieros *con el objeto de hacer frente a situaciones en las que el contribuyente intente ocultar un patrimonio que en sí mismo represente ingresos o activos sobre los cuales se hayan evadido impuestos*<sup>593</sup>.

---

2011/16/UE.

<sup>592</sup> *Vid.* Considerando 13 de la Directiva 2014/107/UE.

<sup>593</sup> *Cfr.* Considerando 10 de la Directiva 2014/107/UE.

Los periodos impositivos sujetos a intercambio de información iniciaron el 1 de enero de 2016. Los intercambios automáticos de información debe realizarse una vez al año, en los nueve meses siguientes al final del año civil o de otro periodo de referencia pertinente al que se refiera la información. De esta manera, los primeros intercambios de información se realizaron en septiembre de 2017<sup>594</sup>. Excepto para Austria que inició a partir del 1 de enero de 2017 y por ende su primer intercambio de información se realizaría antes del 30 de septiembre de 2018<sup>595</sup>.

Además, para asegurar que las autoridades fiscales puedan realizar un control eficaz de la aplicación por las instituciones financieras de los procedimientos de diligencia debida establecidos en la DCA2. Mediante la Directiva 2016/2258 del Consejo DCA5 se modificó la DCA2 para que las autoridades fiscales pudieran acceder a la información, procedimientos, documentos y mecanismos sobre la lucha contra el blanqueo de capitales a partir del 1 de enero de 2018<sup>596</sup>.

---

<sup>594</sup> El artículo 3 bis de la Directiva 2014/107/UE - DCA2 establece “En virtud de las normas de comunicación de información y diligencia debida aplicables incluidas en los anexos I y II, la autoridad competente de cada Estado miembro comunicará a la autoridad competente de cualquier otro Estado miembro, mediante intercambio automático y en el plazo establecido en el apartado 6, letra b), la siguiente información relativa a los periodos impositivos a partir del 1 de enero de 2016 correspondiente a una «cuenta sujeta a comunicación de información». Por su parte el apartado 6, letra b), del propio artículo 3 bis, establece que la información se debe suministrar una vez al año, en los nueve meses siguientes al final del año civil o de otro período de referencia pertinente al que se refiera la información.

<sup>595</sup> Sobre al plazo para Austria, la sección X de la DCA2 establece: “Respecto de las instituciones financieras obligadas a comunicar información ubicadas en Austria, todas las referencias hechas en el presente anexo a «2016» y «2017» se entenderán hechas a «2017» y «2018», respectivamente. Respecto de las cuentas preexistentes cuya titularidad corresponda a instituciones financieras obligadas a comunicar información ubicadas en Austria, todas las referencias hechas en el presente anexo al «31 de diciembre de 2015» se entenderán hechas al «31 de diciembre de 2016». La diferencia en el plazo para el cumplimiento de la DCA2 para Austria se justificó en el Considerando 19 de la DCA2 de la siguiente manera “A la vista de las diferencias estructurales existentes, se debe autorizar a Austria a que el intercambio automático de información con arreglo a la presente Directiva se produzca por primera vez a más tardar el 30 de septiembre de 2018, en lugar del 30 de septiembre de 2017”.

<sup>596</sup> Así se explicó en los considerandos 3 y 8 de la Directiva 2016/2258 Del Consejo - DCA5. “Para garantizar un control eficaz de la aplicación por las instituciones financieras de los procedimientos de diligencia debida establecidos en la Directiva 2011/16/UE, las autoridades tributarias necesitan poder acceder a la información sobre la lucha contra el blanqueo de capitales. Sin tal acceso, dichas autoridades no podrían controlar, confirmar y auditar que las entidades financieras aplican adecuadamente la

Finalmente, es importante mencionar que la UE ha firmado acuerdos con 5 países europeos no miembros de la UE Andorra, Liechtenstein, Mónaco, San Marino y Suiza que son similares a la DCA2<sup>597</sup>.

#### ***2.3.8.3.3.1 El impacto de la información intercambiada a través de la DCA2 en la mejora de la eficiencia y eficacia de la asistencia para el cobro de créditos fiscales***

El intercambio de información financiera, a nuestro juicio, es la que más se puede emplear para incrementar la eficiencia y eficacia en el cobro de créditos fiscales. Primero, porque a través de los datos intercambiados se conocen los activos financieros de las personas físicas y jurídicas residentes en toda la UE. La importancia de estos activos se puede observar de las cifras obtenidas con motivo del primer intercambio de información automático realizado conforme a la DCA2.

De acuerdo con el informe de la Comisión (2018) del periodo comprendido de mediados de septiembre 2017 a marzo de 2018, se intercambió información de 8.7 millones de cuentas financieras, sobre las cuales el balance al fin de año representaba un monto de 2,919 billones de Euros, mismas que se espera que incrementen cuando la DCA2 sea aplicable para todas las cuentas financieras<sup>598</sup>.

---

Directiva 2011/16/UE, al identificar correctamente a los beneficiarios efectivos de las estructuras intermedias e informar sobre estos.” “Las entidades financieras ya han comenzado a aplicar los procedimientos de diligencia debida con respecto al cliente en virtud de la Directiva 2011/16/UE, y los primeros intercambios de información han de finalizarse para septiembre de 2017. Por consiguiente, a fin de evitar demoras en la supervisión eficaz de la aplicación de dicha Directiva, la presente Directiva de modificación debe entrar en vigor y ser objeto de transposición lo antes posible y a más tardar el 1 de enero de 2018.” En sentido similar señala MACHANCOSES GARCÍA, E.: *El intercambio de información...*, cit., p. 105. “Además, en aras de garantizar un control eficaz por parte de las AATT De la aplicación correcta de los procedimientos de diligencia debida contempladas en la DCA (la Denominada DCA5) esta modificación tiene el propósito de permitir, de forma uniforme en todos los EEMM, el acceso parte de las autoridades tributarias a la información sobre la lucha contra el blanqueo de capitales.

<sup>597</sup> Cfr. Con la información más reciente de la firma de acuerdos de la UE con países europeos no miembros de la UE en: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/tax-cooperation-control/administrative-cooperation/enhanced-administrative-cooperation-field-direct-taxation\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/tax-cooperation-control/administrative-cooperation/enhanced-administrative-cooperation-field-direct-taxation_en).

<sup>598</sup> Cfr. EUROPEAN COMMISSION: *COM(2018) 844 final...*, cit., p. 8. “Member States exchanged information concerning a total of some 8.7 million accounts, and financial income about end-of-year

En segundo lugar, consideramos que los datos suministrados por las instituciones bancarias están mejor registrados y esto permite la identificación más rápida de un deudor tributario con bienes en el extranjero. En la medida que en el informe de la Comisión (2018) se refleja que el 70% de las personas físicas sobre las que se intercambia información fueron identificadas con el NIF y el 73% en el caso de personas jurídicas.

Como se explicó en el epígrafe anterior, la información que se intercambia entre Estados Miembros, se puede identificar mejor a través del NIF porque permite vincular los datos recibidos con la base de datos de contribuyentes del Estado miembro que recibe la información. Cuestión que consideramos relevante, porque es posible identificar si un deudor tributario posee bienes en el extranjero sobre los cuales se pueda solicitar asistencia mutua para el cobro de créditos fiscales<sup>599</sup>.

Es importante resaltar que los Estados miembros han utilizado la información suministrada principalmente para anunciar y notificar campañas de autocorrección. Es común que la información sobre rentas financieras se utilice para este propósito. Sin embargo, desde nuestro punto de vista, el uso de la información intercambiada tiene un alto potencial para ser empleada en el cobro de créditos fiscales en el extranjero, a través de los procedimientos de asistencia mutua establecidos en la Directiva 2010/24/UE.

Lo anterior, porque los activos financieros son considerados como de más fácil cobro y tienen prioridad sobre los demás bienes del deudor tributario. Por lo cual, consideramos que en el futuro los activos financieros serán los bienes que se embarguen en primer lugar, ya sea para garantizar el cobro de un crédito fiscal o bien para efectuar su cobro<sup>600</sup>.

---

account balances amounting to EUR 2,919 billion in total. However, so far the exchanges have concerned only the existing ‘high value accounts’ and the ‘new accounts’ opened in the last months of 2016. The number of accounts is therefore expected to increase once the full reporting scope of DAC2 is implemented”.

<sup>599</sup> Vid. Supra En este Capítulo. Apartado 2.3.8.3.1 El intercambio automático de rentas y patrimonio a la luz de la DCA1.

<sup>600</sup> Vid. Infra. Capítulo 5. Asistencia mutua en la Unión Europea a partir de la Directiva 2010/24/UE del

Es fundamental hacer énfasis en la importancia de que los procedimientos de cobro que se implementen para el cobro de créditos fiscales, sobre activos financieros, respeten los derechos de los contribuyentes. Debido a su fácil identificación y a que por su naturaleza son de fácil cobro, se puede preferir en todos los casos realizar el cobro de deudas tributarias sobre esos bienes, pudiendo dejar a los deudores tributarios sin flujo de efectivo para cubrir sus gastos del día a día.

#### ***2.3.8.3.4 La Directiva 2015/2376/UE (DCA3): El intercambio automático de tax rulings y APAs***

La UE propuso la modificación de la Directiva 2015/2376/UE (DCA3) a través del “paquete de transparencia fiscal” presentado el 18 de marzo de 2015, como parte del programa para combatir el fraude y la evasión fiscal y la competencia fiscal perniciosa<sup>601</sup>. Es decir, el intercambio automático de información de acuerdos previos no tienen su origen en el Plan BEPS sino en el referido paquete de transparencia fiscal que buscaba obtener información de los acuerdos previos otorgados por países de la UE especialmente Luxemburgo<sup>602</sup>.

---

Consejo de 16 de marzo de 2010 y su transposición en la normativa española.

<sup>601</sup> Así se desprende de los siguientes informes: EU COMMISSION: COM(2015) 136 Communication from the Commission to the EU Parliament and the Council on tax transparency to fight tax evasion and avoidance, Brussels, 2015, pp. 2-ss; COM(2017) 335 final - Proposal for a Council Directive amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation in relation to reportable cross-border arrangements: pp. 2-ss; EU COMMISSION: Combatting corporate tax avoidance: Commission presents tax transparency, Brussels, 2015, pp. 2-ss También CALDERÓN CARRERO, J. M.: La dimensión Europea..., cit., p. 4, explica que la DCA3 no tuvo su origen en el Plan BEPS. “A este respecto, no puede perderse de vista cómo el referido Paquete de Transparencia no tiene su origen y antecedentes en el Proyecto OCDE BEPS, sino que es continuista de otras medidas adoptadas por la Comisión UE durante los últimos años, y muy en particular del Plan de Acción frente al Fraude y la Elusión Fiscal adoptado el 6 de diciembre de 2012, que recoge 34 medidas al respecto, algunas de las cuales persiguen instrumentar mejoras estructurales de los sistemas de cooperación administrativa en materia fiscal que redunden en menores niveles de incumplimiento de la normativa tributaria de los Estados miembros.”

<sup>602</sup> CALDERÓN CARRERO, J. M.: *La dimensión Europea...*, cit., p. 4.



El intercambio de información de los *tax rulings* y *APAs* debía realizarse mediante el intercambio espontáneo de información, pues este tipo de acuerdos se ubicaban dentro de las hipótesis descritas en el artículo 9 de la DCA1, debido a que suponían una disminución del impuesto en algún Estado miembro<sup>603</sup>.

No obstante, los Estados miembros no intercambiaron información espontáneamente en relación con este tipo de acuerdos previos como se esperaba. Situación que fue más que evidente con el escándalo de los *Lux Leaks* que salió a la luz pública en 2014, que revelaba la autorización de tax rulings por parte de Luxemburgo para disminuir significativamente el pago de contribuciones de algunas compañías<sup>604</sup>.

El escándalo de los *Lux Leaks* y el proyecto BEPS de la OCDE que a través de su acción 5 proponía el intercambio de autorizaciones de regímenes fiscales preferentes, dieron un sentido de urgencia a la modificación de la DCA1<sup>605</sup>. Pues estaba claro que los Estados

---

<sup>603</sup> *Vid. Supra*. En este capítulo el apartado 2.3.8.1. Intercambio de información espontánea.

<sup>604</sup> *Vid. Supra*. En este Capítulo el apartado 2.3.7 Breve referencia a algunas de las respuestas de la UE a los escándalos de planificación fiscal agresiva (*Lux Leaks*): Las investigaciones sobre ayudas de Estado y la implementación en la UE del Plan BEPS G20/OCDE.

<sup>605</sup> Sobre este punto, LAMPREAVE MÁRQUEZ, P.: *La transparencia como...*, cit., p. 7, señala que como consecuencia del escándalo *LuxLeaks* las propuestas sobre el intercambio de información de los tax rulings se ha intensificado. “Como consecuencia del escándalo *lux-leaks* desde 2014 en el intercambio de información fiscal, incluyendo especialmente los tax rulings . Con ello se ha pretendido evitar que la administración tributaria que otorgase un tax ruling no notificase a las autoridades fiscales del país de residencia de la entidad la existencia de este ruling siendo consciente que con ello el otro Estado quedaba afectado en su recaudación.” Por su parte, MORENO GONZÁLEZ, S.: “Ayudas de Estado y tax rulings: ¿Un instrumento adecuado para dar respuesta a los problemas BEPS?”, *Revista Española de Derecho Financiero*, No. 175/2017, BIB 2017\12750, p. 4, señala también la influencia que ha tenido el escándalo *LuxLeaks* y el Plan de Acción BEPS en las medidas de las tomadas por la EU para combatir la competencia fiscal perjudicial. No obstante que la autora habla de las ayudas de Estado, consideramos que es igualmente trasladable su conclusión a efectos de la modificación de la DCA para intercambiar tax rulings y APAs. Así señala la autora: “Ciertamente, la traslación al ámbito de la UE de los trabajos de la OCDE sobre BEPS, iniciados en 2013, y el escándalo *LuxLeaks* , que afloró en noviembre de 2014 –poniendo de manifestó cómo las prácticas de tax rulings empleadas por Luxemburgo entre 2002 y 2010 habían posibilitado una importantísima rebaja fiscal para cientos de multinacionales –, han podido influir en la táctica de fiscalizar los tax rulings que confirman estrategias de planificación fiscal agresiva de determinadas multinacionales a través del Derecho de la UE sobre ayudas de Estado, como forma de combatir la elusión fiscal y la competencia fiscal perjudicial.”

miembros no estaban intercambiando información de los tax rulings o de los APAs ni a través del intercambio espontáneo de información, ni mediante el intercambio rogado previsto en la DCA<sup>606</sup>.

De esta manera, el 8 de diciembre de 2015 la UE implementó el intercambio automático de información de acuerdos tributarios y acuerdos previos de precios de transferencia (tax rulings y APAs) a través de la 2015/2376/EU — DCA3<sup>607</sup>.

*Definición de tax ruling y APA.* La definición de acuerdo previo transfronterizo (tax ruling) y de acuerdo previo sobre precios de transferencia (APA) es muy amplia<sup>608</sup>. En ambos casos se refiere a todo acuerdo, comunicación, o cualquier otro instrumento o acción con

---

<sup>606</sup> Así se reconoció por la Comisión Europea en CE: *COM(2017) 781 final...*, cit., pp. 3-4. “Tal como se indica en la sección 7 del documento de trabajo de los servicios de la Comisión, a lo largo de los años se ha intercambiado información de forma espontánea, pero este intercambio espontáneo no ha sido lo suficientemente efectivo, en particular con respecto a las resoluciones fiscales y los acuerdos previos sobre precios de transferencia transfronterizos. El asunto LuxLeaks demostró sin ningún tipo de dudas que la cooperación administrativa en este ámbito no funcionaba, y en 2015 la comisión propuso la DCA3, que obligaba a los Estados miembros a intercambiar información automáticamente sobre sus acuerdos tributarios.” Sobre este punto, CALDERÓN CARRERO, J. M.: *La dimensión Europea...*, cit., p. 4, también señala que los Estados miembros tampoco intercambiaron información sobre los tax rulings o APAs a través del intercambio de información rogado. “El sistema de intercambio de información que propuso la comisión, a través del referido “Paquete de Transparencia Fiscal”, pretendía superar los problemas e ineficiencias que presenta la regulación establecida a través de la Directiva 2011/16/UE (en su redacción previa a su modificación por la Directiva 2015/2376 del Consejo, de 8 de diciembre de 2015) que permite la transmisión de información de tax rulings y APAs mediante el intercambio espontáneo y el rogado o previo requerimiento; tales mecanismos no han operado de forma correcta en el pasado considerando, entre otras cosas, los escasos intercambios de tax rulings /APAs que han tenido lugar durante los últimos años, y en gran medida ello resulta de las propias debilidades estructurales del intercambio espontáneo (voluntario) y de las excepciones al intercambio rogado (v.gr., secretos empresariales y orden público).”

<sup>607</sup> Vid. Supra. En este Capítulo. Apartado 2.2.4 La dimensión de la pérdida recaudatoria por planificación fiscal agresiva de empresas multinacionales.

<sup>608</sup> *Cfr.* Artículo 3 (14)(15) DCA3. En sentido similar señala MALDONADO GARCÍA-VERDUGO, A.: *Amendment of Directive 2011/16/EU as Regards Mandatory Automatic Exchange of Information on Tax Rulings...*, cit., p. 304, quien apunta que la definición de tax ruling es muy amplia, así refiere la autora que “The objective scope of DAC 3 comprises ‘tax rulings’. In its proposal for a directive presented in March 2015, the European Commission sought a very broad definition of ‘tax rulings’, including not only APAs but also any agreement or communication from a tax administration to a taxpayer that the taxpayer is entitled to invoke against it and which refers to the interpretation or application of a tax law, provided that such an agreement or communication has a cross-border effect.”

efectos similares, incluso uno formulado, modificado o renovado en el contexto de una inspección fiscal, que sea formulado, modificado o renovado por una persona determinada, o a un grupo de personas determinado, y que dicha persona o grupo de personas tenga derecho a invocarlo<sup>609</sup>.

La característica principal del tax ruling es que debe referirse a la interpretación o aplicación de una disposición legal o administrativa de la legislación nacional o local de un Estado miembro, que se refieran a una transacción transfronteriza o a la cuestión sobre si las actividades ejercidas por una persona en otra jurisdicción dan o no lugar a un establecimiento permanente (EP), y se produzca con anterioridad a las transacciones o a las actividades en otra jurisdicción que puedan constituir EP o con anterioridad a la presentación de una declaración fiscal del periodo en el que la transacción o actividad hayan tenido lugar<sup>610</sup>.

Por su parte la característica principal de los APAs es que determine, con anterioridad a las transacciones transfronterizas entre empresas asociadas, un conjunto de criterios adecuados para la valoración de los precios de transferencia de esas transacciones, o

---

<sup>609</sup> *Cfr.* Artículo 3 (14)(15) DCA3.

<sup>610</sup> *Cfr.* Artículo 3 (14) DCA3 “‘acuerdo previo con efecto transfronterizo’: todo acuerdo, comunicación, o cualquier otro instrumento o acción con efectos similares, incluso uno formulado, modificado o renovado en el contexto de una inspección fiscal, y que cumpla las condiciones siguientes: a) sea formulado, modificado o renovado por, o en nombre del gobierno o la autoridad fiscal de un Estado miembro, o de las subdivisiones territoriales o administrativas de dicho Estado miembro, incluidas las autoridades locales, con independencia de que el acuerdo se utilice efectivamente; b) sea formulado, modificado o renovado a una persona determinada o a un grupo de personas determinado, y que dicha persona o grupo de personas tenga derecho a invocarlo; c) se refiera a la interpretación o a la aplicación de una disposición legal o administrativa relativa a la administración o la observancia de las legislaciones tributarias nacionales del Estado miembro o de las subdivisiones territoriales o administrativas de los Estados miembros, incluidas las autoridades locales; d) se refiera a una transacción transfronteriza o a la cuestión de si las actividades ejercidas por una persona en otra jurisdicción dan lugar o no a un establecimiento permanente, y e) se produzca con anterioridad a las transacciones o a las actividades en otra jurisdicción que puedan constituir un establecimiento permanente, o con anterioridad a la presentación de una declaración fiscal correspondiente al período en el que la transacción o la serie de transacciones o actividades hayan tenido lugar. La transacción transfronteriza podrá incluir, entre otras cosas, la realización de inversiones, el suministro de bienes, servicios o fondos o el uso de activos tangibles o intangibles y no ha de implicar necesariamente la intervención directa de la persona destinataria del acuerdo previo con efecto transfronterizo.

determine la atribución de beneficios a un EP<sup>611</sup>.

El intercambio de información de los datos más relevantes de los tax rulings y los APAs y no del acuerdo en sí mismo, tiene su explicación en el hecho de que se podrían poner en peligro secretos empresariales. De esta manera, a fin de evitar controversias sobre la oposición a la comunicación de este tipo de acuerdos la Comisión y el ECOFIN decidieron implementar el intercambio de información de los datos más relevantes del tax ruling y el APA que permita identificar una posible erosión de la base imponible<sup>612</sup>.

---

<sup>611</sup> *Cfr.* Artículo 3 (15) DCA3 “‘acuerdo previo sobre precios de transferencia’: todo acuerdo, comunicación u otro instrumento o acción con efectos similares, incluso uno formulado, modificado o renovado en el contexto de una inspección fiscal, y que cumpla las condiciones siguientes: a) sea formulado, modificado o renovado por, o en nombre del gobierno o la autoridad fiscal de uno o varios Estados miembros, o de cualquier subdivisión territorial o administrativa de los mismos, incluidas las autoridades locales, con independencia de que el acuerdo se utilice efectivamente; b) sea formulado, modificado o renovado a una persona determinada o a un grupo de personas, y que dicha persona o grupo de personas tenga derecho a invocarlo, y c) determine, con anterioridad a las transacciones transfronterizas entre empresas asociadas, un conjunto de criterios adecuados para la valoración de los precios de transferencia de esas transacciones, o determine la atribución de beneficios a un establecimiento permanente. Se considera que dos o más empresas son empresas asociadas cuando una empresa participa, directa o indirectamente, en la gestión, el control o el capital de otra empresa o las mismas personas participan directa o indirectamente en la gestión, el control o el capital de las empresas. Los precios de transferencia son los precios a los que una empresa transfiere bienes tangibles e intangibles o presta servicios a sus empresas asociadas, y el término “valoración de precios de transferencia” debe interpretarse en consecuencia...”

<sup>612</sup> De acuerdo con el artículo 8 bis (6) de DCA3, los Estados miembros deben intercambiar la siguiente información de los tax rulings y APAs: a) La identidad de la persona o del grupo de personas a los que se haya realizado la autorización; b) Un resumen del contenido del tax ruling o del APA, incluyendo el monto de la transacción; c) Las fechas de formulación, modificación o renovación; d) la fecha de inicio del período de validez, si está especificada; e) La identificación de otro Estado(s) miembro(s) o de la persona(s) que pudieran verse afectados; f) En el caso de los APAs: la descripción del conjunto de criterios utilizados para valorar de los precios de transferencia, la identificación del método o el propio precio de transferencia. Respecto a la decisión de intercambiar la información relevante de los acuerdos previos y no los acuerdos en sí mismos señala CALDERÓN CARRERO, J. M.: *La dimensión Europea...*, cit., p. 6. “La comisión y el ECOFIN consideran que la limitada naturaleza de los datos que serán objeto de intercambio automático no pone en peligro ni se erosiona la protección que ostentan los secretos empresariales que pudieran estar afectados, al constituir parte del contenido de un tax ruling /APA; tal posición de partida sirve instrumentalmente para obviar la articulación de un procedimiento específico a través del cual pueda invocarse la protección de tales secretos empresariales para oponerse al intercambio de los datos mínimos del tax ruling /APA (tal y como acontece en el marco del intercambio rogado de acuerdo con lo previsto en el art.18 de la Directiva 2011/16 /UE), de suerte que tal protección sí podría invocarse en el caso de que en un momento posterior la autoridad de un Estado miembro solicitara, vía intercambio rogado, el texto completo del APA o del tax ruling”.

Sin embargo, se ha señalado que la transmisión de la información relativa a los tax rulings y los APAs sin intervención previa del contribuyente afectado podría vulnerar su derecho de audiencia. Debido a que sólo los procedimientos que permiten la intervención del obligado tributario antes de la transmisión de su información, garantizan el derecho de audiencia de los contribuyentes<sup>613</sup>.

Por otra parte, para respetar al derecho personal de la información la DCA3 excluye de su aplicación a las personas físicas porque las reglas de protección en esta materia son más estrictas para las personas físicas que para las personas jurídicas<sup>614</sup>. Respecto a la información que se comunique a la Comisión y a otros Estados miembros la DCA3 establece que será confidencial<sup>615</sup>.

*Fechas de aplicación de la Directiva.* La DCA3 es aplicable a partir de 1 de enero de 2017. Se deben intercambiar información tanto a tax rulings y APAs autorizados en 5 años anteriores a la entrada en vigor de la DCA3 y a los que se autoricen después de su entrada en

---

<sup>613</sup> CALDERÓN CARRERO, J. M.: *Ibid.* “Consideramos, no obstante, que resultaría recomendable que las autoridades de los Estados miembros articularan un mecanismo a través del que el contribuyente afectado pudiera ser oído antes de transmitir la información a efectos de verificar que no se divulga un secreto comercial, industrial o profesional, en línea con lo previsto en el art.17.4 de la Directiva 2011 / 16 / UE y en el considerando 9 y el apartado 6.b) del art.8 bis de la Directiva2015/2376/UE. Nótese que tan sólo los mecanismos que instrumentan una audiencia previa al intercambio de la información garantizan realmente los derechos de los contribuyentes, tanto en relación con la legalidad de la transmisión de los datos como respecto de su posterior uso en el otro Estado”.

<sup>614</sup> El artículo 8 bis (4) de la DCA3 establece que “Los apartados 1 y 2 no se aplicarán en caso de que el acuerdo previo con efecto transfronterizo se refiera y atañe exclusivamente a la situación fiscal de una o más personas físicas.” La exclusión de las personas físicas del intercambio espontáneo de tax rulings y APAs se ha atribuido a que la protección de datos respecto de estas personas es más estricta. Así lo señala MALDONADO GARCÍA-VERDUGO, A.: *Amendment of Directive 2011/16/EU as Regards Mandatory Automatic Exchange of Information on Tax Rulings...*, cit., p. 310. “DAC 3 respects the fundamental rights and observes the principles recognized particularly by the Charter of Fundamental Rights of the European Union. In particular, it is aimed at ensuring full respect for the right to personal data protection and freedom of enterprise. It is necessary to remember that the DAC 3 excludes individuals, because the data protection rules concerning individuals are stricter than those for companies”.

<sup>615</sup> *Cfr.* Artículo 23 bis de la DCA3.

vigor<sup>616</sup>.

Los acuerdos autorizados en 2012 y 2013 no serán comunicados cuando ya no estuvieran en vigor al 1 de enero de 2014. En el caso de los tax rulings y APAs que se hubieran formulado, modificado o renovado entre el 1 de enero de 2014 y el 31 de diciembre de 2016, dicha comunicación se efectuará con independencia de que los acuerdos sigan siendo válidos<sup>617</sup>.

Los Estados miembros podían excluir de la comunicación de los tax rulings y APAs de 5 años anteriores al 1 de abril de 2016 cuando hubieran sido autorizados a una persona o grupo de personas determinado que no ejerza principalmente actividades financieras o de inversión y que haya tenido un volumen de negocios neto anual<sup>618</sup>, para todo el grupo de menos de 40 000 000 EUR (o el importe equivalente en otra moneda) en el ejercicio fiscal anterior a la fecha de formulación, modificación o renovación de tales acuerdos<sup>619</sup>.

La información se intercambiaría automáticamente cada seis meses con todos los Estados miembro. Sin embargo como innovación se previó que la Comisión desarrollaría una base de datos central (directorio central seguro) en el que se registrará la información que se debe intercambiar sobre los tax rulings y APAs. Los Estados miembros y la Comisión tendrán acceso a dicha base de datos central<sup>620</sup>. Por lo cual, una vez desarrollado el directorio central

---

<sup>616</sup> *Cfr.* Artículo 8 bis (1) y (2) de la DCA3. En el mismo sentido refiere MALDONADO GARCÍA-VERDUGO, A.: *Amendment of Directive 2011/16/EU as Regards Mandatory Automatic Exchange of Information on Tax Rulings...*, cit., p. 305. “Another important point is that the obligation to exchange not only concerns tax rulings issued as from 1 January 2017, the date of application of DAC 3 once transposed into the national law of the various Member States, but also concerns tax rulings issued before 1 January 2017. In particular: – Tax rulings issued, amended or renewed between 1 January 2012 and 31 December 2013, provided that the agreements are still valid on 1 January 2014. – Tax rulings issued, amended or renewed between 1 January 2014 and 31 December 2016, irrespective of whether they are still valid or not.”

<sup>617</sup> *Cfr.* Artículo 8 bis (2) de la DCA3.

<sup>618</sup> El volumen de negocios neto anual según se define en el artículo 2, punto 5, de la Directiva 2013/34/UE del Parlamento Europeo y del Consejo.

<sup>619</sup> *Cfr.* Artículo 8 bis (2) de la DCA3.

<sup>620</sup> El límite de la información a la que puede acceder la Comisión Europea se refiere al apartado 6, letras

seguro se remitirá la información al mismo, sin que sea necesario intercambiar electrónicamente la información con los demás Estados miembros<sup>621</sup>.

De tal manera que los tax rulings y APAs autorizados del 1 de enero de 2012 al 31 de diciembre de 2016 debían ser registrados en una base de datos central hasta antes del 1 de enero de 2018. Los acuerdos autorizados en 2012 y 2013 no necesitaban ser registrados si no estaban en vigor hasta el 1 de enero de 2014.

Todos los tax rulings y APAs autorizados a partir de 2017 deben registrarse en la base de datos central dentro de los 3 meses siguientes al final del semestre del año natural durante el cual se hayan formulado, modificado o renovado.

*Intercambio de información con terceros países.* Los tax rulings y APAs celebrados con terceros países no serán intercambiados automáticamente cuando el convenio fiscal bajo el cual se negoció no permita su divulgación a terceros países<sup>622</sup>. Sin embargo, se intercambiará sobre estos acuerdos, los datos que aparezcan en la solicitud que dio origen a su autorización<sup>623</sup>.

El procedimiento para intercambiar información de tax rulings y APAs con terceros países que sí permitan su divulgación será por medios electrónicos. Así se identificarán a los Estados miembros que pudieran verse afectados con el acuerdo y se les enviará la información correspondiente dentro del plazo máximo de 7 días siguientes o bien se registrará

---

a), b), h) y k).

<sup>621</sup> Así lo señala también CALDERÓN CARRERO, J. M.: *La dimensión Europea...*, cit., p. 6. “El intercambio automático tendrá lugar cada seis meses con todos los Estados miembros de la UE, e incluye a la Comisión UE que pondrá en marcha y gestionará un directorio centralizado de *tax rulings* /APAs a estos efectos, garantizando la correcta aplicación de la Directiva. Una vez que se ponga en marcha tal ‘directorio centralizado’ los Estados remitirán la información al mismo, sin necesidad de tener que transmitir electrónicamente los datos sobre *tax rulings* y APAs a todos los Estados miembros.”

<sup>622</sup> *Cfr.* Artículo 8 bis (3) de la DCA3.

<sup>623</sup> *Vid. Supra.* Se intercambiará la información descrita en el artículo 8 bis (6) que ha sido descrita en el apartado anterior: “*Información que se debe intercambiar*”.

en la base de datos central cuando se encuentre en funcionamiento<sup>624</sup>.

#### ***2.3.8.3.4.1 Breve referencia a las luces y sombras de la DCA3: Las aportaciones de la DCA3 a la asistencia mutua en el cobro de créditos fiscales***

Se han señalado como puntos débiles de la Directiva, su limitada eficacia retroactiva, pues se deja fuera varios años en los que los Estados miembros otorgaron tax rulings y APAs. Por otra parte, también se ha señalado que la limitación sobre el intercambio de información de los tax rulings y APAs transfronterizos impide que se intercambien todos los que tengan efectos internacionales. Finalmente, se destaca que se ha desperdiciado la oportunidad de vincular a la Comisión para que controle e investigue los tax rulings y APAs (sobre los que se informa) a fin de que determinen si pueden contener prácticas fiscales con características de ayudas de Estado<sup>625</sup>.

No obstante las críticas vertidas sobre la DCA3, es de destacar el importante avance en implementar un sistema de intercambio automático de tax rulings y APAs, que permitirá identificar con mayor celeridad si un Estado miembro está contribuyendo a que algún contribuyente tenga un trato preferente. De esta manera, en aras de lograr una competencia fiscal equitativa entre los Estados miembros la DCA3 constituye una herramienta fundamental<sup>626</sup>.

---

<sup>624</sup> Cfr. Artículo 8 bis (3) (9) de la DCA3.

<sup>625</sup> CALDERÓN CARRERO, J. M.: *La dimensión Europea...*, cit., p. 9.

<sup>626</sup> Al respecto también FALCÓN Y TELLA, R.: “El intercambio automático de información sobre “tax rulings”, las Decisiones de la Comisión en la materia y el reciente impuesto británico sobre “beneficios desviados” (diverted profits tax)”, *Quincena Fiscal*, No. 20/2015, p. 3, destaca que la implementación de la DCA3 representa un avance de las instituciones internacionales que permite combatir el fraude fiscal. Así refiere el autor “Debe reconocerse que lo que hace unos años era impensable, hoy parece ser una realidad consiguiendo que todas las Instituciones Internacionales remen al unísono permitiendo insuflar vientos de optimismo en orden a eliminar en un tiempo razonable estos agujeros negros de la economía mundial. Ya no hay tiempo para mirar atrás, las distintas Administraciones caminan con paso firme en aras de combatir con todos los instrumentos jurídicos a aquellos que se encontraban hasta ahora muy cómodos al margen del sistema. Sin embargo, no cabe la menor duda de que los tiempos cambian, y las medidas firmes y enérgicas contra el fraude fiscal han venido ya para quedarse. Son malos tiempos para los defraudadores.”



El éxito de la implementación del intercambio automático de tax rulings y APAs, se puede observar del informe de la Comisión COM(2018) 844 final que revela que al 2017 se registraron al menos 18.000 acuerdos en el directorio central. En este contexto, si tomamos en cuenta que ningún tax ruling o APA fue intercambiado de forma espontánea, podemos establecer que la implementación obligatoria del intercambio de este tipo de acuerdos ha logrado su objetivo<sup>627</sup>.

Por otra parte, es importante señalar que la implementación del intercambio de información de tax rulings y de APAs conforme a la DCA3 supera los estándares diseñados por la OCDE para intercambiar este tipo de información. Principalmente porque en la acción 5 del proyecto BEPS contempla el intercambio de información espontáneo de tax rulings específicos<sup>628</sup>. Mientras que como se ha analizado en el epígrafe anterior, la UE contempla a través de la DCA3 el intercambio de información automático, debido a que con el intercambio de información espontáneo no se habían intercambiado este tipo de acuerdos.

No obstante, la experiencia que tuvo la UE al implementar el intercambio espontáneo de tax rulings y/o APAs que demostró que ese medio al ser potestativo no obtuvo los resultados esperados. La OCDE apuesta por implementar en la Acción 5 del Plan BEPS el

---

<sup>627</sup> Los datos de los tax rulings y los APAs se pueden consultar en: EUROPEAN COMMISSION: *COM(2018) 844 final...*, cit., p. 11.

<sup>628</sup> OECD: *Countering Harmful Tax...*, cit., pp. 11-ss. Para incrementar la transparencia fiscal se propone intercambiar espontáneamente información de todos los tax rulings que puedan dar lugar a la erosión de bases imponibles. “In the area of transparency, a framework covering all rulings that could give rise to BEPS concerns in the absence of compulsory spontaneous exchange has been agreed. The framework covers six categories of rulings: (i) rulings related to preferential regimes; (ii) cross border unilateral advance pricing arrangements (APAs) or other unilateral transfer pricing rulings; (iii) rulings giving a downward adjustment to profits; (iv) permanent establishment (PE) rulings; (v) conduit rulings; and (vi) any other type of ruling where the FHTP agrees in the future that the absence of exchange would give rise to BEPS concerns. This does not mean that such rulings are per se preferential or that they will in themselves give rise to BEPS, but it does acknowledge that a lack of transparency in the operation of a regime or administrative process can give rise to mismatches in tax treatment and instances of double non-taxation. For countries which have the necessary legal basis, exchange of information under this framework will take place from 1 April 2016 for future rulings and the exchange of certain past rulings will need to be completed by 31 December 2016. The Report also sets out best practices for cross-border rulings.”

intercambio de información espontánea de los tax rulings y APAs. Su confianza en este medio de información quizá se deba a que la revisión de pares fortalece la implementación del intercambio espontáneo de los tax rulings y los APAs<sup>629</sup>.

Así los datos de la implementación de la Acción 5 del plan BEPS revelan que al 31 de diciembre de 2017, al menos 16.000 tax rulings fueron autorizados por las jurisdicciones revisadas. A esa misma fecha se efectuaron 21.000 intercambios de información. De los cuales 14.000 pertenecen al periodo de 2017 y 6.000 al periodo de 2016. Cifras que reportan un incremento en el intercambio espontáneo de los tax rulings y los APAs<sup>630</sup>.

Finalmente, a efectos de nuestro objeto de estudio, desde nuestra perspectiva, la DCA3 aporta la idea de una base de datos centralizada a través de la cual los Estados miembros pueden tener acceso a los tax rulings y APAs autorizados. Esta aportación es relevante para mejorar la asistencia mutua en el cobro de créditos fiscales porque es posible tomar esta idea a fin de proponer la elaboración de una base de datos que permita identificar los bienes que un obligado tributario posee dentro de la Unión Europea.

Con la información intercambiada conforme a la DCA2 y la DCA3 es posible tener información sobre los bienes inmuebles que posee un obligado tributario en otro Estado miembro, así como los saldos de sus cuentas financieras que se encuentran en otro país dentro de la UE<sup>631</sup>.

---

<sup>629</sup> A través de la revisión de pares la OCDE revisa el marco legal para hacer posible el intercambio de información espontánea de los tax rulings y los APAs. En consecuencia hace recomendaciones para adaptar el régimen jurídico de los países revisado para conseguir el objetivo deseado y posteriormente verifica que esas recomendaciones se hayan tomado en consideración. *Cfr. OECD: Harmful Tax Practices – 2017 Peer Review Reports on the Exchange of Information on Tax Rulings: Inclusive Framework on BEPS: Action 5, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, cit., pp. 25-ss.*

<sup>630</sup> Vid. Supra. En este Capítulo. Apartado 2.3.6 El plan de acción BEPS en la OCDE y el intercambio de información como medio para combatir la erosión de bases imponibles. El intercambio espontáneo de tax rulings (acción 5), la revelación de mecanismos de planificación fiscal agresiva (acción 12) y el reporte país por país (acción 13).

<sup>631</sup> Vid. Supra. En este Capítulo. Apartado 2.3.8.3.1 El intercambio automático de rentas y patrimonio a la luz de la DCA1. Su utilidad en la mejora de la asistencia mutua para el cobro de créditos fiscales

De tal manera que cuando un Estado tenga un crédito fiscal sobre el cual necesita asistencia transfronteriza para su cobro, pueda consultar en esa base de datos de bienes, si ese contribuyente tiene activos en otro Estado miembro y de esa manera, pueda dirigir la solicitud a un Estado miembro específico y además pueda detallar los bienes sobre los cuales se puede ejecutar el crédito fiscal objeto de la asistencia.

#### ***2.3.8.3.5 La Directiva 2016/881/UE (DCA4): El intercambio automático de información relativa al informe país por país que aporta datos sobre el traslado de beneficios***

La reforma de la Directiva 2011/16/UE para introducir el estándar de intercambio automático de información fiscal país por país entre los Estados Miembros de la UE, forma parte del “Paquete Anti-Elusión Fiscal” presentado por la Comisión Europea y al que nos hemos referido en un epígrafe anterior<sup>632</sup>.

Debido al compromiso de la UE de adoptar las acciones desarrolladas a nivel internacional para combatir la erosión de bases imponibles, se modificó la DCA el 25 de mayo de 2016 para introducir a través de la Directiva 2016/881/UE (DCA4) un nuevo estándar de intercambio automático de información relativa al informe país por país. Este estándar de intercambio de información está en sintonía con la acción 13 del Plan de Acción BEPS<sup>633</sup>.

---

2.3.8.3.3 El estándar de rentas de carácter financiero a través de la Directiva 2014/107/UE -DCA2 y de la Directiva 2016/2258 - DCA5: su prevalencia sobre la Directiva del Ahorro

<sup>632</sup> Vid. Supra. En este Capítulo. Apartado 2.3.7 Breve referencia a algunas de las respuestas de la UE a los escándalos de planificación fiscal agresiva (Lux Leaks): Las investigaciones sobre ayudas de Estado y la implementación en la UE del Plan BEPS G20/OCDE.

<sup>633</sup> Así lo había señalado CALDERÓN CARRERO, J. M.: *La dimensión Europea...*, cit., p. 16, desde la propuesta de reforma de la Directiva 2011/16/UE para implementar el intercambio automático de información fiscal país por país. Al señalar: “La medida propuesta consiste en una modificación de la Directiva de Intercambio de Información (2011/16/UE ) a efectos de incorporar un nuevo supuesto de intercambio automático entre las autoridades competentes de los distintos Estados miembros, en relación con el CbC R que las entidades dominantes de los Grupos MNEs europeos están obligadas a elaborar y transmitir a las autoridades del Estado miembro donde tenga fijada su residencia fiscal, con arreglo a los parámetros fijados en la Acción 13 de BEP.”

Recordemos que la implementación del intercambio automático del informe país por país contemplado en la acción 13 del Plan BEPS fue implementado a través de la Convención Multilateral. Así el 27 de enero de 2016 se firmó en París el acuerdo multilateral entre autoridades competentes para el intercambio automático de los informes país por país a nivel global con la suscripción de 31 jurisdicciones<sup>634</sup>. Este evento sin duda aceleró la aprobación de la DCA4 para introducir este estándar de intercambio de información en la UE.

El objetivo del intercambio automático de los informes país por país es tener una visión global del grupo de empresas multinacionales. Es decir, que los Estados puedan conocer en donde obtienen sus beneficios y en donde están pagando impuestos. De esta manera los Estados miembros podrán implementar análisis de riesgos de las precios de transferencia a nivel global. Asimismo, las autoridades fiscales también pueden utilizar estos informes para analizar otros riesgos de erosión de bases imponibles. De manera que las administraciones tributarias pueden dirigir sus esfuerzos de fiscalización en donde se detecten riesgos de evasión o elusión fiscal<sup>635</sup>.

Otro de los fines buscados con la implementación del intercambio automático de los informes país por país es desincentivar que los grupos multinacionales implementen estrategias que deslocalicen los beneficios que se obtienen en un Estado miembro a otra

---

<sup>634</sup> Vid. Supra. En este Capítulo. Apartado 2.3.5.2 La Convención Multilateral como base jurídica para implementar el informe país por país (IPP - CbC Report).

<sup>635</sup> El objetivo del intercambio de información de los informes país por país es similar al objetivo planteado por la acción 13 del Plan BEPS. *Vid. Supra. En este Capítulo. Apartado 2.3.6 El plan de acción BEPS en la OCDE y el intercambio de información como medio para combatir la erosión de bases imponibles. El intercambio espontáneo de tax rulings (acción 5), la revelación de mecanismos de planificación fiscal agresiva (acción 12) y el reporte país por país (acción 13)*. Asimismo, en el considerando 3 de la DCA4 se especifica el objetivo de la Directiva que es acorde con el objetivo perseguido en la acción 13 del Plan BEPS. Así se refiere: “Las autoridades tributarias de los Estados miembros precisan información exhaustiva y pertinente sobre los «grupos de empresas multinacionales» en relación con su estructura, su política en materia de precios de transferencia y sus operaciones internas dentro y fuera de la Unión. Esa información permitirá a las autoridades tributarias reaccionar frente a las prácticas fiscales perniciosas mediante cambios en la legislación o efectuando evaluaciones de riesgo y auditorías fiscales adecuadas, y detectar si las empresas han recurrido a prácticas que tengan por efecto trasladar artificialmente cantidades importantes de rentas a entornos fiscalmente favorables.”

jurisdicciones con la finalidad de disminuir el pago de sus contribuciones, de manera que paguen en donde se generan los ingresos<sup>636</sup>.

Únicamente están obligadas a presentar el informe país por país el grupo de empresas multinacionales que en cualquier ejercicio fiscal del grupo hubieran obtenido ingresos consolidados totales a nivel del grupo superiores a 750, 000, 000 de euros o a un importe en moneda nacional equivalente a esa cifra a enero de 2015<sup>637</sup>.

El Consejo Europeo ha revelado que con el límite de ingresos fijado sólo estarán obligadas a presentar los informes país por país el 10% y entre 15% de los grupos de empresas multinacionales. No obstante ese número de grupos multinacionales representa el 90% de los ingresos empresariales<sup>638</sup>. La importancia de tener una idea clara de las operaciones de este tipo de empresas en la UE se debe a que se estima que al menos el 60% del comercio mundial

---

<sup>636</sup> Así se indicó en el considerando 4 de la DCA4 “El aumento de la transparencia respecto de las autoridades tributarias podría servir de acicate para que los «grupos de empresas multinacionales» abandonen ciertas prácticas y paguen la cuota impositiva que les corresponde en el país en que se obtienen los beneficios. Por lo tanto, potenciar la transparencia de los «grupos de empresas multinacionales» es una parte esencial de la lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de los beneficios.” En sentido similar señala MACHANCOSES GARCÍA, E.: *El intercambio de información...*, cit., p. 119. Señala que “Por lo que atañe a las empresas multinacionales, esta medida de transparencia pretende incentivar a los grupos de empresas multinacionales a soportar la presión impositiva de forma equitativa en el país en el que realmente se obtengan los beneficios. Los tres niveles de documentación obligarán a los contribuyentes a articular una postura coherente en materia de precios de transferencia. Por ende, y como consecuencia de lo anterior, se pretende lograr un aumento de los recursos públicos de los Estados.”

<sup>637</sup> Así se establece en el considerando 4 de la DCA4. “el término “grupo de empresas multinacionales excluido”, con respecto a cualquier “ejercicio fiscal del grupo”, designa un grupo cuyos ingresos consolidados totales a nivel de grupo hayan sido inferiores a 750 000 000 EUR o a un importe en moneda nacional equivalente a aproximadamente 750 000 000 EUR a enero de 2015 durante el “ejercicio fiscal” inmediatamente anterior al “ejercicio fiscal a efectos de comunicación de información”, según conste en sus “estados financieros consolidados” para dicho “ejercicio fiscal” anterior.”

<sup>638</sup> *Vid.* Conclusiones del Consejo de 8 de marzo de 2016: Elusión fiscal de las empresas: el Consejo acuerda su posición con respecto al intercambio de información tributaria sobre las empresas multinacionales. Citado por MACHANCOSES GARCÍA, E.: *El intercambio de información...*, cit., p. 121. La autora refiere: “En las Conclusiones del Consejo Europeo de 8 de marzo de 2016, se afirma que de acuerdo a este umbral, solo cubrirá entre el 10 y el 15 % de los grupos de empresas multinacionales. Sin embargo estos grupos representan el 90 % de los ingresos empresariales”.

está en manos de los grupos de empresas multinacionales<sup>639</sup>.

La cifra fijada en euros en la DCA4 a efectos de que un grupo de empresas multinacionales esté obligada a presentar el informe país por país, es igual al monto fijado en la Acción 13 del Plan BEPS. En términos generales la regulación establecida por la OCDE/G20 en el Plan BEPS es tomada en su integridad por la Unión Europea. Cuestión que tiene su explicación en el hecho de que la homogeneización de los estándares de intercambio de información internacionales, contribuye al ahorro de costos de implementación y cargas administrativas tanto para las administraciones tributarias como para los contribuyentes<sup>640</sup>.

En la propuesta de modificación de la DCA para introducir el estándar de intercambio automático de informes país por país se había propuesto que la información obtenida fuera del dominio público. Esta medida no estaba contemplada en la acción 13 del Plan de Acción BEPS. Por lo que representaba un paso más allá en la incorporación de la acción 13 en la UE. Sin embargo, la idea de hacer del dominio público las actividades de las empresas multinacionales finalmente no fue aprobada<sup>641</sup>.

---

<sup>639</sup> Así lo han señalado CAAMAÑO, M. A.; CALDERÓN CARRERO, J. M.: *Globalización Económica y Poder...*, cit., p. 182. Al analizar los efectos de la globalización, los autores afirman que aproximadamente un sesenta por ciento del comercio mundial tenía lugar entre empresas multinacionales. Cuestión que refleja la importancia de tener una idea global de las operaciones financieras de las empresas multinacionales en la UE. Sobre la importancia de conocer las actividades financieras de los grupos de empresas multinacionales para evitar la transferencia de bases imponibles a jurisdicciones más benéficas (*tax base shifting*) vid. *Supra*. En este Capítulo. Apartado 2.1 El impacto del fenómeno de la globalización en la capacidad de los Estados para recaudar sus tributos y la cooperación internacional como alternativa de solución.

<sup>640</sup> Así se explicó en el considerando 13 y 14 de la DCA4. La congruencia de la DCA4 con la Acción 13 del Plan BEPS ya se había señalado por CALDERÓN CARRERO, J. M.: *La dimensión Europea...*, cit., p. 4. “La medida propuesta no parece ir más allá de la Acción 13 de BEPS, sino más bien fijar un marco uniforme comunitario a efectos del intercambio automático del CbC R entre Estados miembros. No obstante, la propuesta presenta parece que impone a los Estados miembros la exigencia de establecer la obligación legal de un CbC R en los términos de la Acción 13 de BEPS, así como fijar sanciones para casos de incumplimiento de tal obligación de información.”

<sup>641</sup> Sobre el hacer del dominio público la información fiscal del grupo de empresas multinacionales LAMPREAVE MÁRQUEZ, P.: *La transparencia como...*, cit., p. 13, refirió que era una medida lógica para equilibrar el juego en el mercado interior, sin que a priori afectara la competitividad de estas empresas. “La OCDE engloba el CbCR en la acción 13 de BEPS y dicha iniciativa ha sido trasladada por la UE en

A continuación realizaremos una breve referencia del funcionamiento de la DCA4. Debido a que el objeto de estudio de esta investigación es la asistencia mutua en el cobro de créditos fiscales no se realiza un análisis exhaustivo. Se analiza esta Directiva como parte del análisis de intercambio de información necesario para implementar la asistencia mutua y a fin de determinar si se aporta algún elemento que mejore la eficacia y eficiencia del cobro de créditos fiscales.

*Ámbito subjetivo de aplicación.* Los sujetos obligados a presentar los informes país por país es un grupo de empresas multinacionales con residencia fiscal en alguno de los Estados Miembros de la UE o con operaciones en la UE.

La empresa obligada a presentar el informe será en primer lugar la *entidad matriz última del grupo multinacional* que tiene su residencia fiscal en algún Estado miembro<sup>642</sup>. Entendiéndose por *entidad matriz última* la entidad que posee, directa o indirectamente, una participación suficiente en una o varias de las demás *entidades constitutivas* de dicho *grupo de empresas multinacionales*, de manera que está obligada a preparar *estados financieros consolidados*, y demás no exista ninguna otra entidad constitutiva que posea una participación similar<sup>643</sup>.

---

su proyecto de CbCR entre autoridades fiscales. No obstante, la UE ha ido más allá y en paralelo a dicho proyecto ha presentado otro en el cual la información fiscal de las multinacionales será de dominio público. El citado proyecto tal y como se ha encuadrado es una medida lógica para garantizar el campo de juego equilibrado en el mercado interior y a priori no debería afectar tampoco a la competitividad de las multinacionales, dado que ya se ha puesto en práctica para determinados sectores sin consecuencias negativas.” La propuesta de hacer de dominio público la tributación internacional puede tener su origen en el clamor de los contribuyentes que no entienden por qué empresas multinacionales con grandes beneficios pagan tan pocos impuestos. Cuestión que fue analizada en el epígrafe 2.2.4 *La dimensión de la pérdida recaudatoria por planificación fiscal agresiva de empresas multinacionales*.

<sup>642</sup> Cfr. Artículo 8 bis bis (1) de la DCA4.

<sup>643</sup> Así se define en el Anexo III, Sección I, punto 7 de la DCA4. La definición de entidades constitutivas se encuentra en la misma sección y anexo pero en el punto 5, que establece: “El término “entidad constitutiva” designa cualquiera de las siguientes: a) toda unidad de negocio diferenciada de un “grupo de empresas multinacionales” que esté incluida en los “estados financieros consolidados” del “grupo de empresas multinacionales” a efectos de comunicación de información financiera, o que estaría incluida si se negociaran participaciones en el capital de dicha unidad de negocio de un “grupo de empresas multinacionales” en un mercado público de valores; b) toda unidad de negocio de ese tipo que esté excluida

En segundo lugar, deberán presentar el informe *otra entidad que comunica la información*, es decir, otra filial del grupo de empresas multinacionales. Este supuesto se actualiza cuando concurren situaciones en las que la jurisdicción de la residencia fiscal de la *entidad matriz última* no está en posibilidad de obtener el informe país por país para intercambiarlo a los demás Estados miembros<sup>644</sup>.

En específico los motivos por los cuales otra empresa filial del grupo residente en un Estado miembro debe presentar el informe país por país son los siguientes<sup>645</sup>:

- Cuando la *entidad matriz última* no esté obligada a presentar un informe país por país en el territorio de su residencia fiscal.
- Cuando un territorio no miembro de la UE en el que la *entidad matriz última* sea residente fiscal (teniendo un acuerdo que permite el intercambio de información con un Estado miembro) no tenga un acuerdo específico que permita el intercambio de los informes país por país con dicho Estado miembro en la fecha que se debe presentar la información especificada en la DCA4.

---

de los “estados financieros consolidados” del “grupo de empresas multinacionales” únicamente por motivos de tamaño o de importancia relativa; c) todo establecimiento permanente de cualquier unidad de negocio diferenciada del “grupo de empresas multinacionales” incluida en las letras a) o b), siempre que la unidad de negocio elabore un estado financiero separado para dicho establecimiento permanente a efectos de comunicación de información financiera, de regulación, de comunicación de información fiscal o de control de la gestión interna.” El punto 3 de ese mismo anexo y sección define al grupo de *empresas multinacionales* de la siguiente manera: “El término ‘grupo de empresas multinacionales’ designa cualquier grupo que incluya dos o más empresas que tengan su residencia fiscal en territorios diferentes o incluya una empresa que sea residente a efectos fiscales en un territorio y esté sujeta a imposición en relación con la actividad económica desarrollada a través de un establecimiento permanente en otro territorio, y que no sea un ‘grupo de empresas multinacionales excluido’”.

<sup>644</sup> Cfr. Anexo III, Sección II, punto 1 de la DCA4. En sentido similar señala MACHANCOSES GARCÍA, E.: *El intercambio de información...*, cit., p. 122. “Estará obligada una entidad constitutiva residente en la UE, que no sea entidad matriz última del grupo de empresas multinacionales cuando concorra alguna de las siguientes circunstancias, descritas en el punto 1 de la Sección II del Anexo III. Todas ellas responden a situaciones en las que la jurisdicción de residencia fiscal de la matriz última no realiza el suministro automático del informe país por país al Estado miembro en el que opera la multinacional”.

<sup>645</sup> Cfr. Anexo III, Sección II, punto 1.



- Cuando a pesar de existir un acuerdo que permite el intercambio de información país por país, se haya producido una *omisión sistémica* del territorio (que no forma parte de la UE) de residencia fiscal de la *entidad matriz última*. En este caso el Estado miembro en donde tiene su residencia una filial del grupo multinacional (*entidad constitutiva*) le notificará a dicha filial la obligación de presentar el informe país por país en lugar de la *entidad matriz última*.
- Cuando el grupo de empresas multinacionales designe expresamente a una entidad matriz subrogada encargada de comunicar el informe país por país, que puede ser cualquiera de las *entidades constitutivas*<sup>646</sup>.

*Ámbito objetivo de aplicación.* El informe país por país tendrá información relevante del *grupo de empresas multinacionales*. Se revelará el importe de los ingresos, los beneficios (pérdidas) antes del impuesto sobre la renta, el impuesto sobre la renta pagado, el impuesto sobre la renta devengado, el capital declarado, los resultados no distribuidos, el número de empleados y los activos materiales distintos del efectivo y equivalentes de efectivo con respecto a cada territorio en el que opere el grupo.

También se deberá identificar cada filial del grupo indicando el territorio de residencia fiscal de esa *entidad constitutiva* o el territorio por cuya legislación se rija la organización de dicha *entidad constitutiva*.

Asimismo, se debe especificar la naturaleza de la actividad o actividades económicas principales de las *entidades constitutivas*.

*La entrega de los informes país por país* será en un plazo de 12 meses contados a partir del último día del *ejercicio fiscal a efectos de comunicación* del *grupo de empresas multinacionales*<sup>647</sup>. El *ejercicio fiscal* es el periodo contable anual con respecto al cual la

---

<sup>646</sup> Los supuestos por los cuales una entidad subrogada sea considerada como entidad sujeta a comunicación en un Estado miembro se encuentran especificados en el Anexo III, Sección 2, punto 2.

<sup>647</sup> *Cfr.* Artículo 8 bis bis (1) DCA4.

entidad matriz última realiza sus estados financieros<sup>648</sup>. Por lo que el *ejercicio fiscal a efectos de comunicación* será el periodo por el cual se presenta el informe país por país<sup>649</sup>.

El informe país por país debe ser presentado conforme a la platilla establecida en la sección III del Anexo III de la DCA4<sup>650</sup>. Es importante mencionar que para efectos de la interpretación de la DCA4 los Estados miembros deben utilizar el informe final de 2015 sobre la acción 13 del proyecto relativo a la erosión de la base imponible y el traslado de los beneficios de la OCDE y el G-20, elaborado por la OCDE, como fuente de ilustración o interpretación<sup>651</sup>.

*Intercambio automático de los informes país por país entre Estados miembros.* Una vez que las autoridades competentes de los Estados miembros reciban la información intercambiarán de forma automática los informes recibidos con los demás Estados miembros en los que alguna de las entidades constitutivas del grupo de empresas multinacionales tenga su residencia fiscal u opere mediante un establecimiento permanente<sup>652</sup>.

La DCA4 entró en vigor el 6 de junio de 2016<sup>653</sup>. El plazo para la transposición de la Directiva fue el 4 de junio de 2017<sup>654</sup>. El primer intercambio de los informes país por país

---

<sup>648</sup> El anexo III, Sección I, punto 9 establece: “El término ‘ejercicio fiscal’ designa un período contable anual con respecto al cual la ‘entidad matriz última’ del ‘grupo de empresas multinacionales’ prepara sus estados financieros.”

<sup>649</sup> Por su parte el anexo III, Sección I, punto 9 indica: “El término ‘ejercicio fiscal a efectos de comunicación de información’ designa el ‘ejercicio fiscal’ cuyos resultados financieros y operativos se reflejan en el informe país por país a que se refiere el artículo 8 bis bis, apartado 3.

<sup>650</sup> *Cfr.* Con la platilla establecida en la sección III del Anexo III de la DCA4.

<sup>651</sup> Vid. OECD: Transfer Pricing Documentation..., cit., pp. 2-ss. También Vid. Supra. En este Capítulo. Apartado 2.3.6 El plan de acción BEPS en la OCDE y el intercambio de información como medio para combatir la erosión de bases imponibles. El intercambio espontáneo de tax rulings (acción 5), la revelación de mecanismos de planificación fiscal agresiva (acción 12) y el reporte país por país (acción 13).

<sup>652</sup> *Cfr.* Artículo 8 bis bis (2) de la DCA4.

<sup>653</sup> *Cfr.* Artículo 3 de la DCA4.

<sup>654</sup> *Cfr.* Artículo 2 de la DCA4.

del *ejercicio fiscal del grupo de empresas multinacionales* que inició el 1 de enero de 2016 o con posterioridad a esa fecha, debe realizarse en un plazo de 18 meses a partir del último día de dicho *ejercicio fiscal*.

Los subsecuentes intercambios serán realizados dentro del plazo de 15 meses contados a partir del último día del ejercicio fiscal del *grupo de empresas multinacionales*.

Los intercambios de información se realizará en los mismos términos que fue entregada, es decir, conforme a la plantilla establecida en el Anexo III, Sección III de la DCA4. Su envío será electrónico utilizando la red CCN<sup>655</sup>.

A fin de asegurar la ejecución de la DCA4, los Estado miembros podrán establecer sanciones que deberán ser eficaces, proporcionadas y disuasorias<sup>656</sup>.

En la DCA4 también se prevé que los Estados miembros comuniquen una evaluación anual de la eficacia del intercambio automático de información de los informes país por país<sup>657</sup>. A la fecha de cierre de esta investigación la Comisión Europea no ha publicado algún reporte sobre la información intercambiada conforme a la DCA4.

#### ***2.3.8.3.6 El intercambio automático de mecanismos transfronterizos a través de la Directiva 2018/822 (DCA6): Su utilidad en la asistencia mutua en el cobro de créditos fiscales***

La OCDE y la UE han realizado investigaciones sobre la participación de los intermediarios en la elaboración e implementación de planificaciones fiscales agresivas. Los estudios elaborados ha analizado los escándalos, que hemos analizado en epígrafes anteriores, sobre planificación fiscal agresiva de grandes empresas transnacionales que pagaban un monto muy bajo de contribuciones que contrastaba con los grandes benéficos

---

<sup>655</sup> Cfr. Artículo 21 (6) DCA4.

<sup>656</sup> Cfr. Artículo 25 bis DCA4.

<sup>657</sup> Cfr. Artículo 23 (3) DCA4.

que obtenían, así como de las investigaciones del ICIJ sobre los papeles de panamá y papeles del paraíso que revelaban esquemas fiscales para esconder activos o bien trasladar beneficios a jurisdicciones de baja o nula tributación<sup>658</sup>.

Derivado de esos análisis, la OCDE propuso un marco de guías de buenas prácticas para exigir a los contribuyentes que revelen mecanismos de planificación fiscal agresiva (*disclosure rules*) dentro de la acción 12 de su Plan BEPS OCDE/G20, a la que se ha hecho referencia en un apartado anterior<sup>659</sup>.

En ese contexto, la UE decidió implementar de forma obligatoria el intercambio automático de mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de la información. Así a través de la Directiva 2018/822 del Consejo de 25 de mayo de 2018 se modificó la Directiva 2011/16/UE conocida con DCA 6 debido a que es la sexta modificación a la Directiva de Asistencia Mutua para implementar esta nueva obligación de intercambio automático de información<sup>660</sup>.

En los considerandos se explica la conveniencia de implementar el intercambio de información de los referidos mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación en *consonancia* de la Acción 12 del Plan BEPS. Las razones son: por una parte, minimizar los

---

<sup>658</sup> Vid. Supra. En este Capítulo. Apartado 2.2.3 Los escándalos del banco HSBC (Swiss leaks), los papeles de Panamá (Panama papers) y los papeles del paraíso: más ejemplos de la magnitud de evasión fiscal internacional y el necesario desarrollo de mecanismos de asistencia en la recaudación y 2.2.4 La dimensión de la pérdida recaudatoria por planificación fiscal agresiva de empresas multinacionales.

<sup>659</sup> Vid. Supra. En este Capítulo. Apartado 2.3.6 El plan de acción BEPS en la OCDE y el intercambio de información como medio para combatir la erosión de bases imponibles. El intercambio espontáneo de tax rulings (acción 5), la revelación de mecanismos de planificación fiscal agresiva (acción 12) y el reporte país por país (acción 13).

<sup>660</sup> La obligación del intercambio automático de información sobre planificaciones fiscales se adicionó en el artículo 8 bis ter sobre el ámbito de aplicación y condiciones del intercambio automático y obligatorio de información sobre mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información. *Vid.* “DIRECTIVA 2018/822 Del Consejo - de 25 de mayo de 2018 - que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información”: p. Artículo 8 bis ter.

costes y la carga administrativa para las administraciones tributarias y los intermediarios. Por otra parte, se justifica esa similitud debido a que las medidas para disuadir las prácticas de planificación fiscal abusiva deben ser coherentes con la evolución internacional<sup>661</sup>.

Sin embargo, la acción 12 del Plan de Acción BEPS no propuso un estándar mínimo de intercambio de información, sino que se estableció una serie de guías de buenas prácticas para que los países que así lo desearan pudieran implementarlas en su legislación interna<sup>662</sup>. De manera que la UE va más allá de las propuestas de la OCDE/G20 al implementar un nuevo estándar mínimo de intercambio automático de información de revelación de posibles estrategias fiscales agresivas<sup>663</sup>.

---

<sup>661</sup> Así se justifica en el considerando 13 de la DCA6. “Con el fin de minimizar los costes y la carga administrativa para las administraciones tributarias y los intermediarios, y de garantizar la eficacia de la presente Directiva a la hora de disuadir las prácticas de planificación fiscal abusiva, el ámbito del intercambio automático de información en relación con mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información dentro de la Unión debe ser coherente con la evolución internacional.” Respecto a la intención de reducir los costes de la carga administrativa para los obligados a informar señala MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, J. M.: “La Directiva UE 2018/822 y la nueva obligación de informar de los intermediarios fiscales”, *Quincena Fiscal*, No. 3/2019, BIB 2019\609, 2019, p. 5, que lejos de reducir costes se incrementan las obligaciones de información que implica un nuevo coste para los administrados. Así el autor refiere: “En cualquier caso, sin discutir los loables fines que se persiguen por la Directiva, y pese a que en sus considerandos preliminares el legislador comunitario se refiera a la minimización de los costes y carga administrativa para las Administraciones tributarias y los intermediarios fiscales, lo cierto es que se crea otra obligación tributaria formal más a atender, dentro de la ya densa e interminable lista de deberes formales que recaen sobre los administrados, y cuyo cumplimiento no resulta precisamente gratis”.

<sup>662</sup> Vid. Supra. En este Capítulo. Apartado 2.3.6 El plan de acción BEPS en la OCDE y el intercambio de información como medio para combatir la erosión de bases imponibles. El intercambio espontáneo de tax rulings (acción 5), la revelación de mecanismos de planificación fiscal agresiva (acción 12) y el reporte país por país (acción 13).

<sup>663</sup> Así lo resalta GARCÍA PRATS, F. A.: “La transposición en España de la Directiva sobre Intermediarios Tributarios (DAC6)”, *AEDAF*, Paper No. 14, 2019, p. 10. “La acción 12 del Plan de Acción BEPS no contenía, en cambio, ningún estándar mínimo obligatorio, sino únicamente la formulación de una serie de buenas prácticas, a partir del análisis comparado de diferentes modelos de mecanismos obligatorios unilaterales de divulgación de esquemas tributarios (MDR) en los ordenamientos tributarios que ya habían puesto en marcha dichos mecanismos (Estados Unidos, Canadá, Sudáfrica, Portugal, Reino Unido e Irlanda).” Por su parte CALDERÓN CARRERO, J. M.: *La dimensión Europea...*, cit., p. 9, pone de relieve que la DCA6 va más allá del Proyecto BEPS porque establece un nuevo estándar mínimo de intercambio de información. Así el autor refiere: “La medida adoptada a través de la Directiva 2018/822 constituye otra pieza de la «agenda fiscal europea», actualmente focalizada en el desarrollo de tres pilares fundamentales: la «transparencia fiscal», una tributación efectiva y justa (*fair and effective taxation*) y la

Algunos países ya habían implementado la obligación de informar a la administración tributaria de estrategias fiscales agresivas (EEUU, Canadá, Sudáfrica, Portugal, Reino Unido e Irlanda). La implementación de esa medida ha sido valorada positivamente porque de acuerdo con la OCDE reduce significativamente el tiempo en el que la administración tributaria detecta ese esquema. También se puede medir efectivamente el riesgo de la implementación de dichas planificaciones con base en investigaciones. Además, permite que se puedan realizar reformas a la legislación de forma inmediata. Todo lo cual, reduce la efectividad de la planificación fiscal agresiva reportada<sup>664</sup>.

Por otra parte, la implementación de la obligación de informar a la administración tributaria de estrategias fiscales agresivas en el Reino Unido evitó la evasión fiscal de 12,000 millones libras esterlinas. Además se revelaron 2, 938 esquemas de planificación en la fecha en que entró en vigor dicha obligación, es decir al 31 de marzo de 2010. Por otra parte, se ha referido que las medidas de revelación obligatoria han cambiado la economía de la evasión fiscal<sup>665</sup>.

---

gobernanza fiscal global. Se trata, por tanto, de una medida de «transparencia fiscal» que converge y resulta compatible con el proyecto BEPS, pero va más allá de lo recogido y requerido en el informe de la acción 12 de BEPS. A este respecto, cabe recordar que las medidas ( *disclosure rules* ) que recoge tal acción no constituyen un estándar mínimo sino únicamente directrices basadas en las mejores prácticas internacionales en la materia”.

<sup>664</sup> Así se refiere en OECD: *Tackling Aggressive Tax*, cit., p. 16. Estas ventajas también fueron reflejadas en el informe final de la acción 12 del Plan BEPS en: *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 - 2015 Final Report*: pp. 17-ss. Se ha hecho referencia a la acción 12 del Plan BEPS en un epígrafe anterior de esta investigación. *Vid. Supra. En este Capítulo. Apartado 2.3.6 El plan de acción BEPS en la OCDE y el intercambio de información como medio para combatir la erosión de bases imponibles. El intercambio espontáneo de tax rulings (acción 5), la revelación de mecanismos de planificación fiscal agresiva (acción 12) y el reporte país por país (acción 13).*

<sup>665</sup> Así se describe en: OECD: *Tackling Aggressive Tax*, cit., p. 17 En este estudio se concluye que los países que han implementado las medidas para informar anticipadamente las planificaciones fiscales agresivas han podido comprobar que éstas son muy efectivas. Como ejemplo se citan los resultados de la adopción de este tipo de medidas en el Reino Unido. En sentido similar CASTRO DE LUNA, J. M.: “La nueva obligación formal que se avecina: Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018 que modifica la Directiva 2011/16/UE. Revelación de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal agresiva. DAC 6”, *Quincena Fiscal*, vol. BIB 2019\2406, No. 7/2019, 2019, pp. 2-3, destaca el resultado positivo que ha tenido a nivel internacional el establecimiento de las medidas de revelación de esquemas de planificación fiscal agresivas. Así el autor señala: “Conviene señalar que, si bien esta obligación será nueva en nuestro Ordenamiento jurídico a partir del 1 de julio de 2020, la misma ya existe desde hace años

A nuestro juicio, la decisión de la UE de implementar de forma obligatoria el intercambio de información sobre esquemas de planificación fiscal debió ser motivada por las evaluaciones positivas de estas medidas en los países que la han implementado. Además, el hecho de que algunos Estados miembros ya hubieran adoptado estas medidas pudo haber influido en la UE para crear un sistema de intercambio de información de esos esquemas a todos los Estados Miembros a fin de hacer un frente común para combatir la evasión fiscal.

La implementación de otro estándar mínimo de intercambio automático de información genera posturas encontrados. Por una parte, se reconoce el avance en los mecanismos de cooperación internacional para hacer frente a los esquemas de evasión fiscal que propiciaban que grandes grupos de empresas pagaran poco o nada de impuestos<sup>666</sup>. Por otra parte, se enfatiza en la carga que representa la adición de una nueva obligación de informar ahora no sólo para los contribuyentes sino también para los intermediarios fiscales<sup>667</sup>.

Desde nuestro punto de vista, la implementación de la DCA6 también representa para las administraciones tributarias una nueva tarea de recolectar información y ponerla a

---

en países como Canadá, Irlanda, Portugal, Reino Unido y EE.UU., siendo la valoración de su existencia positiva. Así por ejemplo en el Reino Unido Desde su puesta en marcha en marcha el 1 de agosto de 2004, hasta el 31 de marzo de 2010 se han revelado 2.938 esquemas de planificación fiscal agresiva (2.035 relativos a impuestos directos y 893 relativos a impuestos indirectos). Dicha información ha motivado la adopción de 49 medidas legislativas para evitar la evasión fiscal, calculándose que se ha podido evitar la evasión de hasta 12.000 millones de libras esterlinas.”

<sup>666</sup> Así lo destaca MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, J. M.: *La Directiva UE 2018/822...*, cit., p. 6. “En cualquier caso, la DAC 6 analizada constituye un avance enorme en la lucha contra la elusión impositiva, en una época en la que se demanda una transparencia absoluta en materia tributaria.” Por su parte señala CALDERÓN CARRERO, J. M.: *La dimensión Europea...*, cit., p. 21. “Una de las principales críticas formuladas al Proyecto OCDE/G20 BEPS reside en su escaso impacto corrector de prácticas fiscales perniciosas que generan competencia fiscal (ilegítima) entre Estados. No obstante, cabe destacar cómo el mecanismo de intercambio espontáneo/automático de tax rulings /APAs, combinado con otros elementos del Plan BEPS (Acciones 5, 6 y 12) pueden limitar cierto tipo de prácticas fiscales perniciosas...”

<sup>667</sup> *Vid.* MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, J. M.: *La Directiva UE 2018/822...*, cit., p. 5. El autor señala que la obligación de cumplir con otra obligación formar adición a la ya extensa lista de deberes formales que tienen que cumplir los administrados. Además recalca que el cumplimiento de la nueva obligación impuesta por la DCA6 no resulta precisamente gratis.

disposición de otras autoridades. Situación que puede colapsar las demás obligaciones de fiscalización y de recaudación tributaria que de forma cotidiana deben realizar dichas administraciones.

En el en el Informe de la Comisión sobre la DCA1 se revela que a pesar del incremento de las obligaciones de cooperación internacional los Estados miembros no han añadido a su plantilla laboral más funcionarios para hacer frente al nuevo cúmulo de obligaciones que suponen los mecanismos de intercambio de información<sup>668</sup>.

Como hemos venido señalando a lo largo de la enumeración de la larga lista de mecanismos de intercambio de información, es indispensable que los Estados miembros tomen consciencia de la importancia de destinar recursos suficientes para que las administraciones tengan más recursos humanos para poder utilizar la información disponible en la lucha contra la evasión y elusión fiscal.

Medida que además debe incluir una correcta selección de funcionarios que estén capacitados no sólo para utilizar los mecanismos de cooperación de internacional, sino para respetar los derechos de los contribuyentes al implementar los procedimientos correspondientes.

#### ***2.3.8.3.6.1 Ámbito objetivo: ¿Una herramienta para identificar al beneficiario efectivo y la jurisdicción a la que se trasladan las ganancias del grupo?***

La DCA6 establece la obligación de los Estados miembros de establecer los

---

<sup>668</sup> Vid. CE: COM(2017) 781 final..., cit., pp. 4-5.2 “Según la información proporcionada por las administraciones tributarias de los Estados miembros, la cifra de funcionarios tributarios dedicados a la cooperación administrativa de la UE en la Oficina Central de Enlace (OCE) oscila entre 1 y 5 funcionarios en la mayoría de Estados miembros...” La necesidad de aumentar el número de funcionarios especializados en cooperación internacional de las administraciones tributarias se analiza con mayor detalle en un epígrafe anterior en esta investigación. Vid. *Supra*. En este Capítulo. Apartado 2.3.8: *El intercambio de información en la UE a través de la Directiva 2011/16/UE: su utilidad en la implementación de la asistencia mutua en el cobro de créditos fiscales.*



mecanismos pertinentes para exigir a los intermediarios que informen sobre los *mecanismos transfronterizos* en los que participen. Estos mecanismos deben afectar a dos o más Estados miembros<sup>669</sup>.

No obstante, al transponer la Directiva los Estados miembros pueden incluir la obligación de informar mecanismos que tengan efectos sólo en su territorio. Los mecanismos domésticos, en caso de adoptarse, no serán intercambiados a otros Estados miembros conforme a la DCA6.

Para definir los *mecanismos transfronterizos* la DCA6 no utiliza un concepto concreto de planificación fiscal agresiva sino que opta por establecer las cualidades y elementos (*hallmarks*) que se presentan en las planificaciones *potencialmente* agresivas<sup>670</sup>. El motivo de dicha metodología se justifica en que la implementación de estos esquemas han adquirido una dificultad creciente y están sometidos a constantes cambios para evitar las medidas implementadas por los Estados<sup>671</sup>.

---

<sup>669</sup> La obligación de comunicar únicamente los esquemas transfronterizos para su intercambio automático en la UE se debe a que la mayoría de los mecanismos de planificación fiscal agresiva se implementa con el uso de más de una jurisdicción. Así se explica en considerando 3 de la DCA6. “Dado que la mayoría de los mecanismos de planificación fiscal potencialmente agresiva pueden abarcar más de una jurisdicción, la comunicación de información sobre ellos aportaría resultados positivos adicionales en caso de que dicha información también fuese objeto de intercambio entre los Estados miembros.” En sentido similar se pronuncia QUINTAS BERMÚDEZ, J.: “Planificación fiscal: obligaciones de comunicación de intermediarios fiscales y contribuyentes: Directiva (UE)2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018 («DAC6»): síntesis y crítica”, *Quincena Fiscal*, vol. BIB 2018\14313, No. 22/2018, pp. 3-4. “Como no podía ser de otra forma, estas directivas están orientadas a situaciones, actividades u operaciones que rebasan el ámbito territorial de cada estado miembro de la UE, individualmente considerado, y su aplicación resulta imperativa en aquellos casos en los que resulten afectados dos o más estados miembros. Es por ello que constantemente se utiliza el calificativo de «transfronterizo»”.

<sup>670</sup> *Cfr.* Artículo 3 b) (18) de la DCA6.

<sup>671</sup> *Cfr.* Considerando 9 de la DCA6. “Los mecanismos de planificación fiscal agresiva han evolucionado a lo largo de los años adquiriendo una complejidad creciente y están permanentemente sometidos a modificaciones y ajustes para hacer frente a las medidas adoptadas por las autoridades tributarias para contrarrestarlos. Teniendo en cuenta lo anterior, en vez de definir el concepto de planificación fiscal agresiva, sería más eficaz tratar de detectar los mecanismos de planificación fiscal potencialmente agresiva mediante la elaboración de una lista de las características y elementos de las operaciones que presenten claros indicios de elusión o fraude fiscales. A estas indicaciones se les denomina «señas distintivas».”

Desde nuestro punto de vista la utilización de parámetros para definir los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación se debe a que esta fue la metodología adoptada por la Acción 12 del Plan BEPS. No obstante, la UE deja de advertir que las recomendaciones de la OCDE/G20 no tenían por objeto establecer un estándar mínimo de revelación de planificaciones fiscales agresivas, sino que eran una guía para identificar esos esquemas a fin de que cada Estado legislara concretamente en la materia<sup>672</sup>.

Así, se establecen por una parte, parámetros muy amplios para identificar un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación. Pues dentro de esas características puede ubicarse esquemas de planificación fiscal que no necesariamente pudieran ser agresivos o abusivos. Por otra parte, porque existen características que provocan la indefinición de los mecanismos transfronterizos debido al uso de otros conceptos que tampoco tienen una definición en la DCA6. Como ejemplo se pueden citar la noción de beneficio principal, diferencia significativa, tasa del impuesto sobre sociedades (IS) de casi cero, instalaciones adecuadas, terceros obligados afectados<sup>673</sup>.

---

<sup>672</sup> Sobre este punto GARCÍA PRATS, F. A.: *La transposición en España...*, cit., p. 12, manifiesta las preocupaciones en toda la UE por la falta de un análisis exhaustivo y previo de las implicaciones de la implementación de las recomendaciones contenidas en la Acción 12 del Plan BEPS en la DCA6. “La aprobación de la Directiva, conseguida en tiempo record, aunque con ausencia del necesario y previo análisis sosegado de sus implicaciones y de sus efectos por parte de los actores implicados, ha generado una amplia preocupación en toda la Unión Europea entre los sectores profesionales potencialmente afectados, ante la indefinición de muchos de los aspectos de la obligación de revelación que todavía deben concretar los Estados miembros” Por su parte, CASTRO DE LUNA, J. M.: *La nueva obligación...*, cit., p. 3, Señala que la Directiva renuncia a dar un concepto o definición de planificación fiscal agresiva “Entrando ya a analizar el contenido de la directiva, ante la dificultad de definir qué se entiende por planificación fiscal agresiva y el carácter dinámico de estas estructuras que se va adaptando a los cambios normativos y tecnológicos, la directiva renuncia a dar un concepto o definición de la misma, y, siguiendo las recomendaciones de la Acción 12 de BEPS, opta por indicar una serie de características o señas distintivas, según la terminología de la propia Directiva, cuya concurrencia se considera reveladora de planificación fiscal agresiva.”

<sup>673</sup> Así lo señala GARCÍA PRATS, F. A.: *La transposición en España...*, cit., p. 12. “En realidad, todos y cada uno de los elementos esenciales de la obligación de revelación que establece la Directiva generan importantes dudas en cuanto a sus implicaciones y exigencias, y otorgan un margen de concreción y apreciación amplio a los Estados miembros, de donde pueden derivarse importantes asimetrías en la obligación resultante en cada Estado miembro que genere importantes costes de cumplimiento, reduzca la efectividad de la Directiva, pudiendo incluso llegar a generar distorsiones en el funcionamiento del mercado de asesoría fiscal y la aparición del intermediary shopping (en atención a la búsqueda del régimen

Para que un mecanismo sea considerado como un mecanismo transfronterizo debe reunir una de las características establecidas en el artículo 3 (18) de la DCA6. La residencia fiscal de los participantes es una de las principales razones por las que se puede considerar a un mecanismo como *transfronterizo*. Así, será un *mecanismo transfronterizo* cuando sus integrantes son residentes en diferentes jurisdicciones o bien son simultáneamente residentes en más de una jurisdicción<sup>674</sup>.

También la actividad económica determina si un mecanismo es transfronterizo. De manera que será transfronterizo el mecanismo que implique desarrollar una actividad económica de uno de sus participantes en otra jurisdicción a través de un EP<sup>675</sup>. Además, cuando simplemente alguno(s) de los participantes en el mecanismo ejerzan una actividad en otra jurisdicción sin ser residente a efectos fiscales o sin crear un EP en esa jurisdicción<sup>676</sup>.

Finalmente, el mecanismo se considerará transfronterizo cuando tenga posibles consecuencias sobre el intercambio automático de información o la identificación de la titularidad real<sup>677</sup>. Sin embargo, no se establece que tipo de consecuencias puede tener el mecanismo. Situación que crea una vez más incertidumbre sobre cuando un mecanismo será transfronterizo a la luz de este supuesto.

Es importante destacar que no todos los mecanismos transfronterizos se deben revelar,

---

menos exigente de revelación para los intermediarios y/o para los obligados tributarios). Por mencionar sólo alguno de los problemas interpretativos: a) En cuanto al alcance de los mecanismos afectados: ¿qué es un mecanismo?; ¿cuándo estamos en presencia de un mecanismo transfronterizo?; b) En cuanto a la concreción de los mecanismos afectados, en atención al significado de las señas distintivas (hallmarks): ¿cómo se determina el criterio del beneficio principal? ¿debe estimarse por sujeto pasivo, por grupo, para terceros obligados afectados? ¿Se determina conforme a la normativa del Estado ante el que debe presentarse la obligación, o en el que surte efectos el mecanismo? ¿Debe estimarse únicamente en relación con dicho país, o en atención a las ventajas indirectas proporcionadas en otros ordenamientos tributarios?"

<sup>674</sup> Cfr. Artículo 3 (18) (a) (b) de la DCA6.

<sup>675</sup> Cfr. Artículo 3 (18) (c) de la DCA6.

<sup>676</sup> Cfr. Artículo 3 (18) (d) de la DCA6.

<sup>677</sup> Cfr. Artículo 3 (18) (e) de la DCA6

sino sólo aquellos que en los que concurran como mínimo una de las señas distintivas que figuran en el anexo IV de la propia DCA4. Los cuales son denominados *mecanismo transfronterizos sujeto a comunicación*<sup>678</sup>.

Las *señas distintivas* que definen a un *mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación* están vinculadas a los siguientes criterios: i) *de beneficio principal* ii) de las operaciones transfronterizas; iii) relativas al intercambio de información y la titularidad real; y iv) de precios de transferencia. Alguno de los criterios antes referidos deben además estar vinculadas a los criterios del *beneficio principal* para que se actualice la obligación de informar<sup>679</sup>.

En primer lugar la Directiva establece que se tendrá por cubierto el criterio del beneficio principal cuando se pueda determinar que el beneficio principal o uno de los beneficios principales que una persona puede esperar razonablemente de un determinado mecanismo, teniendo en cuenta todos los factores y circunstancias pertinentes, es la obtención de un beneficio fiscal.

Es decir, el criterio de beneficio principal está vinculado al beneficio fiscal que se espera en la implementación del esquema transfronterizo. Sin embargo, además la DCA6 aporta señas generales vinculadas al criterio de beneficio principal y señas específicas también vinculadas al beneficio principal.

Sorprende que además de establecerse una definición de beneficio principal se definan señas distintivas generales y específicas vinculadas a dicho beneficio principal. Por lo que

---

<sup>678</sup> Cfr. Artículo 3 (18) (19) DCA6.

<sup>679</sup> Cfr. Anexo IV, Parte I de la DCA6. Al respecto CASTRO DE LUNA, J. M.: *La nueva obligación...*, cit., p. 3, explica también que algunos de los criterios de *señas distintivas* necesitan además del criterio de *beneficio principal* para que surja la obligación de informar. “Así, se obliga a comunicar a las autoridades tributarias cualquier mecanismo transfronterizo en el que concurra alguna de las señas distintivas que figuran en el Anexo IV de la misma. Dentro de estas señas distintivas se ha de distinguir entre aquellas, cuya mera concurrencia en el mecanismo transfronterizo implica la obligación de declarar el mismo, y aquellas otras cuya concurrencia debe venir acompañada de que se aprecie el criterio del beneficio principal para hacer nacer la obligación de declaración.”

podría decirse que existe un criterio genérico de beneficio fiscal y por otra parte, existen señas distintivas vinculadas a ese criterio de beneficio principal.

Además, se complica el uso del criterio del beneficio principal porque para que las señas particulares listadas en las categorías A; B; C (1) (b-i), (c) y (d) puedan calificar a un mecanismo transfronterizo como sujeto a comunicación, además, deben atenerse al criterio del beneficio principal (genérico).

A continuación se analizan las señas distintivas que hacen que un mecanismo transfronterizo esté sujeto a comunicación.

i) Las señas distintivas *generales* vinculadas al criterio de beneficio principal se presentan en los siguientes mecanismos transfronterizos<sup>680</sup>:

- En los que se pacte una cláusula de confidencialidad que obligue al contribuyente interesado o a los participantes a no revelar la ventaja fiscal que ese esquema implica con relación a otros intermediarios o a las autoridades fiscales<sup>681</sup>.
- Cuando el intermediario pacta los honorarios en función del beneficio fiscal que proporcione el esquema fiscal, o en función de que se actualice un beneficio fiscal, incluso cuando se pacte la devolución de honorarios<sup>682</sup>.
- Cuando el mecanismo se pueda aplicar a más de un contribuyente sin necesidad de adaptarlo sustancialmente<sup>683</sup>.

Las señas distintivas antes analizadas están vinculadas a la forma en la que los

---

<sup>680</sup> Cfr. Anexo IV, Parte I y Parte II (A) (1), (2) y (3) de la DCA6.

<sup>681</sup> Cfr. Anexo IV, Parte I y Parte II (A) (1) la DCA6.

<sup>682</sup> Cfr. Anexo IV, Parte I y Parte II (A) (2), (a) y (b) de la DCA6.

<sup>683</sup> Cfr. Anexo IV, Parte I y Parte II (A) (3) de la DCA6.

intermediarios comercializan los esquemas transfronterizos, pues al implementar este tipo de esquemas los honorarios se pactan en función de la exclusividad del esquema, del beneficio fiscal que se obtendrá o bien en función a la estandarización o masificación en la implementación del esquema. Es decir, este criterio no aporta características específicas del mecanismo transfronterizo, sino que hace referencia a la forma en la que los intermediarios fiscales pactan esos esquemas con sus clientes<sup>684</sup>.

A nuestro juicio, el hecho de que las características distintivas anteriores se relacionen con la forma en la que los esquemas se pactan entre los intermediarios y los contribuyentes-clientes, es el motivo por el cual se exige además que estos esquemas atiendan al criterio de beneficio principal (genérico) que está referido al beneficio fiscal y que hemos explicado en el apartado anterior.

ii) Las señas distintivas *específicas* vinculadas al criterio de beneficio principal se refiere a que el mecanismo cumplan con lo siguiente:

- Que implique medidas artificiosas como la adquisición de una sociedad con pérdidas, el cese de la actividad principal de dicha sociedad y la utilización de las pérdidas para reducir sus obligaciones tributarias (mediante su transferencia a otra jurisdicción o la aceleración de su utilización)<sup>685</sup>.
- Que tengan por objeto convertir la renta en capital, donaciones o bien a clases de renta con un gravamen inferior o exentas<sup>686</sup>.
- Que implique operaciones circulares sin ninguna función comercial principal o

---

<sup>684</sup> Así lo considera también QUINTAS BERMÚDEZ, J.: *Planificación fiscal: obligaciones...*, cit., p. 5. “Probablemente sorprenda que, además de establecerse una noción del criterio de beneficio principal, se establezcan dos tipos de señas distintivas vinculadas a él, generales y específicas. Del examen de unas y otras, parece deducirse que las generales hacen referencia a indicios indirectos que no hacen referencia a un tipo concreto de mecanismos...”

<sup>685</sup> *Cfr.* Anexo IV, Parte II (B) (1) de la DCA6.

<sup>686</sup> *Cfr.* Anexo IV, Parte II (B) (2) de la DCA6.

de operaciones que se compensan o anulan mutuamente, así como aquellos mecanismos de características similares<sup>687</sup>.

Las señas características descritas en este apartado son concretas<sup>688</sup>. Muchas de las recuerdan a las planificaciones fiscales que han implementado grandes empresas multinacionales que se han hecho públicas a través de los procedimientos de investigación de ayudas de Estado y a las que nos hemos referido en un epígrafe anterior<sup>689</sup>.

Este tipo de mecanismos transfronterizos además deben atender al criterio de beneficio principal (genérico) que está referido al beneficio fiscal. Llama la atención que a pesar de la concreción de las características distintivas vinculadas al criterio de beneficio principal de los mecanismos transfronterizos se exija el criterio de beneficio principal genérico. Situación que revela que si el contribuyente implementó un mecanismo transfronterizo con las características antes descritas pero no obtuvo un beneficio fiscal no estará obligado a reportarlo.

**ii) Señas distintivas específicas vinculadas a las operaciones transfronterizas** se presenta cuando el mecanismo transfronterizo cumple con los siguientes requisitos:

- Implica la deducibilidad de pagos transfronterizos entre más de una empresa asociada, siempre que: a) el destinatario no sea residente en ninguna jurisdicción fiscal<sup>690</sup>; b) Cuando siendo residente no aplica IS o lo aplica a tasa cero o casi cero siempre que exista un beneficio principal<sup>691</sup>; o es una

---

<sup>687</sup> Cfr. Anexo IV, Parte II (B) (3) de la DCA6.

<sup>688</sup> En este sentido, QUINTAS BERMÚDEZ, J.: *Planificación fiscal: obligaciones...*, cit., p. 5, apunta que las señas específicas vinculadas al criterio de beneficio principal ‘hacen referencia a características concretas del mecanismo considerado’.”

<sup>689</sup> Vid. Supra. En este Capítulo. Apartado 2.2.4 La dimensión de la pérdida recaudatoria por planificación fiscal agresiva de empresas multinacionales.

<sup>690</sup> Cfr. Anexo IV, Parte II (C) (1) (a) de la DCA6.

<sup>691</sup> Cfr. Anexo IV, Parte I y Parte II (C) (1) (b) (i) de la DCA6.

jurisdicción no cooperadora<sup>692</sup>; c) el pago está exento o tiene un régimen preferente en la jurisdicción donde el destinatario es residente fiscal, siempre que exista un beneficio fiscal<sup>693</sup>.

- Se reclaman deducciones por la misma depreciación de activo en más de una jurisdicción<sup>694</sup>.
- Se aplica una deducción por doble imposición sobre una misma renta o capital en más de una jurisdicción<sup>695</sup>.
- Incluye una transferencias de activos a un precio significativamente mayor<sup>696</sup>.

Llama la atención que sólo en algunos de los esquemas descritos en este apartado se exija que además se atienda al criterio de beneficio principal (genérico). Concretamente cuando la deducibilidad de los pagos transfronterizos efectuados entre dos o varias empresas asociadas cuando la jurisdicción de residencia de la empresa asociada grava con IS o bien su tasa es de casi cero y cuando el pago está exento o tiene un régimen preferente en la jurisdicción donde el destinatario es residente fiscal<sup>697</sup>.

---

<sup>692</sup> *Cfr.* Anexo IV, Parte II (C) (1) (b) (ii) de la DCA6. Se especifica que la jurisdicción debe figurar en una lista de jurisdicciones de terceros países que han sido calificadas conjuntamente por los Estados miembros o en el marco de la OCDE como no cooperadoras.

<sup>693</sup> *Cfr.* Anexo IV Parte I y Parte II (C) (1) (c) (d) de la DCA6.

<sup>694</sup> *Cfr.* Anexo IV, Parte II (C) (2) de la DCA6.

<sup>695</sup> *Cfr.* Anexo IV, Parte II (C) (3) de la DCA6.

<sup>696</sup> *Cfr.* Anexo IV, Parte II (C) (4) de la DCA6.

<sup>697</sup> Al respecto QUINTAS BERMÚDEZ, J.: *Planificación fiscal: obligaciones...*, cit., p. 5. “Debe distinguirse entre las señas que, como se ha señalado anteriormente, mantienen una vinculación con el criterio del beneficio principal de las restantes. Señas distintivas vinculadas al criterio de beneficio principal, sin que por sí solas constituyan motivo suficiente para determinar la existencia de un mecanismo sujeto a comunicación. Mecanismo que implica la deducibilidad de pagos entre empresas asociadas, y se cumpla alguna de las condiciones siguientes: b. i) Residencia fiscal del destinatario en una jurisdicción que no aplica IS o lo hace a un tipo cero o cercano a cero. c) El pago se beneficia de una exención total en la jurisdicción del destinatario. d) El pago se beneficia de un régimen fiscal preferente en la jurisdicción del



Desde nuestro punto de vista, el motivo por el que sólo en los casos antes descritos se exige además que exista una vinculación al criterio de beneficio efectivo está motivada en el hecho de que los Estados son soberanos para establecer sus regímenes fiscales como mejor les parezca.

Es de destacarse que estos mecanismos tienen como rasgo distintivo la multiplicación del aprovechamiento de beneficios fiscales en varias jurisdicciones. En el Plan BEPS se han sido identificados estos mecanismos como los causantes de la erosión de las bases imponibles, por lo tanto también se han establecido medidas concretas para evitar que los esquemas transfronterizos tengan el efecto de doble aprovechamiento de un beneficio fiscal<sup>698</sup>.

Desde nuestro punto de vista, el hecho de se solicite a los grandes grupos de empresas que se revele un doble aprovechamiento, no obstante el desarrollo de medidas para evitarlas tiene como finalidad prevenir que se desarrollen nuevas estrategias de planificación fiscal que tengan un doble efecto sobre un concepto fiscal que reduce las bases imponibles de las contribuciones.

**iii) Señas distintivas específicas relativas al intercambio automático de información y la titularidad real** se actualiza cuando el esquema de planificación fiscal tiene por objeto menoscabar la obligación de comunicar información de cuentas financieras conforme al marco legal de la UE o con terceros países que tengan como mínimo las

---

destinatario.”

<sup>698</sup> *Vid. Supra. En este Capítulo. Apartado 2.3.6* El plan de acción BEPS en la OCDE y el intercambio de información como medio para combatir la erosión de bases imponibles. El intercambio espontáneo de tax rulings (acción 5), la revelación de mecanismos de planificación fiscal agresiva (acción 12) y el reporte país por país (acción 13). Sobre este punto CASTRO DE LUNA, J. M.: *La nueva obligación...*, cit., p. 4, señala el doble efecto que tienen estos mecanismos. “Este primer grupo de señas distintivas se caracteriza por implicar un doble aprovechamiento de beneficios fiscales en más de una jurisdicción.” Por su parte QUINTAS BERMÚDEZ, J.: *Planificación fiscal: obligaciones...*, cit., p. 6. Resalta que estos mecanismos han sido tacleados con otras disposiciones jurídicas. “Puede apreciarse también en esta categoría que buena parte de los mecanismos descritos son conocidos y pueden ser (o ya son) combatidos a través de la normativa reguladora, en cuyo caso no debiera determinarse la aplicación de un mecanismo de comunicación de información.”

siguientes características:

- la utilización de una cuenta, producto o inversión que no sea, o pretenda no ser, una *cuenta financiera*, pero que tenga sus características sustancialmente similares.
- la transferencia de *cuentas financieras* o activos a jurisdicciones que no están obligadas al intercambio automático de información sobre *cuentas financieras* con el Estado de residencia del contribuyente interesado, o el recurso a tales jurisdicciones;
- La reclasificación de renta y capital en productos o pagos que no están sujetos al intercambio automático de información sobre *cuentas financieras*;
- la transferencia a, o la conversión de, una *institución financiera* o una *cuenta financiera* o de sus activos, a, o en, una *institución financiera* o una *cuenta financiera* o activos no sujetos a comunicación de información con arreglo al intercambio automático de información sobre *cuentas financieras*;
- la utilización de entidades, instrumentos o estructuras jurídicos que eliminan o pretenden eliminar la notificación de uno o varios titulares de cuentas o personas que ejercen el control con arreglo al intercambio automático de información sobre *cuentas financieras*.
- mecanismos que socavan o explotan las vulnerabilidades de los procedimientos de diligencia debida empleados por las *cuentas financieras* para cumplir sus obligaciones de comunicar información sobre *cuentas financieras*, entre los que se incluye el recurso a jurisdicciones cuyos regímenes de control del cumplimiento de la legislación contra el blanqueo de capitales son inadecuados o insuficientes o cuyas exigencias de transparencia a las personas o instrumentos jurídicos son insuficientes.

También se actualizan las **señas distintivas específicas relativas al intercambio**

**automático de información y la titularidad real** cuando un mecanismo que implica una cadena de titularidad formal o real no transparente, mediante la participación de personas, instrumentos o estructuras jurídicas, que no respaldan una actividad sustantiva respaldada con equipos, activos, e instalaciones adecuadas.

Asimismo cuando esas personas instrumentos o estructuras jurídicas estén constituidos, gestionados, domiciliados, controlados o establecidos en una jurisdicción distinta de la jurisdicción de residencia de uno o varios de los titulares reales de los activos correspondientes a tales personas, instrumentos o estructuras jurídicos; y cuando dichos titulares reales en la definición de la Directiva (UE) 2015/849, *no son identificables*.

Las características descritas en este apartado tienen como finalidad última evitar que sea conocida la identidad real del beneficiario efectivo de determinados bienes o activos<sup>699</sup>. Los activos que son por naturaleza fácil de deslocalizar son los capitales. Es por eso que en este apartado se obliga a revelar cualquier mecanismo que tenga por objeto ocultar el beneficiario efectivo de cuentas financieras.

Esta medida está vinculada con el estándar de intercambio de información de cuentas financieras regulada en la DCA2. Pues al identificar esquemas transfronterizos que ocultan al beneficiario efectivo se fortalecerán los mecanismos de revelación de cuentas financieras.

La identificación de esquemas que tratan de ocultar la identidad del beneficiario efectivo es relevante para nuestro objeto de estudio – la asistencia en el cobro transfronterizo.

---

<sup>699</sup> Así lo ha explicado CASTRO DE LUNA, J. M.: *La nueva obligación...*, cit., p. 4. “Este segundo grupo de señas distintivas se refiere a todo aquel mecanismo de planificación que pueda dificultar el intercambio automático de información sobre cuentas financieras, mediante la utilización de productos o cuentas que, sin recibir la denominación formal de cuenta financiera, reúnen los requisitos de las mismas. Asimismo, se refiere a todas aquellas estructuras que, mediante la utilización de sociedades pantalla o la interposición de distintas jurisdicciones dificulten el conocimiento del titular real de los activos o bienes.” Por su parte QUINTAS BERMÚDEZ, J.: *Planificación fiscal: obligaciones...*, cit., p. 7. Destaca que estas medidas deberían ser tratadas a través de la normativa reguladora DAC2 que evitaría innecesarias cargas administrativas. “Se observa una vez más que se trata de situaciones cuyo tratamiento más adecuado es a través de la normativa reguladora, lo que haría innecesario el establecimiento de obligaciones de comunicación a cargo de intermediarios o contribuyentes interesados. También debe recordarse que estas señas distintivas no se vinculan o limitan en relación al criterio de beneficio principal.”

Primero, porque los esquemas revelados permitirán conocer a las autoridades fiscales las formas en las que se puede ocultar la identidad del beneficiario efectivo. Por lo tanto, en los procedimientos de cobro las autoridades fiscales sabrán como identificar si el deudor tributario tiene bienes o activos en otras jurisdicciones sobre los cuales se puede realizar el cobro.

Segundo, con la identificación de los esquemas descritos será posible que los Estados mejoren el marco normativo de intercambio de información a fin de conocer la identidad del beneficiario efectivo de las cuentas financieras. De manera que en la información que se intercambia se podrá conocer si un contribuyente es el tenedor real de las cuentas financieras. Por tanto, en los procedimientos de asistencia mutua en el cobro de créditos fiscales será más sencillo identificar si un deudor tributario posee cuentas financieras en otro país sobre las cuales se pueda cobrar un crédito fiscal.

El establecimiento de mecanismos de cobro sobre cuentas financieras deben en todo momento respetar los derechos de los contribuyentes. Debido a que el cobro de un crédito fiscal sobre una cuenta financiera es más sencillo, las administraciones tributarias deben respetar los derechos de los contribuyentes al iniciar un procedimiento de asistencia mutua en el cobro de créditos fiscales en otra jurisdicción.

iv) Finalmente, los mecanismos de planificación fiscal agresiva tienen **señas distintivas específicas relativas a los precios de transferencia** cuando<sup>700</sup>:

---

<sup>700</sup> Cfr. Anexo IV, parte II, (E) de la DCA6. Por su parte QUINTAS BERMÚDEZ, J.: *Planificación fiscal: obligaciones...*, cit., p. 7. Explica las *señas distintivas específicas relativas a precios de transferencia* de la siguiente manera: En esta categoría se encuadran las siguientes señas distintivas: Mecanismos que conllevan la utilización de un régimen de protección unilateral. Mecanismos que conllevan la transmisión de «activos intangibles difíciles de valorar». Este término se refiere a activos intangibles o derechos sobre ellos respecto de los que en el momento de su transferencia entre empresas asociadas: No existen activos comparables fiables; y En el momento de la operación, las proyecciones de flujos de caja o los ingresos futuros previsible relativos a los activos o derechos transferidos o las hipótesis empleadas para la valoración son sumamente inciertas, resultando difícil predecir el nivel de éxito final del activo Mecanismos que implican una transferencia entre sociedades del mismo grupo de funciones, riesgos o activos, si el resultado de explotación (EBIT) anual previsto durante los 3 años posteriores a la transferencia del transmitente es inferior al 50% del EBIT anual previsto de no haberse realizado la

- conlleva la utilización de un régimen de protección unilateral.
- Implica la transmisión de activos intangibles difíciles de valorar<sup>701</sup>.
- Un mecanismo que implica una transferencia transfronteriza, entre sociedades del mismo grupo, de funciones, riesgos o activos, si el resultado de explotación (EBIT) anual previsto, durante los tres años posteriores a la transferencia, del ordenante o los ordenantes es inferior al 50 % del EBIT anual previsto de ese ordenante u ordenantes de no haberse realizado la transferencia.

En este apartado se utilizan conceptos técnicos que pueden generar incertidumbre sobre si es necesario revelar determinados mecanismos transfronterizos. Situación que puede generar conflictos con las administraciones sobre todo al establecer sanciones por el incumplimiento de la obligación de informar<sup>702</sup>.

#### ***2.3.8.2.6.2 Ámbito subjetivo. La obligación del intermediario fiscal trasladable a otros intermediarios y a los contribuyentes destinatarios de los esquemas transfronterizos***

Los sujetos que debe comunicar a la administración tributaria los mecanismos transfronterizos son los intermediarios fiscales y en su defecto los contribuyentes interesados,

---

transferencia.”

<sup>701</sup> *Cfr.* Anexo IV Parte II (E) (2) de la DCA6. El término activos intangibles difíciles de valorar se refiere a los activos intangibles y a los derechos sobre activos intangibles con respecto a los cuales, en el momento de su transferencia entre empresas asociadas: a) no existen activos comparables fiables; y b) en el momento en que se celebran las operaciones correspondientes, las proyecciones relativas a los flujos de caja o los ingresos futuros que se prevé obtener del activo intangible transferido o las hipótesis empleadas para la valoración del mismo son sumamente inciertas, por lo que resulta difícil predecir el nivel de éxito final del activo intangible en el momento de la transferencia.

<sup>702</sup> Así lo explica CASTRO DE LUNA, J. M.: *La nueva obligación...*, cit., p. 5. “Este tercer grupo hace referencia expresa a supuestos de aplicación de precios de transferencia, utilizando conceptos jurídicos indeterminados que seguramente darán lugar a conflictos entre la Administración Tributaria y los intermediarios o contribuyentes interesados, sobre la necesidad o no de declaración de los mismos. Así hace referencia a transmisión de activos intangibles difíciles de valorar, entendiéndose por tales, entre otros supuestos, aquellos respectos a los cuales no existan comparables fiables, en el momento de su transmisión.”

destinatarios o usuarios de dichos esquemas.

Los intermediarios que están obligados a informar sobre los esquemas de tributación serán aquellos que diseñen, comercialicen, organicen, ponga a disposición para su ejecución un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información, o que gestionen su ejecución<sup>703</sup>.

Llama la atención que la DCA6 para identificar a un intermediario obligado a informar además establezca una explicación muy amplia en la que toma en cuenta elementos como la experiencia y el conocimiento en la materia necesarios para prestar tales servicios. Debido a la amplitud del concepto, la DCA6 incluso establece el derecho del *intermediario* a presentar pruebas para demostrar que no sabía que estaba implicado en un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación<sup>704</sup>. Situación que sin duda generará controversias con las autoridades fiscales que en su caso tendrán que ser resueltas ante los tribunales correspondientes.

El objetivo de la DCA6 es que los intermediarios fiscales informen a la administración tributaria sobre los esquemas de tributación. Sin embargo cuando el intermediario no está obligado a informar por disposición de la propia DCA6 o de la legislación interna del Estado miembro, se traslada la obligación de informar a otro intermediario y en caso de no existir este la obligación de informar se atribuye a los contribuyentes destinatarios o usuarios<sup>705</sup>.

---

<sup>703</sup> Así lo especifica la DCA6 en el artículo 3 (21).

<sup>704</sup> *Cfr.* artículo 3 (21) segundo párrafo de la DCA6. “Significa asimismo cualquier persona que, teniendo en cuenta los hechos y circunstancias pertinentes y sobre la base de la información disponible así como de la experiencia y los conocimientos en la materia que son necesarios para prestar tales servicios, sabe o cabe razonablemente suponer que sabe que se ha comprometido a prestar, directamente o por medio de otras personas, ayuda, asistencia o asesoramiento con respecto al diseño, comercialización, organización, puesta a disposición para su ejecución o gestión de la ejecución de un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información. Cualquier persona tendrá derecho a presentar pruebas de que no sabía o no cabía razonablemente suponer que sabía que estaba implicada en un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información. A estos efectos, dicha persona podrá hacer referencia a todos los hechos y circunstancias pertinentes, así como a la información disponible y a su experiencia y conocimientos en la materia.”

<sup>705</sup> Así se establece en el artículo 8 bis ter (5) (6) de la DCA6. Para explicar quienes están obligados a informar a la Administración sobre los esquemas transfronterizos señala GARCÍA PRATS, F. A.: *La*

Los intermediarios sujetos a informar en un Estado miembro deben tener un punto de conexión con este vinculado a los servicios profesionales. De manera que el intermediario debe ser residente fiscal o tener un EP mediante el cual preste sus servicios en el Estado miembro. También se establece como punto de conexión el haberse constituido en un Estado miembro o estar sujeto a su legislación. Incluso se establecen criterios de conexión menos directos como son estar inscrito en una asociación profesional relacionada con los servicios jurídicos, fiscales o de consultoría en el Estado miembro<sup>706</sup>.

Uno de los puntos débiles de la DCA6 es el conflicto que se genera entre la obligación de informar que se impone a los intermediarios fiscales y el secreto profesional que éstos deben guardar respecto a la asesoría que brinden a sus clientes. Es por ello que la DCA6 establece que los Estados miembros al transponer la Directiva pueden “...otorgar a los intermediarios el derecho a una dispensa de la obligación de presentar información sobre un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información cuando la obligación de comunicar información vulnere la prerrogativa de secreto profesional en virtud del Derecho nacional de dicho Estado miembro”<sup>707</sup>.

---

*transposición en España...*, cit., p. 11. “ b.- Los sujetos que deben comunicar dichos esquemas a la Administración tributaria son los denominados intermediarios fiscales, y en su defecto los contribuyentes interesados, destinatarios o usuarios de dichos esquemas.” Por su parte CASTRO DE LUNA, J. M.: *La nueva obligación...*, cit., p. 8, también señala el orden de prelación en la obligación de informar establecida en la DCA6. Así el autor señala: “En cuanto a quién tiene que presentar dicha información, dicha obligación recae en primer lugar en los intermediarios, si bien para el caso de que éstos no fueran residentes fiscales o establecidos en el Estado miembro de que se trate, o no existieran, por haber sido ideado el mecanismo por el propio contribuyente, o los mismos estuviesen amparados por una prerrogativa de secreto profesional que les impidiera la comunicación de la misma, dicha obligación recaerá sobre cualquier otro intermediario no amparado por dicho secreto profesional, o sobre el mismo contribuyente interesado.”

<sup>706</sup> Cfr. Artículo 21 tercer párrafo (a) (b) (c) (d).

<sup>707</sup> Cfr. Así se reconoce en el considerando 8 de la DCA6. “Tampoco conviene ignorar que, en determinados casos, el intermediario no está sujeto a la obligación de comunicar información debido a una prerrogativa de secreto profesional, o no existe a intermediario alguno, por ejemplo, debido a que es el propio contribuyente quien concibe y ejecuta el mecanismo internamente” También Cfr. Artículo 8 bis ter (5) de la DCA6 “Cada Estado miembro podrá adoptar las medidas necesarias para otorgar a los intermediarios el derecho a una dispensa de la obligación de presentar información sobre un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información cuando la obligación de comunicar información vulnere la prerrogativa de secreto profesional en virtud del Derecho nacional de dicho Estado miembro. En estas circunstancias, cada Estado miembro adoptará las medidas necesarias para exigir a los

Si bien el objetivo de la dispensa a los intermediarios de la obligación de informar es respetar el secreto profesional regulado en las legislaciones internas de los Estados miembros, también lo es que tal absolución puede generar asimetrías en la transposición de la DCA6 en la UE.

El tratamiento casuístico que se puede generar por la transposición de la DCA6 puede distorsionar el cumplimiento de la misma. A la vez que pueden crearse regímenes más favorables para los intermediarios fiscales quienes pueden desplazarse a otro Estado miembro a fin de prestar sus servicios con base a una regulación más benéfica a la hora de informar, escenario bajo el cual puede dar lugar a la creación de una especie de *intermediary shopping*<sup>708</sup>.

Ante este escenario han surgido propuestas en el sentido de hacer una transposición coordinada de la DCA6. Para evitar las distorsiones creadas por la diferente regulación del secreto fiscal en los Estados miembros, se propone además la elaboración de una estructura general del intercambio (*common repoting disclosure standards, CRDS*) identificando para ello una lista de estructuras transfronterizas conocidas concretas (lista gris o *grey list*) y otra con descripciones más generales de mecanismos indefinidos (mecanismos novedosos). También se plantea la creación de un Foro Conjunto sobre Intermediarios Fiscales para que

---

intermediarios que notifiquen sin demora sus obligaciones de comunicación de información en virtud del apartado 6 a cualquier otro intermediario, o cuando no exista tal intermediario, al contribuyente interesado”. Sobre el secreto profesional regulado en España apunta CASTRO DE LUNA, J. M.: *La nueva obligación...*, cit., p. 8. “En el caso de España reconocido expresamente en el art. 24.2 de la Constitución: “... la ley regulará los casos en que, por razón de parentesco o de secreto profesional, no se estará obligado a declarar sobre hechos presuntamente delictivos” y desarrollado en el art. 542.3 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, según el cual “ los abogados deberán guardar secreto de todos los hechos o noticias de que conozcan por razón de cualquiera de las modalidades de su actuación profesional.”

<sup>708</sup> Así lo explica GARCÍA PRATS, F. A.: *La transposición en España...*, cit., p. 12. “En realidad, todos y cada uno de los de los elementos esenciales de la obligación de revelación que establece la Directiva generan importantes dudas en cuanto a sus implicaciones y exigencias, y otorgan un margen de concreción y apreciación amplio a los Estados miembros, de donde pueden derivarse importantes asimetrías en la obligación resultante en cada Estado miembro que genere importantes costes de cumplimiento, reduzca la efectividad de la Directiva, pudiendo incluso llegar a generar distorsiones en el funcionamiento del mercado de asesoría fiscal y la aparición del *intermediary shopping* (en atención a la búsqueda del régimen menos exigente de revelación para los intermediarios y/o para los obligados tributarios).”



apoyen a la Comisión en la verificación del cumplimiento de la DCA6<sup>709</sup>.

### ***2.3.8.3.6.3 El Intercambio de información: su utilidad en la asistencia en la recaudación a través de la identificación del beneficiario efectivo y la ubicación de la jurisdicción a la que se trasladan los beneficios***

La implementación de los esquemas transfronterizos tienen como característica principal que se instrumentan en varias jurisdicciones. En muchas ocasiones se aprovecha la falta de comunicación entre esas jurisdicciones para beneficiarse dos veces un concepto que

---

<sup>709</sup> Así lo explica ampliamente GARCÍA PRATS, F. A.: *Ibid.*, pp. 17-ss, “e) El enfoque coordinado es incapaz de eliminar todas las asimetrías en el cumplimiento de la obligación de revelación en cada Estado miembro, pues las mismas son consecuencia del reconocimiento de la singularidad de cada ordenamiento tributario en relación con la protección del secreto profesional, entre otros; pero al menos podría corregir las asimetrías innecesarias que pueden generar el intermediary shopping. f) Los Estados miembros, por tanto, deberían intentar fijar una estructura general del intercambio (common reporting disclosure standards, CRDS8) a partir de la identificación de una serie de operaciones cerradas predeterminadas (grey list), y de una serie de operaciones abiertas indefinidas (mecanismos novedosos). El establecimiento de dicha estructura general se antoja como necesaria para posibilitar el intercambio y facilitar el intercambio e incluso la correspondencia lingüística -o el mantenimiento de la diversidad lingüística en el cumplimiento de la primera obligación-. Las obligaciones internas deberían estructurarse a partir de los esquemas automatizados de intercambio de los esquemas revelados, lo que permitiría un mayor automatismo y mayor sincronización entre la información facilitada en cada Estado miembro por los intermediarios tributarios. g) El no seguimiento por parte de los Estados miembros de los criterios formulados por la Directiva sobre la obligación mínima de información genera riesgos aplicativos y de cumplimiento. La aplicación de criterios internos que restringen el alcance de la obligación formulada por la Directiva podría dar lugar a la reacción de otros Estados miembros por el incumplimiento de la obligación de comunicación exigida a los intermediarios. Más difícil resulta la verificación de la correcta aplicación por parte de las autoridades de dicho Estado miembro que puedan llevar a cabo el resto de Estados o la propia Comisión. Por el contrario, la adopción de un criterio más amplio en la obligación de revelación primaria (gold plating) obliga al Estado que la aplique a establecer un mecanismo interno de discriminación entre la información reportada intercambiable y la no intercambiable; y a su vez, y por tanto, una mayor capacidad de gestión de la información recibida, que se vería multiplicada. Es evidente, por tanto, que los Estados miembros tienen un interés evidente en el seguimiento y verificación del proceso de transposición de la Directiva que lleven a cabo el resto de Estados miembros (y no sólo la Comisión). h) En este sentido, consideramos que podría resultar útil considerar la creación de un órgano similar al Foro Conjunto sobre Precios de Transferencia, considerando la relevancia de las soluciones pragmáticas y efectivas aportadas en el ámbito de los precios de transferencia. Este órgano (Foro Conjunto sobre Intermediarios Fiscales), integrado por representantes de los Estados miembros y de las asociaciones de profesionales e intermediarios tributarios, podría ofrecer asistencia, con el apoyo de la Comisión Europea, sobre la verificación del cumplimiento de las obligaciones incorporadas en la Directiva, sobre la propuesta de soluciones efectivas a problemas planteados, sobre la aclaración del alcance y significado de las señas distintivas, así como para el establecimiento de buenas prácticas profesionales. El Foro Conjunto sobre Intermediarios Fiscales podría depender de la Plataforma sobre Buena Gobernanza Fiscal de la UE.”

disminuye las bases imponibles. Esa es la razón por la que es indispensable que los Estados miembros intercambien información sobre los esquemas transfronterizos<sup>710</sup>.

De esta manera, una vez que el intermediario o el contribuyente suministren la información al Estado miembro correspondiente, éste a su vez comunicará automáticamente la información sobre los esquemas transfronterizos con los Estados miembros<sup>711</sup>.

La información que se debe intercambiar es un resumen sobre los elementos más importantes del esquema transfronterizo<sup>712</sup>. La forma en la que se comunica la información de los esquemas transfronterizos recuerda a la metodología empleada en la DCA3 para intercambiar los tax rulings<sup>713</sup>.

La información que se debe intercambiar es la siguiente<sup>714</sup>:

- la identificación de los intermediarios y de los contribuyentes interesados, incluido su nombre, fecha y lugar de nacimiento (en el caso de una persona física), residencia fiscal, NIF y, en su caso, las personas que sean empresas asociadas al contribuyente interesado;
- información pormenorizada sobre las señas distintivas que figuran en el anexo IV, que hacen que el mecanismo transfronterizo deba comunicarse;

---

<sup>710</sup> Así lo explica CASTRO DE LUNA, J. M.: *La nueva obligación...*, cit., p. 10. “Dado el carácter transnacional de los mecanismos sujetos a comunicación, el objetivo de lucha contra la planificación fiscal agresiva y el efecto disuasorio que dichas exigencias de transparencia persiguen, las mismas perderían toda su eficacia si quedaran limitadas al ámbito nacional del Estado donde se comunique dicha información. De ahí que en la propia Directiva se prevea el intercambio automático de dicha información a todos los Estados miembros de la Unión.”

<sup>711</sup> *Cfr.* Artículo 8 bis ter (13) DCA6.

<sup>712</sup> *Cfr.* Artículo 8 bis ter (14) DCA6.

<sup>713</sup> Vid. Supra. En este Capítulo. Apartado 2.3.8.3.4 La Directiva 2015/2376/UE (DCA3): El intercambio automático de tax rulings y APAs.

<sup>714</sup> *Cfr.* Artículo 8 bis ter (14) DCA6.

- un resumen del contenido del mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información, que incluya una referencia a la denominación por la que se le conozca comúnmente, en su caso, y una descripción en términos abstractos de las actividades económicas o mecanismos pertinentes, que no dé lugar a la revelación de un secreto comercial, industrial o profesional o de un procedimiento comercial, o a la de una información cuya revelación sea contraria al interés público;
- la fecha en la que se ha realizado o se va a realizar la primera fase de la ejecución del mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información;
- información pormenorizada de las disposiciones nacionales que constituyen la base del mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información;
- el valor del mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información;
- la determinación del Estado miembro del contribuyente o contribuyentes interesados y de cualesquiera otros Estados miembros a los que pueda afectar el mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información;
- la determinación de cualquier otra persona de un Estado miembro que pudiera verse afectada por dicho mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información, con indicación de los Estados miembros a los que está vinculada dicha persona.

Se ha advertido en epígrafes anteriores sobre la difícil concreción de algunos esquemas transfronterizos sujetos a comunicación. Esto sin duda creará incertidumbre sobre qué mecanismos deben ser revelados y cuales no. Por ejemplo aquellos que están vinculados al beneficio efectivo.

Para atajar esta problemática se ha propuesto la estandarización en la comunicación de los mecanismos transfronterizos, a través de formularios normalizados y modalidades

prácticas que permitan identificar características relevantes de los esquemas sujetos a comunicación (listas blancas/negras/grises que aclaren la relevancia de los mecanismos reportables )<sup>715</sup>.

Por otra parte, en aras de respetar comercial, industrial y “profesional” la DCA6 requiere que se releve sólo una descripción abstracta de las actividades económicas o elementos pertinentes que contienen los mecanismos transfronterizos<sup>716</sup>. Cuestión que también generará asimetrías debido a que cada intermediario o contribuyente describirá en términos abstractos la información que este considere relevante.

Por otra parte, debido a que nuestro objeto de estudio es la asistencia en el cobro de créditos fiscales, es preciso analizar las aportaciones que implicará para la asistencia en el cobro de créditos fiscales la implementación del estándar de intercambio de información de esquemas transfronterizos.

A nuestro juicio, este nuevo estándar de intercambio de información aportará a las administraciones tributarias una nueva fuente de información para ubicar al beneficiario efectivo de los activos de los grandes grupos de empresas transnacionales. También es posible ubicar la jurisdicción a la que se trasladan los beneficios de las grandes corporaciones.

La información sobre el beneficiario efectivo y la ubicación de los beneficios de los grupos de empresas transnacionales aportan a las administraciones tributarias elementos para solicitar asistencia en el cobro de créditos fiscales.

---

<sup>715</sup> Así lo ha propuesto GARCÍA PRATS, F. A.: *La transposición en España...*, cit., p. 59. “La Directiva dedica dos apartados para estipular la “relevancia tributaria” de la información que debe intercambiarse entre los Estados (punto 13) y la que debe ser objeto de requerimiento a los intermediarios fiscales por parte de cada Estado (punto 14). Sin embargo, consideramos que la concreción sobre todo de la última dependerá en gran medida de los mecanismos (formularios normalizados y modalidades prácticas) que se adopten por parte de la Comisión para facilitar el intercambio de información sobre los mecanismos transfronterizos (punto 16).”

<sup>716</sup> Esta forma de presentar la información es similar a la que se establece para informar los tax rulings o APAs, que ha sido analizado en un epígrafe anterior. *Vid. Supra. En este Capítulo. Apartado 2.3.8.3.4 La Directiva 2015/2376/UE (DCA3).*

Como lo veremos en capítulos posteriores, algunos deudores tributarios utilizan complejos esquemas de interposición de compañías para ocultar los bienes que tienen un deudor tributario. De manera que es posible que un deudor tributario deje de pagar una deuda tributaria a través de declararse insolvente. En este contexto cobra relevancia la revelación de mecanismos sofisticados para de ocultar al beneficiario efectivo. De manera que las autoridades fiscales podrán identificar los bienes de los deudores tributarios a pesar del entramado societario que utilicen para ocultarlo.

Por otra parte, es relevante conocer la jurisdicción en donde se encuentran los beneficios de un grupo de empresas transnacionales para el caso en que una filial del grupo que opera en un Estado miembro tenga una deuda tributaria que no puede pagar con sus activos. En ese escenario, si la legislación interna del Estado miembro permite derivar la responsabilidad tributaria a otro sujeto integrante del grupo, será posible identificar que entidad del grupo posee activos para hacer frente a la deuda tributaria generada por otra filial.

#### ***2.3.8.3.6.4 El régimen sancionador de la DCA6: la remisión a la legislación doméstica que puede crear asimetrías dando lugar regímenes más benéficos para los intermediarios fiscales (intermediary shopping)***

La DCA6 no concretiza los efectos del incumplimiento del deber de informar de los esquemas transfronterizos. Por una parte, aclara que el cumplimiento de la obligación de comunicar los esquemas transfronterizos no implica la aceptación por parte de las administraciones tributarias de los mismos. Por la otra, deja en manos de los Estados miembros el establecer el régimen sancionador ante el incumplimiento de comunicar los mecanismos transfronterizos<sup>717</sup>.

---

<sup>717</sup> Así lo explica GARCÍA PRATS, F. A.: *La transposición en España...*, cit., p. 11. “Las consecuencias/efectos de la comunicación y de la falta de comunicación. La Directiva delimita de forma parcial y negativa las consecuencias del cumplimiento de la obligación de comunicar -la comunicación no

De manera que la Directiva establece parámetros generales para establecer las sanciones. Así indica que las sanciones previstas *serán eficaces, proporcionadas y disuasorias*<sup>718</sup>. El hecho de que la Directiva no concrete las sanciones por el incumplimiento a la obligación de informar propiciará que cada Estado miembro establezca sanciones por el incumplimiento del proporcionar información sobre las estrategias fiscales, cuestión que puede provocar que en algunos Estados se sancione con mayor rigor que en otros, pudiendo incentivar a los asesores fiscales la búsqueda de un esquema sancionador menos gravoso (*intermediary shopping*)<sup>719</sup>.

Para prevenir un escenario en el que algunos Estados miembros establezcan regímenes sancionadores más benéficos (que genere distorsiones para los asesores fiscales) se ha propuesto que España antes de transponer la Directiva espere y observe la forma en que los demás Estados miembros configuran las consecuencias ante el incumplimiento de la DCA6 (método *see and wait*)<sup>720</sup>.

---

impide la aceptación o validación del esquema por parte de la Administración tributaria- y permite a los Estados articular un régimen sancionador en caso de incumplimiento -de los intermediarios fiscales- eficaz, proporcionado y disuasorio. La Directiva exige a los Estados tomar las medidas necesarias para garantizar su ejecución -incluido el deber de información automática interadministrativa- aunque no prevé en dicho caso un régimen sancionador para los Estados incumplidores.”

<sup>718</sup> *Cfr.* Artículo 25 bis de la DCA6 “Los Estados miembros establecerán el régimen de sanciones aplicable a las infracciones de las disposiciones nacionales adoptadas de conformidad con la presente Directiva relativas al artículo 8 bis bis y 8 bis ter, y adoptarán todas las medidas necesarias para garantizar su ejecución. Las sanciones previstas serán eficaces, proporcionadas y disuasorias.» En sentido similar señala CASTRO DE LUNA, J. M.: *La nueva obligación...*, cit., p. 11. “Está claro que, si no se vincula el incumplimiento de la obligación de información a una sanción, la misma perdería toda su eficacia. Sin embargo, la Directiva nada prevé sobre tal régimen sancionador, dado que se limita a establecer en el nuevo art. 25 bis que: (se transcribe) Es decir, las únicas pautas que da al legislador nacional es que el régimen sancionador que se implante sea eficaz, proporcionado y disuasorio.”

<sup>719</sup> Así lo explica GARCÍA PRATS, F. A.: *La transposición en España...*, cit., p. 13. “En cuanto a la falta de concreción de las consecuencias asociadas al cumplimiento y al incumplimiento de la obligación de revelar los mecanismos transfronterizos. La ausencia de efectos asociados al primero, y la remisión a la normativa interna de cada Estado miembro va a generar sin duda un escenario de cumplimiento (e incumplimiento) múltiple y diverso, con el riesgo de provocar el ya señalado *intermediary shopping*.”

<sup>720</sup> Sobre la forma más conveniente de transponer la DCA6 GARCÍA PRATS, F. A.: *Ibid.*, p. 22, analiza diferentes opciones de transposición llegando a la conclusión de que la más conveniente para transponer la DCA6 para España es la de analizar la forma en que otros Estados miembros darán contenido en su

También se ha planteado la posibilidad de que el régimen sancionador vigente (artículos 198 y 199 de la LGT) que regula las sanciones ante el incumplimiento del deber de informar sea aplicable al incumplimiento generado por no informar los esquemas transfronterizos o bien que su transposición se realice en la LGT<sup>721</sup>.

Debido a los nuevos conceptos establecidos en la DCA6 sobre los esquemas transfronterizos a comunicar, consideramos el régimen sancionador establecido en los artículos 198 y 199 de la LGT que regulan las sanciones ante el incumplimiento de las obligaciones de informar establecidas en el artículo 93 de la LGT no podrían utilizarse para sancionar esos hechos, por lo que se aconseja que se establezcan sanciones concretas para el caso de que los intermediarios fiscales o los propios contribuyentes incumplieran su obligación de revelar los esquemas transfronterizos en los que intervengan.

---

legislación interna a las obligaciones y sanciones derivadas de la DCA6 (esperar y ver - *wait and see*). En palabras del autor “Ante la necesidad de cumplir con las exigencias la Directiva, existen distintas alternativas de transposición entre las que deben elegir los Estados miembros. En líneas generales, los Estados pueden aprovechar las exigencias de la Directiva para: a) Limitarse a la incorporación de las obligaciones establecidas en la Directiva con un alcance restringido, exigiendo únicamente la información que requiere ser obtenida (transposición de mínimos). b) Aprovechar la transposición de la Directiva para extender la obligación de comunicación de esquemas de planificación fiscal a otros supuestos no incluidos en la Directiva, especialmente los mecanismos internos, aunque sobre ellos no concurra la obligación de intercambio de información a los otros Estados miembros (transposición de máximos, opción maximalista, *gold plating*). c) Cualquier otra alternativa que concrete una obligación intermedia entre las anteriores (transposición intermedia). Tras el análisis que sigue en este trabajo, consideramos que la opción de política legislativa tributaria que mejor puede ajustarse a los diferentes Estados miembros, y en particular a la situación de España en el escenario tributario internacional, es la primera (*wait and see approach*). Varios son los motivos que nos llevan a formular dicha conclusión.”

<sup>721</sup> Así lo propone CASTRO DE LUNA, J. M.: *La nueva obligación...*, cit., p. 11. “Es decir, las únicas pautas que da al legislador nacional es que el régimen sancionador que se implante sea eficaz, proporcionado y disuasorio. Ante ello cabe plantearse ¿tendrá cabida este régimen sancionador en el régimen general de la Ley General Tributaria, o se establecerá un régimen sancionador específico? A la vista de los arts. 198 y 199 de la vigente Ley General Tributaria, que actualmente regulan las infracciones y sanciones ligadas a los incumplimientos de obligaciones de información, quizás la misma pudiera tener cabida en dichos artículos, dado que en los mismos se prevén las sanciones derivadas de la no presentación en plazo o de la presentación incorrecta de, entre otras, declaraciones informativas. En todo caso sería deseable que, si se establece un régimen sancionador específico, el mismo se recoja en la Ley General Tributaria, para evitar la dispersión normativa y no deteriorar el carácter de Ley general de la misma.”

Efectivamente, el artículo 93 de la LGT contempla las obligaciones de informar, sin embargo, dentro de ese listado no es posible subsumir la obligación de revelar los esquemas transfronterizos debido a que la DCA6 establece conceptos específicos sobre los mecanismos a informar, además de reglas generales y exclusiones en la obligación de revelación que atienden a condiciones del sujeto obligado a comunicar y a los esquemas que se deben comunicar, situación que aconseja una definición específica en la obligación de informar y en las sanciones por el incumplimiento a esa obligación<sup>722</sup>.

Por lo anterior, a nuestro juicio, es pertinente que el régimen sancionador que concrete las consecuencias del incumplimiento de la obligación de informar sea coordinado entre los Estados miembros para evitar que se creen jurisdicciones con esquemas benéficos para los intermediarios fiscales que de lugar a un escenario de *intermediary shopping*.

Por otra parte, respecto a la transposición de la Directiva en la legislación española, se establezca un régimen sancionador que contemple los supuestos específicos de la DCA6. Además es necesario que las sanciones sean similares a las que se establezcan en otros Estados miembros para que no se deje en desventaja a los asesores fiscales obligados a informar en España.

---

<sup>722</sup> Así lo explica GARCÍA PRATS, F. A.: *La transposición en España...*, cit., p. 19. “Con carácter general, las obligaciones generales de suministro de información encuentran su base legal en el artículo 93 de la LGT. El artículo 93.1 de la LGT contiene la habilitación general para el establecimiento de obligaciones generales de información, junto con la establecida para los requerimientos específicos de información. El artículo 93.1 contiene una enumeración no exhaustiva de obligaciones específicas de obligaciones generales de información (por suministro), pero la obligación de revelación de esquemas transfronterizos no resulta subsumible en ninguno de los supuestos específicos, y en atención a las múltiples especificidades, la singularidad y la variabilidad a la que se enfrenta la concreción de dicha obligación contenida en la Directiva 822/18 (toma en consideración de condicionantes territoriales, de exclusión, de sustitución y de acumulación de obligaciones), resultaría conveniente una mención específica que concretara las particularidades referidas a este tipo de obligación de suministro.”



### 2.3.8.3.6.5 *Entrada en vigor y plazos de cumplimiento*

La DCA6 fue aprobada el 25 de mayo de 2018 y publicada en el Diario Oficial de la UE el 5 de junio de 2018. Entró en vigor el 25 de junio de 2018<sup>723</sup>. El plazo para su transposición por parte de los Estados miembros es el 31 de diciembre de 2019<sup>724</sup>. Las obligaciones de informar previstas en la DCA6 se aplicarán a partir del 1 de julio de 2020.

El primer periodo sobre el cual se debe informar los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación será del 25 de junio de 2018 al 30 de junio de 2020. Es decir desde la fecha de entrada en vigor de la DCA6 a la fecha de aplicación de la referida Directiva. Los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación deberán ser informados por parte de los intermediarios o los contribuyentes a más tardar el 31 de agosto de 2020<sup>725</sup>.

El primer intercambio automático de información será el 31 de octubre de 2020. A esa fecha los Estados miembros deben haber establecido las medidas pertinentes para tener la información de los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación<sup>726</sup>. Los subsiguientes intercambios de información se realizarán un mes después de final del trimestre

---

<sup>723</sup> Cfr. Artículo 3 de la DCA6.

<sup>724</sup> Cfr. Artículo 2(1) de la DCA6.

<sup>725</sup> Cfr. Artículo 8 bis ter (12) de la DCA6. El periodo sobre el cual se debe informar del 25 de junio de 2018 al 30 de junio de 2020 es el reflejado por la Comisión Europea en su página oficial *vid.* EC: *Council Directive 2018/822/EU of 25 May 2018*, European Commission, p. 3, fecha de consulta 24 junio 2019, en [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/dac-6-council-directive-2018\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/dac-6-council-directive-2018_en.pdf) No obstante otros autores señalan que el periodo sujeto a información es del 25 de junio de 2018 al 1 de julio de 2020. Así lo señala CASTRO DE LUNA, J. M.: *La nueva obligación...*, cit., p. 12. “Es decir, si bien se prevé que la normativa interna de trasposición entre en vigor a partir del 1 de julio de 2020, los intermediarios y los contribuyentes interesados han de tener presente que habrán de informar sobre aquellos mecanismos transfronterizos que hayan empezado a ejecutarse desde la fecha de entrada en vigor de la Directiva, 25 de junio de 2018, hasta el 1 de julio de 2020, y además que el plazo de esta declaración terminará el 31 de agosto de 2020, es decir, apenas dos meses después de la entrada en vigor de la normativa nacional y sin apenas tiempo de reacción.”

<sup>726</sup> Cfr. Artículo 8 ter bis (18) de la DCA6. También *vid.* EC: *Council Directive 2018/822/EU of 25 May 2018*, cit., p. 3.

en el que se haya presentado la información. Es conveniente resaltar que los plazos para cada obligado se regulan en el artículo 8 ter bis (1) y (2) de la Directiva que se analiza<sup>727</sup>.

A nuestro juicio, los plazos en la obligación de informar sobre los mecanismos transfronterizos tiene varios puntos preocupantes. El primero de ellos es el plazo tan reducido para informar, pues el plazo de 30 días posteriores a la fecha en la que se pone a disposición el mecanismo sujeto a comunicación no permite prever si dicho mecanismo efectivamente se implementará por el contribuyente o bien si tal mecanismo sufrirá adecuaciones posteriores que modifiquen su estructura final<sup>728</sup>.

---

<sup>727</sup> *Cfr.* Artículo 8 ter bis (18) de la DCA6. El plazo general para que los intermediarios fiscales presenten la información sobre los mecanismos transfronterizos correspondientes es de 30 días. El momento en el que ese plazo comienza a contar es variable. Dependiendo del supuesto que ocurra primero de entre los siguientes: a) El día siguiente en el que el mecanismo se ponga a disposición para su ejecución; b) El día siguiente al que el mecanismo sea ejecutable; c) El momento en el que se haya realizado la primera fase de la ejecución del mecanismo. Así lo establece el artículo 8 ter bis (1) de la DCA6. Asimismo, para los intermediarios que intervienen en la instrumentación del mecanismo transfronterizo también se establece un plazo de 30 días para presentar la información contados a partir del momento en el que facilitaron, directamente o por medio de otras personas, ayuda, asistencia o asesoramiento relacionada con dicho mecanismo. *Vid.* Artículo 8 ter bis (1) último párrafo de la DCA6. Por otra parte, se establece que para los mecanismos transfronterizos comerciales el plazo para informar es periódico. Cada tres meses se debe presentar una actualización de la nueva información a comunicar. *Cfr.* Artículo 8 ter bis (2) de la DCA6. Finalmente, cuando la obligación de informar recaiga en el contribuyente el plazo para informar será de 30 días contados a partir de que el mecanismo transfronterizo se haya puesto a disposición de dicho contribuyente para su ejecución, o en que sea ejecutable por este, o en que se haya realizado la primera fase de su ejecución en relación con el contribuyente interesado, lo que ocurra primero. *Cfr.* Artículo 8 ter bis (2) de la DCA6.

<sup>728</sup> En sentido similar se pronuncia GARCÍA PRATS, F. A.: *La transposición en España...*, cit., p. 64. GARCÍA PRATS, F. A.: *La transposición en España...*, cit., p. 64. Quien refiere que el plazo variable establecido para informar si bien tiene como objetivo anticipar la información del esquema para disuadir la implementación del mismo, ello se realiza en detrimento de la corrección y veracidad de la información revelada. Así refiere textualmente “En cuarto lugar, el plazo de cumplimiento se hace depender de un dies a quo variable, que intenta anticipar la obligatoria revelación del esquema, como mecanismo disuasorio del mismo, en perjuicio de la corrección y veracidad de la información proporcionada. La fijación de dicho momento (anticipado) de generación de la obligación de información requerirá en ocasiones de una apreciación o estimación de su verificación, y en consecuencia, de difícil control en su correcto cumplimiento. Así, por ejemplo, la referencia a la ‘ejecutabilidad’ del mecanismo, o de la ‘realización de la primera fase’ como momentos que pretenden anticipar la obligación de revelación lo máximo posible, no encuentran justificación desde una óptica coherente y proporcional, considerando la relajación del tiempo de transmisión de la información a los Estados afectados y a la inseguridad jurídica que puede provocar, al utilizar mecanismos de concreción del nacimiento de la obligación de información extraños

Así mismo, el plazo de 30 días para todos los obligados a informar impide que se recaben las pruebas para excluir de la obligación de informar a otro intermediario o al propio contribuyente porque el plazo para todos ellos ocurre al mismo tiempo. Recordemos que para que un intermediario fiscal o el contribuyente no estén obligados a informar sobre un mecanismo transfronterizo deben recabar las pruebas de que otro intermediario fiscal cumplió con la obligación de informa.

Por lo que si el plazo para informar es de 30 días para todos no habrá tiempo para que se recaben las pruebas de que otro intermediario fiscal ha comunicado a la administración un mecanismo transfronterizo, provocando que ese mecanismo se comunique en tres o más ocasiones.

En segundo lugar, se debe señalar que la obligación de informar uno a uno cada mecanismo transfronterizo incrementará la carga y los costos administrativos de los obligados a informar. En ese contexto hubiera sido mejor establecer una obligación periódica de todos los mecanismos transfronterizos implementados en un lapso de tiempo<sup>729</sup>.

---

a otros impuestos y a la práctica profesional y de los contribuyentes afectados. Las variaciones que pueden afectar a un determinado mecanismo -tal como fue ideado, planificado o estructurado inicialmente- en su proceso de ejecución o implementación no hacen sino añadir dudas a la razonabilidad de los escasos plazos perentorios y los días a quo propuestos.”

<sup>729</sup> Así lo explica GARCÍA PRATS, F. A.: *Ibid.*, pp. 63-64. “En segundo lugar, el señalamiento de un plazo “único”, obligatorio, y por ello mismo en apariencia improrrogable, relacionado con cada uno de los mecanismos transfronterizos sujetos a dicha obligación parece exigir el establecimiento de un sistema de comunicación continua y constantemente abierto de dichos mecanismos por parte de los intermediarios ante la Administración tributaria, e impide la fijación de su cumplimiento mediante el establecimiento de una obligación periódica y recurrente. Contrasta de este modo el señalamiento de un “plazo” de presentación, y su brevedad, con carácter general, y el establecimiento de una obligación periódica, trimestral, para los mecanismos comercializables, por un lado, y por otra, el contraste de dicho plazo único para “cada” mecanismo, con la obligación de intercambio periódica y no continua entre Estados, había resultado más lógico, más eficaz y más eficiente, establecer con carácter general obligaciones periódicas para que los intermediarios fiscales informaran de los mecanismos transfronterizos que estuvieran coordinadas con el posterior intercambio. El coste de cumplimiento de dicha obligación configurada de manera continua y abierta se verá incrementado sin que se vea incrementada la eficacia para la Administración tributaria interesada en la información. Asimismo, la necesidad de mantener una plataforma de comunicación”

Sobre todo si se toma en consideración que los Estados miembros no informarán sobre los mecanismos transfronterizos hasta un mes después de que finalice el trimestre. El plazo de 30 días para informar tiene por objeto conocer lo antes posible sobre el mecanismo transfronterizo, sin embargo, ese sentido de inmediatez no se consigue al menos para otros Estados miembros quienes tendrán noticia del mecanismo implementado hasta un mes después de que finalice el trimestre.

La Directiva establece otros plazos para implementar los medios que hagan posible un efectivo intercambio de información de los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación tales como la implementación de un directorio central seguro de cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, formularios estandarizados y además un estándar lingüístico.

El establecimiento de un directorio central se implementó por primera vez en la DCA3 para el suministro de información de los tax rulings y APAs, que hemos analizado en un epígrafe anterior<sup>730</sup>. En esa misma línea se establece ahora para suministrar la información de los esquemas transfronterizos correspondientes el establecimiento del directorio central seguro (DCS).

De manera que a partir de la creación del DCS los Estados miembros ya no intercambiarán información sino que los datos estarán disponibles para todos los Estados

---

<sup>730</sup> Vid. Supra. En este Capítulo. Apartado 2.3.8.3.4 La Directiva 2015/2376/UE (DCA3): El intercambio automático de tax rulings y APAs. Como innovación se previó en la DCA3 que la Comisión desarrollaría una base de datos central (directorio central seguro) en el que se realizará el registro de la información que se debe intercambiar sobre los tax rulings y APAs. Por lo cual, una vez desarrollado el directorio central seguro se remitirá la información al mismo, sin que sea necesario intercambiar electrónicamente la información con los demás Estados miembros.

miembros y para la Comisión con ciertas restricciones<sup>731</sup>. El plazo para la creación de este Directorio fenece el 31 de diciembre 2019<sup>732</sup>.

La DCA6 también prevé un plazo para implementar los formularios y el estándar lingüístico que fenece el 30 de junio de 2019<sup>733</sup>. Asimismo, la Directiva establece que la Comisión revisará cada dos años los criterios (*Hallmarks*) establecidos en el anexo IV para evaluar su pertinencia a través de un informe y en su caso de una propuesta legislativa<sup>734</sup>.

Por otra parte, efectos de nuestro objeto de estudio, desde nuestra perspectiva, la DCA6 aporta la idea de un directorio central seguro a través de la cual los Estados miembros pueden tener acceso a mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación. Esta aportación es relevante para mejorar la asistencia mutua en el cobro de créditos fiscales porque es posible tomar esta idea a fin de proponer la elaboración de una base de datos que permita identificar los bienes que un obligado tributario posee dentro de la Unión Europea.

Con la información intercambiada conforme a la DCA2, la DCA3, DCA4 y DCA6 es posible tener información sobre los activos que posee un obligado tributario en otro Estado miembro. Tales como bienes inmuebles, activos en cuentas financieras. También es posible saber qué compañía que tiene los activos del grupo financiero y la identificación del beneficiario efectivo de ese patrimonio<sup>735</sup>.

---

<sup>731</sup> *Cfr.* Artículo 21 (5), en relación con el artículo 18 bis ter (17) y el 8 bis ter (14) a)b)c) todos de la DCA6. Se prevé que la Comisión no tendrá acceso a los datos de identificación del contribuyente, ni a las señas distintivas del mecanismo transfronterizo y tampoco al resumen del contenido de dicho mecanismo.

<sup>732</sup> *Cfr.* Artículo 21(5) DCA6.

<sup>733</sup> *Cfr.* Artículo 20(5) DCA6.

<sup>734</sup> *Cfr.* Artículo 27(2) DCA6.

<sup>735</sup> Vid. Supra. En este Capítulo. Apartado 2.3.8.3.1 El intercambio automático de rentas y patrimonio a la luz de la DCA1. Su utilidad en la mejora de la asistencia mutua para el cobro de créditos fiscales. Así como el epígrafe 2.3.8.3.3 El estándar de rentas de carácter financiero a través de la Directiva 2014/107/UE -DCA2 y de la Directiva 2016/2258 - DCA5: su prevalencia sobre la Directiva del Ahorro

Esto puede significar un gran avance en la asistencia en el cobro de créditos fiscales porque permitiría tener una base de datos segura de los activos de los contribuyentes en la UE. De manera que cuando un Estado deba solicitar asistencia transfronteriza para el cobro e un crédito fiscal podría consultar si ese contribuyente tiene activos en otro Estado miembro, pudiendo en consecuencia dirigir una solicitud concreta a otro Estado miembro.







### **CAPÍTULO 3. LA ASISTENCIA BILATERAL EN EL COBRO DE CRÉDITOS FISCALES A TRAVÉS DE LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN**

La asistencia mutua en la recaudación se ha desarrollado a través de acuerdos internacionales de carácter bilateral y multilateral, de manera que han sido los Estados quienes de acuerdo con sus intereses han decidido adoptar una u otra forma de cooperar, siendo la modalidad bilateral la forma más común de celebrar este tipo de asistencia<sup>736</sup>.

Los convenios celebrados en su modalidad bilateral permiten que las partes tomen en cuenta las características sus sistemas jurídicos, el nivel de desarrollo de las administraciones que permitirá poner en práctica este tipo de ayuda, así como establecer de forma concreta los derechos y obligaciones a los que quieran someterse los Estados firmantes, es por ello que se ha aconsejado que sea a través de los instrumentos internacionales de índole bilateral la manera más eficaz de pactar la asistencia en el cobro de créditos fiscales<sup>737</sup>.

---

<sup>736</sup> Como se ha visto anteriormente, la disposición para prestar ayuda administrativa en materia fiscal ha evolucionado a través de acuerdos bilaterales y multilaterales. *Vid. Supra. Capítulo 1. Cómo se gesta la necesidad de articular mecanismos de asistencia internacional en la recaudación tributaria.*

<sup>737</sup> Así lo ha expresado GARCÍA PRATS, A.: “La asistencia mutua en materia de recaudación tributaria”, *Crónica Tributaria*, No. 101, 2001, p. 22. “Por el contrario, los Convenios internacionales de base bilateral permiten adaptarse a las exigencias y peculiaridades de cada ordenamiento tributario nacional, así como establecer de forma más precisa las garantías y prerrogativas que quieran salvaguardarse por los Estados contratantes, por lo que resulta la fórmula más conveniente para reforzar la cooperación administrativa y la garantía de cobro de los tributos afectados. Aunque existen Modelos de Convenio específicos de carácter bilateral, los Convenios de doble imposición han demostrado ser el instrumento idóneo para el reconocimiento de dicha asistencia, mediante la incorporación de una cláusula específica en materia de asistencia a la recaudación que suele acompañar o seguir a la cláusula dedicada al intercambio de información.” En el mismo sentido se ha pronunciado RIBES RIBES, A.: “Ámbito subjetivo de la asistencia mutua en materia de recaudación tributaria”, *Civitas. Revista española de derecho financiero*, 138, 2008,

Dado a la importancia de los instrumentos bilaterales para pactar la asistencia en el cobro de créditos fiscales a continuación analizaremos esta forma de cooperación internacional que después de haber sido pactada en innumerables instrumentos internacionales, ha sido reflejada en el artículo 27 del Modelo Convenio de la OCDE y del correlativo artículo 27 del Modelo Convenio de la ONU.

### **3.1 El desarrollo de la asistencia mutua en el cobro de créditos fiscales a través de los Convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión y el fraude fiscal: los diferentes tipos de cláusulas y la resistencia de los Estados en celebrar este tipo de cooperación**

Como hemos analizado en epígrafes anteriores los acuerdos bilaterales en materia de asistencia para el cobro de créditos fiscales se han pactado desde 1921 año en el que se firmó el primer Convenio sobre asistencia mutua en materia de recaudación entre Alemania y Checoslovaquia en 1921<sup>738</sup>.

Posteriormente, la extinta Sociedad de Naciones desarrollo 1928 un Modelo que contemplaba por separado la asistencia administrativa en dos convenios, uno sobre liquidación de impuestos (*assessment of tax*) y otro sobre asistencia administrativa o judicial de recaudación de impuestos (*Collection of Tax –Administrative and Judicial Assistance*)<sup>739</sup>.

---

p. 271. Sin embargo, OBERSON, X.: *General Report...*, cit., pp. 24-ss, opina que la asistencia en recaudación de impuestos es mayormente implementada de una manera multilateral, lo cual probaría la necesaria coordinación entre los estados que cooperan más frecuentemente y la eliminación de la necesidad de regular aún más esta cuestión en aras de la simplicidad. En contraste refiere que el artículo 27 (modalidad bilateral) requiere de un alto nivel de cooperación entre las administraciones fiscales y causa problemas de implementación para algunos países, pone de ejemplo a la administración fiscal de Serbia, la cual, refiere no es suficientemente desarrollada para estar en condiciones de colaborar con otras administraciones fiscales en este aspecto.

<sup>738</sup> Vid. Supra. Capítulo 1. Apartado 1.5 Los primeros convenios de asistencia internacional en el cobro de créditos fiscales. En este apartado se analiza el primer convenio de asistencia en el cobro de créditos fiscales con mayor detalle.

<sup>739</sup> Vid. Supra. Capítulo 1. Apartado 1.6 El primer convenio de asistencia administrativa para el cobro de créditos fiscales desarrollado por la Sociedad de Naciones: Una medida para combatir el fraude y la

En 1943 también bajo los auspicios de la Sociedad de Naciones se desarrollaron modelos por separado para efectos de cooperación administrativa en materia fiscal, pero fue hasta el modelo de 1946, en el Modelo Londres que la asistencia administrativa sobre liquidación de impuestos y recaudación se unificaron debido a que ambas formas de cooperación tenían disposiciones comunes que permitía regularlas en un solo instrumento<sup>740</sup>.

No obstante el esfuerzo por la Sociedad de Naciones de proveer un modelo de asistencia en el cobro de créditos fiscales que regulara de forma detallada este tipo de asistencia en convenios específicos, los Estados fueron renuentes en celebrar este tipo de asistencia con ese nivel de detalle de forma bilateral, por lo que fue en los convenios multilaterales que se desarrolló de forma más completa este tipo de asistencia<sup>741</sup>.

Aunque, los Estados incluyeron la asistencia en el cobro de créditos fiscales como parte de sus convenios bilaterales para evitar la doble imposición, esto no fue con demasiada frecuencia pues, hasta 1935 menos de la mitad de los convenios para evitar la doble tributación que se habían firmado no contenían cláusulas de asistencia en la recaudación<sup>742</sup>.

En 1981 la OCDE diseñó un nuevo Modelo de Convenio para implementar la asistencia mutua en el cobro de créditos fiscales. Para lo cual tomó como base los

---

evasión fiscal en la aplicación de los convenios para evitar la doble tributación.

<sup>740</sup> Este Modelo de Convenio ha sido analizado con detalle en: Vid. Supra Capítulo 1. Apartado 1.7 La importancia de los Modelos surgidos de las conferencias en México y en Londres del Comité Fiscal de la Sociedad de Naciones: La unificación de la cooperación administrativa en materia fiscal y la existencia de un referente para su celebración.

<sup>741</sup> Los convenios multilaterales que desarrollan la asistencia en el cobro de créditos fiscales en un instrumento internacional específico fueron analizados en: *Vid. Supra. Capítulo 1. Apartado 1.10 El desarrollo de la asistencia en la recaudación a través de los primeros convenios multilaterales y las premisas que dieron su origen.*

<sup>742</sup> Cfr. PICCIOTTO, S.: *International Business Taxation: A Study in the Internationalization of Business Regulation*, Weidenfeld and Nicolson, London, 1992, p. 251, fecha de consulta 16 noviembre 2015, en <http://www.jstor.org/stable/4507736>, observa que a pesar del rápido desarrollo de los tratados internacionales después de la postguerra muy pocos convenios en materia de asistencia en la recaudación fueron celebrados.

lineamientos generales ya desarrollados en los anteriores modelos, actualizó los lineamientos para realizar la recaudación de créditos extranjeros, implementando importantes cambios como fue la eliminación de la causa de denegación de una solicitud de asistencia por razón de nacionalidad, así como la ampliación del ámbito objetivo de la asistencia, pues ésta ya no se limitaba a los impuestos sobre la renta y del patrimonio<sup>743</sup>.

De esta manera, la asistencia en el cobro de créditos fiscales pactada en instrumentos internacionales de índole bilateral, se ha desarrollado principalmente a través de los Convenios para evitar la doble tributación, incluso antes de la inclusión de un artículo específico que regulara la cooperación para ejecutar una deuda extranjera en el artículo 27 del Modelo Convenio de la OCDE y de la ONU, pues en esa época ya se contemplaba en los convenios para evitar la doble imposición una cláusula que habilitaba la asistencia en el cobro en más de 200 Convenios, también en los convenios en materia de imposición sucesoria se contemplaba este tipo de cooperación<sup>744</sup>.

---

<sup>743</sup> La resistencia de los Estados en celebrar acuerdos específicos en materia de asistencia en la recaudación quedó de manifiesto, pues a pesar de existir un modelo específico para pactar este tipo de cooperación los Estados no lo utilizaron. Así se explica en: *Vid. Supra. Capítulo 1. Apartado 1.9 La importancia del Modelo Convenio sobre Asistencia Mutua en Materia de Recaudación de 1981: La ampliación de su ámbito objetivo y la eliminación de la cláusula de nacionalidad.*

no se ha mencionado ningún convenio que se pactara con base a éste modelo como se explica en: *Vid. Supra. Capítulo 1. Apartado 1.9 La importancia del Modelo Convenio sobre Asistencia Mutua en Materia de Recaudación de 1981: La ampliación de su ámbito objetivo y la eliminación de la cláusula de nacionalidad.* También *cf.* GARCÍA PRATS, A. “Asistencia Mutua Internacional en materia de Recaudación Tributaria.” En la obra colectiva *Manual de Fiscalidad Internacional.* Instituto de Estudios Fiscales, España, 2007, p. 1257.

<sup>744</sup> El desarrollo de la asistencia en el cobro de créditos fiscales se ha desarrollado paralelamente con los convenios para evitar la doble tributación, como lo refiere GRAU RUIZ, A.: *La cooperación internacional para la recaudación de tributos: el procedimiento de asistencia mutua*, La Ley, Madrid, 2000, p. 148. “El desarrollo de la asistencia mutua ha discurrido paralelamente a la creación del derecho internacional tributario, a través de los convenios para evitar la doble imposición y la evasión y el fraude fiscal, destacando la labor de las Organizaciones internacionales para favorecer la colaboración entre administraciones tributarias nacionales mediante acuerdos multilaterales.” Ello porque recordemos que tanto el intercambio de información como la asistencia en el cobro de créditos fiscales fueron considerados como mecanismos indispensables para combatir el fraude y evasión fiscal que podría ser llevado a cabo en la aplicación de los tratados para evitar la doble imposición. *Vid. Supra. Capítulo 1. Apartado 1.6 El*

Desde nuestra perspectiva, otra razón que explica el motivo por el cual la asistencia para recaudar créditos extranjeros se desarrollara a través de los convenios para evitar la doble imposición radica en el hecho de que desde los primeros modelos de convenio desarrollados por la OCDE en 1963 y hasta antes del 2003, los comentarios del artículo 26, establecían que este tipo de asistencia se podría celebrar en acuerdos por separado, o bien, ésta podría ser introducida en el convenio de doble tributación cuando se considerara conveniente<sup>745</sup>.

Las cláusulas a través de las cuales se regulaba la asistencia en el cobro dentro de los Convenios bilaterales para evitar la doble tributación fueron muy variadas, clasificándose en básicas, reducidas o completas<sup>746</sup>.

---

*primer convenio de asistencia administrativa para el cobro de créditos fiscales desarrollado por la Sociedad de Naciones: Una medida para combatir el fraude y la evasión fiscal en la aplicación de los convenios para evitar la doble tributación.* En cuanto a la idoneidad del desarrollo de la asistencia en el cobro de créditos fiscales a través de convenios bilaterales GARCÍA PRATS, A.: *La Asistencia Mutua...*, cit., p. 9, expresa: “Debe prestarse especial atención, en primer lugar, a la aceptación y progresiva inclusión de dicha cláusula en los Convenios de doble imposición vigentes en la actualidad. A pesar de su no reconocimiento específico en los Modelos de Convenio, cada vez son más los Convenios de Doble Imposición que incorporan una cláusula específica, o al menos alguna mención en sus protocolos o en las cláusulas sobre intercambio de información, dedicada a la asistencia inter-administrativa en materia de recaudación de tributos. En la actualidad, son más de 200 los Convenios de doble imposición en materia de impuestos sobre la renta que contienen la misma, a los que deben sumarse aquellos dedicados a la imposición sucesoria que también contienen una cláusula similar.” En sentido similar RIBES RIBES, A.: *Ámbito subjetivo de...*, cit., pp. 270-271, refiere también que la asistencia bilateral es el medio idóneo para el desarrollo de la asistencia en el cobro de créditos fiscales al señalar: “En ese sentido, si bien existen modelos de convenio específicos de carácter bilateral en esta sede, los convenios de doble imposición se han revelado como el mecanismo ideal para la prestación de dicha asistencia, mediante la adición de una cláusula específica relativa a la cooperación recaudatoria bien a través de un nuevo artículo, o bien como apartado del intercambio de información. De hecho, en la actualidad son ya más de doscientos los convenios de doble imposición que contienen una referencia expresa a la asistencia recaudatoria inter administrativa en su articulado, sin contar aquellos otros que efectuar una explícita mención a esta modalidad de asistencia esos protocolos.”

<sup>745</sup> Cfr. con los comentarios del artículo 26 en: *Income and Capital Draft Model Convention and Commentary* (1963), *Models IBFD*. También vid. *Income and Capital Draft Model Convention and Commentary* (1977). *Models IBFD*.

<sup>746</sup> Dicha clasificación se ha referido por GARCÍA PRATS, F. A.: “La asistencia mutua en materia de recaudación tributaria”, *Documentos - Instituto de Estudios Fiscales*, 24, 2001, p. 25.

**Las cláusulas básicas.** Son aquellas en las que los Estados manifiestan su voluntad de prestarse mutuamente asistencia en el cobro de créditos fiscales, sin establecer la forma en la que operará esa ayuda, por lo que será en un acuerdo posterior en donde se fijarán las bases sobre las cuales las partes podrán ejercitar este tipo de ayuda, como la que se refleja en los Convenios entre Austria-Luxemburgo de 1962, Azerbayán-Kazajistán de 1996, o Islandia-Noruega<sup>747</sup>.

También pueden entrar dentro de esta clasificación aquellas cláusulas en las que se establece la asistencia en el cobro de créditos fiscales como una forma de vigilancia para garantizar la correcta aplicación de los tratados, en general los relativos para evitar la doble tributación, por lo que este tipo de ayuda sólo tendrá el alcance de recuperar los impuestos cubiertos por el convenio que no fueron enterados correctamente, como ejemplos de éstas se pueden citar los Convenios Bélgica-Chipre, Chipre-Estados Unidos, Bélgica-Checoslovaquia o Bélgica-Indonesia<sup>748</sup>.

**Las cláusulas reducidas.** Estas disposiciones contienen las bases para prestar la asistencia en el cobro de créditos fiscales, tales como la forma de prestarla, los requisitos que deben contener, dejando los aspectos secundarios fuera del Convenio, por lo que se establece una cláusula de reenvío que remite a las disposiciones legales que serán aplicables a los Estados cuando se preste este tipo de asistencia<sup>749</sup>.

---

<sup>747</sup> La definición que GARCÍA PRATS, F. A.: *Ibid.*, pp. 25-ss, proporciona es la siguiente: “En aquellos Convenios que optan por una cláusula reducida, los Estados manifiestan su voluntad de profundizar la cooperación administrativa en materia de recaudación tributaria, aunque dejan la concreción del mecanismo a un acuerdo posterior. En otras ocasiones, la cláusula se limita a establecer los mecanismos de vigilancia para garantizar la correcta aplicación del Convenio. Como puede colegirse fácilmente, este tipo de cláusulas no fija los mecanismos necesarios que permitan la aplicación de la habilitación contenida, necesitando de un acuerdo ulterior de las autoridades competentes para posibilitar su efectividad.”

<sup>748</sup> GARCÍA PRATS, A.: *La Asistencia Mutua...*, cit., p. 25.

<sup>749</sup> GARCÍA PRATS, A.: *Ibid.* “Los Convenios que recogen una cláusula básica establecen los presupuestos básicos que facultan a la realización de la cooperación en materia de recaudación, si bien dejan por regular aspectos que, siendo secundarios resultan asimismo relevantes en el normal desarrollo y aplicación de la

El inconveniente de esta cláusula es que se dejan por definir puntos importantes para prestar la ayuda en la recaudación tributaria, tales como en qué casos se prestará este tipo de asistencia, los legajos que se deben incluir al requerimiento de ayuda e incluso los supuestos en los que se podrían solicitar medidas cautelares para el cobro del crédito fiscal en cuestión, a menudo este tipo de cláusulas requiere del soporte de la legislación interna de los Estados parte para cubrir los vacíos jurídicos no contemplados en los instrumentos internacionales<sup>750</sup>.

**Las cláusulas completas.** Se refieren a aquellas que contemplan la mayoría de los supuestos que hacen posible la asistencia en el cobro de créditos fiscales, si bien no todos los convenios con este tipo de cláusulas cubren todos esos aspectos sí es posible encontrar en ellas una multiplicidad.

De esta manera, se prevé en las cláusulas completas, la forma en la que se debe realizar la solicitud de asistencia en el cobro de créditos fiscales, el listado de los documentos que se deben incluir, se establece el tipo de créditos a recaudar, el cómo se dará validez al título ejecutivo de la deuda, los casos en los que procede pedir este tipo de asistencia, aquellos en los que no será posible requerirla; los casos en los que procede la adopción de medidas cautelares, la procedencia de la autorización del diferimiento del pago, así como la cláusula de reenvío para definir el ámbito legal aplicable a la exacción de la deuda tributaria, el

---

cláusula. Estos Convenios se caracterizan por contener la habilitación para realizar las actividades de asistencia y los requisitos para solicitar la misma. Asimismo, contienen la cláusula de reenvío que determina el régimen jurídico aplicable a las actuaciones de recaudación-asistencia que debe desarrollar el Estado requerido, uniendo a estos aspectos básicos otros elementos puntuales que se recogen de forma incompleta. Así, se incluyen remisiones procedimentales para la fijación de los presupuestos de aplicación de la cláusula, los documentos que deben acompañar a la solicitud, o las condiciones para solicitar y adoptar medidas cautelares provisionales. Estas cláusulas plantean problemas en cuanto a la integración de aquellos aspectos que no quedan específicamente regulados en el Convenio, debiendo acudir a la normativa interna de los Estados miembros”

<sup>750</sup> García Prats, A.: *Ibid.*

procedimiento de transferencia del monto recaudado y finalmente, la forma de cobrar los gastos de ejecución.<sup>751</sup>

Se ha referido como uno de los convenios más completo el Convenio para evitar la doble imposición en materia de renta y patrimonio celebrado entre los Estados Unidos y Holanda, el cual regula de forma extensiva la forma en la que se prestará la asistencia en la recaudación de deudas tributarias e incluso la forma en la que se transferirán los créditos recaudados<sup>752</sup>.

De esta manera, la asistencia administrativa para el cobro de créditos fiscales que se había desarrollado extensamente en convenios específicos de liquidación y recaudación de impuestos (*assessment and tax collection*) fue reducida en la redacción de un solo artículo, tendencia que fue tomada por los organismos internacionales para ser incluida tanto en el Modelo Convenio de la OCDE como en el Modelo Convenio de la ONU<sup>753</sup>.

Con la inclusión del artículo 27 de asistencia en el cobro de créditos fiscales en el Modelo Convenio de la OCDE en 2003 y el correlativo 27 del Modelo Convenio de la ONU

---

<sup>751</sup> Cfr. GARCÍA PRATS, A.: *Ibid.*, pp. 26-ss, quien señala: “Finalmente, las cláusulas completas suponen la regulación más acabada de las condiciones, contenido y alcance de la asistencia en la recaudación de los tributos. De esta forma, estos Convenios recogen la habilitación para la solicitud/prestación de asistencia, la delimitación de las deudas tributarias a las que se refiere la asistencia, los documentos que deben acompañarse a la solicitud, los requisitos que deben concurrir para prestar la asistencia, los mecanismos de convalidación del título ejecutivo del Estado solicitante en el Estado requerido, la cláusula de reenvío para el establecimiento del régimen jurídico aplicable a la ejecución de la deuda tributaria, las excepciones a la obligación de prestar asistencia, las condiciones para adoptar medidas cautelares y provisionales, y otras cuestiones procedimentales como la incidencia temporal de las actuaciones realizadas por el Estado requerido, los mecanismos de transferencia de las cantidades recaudadas, o la distribución de los costes del procedimiento. Debe señalarse, no obstante, que no todos los Convenios contienen todos los aspectos aquí señalados, sino únicamente la mayoría de ellos.”

<sup>752</sup> Así lo menciona RIBES RIBES, A.: *Ámbito subjetivo de...*, cit., p. 271, “Entre otros destacamos el Convenio para evitar la doble imposición en materia de renta y patrimonio celebrado entre EE UU y Holanda que, tomando como premisa lo dispuesto en el artículo 26 CM EE UU, incluye los preceptos más extensos y detallados en cuanto a la asistencia en la recaudación y a la transferencia de los fondos recaudados concierne.”

<sup>753</sup> PICCIOTTO, S.: *International Business Taxation...*, cit., p. 252.



adicionado en 2011, se esperaba el desarrollo más o menos homogéneo de la asistencia en el cobro de créditos fiscales a través de las cláusulas modelo que son idénticas contenido y alcance<sup>754</sup>.

El hecho de que el artículo 27 establecido en el Modelo de la OCDE sea idéntico al de la OCDE se debe a que la ONU ha ponderado el desarrollo homogéneo de los convenios de doble imposición, por lo cual, sólo hace modificaciones cuando sus artículos lo requiere a fin de proveer una alternativa de negociación que equilibre los intereses entre los países en desarrollo y los desarrollados<sup>755</sup>.

En un epígrafe más adelante se analizarán de forma conjunta las cláusulas de asistencia en el cobro de créditos fiscales desarrolladas a través del artículo 27 del Modelo Convenio de la OCDE y de la ONU, pues como ya se ha mencionado las cláusulas establecidas en ambos modelos son iguales.

### **3.2 Principales causas por las que los Estados han utilizado escasamente la asistencia en la recaudación de créditos fiscales extranjeros.**

Como se ha analizado previamente, desde los inicios de los modelos sobre la asistencia mutua en el cobro de créditos fiscales los países no mostraron tradicionalmente su disposición de prestar este tipo de cooperación internacional, así, el Comité fiscal de la Liga

---

<sup>754</sup> Cfr. Artículo 27 del Modelo Convenio de la OCDE disponible en OECD: *Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version)*, OECD iLibrary, 2014, pp. 1-ss, fecha de consulta 18 septiembre 2018, en [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2015-full-version\\_9789264239081-en](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2015-full-version_9789264239081-en), así como el artículo 27 del Modelo Convenio de la ONU en: UNITED NATIONS: “United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries”, pp. 1-ss.

<sup>755</sup> Cfr. ARNOLD, B. J.; IBFD’S TAX TREATY UNIT: “UN Model (2011) Special Issue – The context and Contents”, *Bulletin for International Taxation*, IBFD, 2012, p. 587, señala que el Modelo Convenio ONU se basa en los modelos de la OCDE con alrededor de 25 pequeñas y largas diferencias. Asimismo para ver a detalle el proceso que dio origen a la inclusión del artículo 27 en el Modelo Convenio de la ONU Vid. *Supra*. Capítulo 1. Apartado 1.13 La importancia de la inclusión del artículo 27 de asistencia en la recaudación en el Modelo de la ONU: Un impulso para que los países en desarrollo la celebren.

de Naciones ya expresaba desde 1946 que los Estados habían mostrado desconfianza en la celebración este tipo de convenios debido a que se resistían a la idea de poner a disposición de autoridades extranjeras las instalaciones de las autoridades locales a fin de servir a los intereses de otros Estados<sup>756</sup>.

Además, la resistencia en prestar asistencia en la recaudación estaba basada en el hecho de que este tipo de prácticas muchas veces podría provocar que los capitales se invirtieran en otras jurisdicciones con un tratamiento fiscal más benéfico, de manera que la renuencia a celebrar este tipo de cooperación hizo de los 179 convenios que se firmaron hasta 1977, sólo un número limitado incluía un artículo suplementario sobre asistencia para la recaudación de tributos<sup>757</sup>.

Otra razón por la que los Estados deciden no incluir en sus convenios la cooperación internacional para la recaudación de créditos fiscales se debe a que este tipo de asistencia requiere que los procedimientos de cobro sean compatibles para recaudar una deuda tributaria, es por ello que este tipo de cooperación se ha contemplado entre países que tienen cercanía territorial y sistemas jurídicos afines como el tratado de asistencia en la recaudación multilateral nórdico<sup>758</sup>.

---

<sup>756</sup> *Vid. Supra.* Capítulo 1. Apartado 1.7 La importancia de los Modelos surgidos de las conferencias en México y en Londres del Comité Fiscal de la Sociedad de Naciones: La unificación de la cooperación administrativa en materia fiscal y la existencia de un referente para su celebración.

<sup>757</sup> *Vid. Supra.* Capítulo 1 . Apartado 1.7 La importancia de los Modelos surgidos de las conferencias en México y en Londres del Comité Fiscal de la Sociedad de Naciones: La unificación de la cooperación administrativa en materia fiscal y la existencia de un referente para su celebración.

<sup>758</sup> Respecto a la importancia en la homogeneidad para celebrar convenios en materia de asistencia en la recaudación autores como HELMINEN opinan que a pesar de que los Estados Miembros de la Unión Europea no son homogéneos en sus sistemas jurídicos, éstos podrían celebrar un convenio multilateral para evitar la doble tributación, apunta que dichos Estados han concluido Convenios Bilaterales entre ellos por lo que enfatiza que la diferencia en la tradición jurídica de cada Estado no impediría que celebraran un convenio multilateral, en virtud de que el convenio multilateral nórdico está basado en el Convenio Modelo de la OCDE que fue modificado para esos propósitos específicos, además que éstos Estados deben obedecer el derecho de la Unión Europea y objetivos del mercado interno. *Vid. HELMINEN, M.: The Nordic multilateral tax treaty as a model for a multilateral EU tax treaty*, IBFD, Amsterdam, 2013. Sin embargo,

Además de la diferencia en los sistemas tributarios de los Estados, se ha señalado como un obstáculo para celebrar este tipo de cooperación la falta de desarrollo técnico de las administraciones fiscales que en algunos casos incluso tienen dificultades para recaudar sus propios créditos<sup>759</sup>.

Los anteriores factores que inciden en la voluntad de los Estados para celebrar este tipo de cooperación también han sido tomadas en consideración por la OCDE. Así, este organismo recomienda que antes de incluir el artículo 27 del Modelo Convenio de la OCDE en sus convenios bilaterales se evalúe si sus normas internas son compatibles con el otro Estado y si el grado de desarrollo de sus administraciones es adecuado para prestar este tipo de asistencia<sup>760</sup>.

Desde nuestra perspectiva otra causa para no celebrar la asistencia internacional en el cobro de créditos fiscales se debe a que se ha considerado que este tipo de cooperación es

---

hay otros autores que consideran que este tipo de asistencia requiere de que los Estados contratantes compartan un mismo sistema jurídico así OBERSON resalta la importancia de la similitud de los sistemas jurídicos, demostrada por la práctica de Alemania, pues éste país ha concluido algunos tratados bilaterales con diversos grados de asistencia en la recaudación de impuestos conforme al artículo 27 con países que tienen un sistema legal comparable. OBERSON, X.: *General Report...*, cit., p. 25, cuestión que es compartida por otros autores *vid.* BAKER, P.; CZAKERT, E.; EIJSDEN, A.; GRAU RUIZ, A.; KANA, L.: “International Assistance in the Collection of Taxes”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 65, 2011, (No. 4/5).

<sup>759</sup> En este sentido OBERSON, X.: *General Report...*, cit., p. 25, afirma que el artículo 27 requiere de un alto nivel de cooperación entre las administraciones fiscales y causa problemas de implementación para algunos países, pone de ejemplo a Serbia cuya administración no es suficientemente desarrollada para estar en condiciones de colaborar con otras administraciones fiscales en este aspecto, por la misma razón Portugal, quien concluyó tres Convenios para Evitar la Doble Tributación con una provisión similar antes de 2003, posteriormente sólo ha concluido un Convenio con asistencia en la recaudación sólo en su Convenio para Evitar la Doble Tributación con Noruega. La diferencia de sistemas jurídicos y la falta de desarrollo de algunas administraciones fiscales fueron preocupaciones se manifestaron también por algunos países en desarrollo en la décima primera reunión de la ONU en Ginebra que tuvo como efecto el que un artículo 27 similar al establecido en el Modelo Convenio de la OCDE no se incluyera, en ese momento, en el Modelo Convenio ONU. *Vid. Supra. Capítulo 1. Apartado 1.13 La importancia de la inclusión del artículo 27 de asistencia en la recaudación en el Modelo de la ONU: Un impulso para que los países en desarrollo la celebren.*

<sup>760</sup> *Vid. Supra. Capítulo 1. Apartado 1.13 La importancia de la inclusión del artículo 27 de asistencia en la recaudación en el Modelo de la ONU: Un impulso para que los países en desarrollo la celebren.*

óptima sólo para países que comparten relaciones económicas y políticas muy estrechas<sup>761</sup>. Por lo cual se ha aconsejado la celebración de convenios multilaterales entre países con tales características como el Convenio Nórdico o el Convenio BENELUX al que nos hemos referido en epígrafes anteriores<sup>762</sup>.

Al respecto, la OCDE también recomienda que antes de pactar este tipo de asistencia, a través del artículo 27 de su Modelo Convenio, se valore la importancia de la inversión transfronteriza entre los Estados contratantes, cuestión que está en línea con la tendencia de celebrar convenios de asistencia internacional en el cobro de créditos fiscales sólo entre países que tienen relaciones comerciales y políticas cercanas.

Otro motivo por el cual los Estados no acceden a prestar asistencia en el cobro e créditos fiscales es el hecho de que los procedimientos para implementar este tipo de cooperación no han evolucionado a través de las décadas. Muestra de ello es que para su

---

<sup>761</sup> Cfr. HENGSLER, O.: “The Nordic Multilateral Tax Treaties for Avoidance of Double Taxation and on Mutual Assistance”, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 56, No. 8/9, p. 375. Quien señala que el convenio multilateral en asistencia mutua funciona muy bien, sin embargo considera que para hacer funcionar a este tipo de tratados, es indispensable trabajar de cerca con las autoridades competentes de los Estados, las reuniones regulares entre las autoridades responsables de los diferentes tratados y acuerdos son la clave del éxito pues teniendo reuniones regulares las partes pueden resolver malos entendidos o desacuerdos antes de que ello se convierta en un problema real.; GUSTAFSSON, U.: “Mutual Assistance in Tax Affairs Swedish National Report to the Conference of the European Association of Tax Law Professors in Santiago de Compostela, June 2009”, en *Mutual Assistance and Information Exchange*, vol. 8, España, (EATLP International Tax Law Series –), p. 8. Por su parte apunta que de acuerdo con la experiencia de Suecia, quien también ha firmado este instrumento multilateral, se debe tomar en consideración la legislación doméstica de todos los Estados firmantes. Así mismo reitera que las administraciones de los Estados firmantes se reúnen regularmente para discutir, evaluar y ajustar las dificultades que se presentan. HELMINEN, M.: *The Nordic multilateral tax treaty as a model for a multilateral EU tax treaty*, IBFD, Amsterdam, 2013, p. 362, manifiesta que este convenio multilateral ha sido muy exitoso debido a que los países signatarios son solo cinco, los cuales tienen una cultura similar, su sistema tributario es muy parecido y sus prácticas administrativas y económicas también son similares.

<sup>762</sup> Vid. Supra. Capítulo 1. Apartado 1.10 El desarrollo de la asistencia en la recaudación a través de los primeros convenios multilaterales y las premisas que dieron su origen. Recordemos que se había recomendado la implementación de la asistencia en la recaudación a través de convenios multilaterales, así lo reflejaron los comentarios al artículo 26, hasta antes de la aparición del artículo 27, que establecían que este tipo de asistencia se desarrollaba a través de convenios multilaterales. En el mismo sentido OBERSON, X.: General Report..., cit., p. 25, apunta que la asistencia en la recaudación de impuestos es mayormente implementada de una manera multilateral.

implementación se requiere iniciar procedimientos adicionales a los que necesitan para el cobro de los créditos propios como son la legalización de documentos y su traducción, cuestión que añade cargas administrativas adicionales a las administraciones tributarias quienes prefieren focalizar sus esfuerzos en recaudar los créditos propios<sup>763</sup>.

Las razones por las que los Estados no han pactado a través de convenios bilaterales la asistencia en el cobro de créditos fiscales deben ser superadas, debido a que la globalización ha impuesto a los Estados retos que pueden ser superados a través de la cooperación internacional conclusión a la que hemos llegado en un epígrafe anterior<sup>764</sup>.

Por lo que cabe preguntarse si la asistencia en la recaudación celebrada entre Estados en forma bilateral puede hacer frente a los nuevos retos de cooperación internacional que se requerirán una vez que los Estados tengan en su poder la información suficiente para liquidar los impuestos que le son debidos y para cobrarlos más allá de sus fronteras.

Es por ello que a continuación analizamos la asistencia internacional en el cobro de créditos fiscales regulada a través del artículo 27 del Modelo Convenio de la OCDE y del artículo 27 del Modelo Convenio de la ONU, a fin de valorar si la misma puede ser más eficiente y eficaz.

Debido a que los artículos 27 tanto del Modelo Convenio de la OCDE y del Convenio Modelo de la OCDE son idénticos, a continuación analizamos el artículo 27 del Modelo Convenio de la OCDE. Lo anterior, también obedece a que aquel cronológicamente surgió

---

<sup>763</sup> BAKER, P. Y OTROS: *International Assistance in...*, cit., p. 283, apuntan que algunas de las razones por las cuales la asistencia en la recaudación es inefectiva y lenta obedece al hecho de que ésta necesita de una estrecha relación entre las autoridades fiscales de los Estados porque se requiere una serie de detalles prácticos a solventar, otro problema se encuentra en que los instrumentos nacionales que permiten la ejecución de un crédito fiscal deben ser transformados y aceptados por el Estado requerido. Este proceso de transformación es normalmente es responsabilidad de una Corte localizada en el Estado requerido y finalmente por la necesidad de traducir todos los documentos relevantes para el cobro del crédito fiscal.

<sup>764</sup> Vid. Supra. Capítulo2. Apartado 2.1 El impacto del fenómeno de la globalización en la capacidad de los Estados para recaudar sus tributos y la cooperación internacional como alternativa de solución.

primero y es el artículo en el que se basó la ONU para establecer el correlativo artículo 27 de su Modelo Convenio. En un apartado específico haremos alusión a las diferencias de estos artículos que se encuentran en los Comentarios del artículo 27 del Modelo Convenio de la ONU.

### 3.3 Ámbito subjetivo de aplicación

El ámbito subjetivo de la asistencia mutua en el cobro de créditos fiscales es muy amplio pues se establece en el primer párrafo del artículo 27 del Modelo Convenio OCDE que este tipo de cooperación no estará restringida por el artículo 1º del mismo, lo cual quiere decir que la asistencia no está limitada a los impuestos determinados por las autoridades fiscales a los residentes de uno o de ambos Estados<sup>765</sup>.

La importancia del ámbito subjetivo de los convenios para prestar asistencia mutua en el cobro de créditos fiscales radica en que a través de ella se puede incluso vaciar de contenido el objeto de convenio, ello es así porque la **cláusula de residencia** limita la obligación de prestar asistencia administrativa en los casos en que la misma se solicita sobre un residente tanto del Estado requirente como del requerido, por su parte, la **cláusula de nacionalidad**, restringe dicha ayuda internacional debido a que se dirige respecto a un nacional del Estado requirente o requerido, el mayor impulsor de este tipo de cláusula ha sido los Estados Unidos de Norteamérica quienes frecuentemente las incluían en sus tratados para evitar la doble imposición que contenían cláusulas de asistencia en el cobro de créditos fiscales<sup>766</sup>.

---

<sup>765</sup> Cfr artículo 27 del Modelo Convenio de la OCDE en versión en Español en: OECD: *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio: versión abreviada*, 2010, Instituto de Estudios Fiscales / OECD, Paris, p. 426, fecha de consulta 9 septiembre 2018, en [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/modelo-de-convenio-tributario-sobre-la-renta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada\\_9789264184473-es](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/modelo-de-convenio-tributario-sobre-la-renta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada_9789264184473-es), y en su versión más reciente en inglés en: *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*: OECD Publishing-READ online, pp. 46-ss, fecha de consulta 23 septiembre 2018, en [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017\\_mtc\\_cond-2017-en](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en).

<sup>766</sup> En este sentido, GARCÍA PRATS, A.: *La Asistencia Mutua...*, cit., pp. 50-51, señala: “En segundo lugar,

En este sentido, la asistencia en la recaudación regulada en el artículo 27 del Convenio Modelo de la OCDE comprende a los nacionales, los residentes y a los no residentes del Estado en el que se solicita la asistencia, es decir, la asistencia en la recaudación se puede solicitar sobre cualquier persona<sup>767</sup>.

---

las exclusiones previstas en los Convenios pretenden proteger a determinadas personas o sujetos pasivos excluyéndoles de su ámbito subjetivo de aplicación. Se trata, probablemente, de la cláusula más relevante, en la medida en que su objeto puede llegar a vaciar de contenido la asistencia recaudatoria, al afectar a aquellos sujetos sobre los que se requiere la asistencia del Estado requerido, por lo que su inclusión incorpora un factor de debilidad a la cláusula y a su efectividad. Varias son las modalidades de dicha exclusión. - Cláusula de residencia. Por otra parte, otros Convenios excepcionan la prestación de asistencia recaudatoria cuando la solicitud se refiere y debe actuarse frente a los sujetos residentes del Estado requerido (Convenio entre Armenia y Bulgaria de 1995, o entre Armenia e Irán de 1995). - Cláusula de residencia. Por otra parte, otros Convenios excepcionan la prestación de asistencia recaudatoria cuando la solicitud se refiere y debe actuarse frente a los sujetos residentes del Estado requerido (Convenio entre Armenia y Bulgaria de 1995, o entre Armenia e Irán de 1995). - Otros Convenios optan por una excepción utilizando de forma combinada ambos criterios (Convenio entre Bélgica y Finlandia de 1954).” En el mismo sentido RIBES RIBES, A.: “Ámbito subjetivo de la asistencia mutua recaudatoria a la luz de la Directiva 2010/24/UE y los diversos instrumentos convencionales”, en M.A. Collado Yurrita, S. Moreno González (eds.) *Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria*, Atelier, Barcelona, 2012, p. 139, explica en qué consisten las cláusulas, así señala: “Asistimos, pues, a una dualidad de cláusulas subjetivas de exclusión susceptibles incorporarse a la articulación de los convenios para evitar la doble imposición internacional, cuáles son las siguientes:-cláusula de nacionalidad: Excepcionan la prestación de asistencia cuando está implica la actuación ejecutiva contra los propios nacionales del Estado requerido (personas físicas o jurídicas). La génesis de esta cláusula se remonta a los primigenios convenios modelo de la Sociedad de Naciones de México y Londres, destacando EEUU cómo país que frecuentemente incluye esta excepción en sus tratados bilaterales, Tal y como se aprecia en los suscritos con Canadá, Holanda y Dinamarca, respectivamente. No obstante ello, la aplicación de esta cláusula es sin duda cuestionable desde el punto de vista del principio de no discriminación por razón de la nacionalidad. Paralelamente, la cláusula podría atentar también contra las exigencias del principio de no discriminación en el ámbito de la EU, según la interpretación del mismo por el Tribunal de Luxemburgo, todo lo cual desaconseja su empleo en determinadas latitudes. – cláusula de residencia: en otras ocasiones, los estados contratantes excepcionan la obligación de prestar asistencia recaudatoria cuando la solicitud afecta a los sujetos residentes en el Estado requerido. Ejemplos de esta cláusula pueden encontrarse, entre otros, en los convenios firmados por Armenia en 1955 con Bulgaria y con Irán, respectivamente. Por último, cabe destacar asimismo tratados bilaterales que combinan ambas excepciones en una única cláusula, como ocurre en el convenio entre Bélgica y Finlandia de 1954.

<sup>767</sup> Baker, P.: *Double taxation agreements*, Sweet & Maxwell, London, 2014, p. 27, refiere que fue hasta el Modelo de la OECD en materia de asistencia en la recaudación tributaria, que se consideró la conveniencia de eliminar posibilidad de negarse a prestar asistencia cuando ésta se solicitase sobre un crédito debido por un Nacional. Este supuesto de negativa en función de la nacionalidad del contribuyente se contemplaba en los Modelos México y Londres, sin embargo, la OECD consideró que tal disposición reducía el ámbito de aplicación y por lo tanto la aplicación práctica de la asistencia en la recaudación. Por otra parte la cláusula en la que no se limita a asistencia en el cobro de créditos fiscales fue tomada del Modelo Convenio de Asistencia en el Cobro de Créditos Fiscales de 1981, al respecto *vid.* OECD: *Model Convention for mutual administrative assistance in the recovery of taxes claims. Report of the OECD*

Es decir, la ayuda para recaudar un crédito fiscal puede comprender además de los obligados tributarios sustitutos e incluso a terceras partes obligadas al pago del crédito tributario, lo cual se explica porque las leyes fiscales con el fin de obtener el pago de la deuda tributaria atribuyen la obligación de pago a personas distintas de las que realizaron el hecho imponible, en otras palabras la deuda tributaria se puede solicitar respecto de cualquier sujeto que no pueda oponerse a su pago, así lo ha confirmado el TEAC en las resoluciones de 19 de junio de 1999 y 23 de junio de 2000, aunque tales resoluciones fueron realizados respecto con la normativa comunitaria y asistencia en la recaudación tributaria, se considera que son igualmente aplicables para el artículo 27 del Modelo Convenio <sup>768</sup>.

Estos obligados tributarios pueden ser los empleadores quienes tienen la obligación de retener los impuestos de sus trabajadores y por lo tanto derivan en obligados tributarios o

---

*Committee on Fiscal Affairs*, Organization for Economic co-operation and development, Paris, 1981, p. 6. Asimismo el artículo 27 fue diseñado por la OECD tomando la tendencia de este modelo y del artículo 26 en materia de intercambio de información que tampoco limitaba el ámbito subjetivo al artículo 1º del Modelo Convenio de la OCDE. Así como el Convenio Multilateral de Asistencia Administrativa en Materia Fiscal elaborado por el Consejo de Europa y la OCDE *Infra. Capítulo 4. 4.5 Ámbito subjetivo de aplicación de la Convención Multilateral*.

<sup>768</sup> CALDERÓN CARRERO, J. M.: “Asistencia Administrativa en la Recaudación Tributaria”, en N. Carmona Fernández (ed.) *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*, 2013, CISS, Valencia, 2013, p. 749. “La asistencia puede requerirse respecto de todo tipo de sujetos que resulten deudores de un Tributo en virtud de la legislación del Estado requirente y que no puedan oponerse a la ejecución de dicha deuda en sede administrativa o judicial. Por lo tanto, la asistencia en la recaudación puede emplearse no sólo en relación con los contribuyentes, si no también frente a otro tipo de obligados tributarios como los sustitutos y los propios responsables tributarios (en este sentido se ha pronunciado el TEAC en las resoluciones de 19 de junio de 1999 y 23 de junio de 2000, en relación con la normativa comunitaria y asistencia en la recaudación tributaria).” En sentido similar. RIBES RIBES, A.: *Ámbito subjetivo de...*, cit., p. 274, señala que la asistencia en la recaudación puede solicitarse sobre cualquier deudor: “En consonancia con ello, el artículo 27.1 CM OCDE no restringe la virtualidad de la asistencia recaudatoria a los residentes en uno o en ambos estados contratantes, sino que incluye a cualquier tipo de deudor, Al igual que el artículo 26 del Convenio Modelo de EE UU de 2006.” En el mismo sentido establece HORTALÀ, J.: *Comentarios a la red española de convenios de doble imposición*, Thomson Aranzadi, Navarra, 2007, p. 822, al referirse al ámbito de asistencia que el artículo 27: “Indica además que dicha asistencia debe concederse sin perjuicio de los límites fijados por los artículos 1 y 2, por lo que incluso debería prestarse para recaudar la deuda tributaria originada con ocasión de un impuesto no incluido en el Convenio exigido a una persona que no es residente de ninguno de los Estados. El comité de asuntos Fiscales de la OCDE propone pues el ámbito más amplio de entre todos los posibles.”



incluso terceros que sin ser obligados directos al pago están en posesión de bienes que le pertenecen al obligado tributario, como los depósitos realizados en un banco<sup>769</sup>.

En este sentido de acuerdo con el artículo 32.2 de la Ley General Tributaria (LGT) es contribuyente “el sujeto pasivo que realiza el hecho imponible”. Esto es, la LGT confiere el termino de contribuyente a aquel que es obligado ante la Hacienda Pública específicamente, por haber realizado el hecho imponible de la obligación tributaria, en otras palabras, se

---

<sup>769</sup> El manual de la OCDE en la materia incluso refiere: “” COMITÉ SOBRE ASUNTOS FISCALES DE LA OCDE: *Manual de la OCDE sobre la Puesta en Práctica de la Asistencia en la Recaudación Tributaria*, OECD, 2007, p. 18. “Las personas comprendidas en el ámbito del artículo 27 y de las disposiciones sobre asistencia en la recaudación del Convenio CoE/OCDE incluyen al deudor y a terceras partes con o sin responsabilidad respecto del pago del crédito tributario. Las situaciones en las que se pueden considerar responsables a terceras personas varían entre los distintos países. La ley puede declarar a las partes intervinientes en ciertos contratos u operaciones co-obligados al pago de un impuesto debido en primera instancia por uno de ellos en relación con dichos contratos u operaciones. Los socios de una sociedad de personas por ejemplo, con frecuencia tienen responsabilidad mancomunada y solidaria respecto de las deudas de la sociedad, de forma que cualquier socio individual puede tener que pagar el impuesto debido por la sociedad de personas. En algunos países la obligación de pago de un impuesto se imputa a los sucesores del obligado tributario, por ejemplo, el propietario de un bien inmueble puede ser responsable del pago de los impuestos relacionados con dicha propiedad debidos por el propietario precedente en los ejercicios anteriores a la transmisión. Hay también países en los que los ejecutivos de más alto rango, como el director ejecutivo o los miembros del consejo de administración pueden, en determinadas circunstancias, ser responsables de las deudas tributarias de la sociedad. La tercera parte puede ser también una persona no responsable del pago de la deuda tributaria pero que posea dinero o activos susceptibles de embargo debidos al contribuyente (por ejemplo un empleador o un banco).” Ejemplos similares se establecen en los comentarios del Modelo Convenio de asistencia en la recaudación de 1981, *vid.* OECD: *Model Convention for mutual administrative assistance in the recovery of taxes claims. Report of the OECD Committee on Fiscal Affairs*, cit., p. 23. Al respecto GARCÍA PRATS, A.: *La Asistencia Mutua...*, cit., p. 35, explica a razón de contemplar como destinatarios de la asistencia en el cobro de créditos fiscales a sujetos distintos de aquellos que realizaron el hecho imponible “La generalización del sistema tributario como consecuencia de la mayor necesidad de ingresos públicos ha conllevado la aparición de diferentes y múltiples figuras jurídicas subjetivas de ocupan la posición pasiva de las obligaciones tributarias pecuniarias. Junto al tradicional contribuyente, auténtico obligado al pago por haber realizado el hecho imponible que somete el tributo y general la obligación tributaria, existen otros sujetos que también ocupan una posición pasiva en la relación jurídica, tales como los retenedores o los sustitutos del contribuyente. A estos deben añadirse otros sujetos que son llamados al pago de la deuda tributaria (responsables, sucesores tributarios *ex lege*, *inter vivos*, *mortis causa*) en garantía del pago de la misma, por lo que el sistema tributario reconoce una pluralidad de sujetos que pueden quedar obligados al cumplimiento de las obligaciones materiales de ingreso de las deudas tributarias.”

reserva esa categoría sólo al titular de la capacidad económica manifestada por el hecho imponible<sup>770</sup>.

Por lo cual ¿Podríamos decir que, en los anteriores convenios de asistencia en el cobro de créditos fiscales, que sólo contemplaban la definición de contribuyente, quedaban limitados a solicitar asistencia sólo respecto al sujeto pasivo de *iure* y no así a los sujetos pasivos de *facto*? Sobre este punto, se puede decir que el hecho de que las cláusulas de los convenios bilaterales no establezcan ninguna disposición en este sentido o en sentido contrario, permiten concluir que la solicitud pudiera dirigirse para cobrar un crédito fiscal contra el deudor principal o bien contra otros deudores que aparezcan durante el desarrollo del procedimiento económico coactivo, a pesar de que este procedimiento se hubiera iniciado con el deudor principal y se hubiera concluido con otro sujeto obligado al pago<sup>771</sup>.

Ello encuentra sustento en el hecho de que la aplicación de las medidas cautelares podría desvirtuarse como medidas preventivas y su posterior conversión a definitivas, es decir, por lo general las medidas precautorias se establecen en contra del deudor principal, sin embargo, a medida que avanza el procedimiento de cobro, la deuda puede continuarse en contra del deudor principal o bien sobre un deudor sustituto<sup>772</sup>.

En este sentido, ¿el procedimiento de asistencia en la recaudación del artículo 27 del Modelo Convenio puede dirigirse a cualquier sujeto pasivo de la relación tributaria pues es de esa manera que se desarrolla el procedimiento de cobro?

El artículo 27 del Modelo Convenio de la OCDE, introducido en el 2003 en su párrafo tercero establece lo siguiente:

---

<sup>770</sup> MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO; TEJERIZO LÓPEZ; CASADO OLLERO: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 28, Tecnos, Madrid, 2017, p. 260.

<sup>771</sup> GARCÍA PRATS, A.: *La Asistencia Mutua...*, cit., p. 37.

<sup>772</sup> García Prats, A.: *Ibid.*

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

El artículo antes citado establece que se prestará la asistencia en el cobro cuando el deudor sea una persona que conforme al Derecho de ese Estado no pueda impedir en ese momento su recaudación, ésta definición tan amplia, podría implicar que la deuda tributaria puede ser ejecutada sobre el deudor principal o bien sobre otros obligados tributarios al pago por mandato legal. Sin embargo, tal situación se le deja a la ley interna del Estado solicitante de la asistencia, pues sí conforme a su legislación interna es posible realizar el cobro sobre sujetos tributario de facto, entonces el Estado requerido prestará la asistencia en la recaudación para realizar el cobro del crédito extranjero de ese sujeto y tendrá que ser el obligado tributario quien demuestre que éste puede legalmente oponerse al pago.

Por lo tanto, la asistencia en el cobro de un crédito fiscal puede ser solicitada sobre un sujeto que no aparezca como deudor principal y originario de la deuda tributaria, sino con un tercero al cual la ley tributaria le asigna dicho carácter a fin de asegurar el pago del tributo<sup>773</sup>. Es decir, se entiende que la solicitud de cobro puede ser aplicable sobre cualquier sujeto pasivo de la deuda tributaria, ya sea deudor principal o bien en contra de otros deudores sobre los cuales se deba ejecutar el crédito tributario. Como pueden ser los obligados tributarios y los propios responsables tributarios<sup>774</sup>.

---

<sup>773</sup> GARCÍA PRATS, F. A.: “La asistencia internacional para la recaudación de deudas tributarias”, en A. Fernández Prieto, J.A. Rodríguez Ondarza (eds.) *Fiscalidad y planificación fiscal internacional*, Instituto de Estudios Económicos, España, 2003, p. 474.

<sup>774</sup> El Tribunal Económico-Administrativo Central ha confirmado la interpretación en el sentido de que la solicitud de asistencia en la recaudación puede comprender no sólo a los sujetos pasivos de la relación

El hecho de que el artículo 27 del modelo Convenio de la OCDE aclare que la solicitud de asistencia en la recaudación opera sobre cualquier sujeto que conforme a las leyes del Estado requirente no pueda impedir en ese momento su recaudación, puede ser útil cuando se trata de ejecutar un crédito tributario sobre las personas obligadas a retener o a recaudar el pago, las cuales, no obstante haber obtenido el monto del pago del crédito fiscal por parte del deudor principal, no lo enteran al fisco. En estos casos consideramos adecuado que la deuda se ejecute sobre ese tipo de deudores. Sin embargo, en los demás casos en los que el deudor principal debe realizar el pago de la deuda tributaria en primer lugar, sería recomendable que la ejecución del crédito se lleve a cabo sobre él, cuando se solicite la asistencia al cobro de créditos fiscales.

Ante la amplitud de esta cláusula en materia de cooperación internacional, es necesario que se dicten medidas pertinentes para la protección de los derechos de los contribuyentes quienes pueden ser requeridos de una deuda tributaria, aunque no hayan desarrollado el hecho imponible de la misma.

Es importante señalar que la amplitud de la cooperación internacional en materia de asistencia en el cobro de créditos fiscales debe siempre estar acompañada de medidas que aseguren la protección de los derechos de los contribuyentes, pues estos tendrían que hacer frente a requerimientos de otros Estados por haber participado en una operación comercial que los ha dejado en posición de deudor sustituto, con lo cual tendrían que defenderse en contra de leyes que podrían desconocer o incluso ante requerimientos de pago que se encuentran en otro idioma, lo cual podría obstaculizar el ejercicio de su derecho a tener una adecuada defensa.

---

tributaria que realizan el hecho imponible sino además a otros sujetos obligados al pago en las resoluciones de 19 de junio de 1999 y 23 de junio de 2000. En este sentido *vid.* CALDERÓN CARRERO, J. M.: “Intercambio de Información”, en N. Carmona Fernández (ed.) *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*, Junio 2013, CISS, Valencia, 2013, p. 749.

### 3.4 Impuestos incluidos

El artículo 27 incluido Modelo Convenio de la OCDE sigue la tendencia de ampliar la cobertura de los impuestos sobre los cuales se puede pedir asistencia en la recaudación como lo había recomendado la OCDE varios años atrás <sup>775</sup>.

Así, el primer párrafo del artículo 27 analizado dispone que la asistencia no estará restringida por los artículos 1 y 2, lo cual quiere decir que la asistencia no está limitada a los impuestos comprendidos por el Convenio, por lo cual la ayuda en el cobro de los créditos fiscales contemplada en el artículo 27 del Modelo Convenio de OCDE comprende cualquier impuesto de toda naturaleza y denominación, es decir, la asistencia en la recaudación se podrá solicitar sobre créditos que le pertenezcan a los Estados contratantes o bien a autoridades locales en sus subdivisiones políticas y sobre cualquier impuesto, incluso cuando no se encuentre dentro de los impuestos detallados en el artículo 2 del Convenio <sup>776</sup>.

---

<sup>775</sup> Desde las recomendaciones en materia de evasión y elusión fiscal adoptadas en el seno del Consejo de la OECD el 21 de septiembre de 1977, se resaltó la conveniencia para los Estados firmantes de los convenios para evitar la doble tributación y para los contribuyentes de buena fe, el hecho de que en la cooperación administrativa se desarrollara y en particular en la relativa a la recaudación de impuestos incluso cuando este tipo de cooperación no estuviera ligado a los convenios para evitar la doble tributación. OECD: *Model Convention for mutual administrative assistance in the recovery of taxes claims. Report of the OECD Committee on Fiscal Affairs*, cit., p. 5.

<sup>776</sup> Así se especifica en: COMITÉ SOBRE ASUNTOS FISCALES DE LA OCDE: *Manual de la OCDE sobre la Puesta en Práctica de la Asistencia en la Recaudación Tributaria*, cit., p. 8. Al respecto GARCÍA PRATS, F. A.: *La asistencia internacional...*, cit., p. 472, señala que “En cualquier caso, debe significarse que el ámbito de aplicación del artículo 27 y de la asistencia para la recaudación queda desvinculado del ámbito propio del convenio, no remitiéndose únicamente a los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, como de forma expresa establece el párrafo primero de dicho artículo; si bien el ámbito de aplicación del artículo 27 debería coincidir con el de la artículo 26 relativo al intercambio de información, efectos de permitir la solicitud, obtención y transmisión de información necesaria para la recaudación de la deuda - párrafo 13 de los comentarios-.” En sentido similar opine BAKER, P.: *Double taxation agreements*, cit., pp. 27-4 Por su parte OBERSON, X.: *International exchange of information in tax matters: towards global transparency*, 2a, Edward Elgar Publishing, Cheltenham, 2018, p. 50, señala que este tipo de asistencia está conectada a la asistencia en materia de intercambio de información pues las mismas comparten un ámbito de aplicación amplio.

Recordemos que fue hasta el Modelo desarrollado por la OCDE de asistencia administrativa mutua en materia de recaudación de impuestos (*Model Convention for mutual administrative assistance in the recovery of taxes claims. Report of the OECD Committee on Fiscal Affairs*) -en adelante Modelo de Convenio para la asistencia en la recaudación de 1981- que la OCDE tomó la postura de ampliar la cobertura del convenio de asistencia en la recaudación a todo tipo de impuestos, esto como consecuencia de que el Convenio se desarrolló de forma independiente a los convenios para evitar la doble tributación<sup>777</sup>.

En un inicio el Modelo de Asistencia Administrativa y Judicial en materia de Recaudación de Impuestos desarrollado por el Grupo de Expertos auspiciados por la Sociedad de Naciones en 1925 que fue publicado en 1928 relativo a la asistencia administrativa o judicial de recaudación de impuestos no establecía expresamente que los impuestos estaban limitados o no, simplemente se refería a que los Estados podrían dentro de su territorio recaudar impuestos debidos a otro Estado<sup>778</sup>. Sin embargo, como el Modelo antes mencionado, fue desarrollado en conjunto con los dos Modelos para evitar la doble tributación, los cuales comprendían a los impuestos directos personales e impersonales, es posible interpretar que la asistencia en la recaudación estaría limitada a tales impuestos<sup>779</sup>.

La misma tendencia fue seguida por el proyecto de Modelo convenio para la Asistencia Mutua Administrativa para la liquidación y recaudación de impuestos sobre la

---

<sup>777</sup> Al respect vid. OECD: *Model Convention for mutual administrative assistance in the recovery of taxes claims. Report of the OECD Committee on Fiscal Affairs*, cit., pp. 11 y 25.

<sup>778</sup> LEAGUE OF NATIONS: *Double Taxation and Tax Evasion Report and Resolutions submitted by the Technical Experts to the Financial Committee of the League of Nations*, Ginebra, 1925, p. 35.

<sup>779</sup> El reporte del grupo de expertos estableció que las convenciones para evitar la doble tributación debían contener medidas en contra el fraude y la evasión fiscal destinada a prevenir cualquier abuso originado con la aplicación de tales tratados, así al desarrollar las medidas para resolver estos problemas el comité de expertos expresó que se debían tomar en consideración esas medidas contra el fraude y la evasión fiscal conjuntamente con los convenios para evitar la doble tributación. *Vid.* LEAGUE OF NATIONS: *Ibid.*, p. 27. Asimismo *vid.* la version publicada en: LEAGUE OF NATIONS, *Double Taxation and Tax Evasion Report presented by General Meeting of Governments Experts on Double Taxation and Tax Evasion*, cit., vol. II.ECONOMIC AND FINANCIAL 1928.II.49., p. 1.

renta, la propiedad y sucesiones, desarrollado a partir de las reuniones en México y Londres de 1946, mismo que además de unificar la asistencia administrativa, relativa a la determinación de impuestos y recaudación, en un solo instrumento aunque separado de los convenios para evitar la doble tributación, establecía que la cooperación entre las administraciones tributarias para la liquidación y recaudación debía limitarse a los impuestos en relación con el cual la doble imposición se estuviera evitando<sup>780</sup>.

Por otra parte, debe reconocerse que la ampliación del ámbito de aplicación a los impuestos determinados por el convenio también obedece a que en este tipo de asistencia la OCDE fue congruente con la línea tomada en el año 2000 con la modificación al artículo 26 en materia de intercambio de información en el sentido de ampliar el ámbito objetivo del intercambio de información de los impuestos cubiertos por el convenio de doble imposición a todos los impuestos integrantes del sistema tributario de los Estados contratantes<sup>781</sup>.

La influencia de ampliar el ámbito de aplicación de la asistencia administrativa también puede deberse al Modelo Convenio de EEUU el cual en lugar de limitar la asistencia a los impuestos cubiertos por el convenio permite el intercambio de datos para efecto de aplicar todos los impuestos integrantes del sistema tributario de los Estados contratantes; esta cualidad del modelo podría haber permeado, pues actualmente existe cierto consenso

---

<sup>780</sup> LEAGUE OF NATIONS: Fiscal Committee London and Mexico Model Tax Conventions Commentary and Text, vol. C.88.M.88.1946.II.A, 1946

<sup>781</sup> *Cfr.* GARCÍA PRATS, A.: *La Asistencia Mutua...*, cit., p. 1263, quien también opina que el artículo 27 del Modelo Convenio sigue la tendencia tomada por el artículo 26 del Modelo Convenio de la OECD en el 2000, año en el se amplió su ámbito de aplicación. Respecto a dicha modificación CALDERÓN CARRERO, J. M.: “El procedimiento de intercambio de información establecido en los convenios de doble imposición basados en el modelo de convenio de la OCDE”, en *Fiscalidad Internacional*, 4a, CEF, Madrid, 2010, p. 1979 En el año 2000 se modificó el artículo 26.1 a fin de que los Estados contratantes pudieran intercambiar informaciones necesarias “para aplicar lo dispuesto en el presente convenio o en la legislación nacional de los Estados contratantes relativa a los impuestos de toda clase y denominación percibidos por los Estados contratantes...” , en la misma línea se estableció que “El intercambio de información no vendría limitada por los artículos 1 y 2”. La ampliación del ámbito objetivo del intercambio de información es obvia pues se cambia de los impuestos cubiertos por el CDI a todos los impuestos integrantes del sistema tributario de los Estados contratantes.

respecto a la conveniencia de ampliar el uso de la cláusula de intercambio de información, incluida la información necesaria para recaudar impuestos, a los efectos del conjunto de los impuestos que integran el sistema tributario de los Estados<sup>782</sup>.

La política fiscal de los Estados Unidos casi desde sus inicios incluyó con un fuerte énfasis en sus tratados para evitar la doble tributación a la cooperación administrativa, en particular, al libre acceso de información al sistema fiscal interno de los Estados contratantes en la etapa de recaudación tributaria<sup>783</sup>.

El ámbito del intercambio de información se hace una distinción entre la *minor clause* y la *major clause*, en la primera se refiere a cuando el intercambio de información objeto del convenio debe desplegarse en relación con la aplicación del convenio para evitar la doble tributación o de la legislación interna relativa a los impuestos cubiertos en el convenio<sup>784</sup>.

---

<sup>782</sup> Cfr. CALDERÓN CARRERO, J. M.: “Algunas consideraciones en torno a la interrelación entre los Convenios de Doble Imposición y el Derecho Comunitario Europeo: ¿Hacia la “Comunitarización” De Los CDIS?”, *Documentos - Instituto de Estudios Fiscales*, 2010, (DOC. N.º 4/02), pp. 1978-1979, quien opina que la disposición del Modelo de EEUU fue introducida al MCOUDE en su versión 2000-2008.

<sup>783</sup> Cfr. ROSENBLUM, H. D.; LANGBEIN, S. I.: “United States Tax Treaty Policy: An Overview”, *Columbia Journal of Transnational Law*, vol. 19, 1981, p. 374, quienes analizan la evolución de la política fiscal de los Convenios fiscales negociados por los Estados Unidos señalan: El primer convenio fiscal de los Estados Unidos en general tuvo un propósito limitado, fue principalmente presidido por la tributación de las ganancias en la navegación y fue firmado con Francia en 1932. Dicho convenio no contenía provisiones sobre cooperación administrativa en material de intercambio de información y tampoco contenía cláusulas de no discriminación ni seguía los temas cubiertos por el modelo de 1927-28 de la Liga de Naciones. Sin embargo, el Convenio firmado posteriormente entre Estados Unidos y Suecia en 1939 y ratificado en 1940 y un nuevo convenio firmado con Francia el mismo año, es decir en 1939 aunque ratificado hasta después del final de la Segunda Guerra Mundial, sí contenían cláusulas de cooperación administrativa en particular el intercambio de información.

<sup>784</sup> El autor señala que: “Por lo tanto sólo puede intercambiarse información que resulta necesaria para la aplicación de un precepto del convenio o de una disposición de la legislación interna del Estado requirente concerniente a un impuesto comprendido en el ámbito de aplicación del convenio. Si el CDI de que se trata comprende el IRPF, el IS o el IP no puede transmitirse información al objeto del iva o de un gravamen aduanero”. *Vid.* CALDERÓN CARRERO, J. M.: *El procedimiento de intercambio de información establecido en los convenios de doble imposición basados en el modelo de convenio de la OCDE...*, cit., pp. 1978-1979.



La llamada *major clause* es aquella en donde existe la posibilidad de usar la información intercambiada para garantizar la aplicación de la legislación fiscal interna de los Estados contratantes, en cambio, la *minor clause* implica la aplicación para del Convenio de doble imposición e incluye la legislación interna con el convenio, la cual está presente en la mayoría de los convenios de doble imposición suscritos entre los años sesenta y setenta al haberse negociado siguiendo el primer Modelo<sup>785</sup>.

En este sentido podríamos decir que la asistencia en la recaudación introducida en el Modelo convenio de OCDE en 2003 y en el Modelo Convenio de la ONU en 2011, superan la *minor clause* y la *major clause*, porque el artículo 27 queda desvinculado del ámbito de aplicación del propio convenio, pues no sólo se refiere a los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, sino que el mismo, permite la asistencia en el cobro de cualquier impuesto ya sea establecido por los Estados contratantes, sus divisiones políticas o autoridades locales<sup>786</sup>.

---

<sup>785</sup> CALDERÓN CARRERO, J. M.: “Tendencias actuales en materia de intercambio de información entre Administraciones Tributarias”, *Documentos - Instituto de Estudios Fiscales*, 16, 2001, p. 5. A partir del Modelo 1977 donde se consagró la *major clause*, esto es, la posibilidad de utilizar el intercambio de información para garantizar la aplicación de la legislación fiscal interna de los Estados contratantes. Las otras versiones del MCOCDE especialmente la de 2005-2008 y otros modelos elaborados por el departamento del tesoro de EEUU en 1981, 1996 y 2006 no hicieron más que intensificar esta funcionalidad antifraude. CALDERÓN CARRERO, J. M.: *El procedimiento de intercambio de información establecido en los convenios de doble imposición basados en el modelo de convenio de la OCDE...*, cit., p. 1211. Asimismo, ROSEMBUJ para diferenciar entre la *minor clause* y la *major clause* ha señalado que “La doctrina ya había advertido que tal y como está redactado el artículo 26 en ambos Modelos, significa un propósito que trasciende la evitación de la doble imposición para incursionar en la lucha contra la evasión fiscal, justificado por la referencia a las legislaciones internas. El criterio inspirador del intercambio de información, de la relación comunicacional, consiste no sólo en aquel que es necesario o relevante para la aplicación del convenio (“minor information clause”) sino, también, la que puede solicitar la efectividad de las leyes locales de los Estados. La interpretación de la forma más amplia posible de la regla confirma que el contenido de la relación comunicacional tiene poco que ver con la doble imposición y mucho con los intereses fiscales de los Estados contratantes. (su derecho a la recaudación)” ROSEMBUJ, T.: *Intercambio Internacional de Información Tributaria*, Edicions Universitat de Barcelona, 2004, pp. 46-47.

<sup>786</sup> Al respecto *vid.* Artículo 27, párrafo 2, en: OECD: *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio*, cit., p. 9, el cual debe confrontarse con su versión en inglés más actual en: OECD: *Model Convention for mutual administrative assistance in the recovery of taxes claims. Report of the OECD Committee on Fiscal Affairs*, cit., p. 9, para corroborar que el artículo 27 no ha sido modificado por la OCDE, en la actualización del Modelo Convenio *vid.* OECD: “Model Tax Convention (Condensed Version)” OECD: “2017 Update to the OECD Model Tax Convention”, *OECD*, fecha de consulta en

Por otra parte, se ha señalado que el término “impuesto” utilizado por el artículo 27, podría generar inseguridad jurídica, pues establece que se entenderá por crédito fiscal toda suma adeudada en concepto de cualquier impuesto exigido por los Estados contratantes sus subdivisiones políticas o entidades locales, sin embargo, no está claro si el término utilizado se refiere sólo a impuestos o bien a contribuciones en general, en cuyo caso la cobertura de la asistencia sería mucho más amplia.

Lo anterior, porque si bien el término “*tax*” utilizado por el artículo 27 podría traducirse como contribución, la versión en francés del mismo artículo 27 utiliza el término “*impôt*”, lo cual apunta a que la intención del artículo analizado es que queden cubiertos todos los impuestos pero no así todas las contribuciones<sup>787</sup>.

Se ha sugerido que la OCDE realice un cambio en la redacción del artículo 27 para aclarar si el crédito fiscal incluye a todos los impuestos o bien a todas las contribuciones, con el fin de tener certeza sobre qué conceptos se puede solicitar asistencia en el cobro de créditos fiscales<sup>788</sup>, sin embargo el artículo 27 hasta la versión del Modelo Convenio de la OCDE de 2017 en inglés y la correspondiente en francés de 2014 no ha modificado el término *tax* ni

---

<http://www.oecd.org/ctp/treaties/2017-update-model-tax-convention.pdf>.

<sup>787</sup> En el mismo sentido señala GARCÍA PRATS, A.: *Asistencia mutua internacional...*, cit., p. 1265. “El artículo 27.1 extiende la cooperación administrativa en materia de recaudación de deudas a cualquier importe debido en relación con impuestos de cualquier tipo o descripción exigidos por parte de los Estados contratantes, sus divisiones políticas o autoridades locales, con la condición de que dicha tributación no resulte contraria con el Convenio o con cualquier otro instrumento del que los Estados Contratantes sean partes (traducción del autor del original inglés). A pesar de que la redacción literal del término inglés permitiría su traducción como tributo, su cotejo con la expresión francesa debe llevarnos a restringir el ámbito de la cooperación administrativa recaudatoria de los impuestos.”

<sup>788</sup> En el mismo sentido se ha pronunciado GARCÍA PRATS, A.: *Ibid.*, pp. 1265-1266. “La misma falta de univocidad entre los diferentes términos utilizados en las diferentes versiones idiomáticas del Modelo (*tax*, *impôt*), y la diferente concreción de su significado en las diferentes tradiciones jurídicas y los diferentes ordenamientos deberían precipitar un cambio en la redacción del Modelo Convenio, a efectos de propiciar una mayor claridad -sobre la diferente formulación del concepto de tributo.”

*impôt*, subsistiendo hasta nuestros días la diferencia de significados que puede tener ese concepto en las diferentes tradiciones jurídicas<sup>789</sup>.

Cabe mencionar que, en los comentarios al Modelo Convenio de la OCDE, se deja la opción de que los Estados establezcan una lista de los impuestos sobre los cuales desean prestarse asistencia mutuamente, con lo cual se superaría la falta de inseguridad jurídica que el término impuesto genera<sup>790</sup>.

Otra opción, aunque el Modelo Convenio de la OCDE no la menciona, es que los Estados aclaren si el término impuesto que se emplea en el modelo se refiere únicamente a los impuestos del sistema jurídico de las partes, o bien, si se refiere a todas las contribuciones, de esta manera se tendría certeza sobre qué conceptos sería posible prestar asistencia.

No obstante, la amplia cobertura respecto de los impuestos que se pueden recaudar tiene un límite, pues se establece que no se podrá solicitar asistencia cuando el impuesto sea contrario al convenio o a cualquier otro instrumento del cual los Estados contratantes sean parte, esta limitación aplicaría sólo aquellos tributos que vulneraran frontalmente el convenio de doble imposición como podría ser la recaudación de un impuesto discriminatorio<sup>791</sup>.

---

<sup>789</sup> Vid. artículo 27 en su versión en inglés en: Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017: pp. 508-ss y su versión en francés en: OECD: Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune : Version abrégée 2014, OECD Publishing-READ online, pp. 470-ss, fecha de consulta 23 septiembre 2018, en [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/modele-de-convention-fiscale-concernant-le-revenu-et-la-fortune-version-abreegee-2014\\_mtc\\_cond-2014-fr](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/modele-de-convention-fiscale-concernant-le-revenu-et-la-fortune-version-abreegee-2014_mtc_cond-2014-fr).

<sup>790</sup> Al respecto GARCÍA PRATS, A.: *Asistencia mutua internacional...*, cit., p. 1266, refiere: “Por ello La práctica habitual convencional suele especificar los impuestos a los que se refiere la asistencia. Así por ejemplo, el convenio del Consejo de Europa y de la OCDE de 1988 se refiere, asimismo, a los impuestos directos e indirectos, en general, incluyendo además las contribuciones a la Seguridad Social (art. 2), aunque especificando los objetos de los impuestos afectados. También el modelo de 1981 dejaba de explicitar los impuestos afectados por la asistencia, pretendiendo con ello que la misma pudiera afectar a cualquier tipo de impuestos (Comentario al artículo dos, párrafo uno, del modelo de 1981); pero a diferencia de la versión actual del artículo 27 del Modelo de Convenio, preveía la mención en una lista de los impuestos afectados.”

<sup>791</sup> Calderón Carrero habla de dicha limitación al convenio cuando analiza el Modelo Convenio de la OCDE que en el año 2000 modificó el artículo 26.1 a fin de que los Estados contratantes pudieran

No obstante, el esfuerzo de la OCDE por ampliar la cobertura de los impuestos sobre los cuales se puede solicitar asistencia en la recaudación se ha señalado que, en últimas fechas, la mayor parte de los convenios bilaterales que contienen la cláusula de asistencia en la recaudación comprendían solamente el impuesto sobre la renta y el patrimonio<sup>792</sup>.

La explicación de esta tendencia la encontramos en que generalmente la asistencia en la recaudación se pactaba dentro de una cláusula en los Convenios para evitar la doble tributación, que conforme al artículo 2 del Modelo Convenio de la OCDE está limitado precisamente a los impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio, que son el objeto del convenio<sup>793</sup>.

Por su parte, el artículo 27 del Modelo Convenio de ONU establece la misma disposición que su artículo homólogo establecido en el Modelo Convenio de la OCDE, el cual, en los comentarios establece la posibilidad de que los Estados puedan limitar la asistencia en la recaudación con referencia al artículo 1, esto es, sobre los sujetos sobre los cuales se puede pedir la asistencia en el cobro, sin embargo, tales comentarios no hacen mención sobre la posibilidad de limitar el ámbito de aplicación de la asistencia en la recaudación en cuanto a los impuestos que comprenden tal asistencia, por lo cual, el modelo

---

intercambiar informaciones necesarias “para aplicar lo dispuesto en el presente convenio o en la legislación nacional de los Estados contratantes relativa a los impuestos de toda clase y denominación percibidos por los Estados contratantes...” sin embargo, consideramos que tal ejemplo también aplica al caso de la asistencia administrativa para el cobro de créditos fiscales, por tratarse de una disposición de contenido y alcance idéntico que se refiere a otra forma de asistencia administrativa como es el intercambio de información. *Vid.* CALDERÓN CARRERO, J. M.: *El procedimiento de intercambio de información establecido en los convenios de doble imposición basados en el modelo de convenio de la OCDE...*, cit., pp. 1978-1979.

<sup>792</sup> Así se refiere en: COMITÉ SOBRE ASUNTOS FISCALES DE LA OCDE: Manual de la OCDE sobre la Puesta en Práctica de la Asistencia en la Recaudación Tributaria, cit., p. 8.

<sup>793</sup> GARCÍA PRATS, F. A.: *La asistencia internacional...*, cit., p. 1264, señala que en España todos los convenios con cláusula de asistencia en el cobro de créditos fiscales sólo comprenden a los artículos 1 y 2 del Convenio.

de la ONU también sigue la tendencia de aplicar la asistencia en el cobro de créditos fiscales a todos los impuestos que comprenden el sistema fiscal de los Estados contratantes<sup>794</sup>.

Lo deseable en esta materia es que todas las contribuciones de los sistemas jurídicos de los Estados parte, estén cubiertas por la asistencia en la recaudación, de tal manera que no importando el lugar en donde los contribuyentes tengan sus activos los Estados puedan recaudar los impuestos que son debidos, con lo cual se lograría que todos los contribuyentes cumplieran con su obligación del sostenimiento de los gastos públicos y no sólo unos cuantos que ante la falta de posibilidades de movilidad se convierten en los únicos susceptibles de hacerlo, de esta manera se desincentivaría además la deslocalización de activos con fines meramente tributarios, lo que a la larga haría que los sistemas tributarios fueran más equitativos.

### **3.5 Créditos tributarios sobre los que se puede asistir**

El artículo 27 del Modelo Convenio de la OCDE, establece su propia definición de qué debe entenderse por crédito fiscal, la cual incluye cualquier impuesto de toda clase y naturaleza exigibles por los Estados contratantes, subdivisiones políticas, o entidades locales y además intereses, sanciones administrativas y costes de recaudación o de establecimiento de medidas cautelares relacionadas con dicho importe<sup>795</sup>.

De la misma manera que la Convención Multilateral, el artículo 27 del Modelo

---

<sup>794</sup> Cfr. UNITED NATIONS: United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries..., cit. Comentarios al párrafo I del Modelo Convenio ONU.

<sup>795</sup> La definición que el artículo 27 proporciona es la siguiente: “La expresión crédito tributario en el sentido de este artículo significa todo importe debido en concepto de impuestos de toda clase y naturaleza exigibles por los Estados contratantes, subdivisiones políticas, o entidades locales, en la medida en que esta imposición no sea contraria al presente convenio o a cualquier otro instrumento del que los Estados contratantes sean parte; la expresión comprende igualmente los intereses, sanciones administrativas y costes de recaudación o de establecimiento de medidas cautelares relacionadas con dicho importe.” *Vid.* en: OECD: *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio*, cit., p. 42. *Cfr.* Con la última versión del Modelo Convenio de la OCDE disponible en inglés en: OECD: *Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version)*, cit., p. 66.

Convenio de la OCDE realiza una *definición amplia de “crédito fiscal”* en la medida que no sólo incluye al impuesto en si mismo, porque además se engloban los intereses que se generen por la falta de pago, las multas administrativas y, los gastos que se generen por su ejecución<sup>796</sup>.

Desafortunadamente ni la del artículo 27 del Modelo de Convenio de la OCDE ni los comentarios a éste ofrece una definición de lo que se debe entender por cada uno de estos conceptos, por lo cual será la legislación interna de cada uno de los Estados la que le dé contenido y alcance<sup>797</sup>.

Se ha referido que la definición proporcionada por la OCDE en el precepto analizado se ha obtenido de la Convención Multilateral qué sí incluye en su informe explicativo la definición y alcance de lo que debe entenderse por intereses, multas administrativas y gastos de ejecución, que son analizados más adelante<sup>798</sup>.

Al respecto, se ha criticado especialmente la inclusión de las multas administrativas

---

<sup>796</sup> Como se indica en: COMITÉ SOBRE ASUNTOS FISCALES DE LA OCDE: *Manual de la OCDE sobre la Puesta en Práctica de la Asistencia en la Recaudación Tributaria*, cit., lo que se debe entender por crédito fiscal: “20. Los créditos tributarios los intereses de demora acumulados, las multas y sanciones impuestas por razón del incumplimiento y los costes en los que haya incurrido el estado requirente en el proceso recaudatorio. Los instrumentos jurídicos definen con precisión la expresión crédito tributario”. En el mismo sentido señala GARCÍA PRATS, F. A.: *La asistencia internacional...*, cit., p. 473, una definición amplia de deuda tributaria lo es cuando se incluye además del propio impuesto adeudado a las sanciones tributarias. La definición parece haber sido tomada de la Convención Multilateral *vid. Infra. Capítulo 4. Epígrafe 4.7 El concepto amplio de crédito fiscal que incluye los intereses, multas y costos.*

<sup>797</sup> GARCÍA PRATS, A.: *Asistencia mutua internacional...*, cit., p. 1272. “Ante la pluralidad de componentes que aumentan El importe de la deuda de los obligados tributarios, el diferente fundamento que encuentra en cada ordenamiento nacional, y su composición particularizada en cada ordenamiento, el modelo de convenio opta por una fórmula genérica y suficientemente comprensiva de la deuda tributaria afectada por la asistencia, y por el silencio absoluto en la aclaración de significado de los términos empleados en el Modelo por parte de los Comentarios, quedando de este modo su utilidad interpretativa marginada frente a su función orientativa de la negociación del Convenio. Ante dicha omisión, y en virtud de lo dispuesto en el artículo 3.2 del Modelo de Convenio, será la legislación del Estado que aplica el Convenio la que deberá concretar el significado de dicha expresión de acuerdo con su normativa tributaria interna respectiva.”

<sup>798</sup> Vid. *Infra*. En este Capítulo. Apartado 3.5 Créditos tributarios sobre los que se puede asistir.

dentro del concepto de crédito fiscal porque que éstas se rigen por principios diferentes a los establecidos para la determinación de la contribución causada y sus accesorios, pues las sanciones administrativas se rigen por principios similares a los penales como el de audiencia al interesado y separación entre instrucción del procedimiento y resolución de este, los cuales deben ser respetados al tratar de realizar su cobro internacionalmente<sup>799</sup>.

Como se verá con mayor detalle más adelante, la falta de cumplimiento de los principios que rigen a las sanciones administrativas como el notificar previamente al interesado la resolución por la que se impone, puede derivar en que el Estado requerido decline una petición de asistencia para su cobro porque como lo ha determinado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) en el caso 32/2017 corresponde a la autoridad requirente “crear, antes de presentar una petición de cobro, las condiciones en las que la autoridad requerida pueda prestar su asistencia útilmente y de conformidad con los principios fundamentales del Derecho de la Unión” de acuerdo con la Directiva 2010/24/UE<sup>800</sup>.

### **3.6 Obligación de prestar asistencia en el cobro de créditos fiscales y la renovación de los requisitos de procedibilidad.**

El artículo 27 del Modelo Convenio de la OCDE establece la obligación de prestar asistencia, la norma se diseñó para establecer la obligación de prestar asistencia en el cobro de créditos fiscales de tal manera que no se deja opción al Estado requirente de negarse en ejecutar una deuda extranjera, lo cual se desprende del párrafo primero del artículo 27 por la expresión “se prestarán” que contiene una norma <sup>801</sup>.

---

<sup>799</sup> Vid. *Infra*. En este Capítulo. Apartado 3.5 Créditos tributarios sobre los que se puede asistir.

<sup>800</sup> *Vid.* Sentencia de 26 de abril de 2018, *Eamonn Donnellan /The Revenue Commissioners*, C-34/17, ECLI:EU:C:2018:282, apartado 61.

<sup>801</sup> En el mismo sentido el párrafo 51 del Manual de asistencia en la recaudación. *Vid.* COMITÉ SOBRE ASUNTOS FISCALES DE LA OCDE: *Manual de la OCDE sobre la Puesta en Práctica de la Asistencia en la Recaudación Tributaria*, cit., p. 15.

Algunos convenios bilaterales han diseñado la cláusula que contienen a la asistencia en la recaudación de forma discrecional, bajo la cual los Estados que reciben una petición de ayuda puede decidir discrecionalmente si prestan la asistencia requerida o no, en cambio existen otras normas como la establecida en el artículo 27 que establecen la obligación de prestarla una vez cumplidos ciertos requisitos y sujeto a limitaciones.

Así por ejemplo en la práctica convencional de Estados Unidos, se habían establecido una diferencia entre “*authority*” en contraste con “*obligation*” en donde en el primer caso no existía la obligación como tal de prestar asistencia y quedaba a discreción del Estado requerido el proporcionarla, sin embargo, en el segundo caso, sí existía la obligación del Estado requerido de prestar la asistencia en la recaudación, por lo que este tenía que hacer todo lo necesario para asistir al Estado requirente<sup>802</sup>.

De esta manera, el artículo 27 del Modelo Convenio opta por establecer la obligación de prestar asistencia en el cobro de créditos fiscales a fin de que los Estados no puedan negarse a cobrar un crédito extranjero cuando se reúnan los requisitos exigidos por el artículo 27 que se detallan a continuación.

Los requisitos para que la asistencia en la recaudación de un crédito fiscal pueda ser solicitada son fundamentalmente los siguientes<sup>803</sup>:

---

<sup>802</sup> Para Grau Ruiz la distinción doctrinal entre “*obligation*” y “*authority*” sólo tiene una distinción doctrinal que no se refleja en la realidad. *Vid.* GRAU RUIZ, M. A.: *Mutual assistance for the recovery of tax claims*, cit., p. 75.

<sup>803</sup> Cfr con párrafo 3 del artículo 27 en *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*: p. 47. Al respecto, GARCÍA PRATS, A.: *Asistencia mutua internacional...*, cit., p. 1274, también identifica que los requisitos de la asistencia para el cobro de créditos fiscales son: “La deuda debe ser ejecutable en el Estado requirente; El obligado tributario no debe disponer de mecanismos para impedir la ejecución de la deuda”. Coincide también CALDERÓN CARRERO, J. M.: *Intercambio de Información...*, cit., p. 749, al señalar: “Para que pueda solicitarse la asistencia deben concurrir dos requisitos: a) que la deuda sea ejecutable en el Estado requirente, y b) que el sujeto afectado por la recaudación no pueda impedir la misma.



- Cuando un crédito tributario de un Estado contratante sea exigible en virtud del derecho de ese Estado.
- Que el deudor sea una persona que no pueda impedir la recaudación del crédito fiscal.

La primera condición para que se pueda solicitar asistencia en el cobro de créditos fiscales, es que la deuda tributaria sea exigible conforme a las leyes del Estado requirente, lo cual implica que el crédito fiscal puede no ser definitivo en términos administrativos o judiciales, pero se requiere además que el deudor tributario no pueda impedir su recaudación de acuerdo con tales disposiciones jurídicas<sup>804</sup>.

Así, se abandona el principio de *res judicata* que había sido propuesto como base angular de la asistencia en la recaudación en el modelo propuesto por la Sociedad de Naciones en 1927 que preveía que la asistencia en la recaudación de impuestos debía solicitarse únicamente si los mismos eran definitivos y en este sentido tal requisito se cumplía sólo cuando la deuda tributaria no podía impugnarse ante los tribunales, incluso se requería que se adjuntara a la solicitud documentos que probaran la *res judicata* de la deuda tributaria<sup>805</sup>.

---

<sup>804</sup> Los comentarios al artículo 27 confirman esta interpretación al establecer que: “El crédito tributario debe ser exigible en virtud de la legislación del Estado solicitante y adeudado por una persona que en ese momento no puede, conforme a esa legislación, impedir su recaudación. Esto ocurre cuando el Estado solicitante tiene derecho, en virtud de su legislación nacional a recaudar el crédito tributario y cuando la persona que debe la suma en cuestión no tiene la posibilidad de oponerse a esta recaudación ni en el plano administrativo ni en el judicial.” En el mismo sentido refiere CALDERÓN CARRERO, J. M.: *Intercambio de Información...*, cit., p. 749, que: “No Se exige, por lo tanto, que la deuda tributaria sea firme administrativa o judicialmente para poder solicitar la asistencia.” En sentido similar FALCÓN Y TELLA, R.; PULIDO GUERRA, E.: *Derecho fiscal internacional*, 3ª, Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, Madrid, 2018, p. 207, señala: “la asistencia mutua puede referirse al cobro de créditos vencidos, líquidos y exigibles, que sean inmediatamente ejecutivos, es decir que no hayan sido suspendidos ni aplazados en el Estado del que procedan.”

<sup>805</sup> LEAGUE OF NATIONS: Double Taxation and Tax Evasion Report and Resolutions submitted by the Technical Experts to the Financial Committee of the League of Nations, cit., p. 35.

De esta manera se deja de concebir a la asistencia en la recaudación como un mecanismo de última posibilidad o “*last resort mechanism*”, con lo cual la OCDE flexibiliza la utilización de este mecanismo de recaudación, dejando atrás uno de los principios sobre los cuales se había acuñado la asistencia en la recaudación, en los Modelos de Convenio precedentes como lo son los propuestos por la Sociedad de Naciones en 1927 y el Modelo de Convenio México-Londres de 1943 y 1946; el propuesto por la OCDE, Modelo de Convenio para la asistencia en la recaudación de 1981 y la Convención Multilateral de 1988 y renovada mediante protocolo de 2010<sup>806</sup>.

El cambio de este principio en la asistencia en la recaudación debiera permitir una actuación más rápida en la ejecución de los créditos tributarios, debido a que los Estados no tendrán que esperar a que las deudas tributarias sean firmes en última instancia, cuestión que en muchas ocasiones lleva mucho tiempo y hace que la deuda tributaria sea más difícil de recuperar<sup>807</sup>.

---

<sup>806</sup> En el mismo sentido señala GARCÍA PRATS, A.: *Asistencia mutua internacional...*, cit., p. 1275, que: “El Modelo de Convenio de la OCDE ha optado, por tanto, por facilitar las condiciones de prestación de la asistencia a la recaudación, relajando los requisitos existentes en otros Modelos de Convenio o los presentes en muchos Convenios de doble imposición hasta el momento de aprobación de dicho Modelo. Lejos queda la exigencia de algunos convenios que articulaba dicha asistencia como un mecanismo de último grado -*last resort mechanism*- lo que exigía que el Estado hubiera agotado todas sus posibilidades legales y administrativas de cobro a su disposición antes de poder solicitar asistencia de otro Estado.” Como se ha explicado en el Capítulo 2 la asistencia en la recaudación era vista con desconfianza por lo cual se exigía no sólo que la deuda fuera ejecutable de forma definitiva sino además que la deuda no fuera recuperable en el Estado requirente *Vid. Supra. Capítulo 1. Apartado 1.7 La importancia de los Modelos surgidos de las conferencias en México y en Londres del Comité Fiscal de la Sociedad de Naciones: La unificación de la cooperación administrativa en materia fiscal y la existencia de un referente para su celebración*. De igual manera, en el Modelo de Convenio para la asistencia en la recaudación de 1981 se requería que la deuda tributaria no pudiera ser recurrida y que el Estado requerido hubiera tomado las medidas necesarias para recuperar los créditos en su territorio, por lo que sólo se podría solicitar asistencia cuando hubiera tenido considerables dificultades para recaudarlos. Al respecto *Vid. Supra. Capítulo 1. Apartado 1.9 La importancia del Modelo Convenio sobre Asistencia Mutua en Materia de Recaudación de 1981: La ampliación de su ámbito objetivo y la eliminación de la cláusula de nacionalidad*.

<sup>807</sup> Vid. OCDE; CONSEJO DE EUROPA: Texto del Informe Explicativo Revisado de La Convención Sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal enmendada por Protocolo, 2011, p. 23. Los comentarios a la Convención Multilateral ponen de manifiesto que muchos Estados se oponen a prestar asistencia en el cobro de créditos fiscales antiguos. También el Manual OCDE de asistencia en la recaudación resalta el hecho de que los créditos antiguos presentan complicaciones en su recaudación por

Efectivamente, el aspecto positivo de esta flexibilización de la asistencia en la recaudación, se ve reflejado en el hecho de que permitirá utilizar este tipo de cooperación de forma más inmediata y sin tener que demostrar que el crédito ha sido resuelto en forma definitiva, en muchas ocasiones los juicios llevan muchos años y para cuando se dicta la sentencia definitiva puede ser que el contribuyente ya no tenga bienes, así mismo, la medida que el tiempo pasa disminuyen las posibilidades de cobro del crédito fiscal<sup>808</sup>.

Sin embargo, habría que reflexionar si esta flexibilización ayudará a que las administraciones tributarias cooperen entre sí en mayor medida, recordemos que por regla general un Estado debiera ser capaz de recaudar sus deudas tributarias en su propio territorio (concepción soberana) y sólo cuando los límites de su territorio le impiden ir más allá y perseguir al deudor tributario debiera utilizar la cooperación internacional, en este sentido los Estados ayudarían a un Estado que ha agotado sus medios internos para ejecutar un crédito y no tiene más recursos que la ayuda de otro Estado, sin embargo, cuando esta figura jurídica permite a un Estado el pedir ese tipo de cooperación sin haber agotado sus medios internos para recaudar e incluso permite que el Estado siga cobrando en su propio territorio el mismo crédito al mismo tiempo que se pide la cooperación, los Estados podrían mostrar renuencia a colaborar bajo estas condiciones<sup>809</sup>.

---

lo que no es deseable trasladar esa carga a los Estados cooperantes. Cfr con el párrafo 43 en: COMITÉ SOBRE ASUNTOS FISCALES DE LA OCDE: Manual de la OCDE sobre la Puesta en Práctica de la Asistencia en la Recaudación Tributaria, cit., p. 14. “Son muchos los países que no desean que se solicite su ayuda para recaudar créditos muy antiguos debido a la carga de trabajo que puede suponer para el estado requerido, y por el hecho de que la posibilidad de cobro disminuye rápidamente con la antigüedad del crédito.”

<sup>808</sup> En España por ejemplo, refiere LAGO MONTERO: “Del estado actual de la litigiosidad y sus causas determinantes. La escasa mutabilidad de los factores que la generan”, en *Litigiosidad tributaria: estado, causas y remedios*, obra colectiva por él dirigida, Aranzadi, Navarra, 2018, p. 31. “Sigue faltándonos en España información estadística más precisa acerca de este problema. Como estamos viendo, las fuentes conocidas cifran entre 3 o 4 cientos de miles las reclamaciones y los recursos pendientes resolver en los tribunales económico-administrativos y contencioso-administrativos, con demoras en la tramitación que alcanzan de uno a cuatro años en cada vía en alguna Comunidad Autónoma.”

<sup>809</sup> En este sentido García Prats pone como ejemplo el hecho de que un Estado pueda solicitar la asistencia en la recaudación frente al contribuyente, a pesar de que pueda seguir ejercitando sus medios de cobro ante un tercero responsable tributario. *Vid.* GARCÍA PRATS, A.: *Asistencia mutua internacional...*, cit., p.

Consideramos que la posibilidad de realizar peticiones de asistencia en el cobro de créditos fiscales que aún no son firmes debiera tenerse como un recurso excepcional, en donde el Estado sólo después de haber agotado los medios a su alcance, no pueda realizar el cobro del crédito que le es debido.

Lo anterior con el fin de preservar la eficacia de esta medida de cooperación, pues de otra manera, si un Estado recibe continuamente solicitudes de asistencia en la recaudación que después derivan en un acto anulado, el esfuerzo para su recaudación no habrá valido la pena y ambos Estados habrán desgastado sus recursos inútilmente.

Por otra parte, si las solicitudes de asistencia en la recaudación se realizan sobre un crédito fiscal que pudo haber sido cobrado internamente, los Estados tenderán a dejar de cooperar, pues ya es suficiente con la carga administrativa que los Estados tienen para recaudar sus propias deudas tributarias como para invertir sus recursos en asistir en la recaudación de otros Estados en créditos que pudieron haberse cobrado en el Estado requirente, por lo cual se mantiene en como una excepción a la obligación de prestar asistencia el que el Estado requirente no hubiera agotado todos los medios a su alcance para cobrar el crédito en su territorio<sup>810</sup>.

Por otra parte, no deben dejarse de lado los derechos de los contribuyentes, pues en caso de que un órgano jurisdiccional en vía administrativa o judicial determinara que la deuda tributaria ha sido liquidada de forma ilegal o bien que su cuantía es menor, se debe asegurar que la solicitud de recaudación debe ser de inmediato retirada o suspendida según sea el caso<sup>811</sup>.

---

1275.

<sup>810</sup> Vid. *Infra*. En este Capítulo. Apartado 3.8.3 Excepciones a la obligación de prestar asistencia.

<sup>811</sup> Sobre este tema, los comentarios al artículo 27 del Modelo Convenio de OCDE determinan que En el caso de que se hubiera realizado una solicitud de asistencia para el cobro de un crédito fiscal y las condiciones sobre las cuales se había solicitado dejan de actualizarse, el Estado requerente debe de notificar de inmediato el cambio de situación jurídica y en su caso la suspensión o la retirada de la petición.

El requisito de ultima posibilidad en la asistencia en la recaudación permitía que se aseguraran los derechos de los contribuyentes, pues sólo se podía ejercitar esta cooperación cuando la deuda tributaria no podría ser impugnada, asegurando de esta manera que el contribuyente ha tenido la oportunidad de oponerse a la misma por los medios legales correspondientes y cuando el dicho Estado hubiera agotado los medios para recaudar la deuda en su propio territorio<sup>812</sup>.

La remoción del requisito de que la deuda tributaria fuera definitiva, obliga a que los Estados establezcan garantías de los contribuyentes suficientes para que no se ejecuten a través de este mecanismo de cooperación deudas anuladas, así debiera establecerse tanto en la legislación del Estado requirente como del requerido una disposición expresa que obligara a dichos Estados a solicitar inmediatamente la suspensión o el retiro de la petición de cobro internacional y a su vez un mecanismo para que el contribuyente pueda solicitar esta posibilidad incluso directamente ante el Estado requerido.

El artículo 27 párrafo 7 prevé la posibilidad de que sea el Estado requirente quien solicite de inmediato la suspensión o el retiro de la solicitud de asistencia, sin embargo, ante la urgencia de la paralización de los mecanismos de recaudación de una deuda que ha sido declarada nula, se debiera prever la posibilidad del que el contribuyente solicite directamente ante el Estado requerido la suspensión inmediata de la su ejecución, a reserva de que el Estado requirente realice posteriormente la petición formal ante dicho Estado cooperante<sup>813</sup>.

---

Cfr con el comentario número 29 en castellano en: OECD: *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio*, cit., p. 433.

<sup>812</sup> En este sentido GRAU RUIZ, A.: *Mutual Assistance for the Collection of Tax Claims...*, cit., p. 244, afirma que el agotamiento previo de las posibilidades de recaudar la deuda tributaria en las formas que las leyes nacionales del Estado requerido lo permiten, muestra un notable principio de naturaleza subsidiaria que hace más fuertes los derechos de los contribuyentes y que el Estado requerido efectúe esfuerzos por encima de lo razonable para recaudarla.

<sup>813</sup> Vid. el comentario 29 del artículo 27 en el Modelo Convenio de la OCDE en castellano en: OECD: *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio*, cit., p. 433. Asimismo, cfr. Con la versión en inglés del Modelo Convenio de la OCDE en *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*: pp. 514 y 515.

### 3.7 Habilitación normativa para la ejecución de una deuda tributaria no firme.

Para que sea posible ejecutar una deuda tributaria que se esté controvirtiendo en la fase administrativa o bien en la judicial, a través de la asistencia en el cobro de créditos fiscales, es necesario en primer lugar que las leyes del Estado que solicita la asistencia lo permitan y en segundo que la legislación interna del Estado solicitado también establezca esta posibilidad<sup>814</sup>.

Por lo cual, si conforme a las leyes del Estado solicitante no es posible ejecutar una deuda que no es definitiva, no obstante que en el Estado requerido sí se establezca dicha posibilidad no se podrá solicitar esta cooperación internacional, así la asistencia en el cobro puede solicitarse sobre créditos líquidos y exigibles que sean inmediatamente ejecutivos, es decir, que no hayan sido suspendidos o aplazados en el Estado de que proceden<sup>815</sup>.

Por ejemplo, en México una deuda puede ser ejecutada una vez que es determinada, cuando hayan transcurrido los plazos para impugnarla, pero incluso cuando la deuda sea impugnada ya sea a través de un recurso de revocación ante la propia autoridad o bien ante

---

<sup>814</sup> Los comentarios al artículo 27 del Modelo Convenio de la OCDE aclara que en algunos países es posible recaudar los impuestos adeudados cuando está pendiente de resolverse un recurso administrativo o judicial que cuestiona su legalidad y monto, por lo cual se podrá solicitar asistencia en el cobro de dicho crédito siempre que la legislación del Estado requerido permita su recaudación aún cuando existan medios de defensa pendientes de resolver sobre la legalidad o cuantía del crédito. Adicionalmente, los comentarios establecen una alternativa para el caso de que la legislación del Estado requerido no permita su recaudación en tales circunstancias, estableciendo que se permitirá su cobro como si las leyes del Estado requerido lo permitieran. Cfr con los comentarios al artículo 27 en castellano en: OECD: *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio*, cit., p. 430. Así como los comentarios al artículo 27 en la versión más reciente del Modelo Convenio de la OCDE en inglés en: *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*: p. 512. En el mismo sentido CALDERÓN CARRERO, J. M.: *Intercambio de Información...*, cit., p. 749, afirma: “Así, la existencia de un litigio pendiente sobre la legalidad o ejecutabilidad de la deuda no impide la solicitud y prestación de asistencia si en el Estado requirente este hecho no con lleva a la suspensión de la ejecución de la deuda tributaria, salvo cuando, con arreglo a las normas del Estado requerido debe abstenerse de entrar a discutir la validez o legalidad tanto de la deuda exigida como de su ejecutividad.

<sup>815</sup> FALCÓN Y TELLA, R.; PULIDO GUERRA, E.: *Derecho fiscal...*, cit., pp. 204-208.

algún órgano jurisdiccional, la deuda puede ser ejecutada si ésta no se garantiza en el término indicado por la Ley<sup>816</sup>.

La disposición anterior, es congruente con el procedimiento de cobro, pues la asistencia contenida en el artículo 27 del Convenio habilita a un Estado a cobrar los créditos fiscales que le son debidos, sin las limitaciones de sus fronteras, por lo cual si el Estado requirente puede en términos de sus leyes domésticas solicitar el pago de una deuda tributaria dentro de su territorio, debiera en consecuencia poder hacerlo de la misma manera fuera de su territorio con base en la cooperación internacional. De la misma manera, un contribuyente debe tener derecho a ser requerido del pago de un tributo bajo las mismas condiciones en las que se encontraría obligado a pagarlo de encontrarse en el Estado que se generó la deuda.

La lógica de dicha habilitación se explica porque en la asistencia en la recaudación se despliegan los procedimientos que establecen las leyes del Estado requerido como si se tratara de un crédito propio, por lo que si bajo dicha legislación no existe la posibilidad de ejecutar una deuda que está siendo recurrida por medios administrativos o judiciales, en consecuencia se debe habilitar a través de una cláusula de índole internacional aplicable a los créditos extranjeros.

Por otra parte, incluso cuando en el Estado requerido no sea posible recaudar un crédito que está pendiente de ser resuelto en la etapa jurisdiccional, si la legislación del Estado requirente lo permite, es posible la solicitud de asistencia de un crédito fiscal ejecutable no firme, sin embargo, debe habilitarse esta posibilidad, los comentarios al artículo 27 proporcionan un modelo de cláusula para ello<sup>817</sup>.

---

<sup>816</sup> Artículos 144 y 145 del Código Fiscal de la Federación.

<sup>817</sup> La cláusula que propone el Modelo Convenio para habilitar la ejecución de una deuda exigible no firme del Estado requirente es la siguiente: “cuando un crédito tributario de un Estado contratante sea exigible en virtud del derecho de ese Estado y el deudor sea una persona que conforme al Derecho de ese Estado no pueda impedir en ese momento su recaudación, las autoridades competentes del otro Estado contratante, a petición de las autoridades competentes del primer Estado, aceptarán dicho crédito tributario para los fines de su recaudación por ese otro Estado. Dicho otro Estado recaudará el crédito tributario de acuerdo

De esta manera, puede darse el caso que en un Estado requirente el crédito pueda ser exigible aún y cuando se han interpuesto medios de defensa, pero en el Estado requerido puede ser que su legislación doméstica no le permita realizar la recaudación de un crédito fiscal en el caso de que se hubieran interpuesto medios de defensa, en tal situación, no sería posible cumplir con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 27, pues el Estado requerido no podría aplicar sus leyes para ejecutar el crédito extranjero como si se tratara de uno propio, por lo que los comentarios proporcionan una alternativa para hacer posible la ejecución incluso en ese escenario<sup>818</sup>.”

Por lo tanto, el hecho de que un crédito tributario pueda ser ejecutable y que el contribuyente deudor no pueda rehusarse al pago de éste, se rige por las reglas del Estado requirente, sin que el Estado requerido pueda realizar el análisis de la validez o legalidad de la deuda exigida o de su ejecutividad<sup>819</sup>.

Sin embargo, sí es posible que el Estado solicitado se pronuncie sobre el procedimiento de ejecución que se lleva a cabo en el Estado requerido así se ha pronunciado el TEAC en las sentencias de 19 de junio de 1999 y 23 de junio de 2000, así como la RTEAC del 1 de febrero de 2007 y la STSJ Baleares del 12 de marzo de 2009, JUR/2009/261115 en

---

con lo dispuesto en su legislación relativa a la aplicación y recaudación de sus propios tributos como si se trataran de un crédito tributario propio que cumpliera los requisitos para permitir que ese otro Estado hiciera la petición en virtud de este apartado.” Cfr con el comentario 16 del Modelo Convenio de la OCDE en su versión en castellano en: OECD: *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio*, cit., p. 430. Así como con la versión más reciente en inglés en: *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*: p. 512.

<sup>818</sup> OECD: *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio: versión abreviada*, Organisation for Economic Co-operation and Development, Paris, 2012, p. 430, fecha de consulta 22 noviembre 2015, en <http://www.oecd-ilibrary.org/content/book/9789264184473-es> En el mismo sentido se explica esta opción en el Párrafo 31 en: COMITÉ SOBRE ASUNTOS FISCALES DE LA OCDE: *Manual de la OCDE sobre la Puesta en Práctica de la Asistencia en la Recaudación Tributaria*, cit., p. 12.

<sup>819</sup> Como lo refiere GARCÍA PRATS, A.: *La Asistencia Mutua...*, cit., p. 53. En atención al principio de autonomía procedimental, los Convenios no especifican el régimen jurídico que debe resultar aplicable a la deuda tributaria cuyo cobro se pretende en el Estado requerido, por lo que, en aplicación de la *lex loci*, será la legislación de dicho Estado la que determine el mismo.



el cual se determinó que se podría dejar en estado de indefensión al contribuyente por la falta de traducción de los documentos emitidos por las autoridades alemanas<sup>820</sup>.

### **3.8 Limitaciones a la obligación de asistir en cobro de créditos extranjeros**

#### **3.8.1 Normas que rigen los plazos de prescripción**

Las normas que rigen los plazos de prescripción de los créditos tributarios sobre los cuales se presta la asistencia en la recaudación, son aquellos determinados por las normas del Estado requirente, esto es congruente porque las normas aplicables al crédito sobre el cual se solicita la asistencia en la recaudación son las del Estado requirente, dicho crédito fiscal ha nacido bajo las normas tributarias del Estado requirente y por lo tanto debe obedecer las reglas de este. El hecho de que su cobro se lleve a cabo en otra jurisdicción obedece a que su ejecución no fue posible en el Estado en el que surgió y por ello es necesaria la ayuda de otro Estado para que el crédito fiscal se ejecute y con ello se cumplan con las leyes tributarias del Estado en el que dicha deuda fiscal nació<sup>821</sup>.

---

<sup>820</sup> CALDERÓN CARRERO, J. M.: *Intercambio de Información...*, cit., p. 749 También *vid.* MORENO GONZÁLEZ, S.; COLLADO YURRITA, M. A.: “Reflexiones en torno a la asistencia mutua en la Ley General Tributaria”, en *Estudios sobre el fraude fiscal e intercambio de información tributaria.*, Atelier, 2012, p. 217.

<sup>821</sup> En este sentido GARCÍA PRATS, A.: *La Asistencia Mutua...*, cit., p. 54, enfatiza que en la mayoría de los convenios internacionales se establece que será la legislación del Estado requirente la que rige los plazos de prescripción de la deuda tributaria. “Con carácter general, la regla común contenida en los Convenios establece que es la normativa del Estado solicitante la que fija el periodo de prescripción de las actuaciones a realizar por el Estado requerido, en cuanto es el que establece el periodo de validez y la pendencia de la deuda tributaria.” Al respecto GRAU RUIZ, A.: *Mutual Assistance for the Collection of Tax Claims...*, cit., p. 245. refiere que entre otras cuestiones las relativas al tiempo en el que se debe ejercitar la potestad de cobro deben estar contenida en las reglas de la asistencia en el cobro de créditos fiscales ya sea en su modalidad bilateral o multilateral.

El artículo 27 apartado 3 establece que “...Dicho otro Estado recaudará el crédito tributario de acuerdo con lo dispuesto por su legislación relativa a la aplicación y recaudación de sus propios impuestos como si se tratara de un crédito tributario propio”<sup>822</sup>.

Lo cual quiere decir que la habilitación en la aplicación de la legislación del otro Estado sólo será a efectos de recaudar los impuestos, en consecuencia, las demás disposiciones aplicables al crédito tributario serán las del Estado en donde el crédito fiscal ha surgido. Así el apartado 5 establece que el crédito tributario objeto de la asistencia en la recaudación “... no estará sujeto en ese Estado a la prescripción o prelación aplicables a los créditos tributarios conforme a su Derecho interno por razón de su naturaleza de crédito tributario”<sup>823</sup>.

Así se aclara que los plazos de prescripción serán los que se establezcan en la legislación del Estado requirente, por lo cual, aunque los plazos de prescripción en el Estado requerido sean menores que los establecidos en el Estado requirente, al momento de ejecutar el crédito al que nos hemos referido, deben prevalecer los plazos de Estado requirente, los comentarios al artículo 27 establecen la posibilidad de que los Estados acuerden lo contrario, sin embargo, por regla general debe atenderse a los plazos de prescripción del Estado en el que nació el crédito tributario<sup>824</sup>.

Por otra parte, para el caso en que no existan plazos de prescripción o bien estos plazos sean mucho más largos de los establecidos en la legislación de alguno de los Estados

---

<sup>822</sup> Apartado 3 del Artículo 27 del Modelo Convenio de la OCDE. *Vid.* en OECD: *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio*, cit., p. 39.

<sup>823</sup> Apartado 5 del artículo 27 del Modelo Convenio de la OCDE OECD: *Ibid.*

<sup>824</sup> Varios Estados han manifestado su oposición a que se solicite cooperación en la recaudación de créditos fiscales muy antiguos debido a que ello trae aparejado una carga de trabajo mayor así como por el hecho de que a medida que pasa el tiempo las posibilidades de cobro son menores. COMITÉ SOBRE ASUNTOS FISCALES DE LA OCDE: *Manual de la OCDE sobre la Puesta en Práctica de la Asistencia en la Recaudación Tributaria*, cit., p. 432.

contratantes, los comentarios también sugieren que exista un tiempo límite para pedir la asistencia en la recaudación<sup>825</sup>.

Consideramos que es adecuado que los Estados establezcan un plazo mínimo para el cobro de los créditos fiscales, pues como bien lo señala el Manual OCDE de asistencia en la recaudación, a medida que pasa el tiempo es más difícil el cobro de un crédito fiscal, por lo que éste puede derivar en incobrable, en este sentido, si un Estado en varios años no ha podido cobrar un crédito tributario en su territorio no debiera trasladarle esa carga a otro Estado<sup>826</sup>.

Cómo hemos dicho la asistencia mutua en la recaudación debe ser una medida que ayude a combatir el fraude y la evasión fiscal, pero de ninguna manera debe representar un medio para trasladar la carga administrativa de cobrar un crédito a otro Estado de forma normal u ordinaria, pues ello haría que este tipo de cooperación fuera ineficaz.

Así mismo el hecho de que se pidiera el cobro de un crédito fiscal que no tiene un plazo de prescripción en el Estado requerido puede ir en contra de las normas del Estado requerido y de su práctica administrativa, de esta manera, el Estado requerido no estaría obligado a asistir en el cobro de un crédito fiscal sobre el cual no se establece un plazo de prescripción por el simple hecho de que el hacerlo implicaría adoptar medidas administrativas contrarias a la legislación del Estado que presta la asistencia<sup>827</sup>.

Llama la atención el hecho de que el artículo 27 del Modelo Convenio no establezca una disposición específica respecto a que las actuaciones que realice el otro Estado tienen

---

<sup>825</sup> Párrafo 24 de los Comentarios al artículo 27 del Convenio OECD: *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio*, cit., p. 432.

<sup>826</sup> COMITÉ SOBRE ASUNTOS FISCALES DE LA OCDE: Manual de la OCDE sobre la Puesta en Práctica de la Asistencia en la Recaudación Tributaria, cit., p. 14.

<sup>827</sup> *Vid.* las limitaciones de la obligación de prestar asistencia en inciso a) del apartado 8 del artículo 27 del Modelo Convenio de la OCDE OECD: *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio*, cit., p. 40.

por efecto suspender o interrumpir los plazos de prescripción, en contraste, otros instrumentos que regulan la asistencia en la recaudación como son la Convención Multilateral OCDE/CONSEJO DE EUROPA y la Directiva de asistencia en la recaudación 2010/24/UE que sí lo establecen expresamente.

El manual de asistencia en la recaudación sugiere establecer una cláusula adicional a fin de establecer que las actuaciones hechas por el Estado requerido a efectos de asistir en el cobro del crédito fiscal en cuestión suspenderán o interrumpirá el plazo de prescripción de tal crédito en los mismos términos de la legislación interna del Estado requirente<sup>828</sup>.

Sin embargo, consideramos que la mencionada sugerencia hecha en el Manual de asistencia en la recaudación no es suficiente para que se asegure que los efectos de las actuaciones realizadas en el Estado requerido con motivo de la asistencia en el cobro de un crédito fiscal tenga el efecto de suspender, interrumpir o aplazar el plazo de prescripción de la deuda tributaria.

En este sentido, aconsejamos que en el propio texto del artículo 27 del Modelo Convenio de la OCDE y el correlativo del Modelo Convenio de la ONU se debería incluir una cláusula específica que establezca claramente que las actuaciones realizadas por el Estado requerido tendrán efectos en la legislación del Estado requirente para suspender, interrumpir y aplazar los plazos de prescripción.

Asimismo, se debe establecer también que será necesario que se reconozca en la legislación interna del Estado requirente los efectos de las actuaciones del Estado requerido para efectos de suspender, interrumpir o aplazar los plazos de prescripción. Incluso para asegurar la validez de los actos realizados en el procedimiento de asistencia mutua, consideramos que también se debe contemplar en la legislación del Estado requerido que las

---

<sup>828</sup> Párrafos 43 a 45. COMITÉ SOBRE ASUNTOS FISCALES DE LA OCDE: Manual de la OCDE sobre la Puesta en Práctica de la Asistencia en la Recaudación Tributaria, cit., p. 14.

actuaciones realizadas por éste tendrán los mismos efectos que tendrían en la legislación interna del Estado requirente como si éste último las hubiera realizado.

### **3.8.2 Normas de prelación.**

El apartado 5 del artículo 27 del Modelo Convenio de la OCDE establece que los créditos fiscales sobre los cuales se solicite la asistencia mutua en la recaudación no gozarán en el Estado requerido de las prelaciones aplicables a los créditos tributarios de acuerdo con el Derecho del otro Estado contratante. Con lo cual se coloca al crédito fiscal del Estado requirente en la misma posición que tienen los créditos ordinarios en el Estado que presta la asistencia.

La norma respecto a la prelación de los créditos fiscales se redactó desde el modelo de 1925 desarrollado por la Sociedad de Naciones, y tiene su origen en la preocupación de los Estados sobre la posible vulneración a su soberanía cuando accedieran a cobrar los impuestos de otro País. El grupo de expertos manifestó, al redactar las resoluciones en materia de recaudación de impuestos, que trataron de evitar toda interferencia con la soberanía nacional por lo cual determinaron explícitamente que los impuestos a ser recaudados no deberían ser tratados como deudas privilegiadas en el otro Estado<sup>829</sup>.

Lo anterior, tiene congruencia porque un Estado no puede dar un trato preferente a un crédito fiscal extranjero, esto es, no podría tratar con mayor privilegio a un crédito que no es suyo con respecto a un crédito propio. Sería contrario a la lógica que en materia de cooperación se buscara cobrar en primer lugar un crédito de otro país incluso anteponiendo el cobro de un crédito propio. El Manual sobre recaudación, en el mismo sentido, apunta que

---

<sup>829</sup> LEAGUE OF NATIONS: Double Taxation and Tax Evasion Report and Resolutions submitted by the Technical Experts to the Financial Committee of the League of Nations.

una razón para establecer esta regla es el evitar la competencia en la prelación de los créditos fiscales de ambos Estados<sup>830</sup>.

Generalmente los créditos tributarios tienen una prelación preferente frente a los deudores ordinarios, por ejemplo, en los procedimientos de sucesión o concursales. Sin embargo, con base en esta regla un crédito extranjero no tendrá una categoría preferente frente a los acreedores ordinarios en tales procedimientos. Lo que podría derivar en que las posibilidades de cobro de un crédito tributario disminuyan considerablemente. No obstante, si los Estados así lo desean, pueden convenir que en materia de prelación de créditos fiscales se apliquen las mismas disposiciones del Estado requerido, lo cual implicaría que los créditos tendrían la misma preferencia que los créditos propios del Estado que presta la asistencia<sup>831</sup>.

### 3.8.3 Excepciones a la obligación de prestar asistencia

Los Estados a través del artículo 27 del Modelo Convenio de la OCDE se obligan a prestarse asistencia mutua para el cobro de créditos fiscales, sin embargo, existen ciertos supuestos bajo los cuales los Estados no estarán obligados a prestar tal ayuda, las cuales no

---

<sup>830</sup> El Manual de la OCDE sobre la Puesta en Práctica de la Asistencia en la Recaudación Tributaria (párrafo 48) establece algunas razones que pudieron haber dado motivo a la no aplicación de la prelación de los créditos extranjeros, dentro de las cuales se mencionan el hecho de que: “los residentes de un Estado están sobradamente familiarizados con los impuestos que se exigen en su país y con la prioridad de la que disfrutaban los créditos tributarios. Sin embargo, no cabe esperar que los residentes de un país estén igualmente familiarizados con las prioridades de las que puedan disfrutar los créditos tributarios extranjeros. Otra de las razones para denegar la prelación de los créditos del Estado requirente en el Estado requerido es la de evitar la competencia en la prelación de los impuestos de ambos Estados, o la complicación de tener que establecer normas al efecto.” Desde nuestro punto de vista esta última razón es la que ha hecho que se incluyera esta cláusula en los Convenios de asistencia en la recaudación. *Vid. COMITÉ SOBRE ASUNTOS FISCALES DE LA OCDE: Manual de la OCDE sobre la Puesta en Práctica de la Asistencia en la Recaudación Tributaria*, cit., p. 15.

<sup>831</sup> El comentario 26, establece que los Estados son libres de establecer que los créditos tendrán la misma prelación que los créditos del Estado que presta la asistencia. *Vid. OECD: Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio*, cit., p. 432.

se articulan como un requisito de procedencia para solicitar la cooperación internacional sino como una “excepción a la obligación de prestar asistencia por parte del Estado requerido”<sup>832</sup>.

El apartado 8 del artículo 27 del Modelo Convenio de la OCDE enumera los casos en los que los países no se encontrarán obligados a asistir al otro Estado<sup>833</sup>:

- Cuando ello implique el adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa.
- Cuando el prestarlas implique la adopción de medidas contrarias al orden público.
- Cuando el Estado no haya agotado razonablemente todas las medidas cautelares o para la recaudación, según sea el caso, de que disponga conforme a su legislación o práctica administrativa.
- Finalmente, cuando la carga administrativa para ese Estado esté claramente desproporcionada con respecto al beneficio que vaya a obtener el otro Estado contratante.

---

<sup>832</sup> Cfr con lo que establece GARCÍA PRATS, A.: *Asistencia mutua internacional...*, cit., p. 1281, al analizar la *exhaustion rule* ha precisado que “Esta regla no se configura en el Modelo de Convenio como una condición para posibilitar la emisión de una solicitud por parte del Estado requirente sino como una excepción a la obligación de prestar asistencia por parte del Estado requerido.”

<sup>833</sup> *Vid.* el apartado 8 del artículo 27 en español en: OECD: *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio*, cit., p. 40. “En ningún caso las disposiciones de este artículo se interpretarán en el sentido de obligar a un Estado contratante a: a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa o a las del otro Estado contratante; b) adoptar medidas contrarias al orden público; c) suministrar asistencia cuando el otro Estado contratante no haya aplicado, razonablemente, todas las medidas cautelares o para la recaudación, según sea el caso, de que disponga conforme a su legislación o práctica administrativa; d) suministrar asistencia en aquellos casos en que la carga administrativa para ese Estado esté claramente desproporcionada con respecto al beneficio que vaya a obtener el otro Estado contratante.” *Cfr.* Con la versión en inglés más actual del Modelo Convenio de la OCDE que no ha variado el contenido del artículo 27 en: *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*: p. 40.

Los dos supuestos citados en primer lugar se habían establecido desde los primeros modelos de asistencia en la recaudación<sup>834</sup>

Los Estados no estarán obligados a prestar asistencia en la recaudación tributaria *cuando ello implique el adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa*, esta disposición puede sonar redundante porque implícitamente está contenida en el artículo 27.3 que establece que los Estados recaudaran los créditos tributarios extranjeros conforme a sus leyes internas, por lo que no será posible aplicar otras normas<sup>835</sup>.

No obstante, los comentarios al artículo que se analiza establecen que, si los Estados acceden a prestar tal ayuda para el cobro del crédito extranjero adoptando medidas administrativas contrarias a su legislación o bien a su práctica administrativa, no se podrá hacer valer que el Estado incumple con sus propias disposiciones al prestar la asistencia<sup>836</sup>.

Esta norma podría suscitar algunos problemas pues por regla general se establece que los Estados deben aplicar las normas que rigen el procedimiento de ejecución como si el crédito fiscal extranjero fuera el propio, así el Estado requerido puede rehusarse a prestar asistencia cuando ello implique contravenir sus propias disposiciones o prácticas administrativas, sin embargo, si éste acepta actuar en contra de las mismas, no se podrá hacer valer que el Estado requerido ha incumplido sus propias normas.

---

<sup>834</sup> Vid. Supra. Capítulo 1. Apartados 1.6 El primer convenio de asistencia administrativa para el cobro de créditos fiscales desarrollado por la Sociedad de Naciones: Una medida para combatir el fraude y la evasión fiscal en la aplicación de los convenios para evitar la doble tributación y 1.7 La importancia de los Modelos surgidos de las conferencias en México y en Londres del Comité Fiscal de la Sociedad de Naciones: La unificación de la cooperación administrativa en materia fiscal y la existencia de un referente para su celebración.

<sup>835</sup> Cfr del párrafo 3 del artículo 27 en español en: OECD: Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, cit., p. 40 y con la versión en inglés del Modelo más reciente en Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017: p. 433.

<sup>836</sup> Vid. comentarios 21 y 32 del artículo 27 en español en: OECD: Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, cit., p. 40 y con la versión en inglés del Modelo más reciente en Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017: p. 433.



La previsión en los comentarios en el sentido de que no se podrá hacer valer que el Estado requerido ha incumplido sus propias normas cuando acceda a prestar asistencia administrativa en los términos antes previstos debe ser aclarada, pues el Estado requerido no podría actuar simplemente en contravención de sus normas internas y su práctica administrativa, sin que el obligado tributario pudiera hacer valer tal contravención. Asimismo, si la actuación emprendida por el Estado requirente en contravención de sus normas internas y práctica administrativa vulnera de algún modo las leyes del Estado requirente, también podría ser cuestionada por el obligado tributario<sup>837</sup>.

Pongamos un ejemplo, si en el Estado (requirente) A, se permite el embargo de salarios y en Estado (requerido) B no se permite el embargo de salarios, por lo que el Estado B podría rehusarse a prestar la asistencia en la recaudación a través de embargar los salarios del deudor tributario, por ser una disposición que contraviene sus disposiciones internas, sin embargo, sí a pesar de sus normas internas, éste decide embargar dichos salarios, sería cuestionable que tal actuación no pudiera ser impugnada en el Estado B por no existir una norma que habilite tal actuación.

En este sentido, sería necesario que en propio Convenio internacional se habilitara al Estado requerido de la posibilidad de adoptar medidas de ejecución que estando reguladas en el Estado requirente no lo estarían en el Estado requerido, a fin de que existiera una norma

---

<sup>837</sup> En el mismo sentido GARCÍA PRATS, A.: *Asistencia mutua internacional...*, cit., pp. 1280-1281, establece que las causas de excepción de este tipo de cooperación pueden ser valorados únicamente por el Estado requerido, sin que puedan invocarse causas de oposición por parte de los obligados tributarios a los que perjudique tal decisión (“a menos que así lo establezca la normativa tributaria interna”). Así mismo manifiesta que el tenor de los comentarios debe ser matizado de alguna manera por lo siguiente: “No obstante, los Comentarios deben ser matizados en algún sentido. Así el primer supuesto de exclusión deriva de la verificación del alcance de las posibilidades de actuación de la normativa interna del Estado requerido, por lo que su desconocimiento por parte de dicho Estado podrá motivar -conforme a los mecanismos previstos en la normativa interna- la reacción del obligado tributario afectado. Lo mismo sucede, cuando se vulnere la legislación del Estado requirente a consecuencia de las acciones emprendidas por el *Estado requerido*, que podrá ser alegada por el obligado tributario, si bien la decisión final corresponderá a dicho Estado.”

legal que justificara la actuación del Estado requerido en contravención de sus propias normas y práctica administrativa.

Cuestión que implica siempre la existencia de una norma de ejecución en el Estado requirente aplicable en el Estado requirente, sin que en ningún caso el Estado requerido pudiera actuar en contra de sus propias leyes o práctica administrativa, sin una norma que habilitara tal actuación en el Convenio internacional y en el Estado requerido<sup>838</sup>.

Otro supuesto por el cual los Estados quedan excluidos de prestar este tipo de cooperación internacional se actualiza *cuando el prestarlas implique la adopción de medidas contrarias al orden público*, ésta última, encuentra su fundamento en el hecho de que los Estados no pueden poner en riesgo su política pública por ayudar a otro Estado<sup>839</sup>.

En el caso de que se afecte el orden público y el Estado decida a pesar de ello prestar la asistencia en la recaudación, resulta difícil que el obligado al pago pueda oponerse a tal decisión en términos prácticos porque el concepto de orden público es muy amplio y afectaría a la sociedad en general<sup>840</sup>. Así mismo es improbable que un Estado acceda a prestar asistencia a otro cuando se afecte su política fiscal o bien el orden público.

---

<sup>838</sup> Como lo hemos visto anteriormente, en el apartado: *Habilitación normativa para la ejecución de una deuda tributaria no firme es necesario*, es necesario que en el propio Convenio internacional se establezca la posibilidad de aplicar la legislación interna del Estado requirente en lugar de la del Estado requerido en supuestos específicos para la recaudación de deudas tributarias extranjeras..

<sup>839</sup> En el Modelo Convenio de Asistencia en la Recaudación de 1981, establece la misma causa de excepción a la obligación de los Estados para prestarse asistencia mutua. Contendida en el artículo 16 sobre los límites de la obligación de prestar asistencia. En los comentarios a la misma establecen que fue tomada del artículo 26 del Modelo Convenio de la OCDE de 1977.

<sup>840</sup> El Tribunal Supremo establece que “el orden público nacional está integrado por aquellos principios jurídicos, públicos y privados, políticos, económicos, morales e incluso religiosos, que son absolutamente obligatorios para la conservación del orden social en un pueblo y en una época determinada”. *Vid.* Sentencia de 5 de abril de 1966, recogida en el Repertorio de Aranzadi con el número marginal 1684.

La otra causa por la que el Estado requerido puede negarse a prestar asistencia en la recaudación se presenta *cuando el otro Estado contratante no hubiera agotado “razonablemente” todos los medios legales con los que cuente conforme a su legislación o práctica administrativa para cobrar el crédito fiscal sobre el cual se solicita la ayuda.*

En los Modelos de convenios desarrollados por la Sociedad de Naciones se establecía como un requisito de procedencia de la solicitud de asistencia en la recaudación que el Estado requirente hubiera agotado todas sus posibilidades legales y administrativas de cobro que tuviera a su alcance antes de utilizar este tipo de cooperación internacional<sup>841</sup>.

Sin embargo, el artículo 27 del Modelo Convenio de la OCDE flexibiliza su postura y opta por establecer este requisito como una causa que el Estado puede invocar para negarse a prestar la asistencia en la recaudación. Esta norma sigue el Modelo de convenio de asistencia en la recaudación de 1981 elaborado por la OCDE y el Convenio Multilateral de 1988 que establecieron en líneas similares la posibilidad de que un Estado requerido pudiera negarse a prestar la asistencia en la recaudación en este supuesto<sup>842</sup>.

La diferencia entre la norma a la que se ha referido contenida en el artículo 6 del Modelo de Convenio para la asistencia en la recaudación de 1981 y la establecida en el

---

<sup>841</sup> Vid. Supra. Capítulo 1. Apartado 1.6 El primer convenio de asistencia administrativa para el cobro de créditos fiscales desarrollado por la Sociedad de Naciones: Una medida para combatir el fraude y la evasión fiscal en la aplicación de los convenios para evitar la doble tributación.

<sup>842</sup> El artículo 6, párrafo 4, inciso a) señalaba que el Estado requerido no estaba obligado a acceder al requerimiento cuando el Estado requirente no haya agotado todos los medios establecidos en su propio territorio para recaudar sus deudas tributarias, a menos, que la recaudación en el Estado requerido pudiera dar lugar a considerables dificultades. OECD: *Model Convention for mutual administrative assistance in the recovery of taxes claims. Report of the OECD Committee on Fiscal Affairs*, cit., p. 14. Sobre la exhaustion rule, GARCÍA PRATS. Vid. GARCÍA PRATS, F. A.: *La asistencia internacional...*, cit., p. 1281, señala: “Debe precisarse, por tanto, la naturaleza de la regla de agotamiento previo (*exhaustion rule*) Esta regla no se configura en el Modelo de Convenio como una condición para posibilitar la emisión de una solicitud por parte del Estado requirente sino como una excepción a la obligación de prestar asistencia por parte del Estado requerido. Como aclaran los Comentarios -párrafo 31-, el Estado requerido no está obligado a prestar asistencia cuando verifique que el Estado requirente no ha agotado todas las medidas de cobro de la deuda previstas en su legislación. ”

artículo 27.8 la encontramos en que la primera exigía que se hubieran agotado todos los medios que tuviera el Estado requerido a su alcance para el cobro de la deuda y después de hacer tal aseveración, establecía una excepción que se presentaba cuando el Estado requerido presentara considerables dificultades para el cobro del crédito en su territorio. Excepción que ya no es contemplada en el artículo 27.8 inciso c<sup>843</sup>.

Por lo que en el artículo 27.8 inciso c, se deja al Estado requerido el valorar el grado en el que se deban agotar los medios con los que cuenta el Estado requirente para el cobro del crédito tributario en su propio territorio, lo anterior es así porque, acorde a tal valoración el Estado requerido determinará si se niega o no a prestar la asistencia en la recaudación.

Los comentarios al artículo 27 en el apartado que se comenta no aportan pautas para medir el juicio de valor sobre la razonabilidad que debe emplear el Estado requerido al momento de determinar si el otro Estado ha agotado razonablemente sus propios medios para cobrar el crédito extranjero<sup>844</sup>.

De esta manera se infiere que si por una parte el diseño de la norma no es categórica al exigir que el Estado haya agotado todos los medios legales a su alcance para realizar el cobro de un crédito fiscal e incluso introduce el término “razonablemente” en este supuesto, la norma deja a discreción del Estado requerido el prestar la asistencia solicitada o bien

---

<sup>843</sup> Cfr el artículo 6.4, inciso a) del Modelo de Convenio para la asistencia en la recaudación de 1981 en OECD: Model Convention for mutual administrative assistance in the recovery of taxes claims. Report of the OECD Committee on Fiscal Affairs, cit., pp. 6-7. Con el artículo 27.8 inciso c) del Modelo Convenio de la OCDE en español en OECD: Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, cit., p. 39, y su versión más vigente en inglés en: Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017: p. 46.

<sup>844</sup> Sin embargo, los comentarios a una norma similar establecida en el Convenio Modelo de Asistencia en la Recaudación de 1981 sí aclaraba que esta medida se había establecido a fin de que los Estados no solicitaran la asistencia en la recaudación de manera prematura, pues tal medida había sido diseñada para utilizarse sólo en aquellos casos en los que el Estado requirente no pudiera por sí mismo realizar el cobro de sus créditos tributarios. *Vid.* párrafo 15 de los Comentarios al párrafo 4 del artículo 6 en: OECD: *Model Convention for mutual administrative assistance in the recovery of taxes claims. Report of the OECD Committee on Fiscal Affairs*, cit., p. 35.

negarse, lo cual determinará con base en los elementos de la solicitud que le permitan concluir que el Estado requirente ha hecho todo lo posible para recaudar el crédito en su propio territorio.

Consideramos que en aras de que esta institución jurídica alcance su nivel más alto de funcionalidad, debiera ser utilizada como un recurso extraordinario para cobrar sus créditos en otro país y ser utilizada sólo en aquellos casos en los que no es posible cobrar el crédito en su propio territorio.

Lo anterior porque las administraciones tributarias de cada Estado ya tienen suficiente tarea que hacer con su propia recaudación como para encargarse de la de otro Estado de forma ordinaria, sin embargo, se reconoce que también es necesario flexibilizar los mecanismos de cooperación para permitir a los países el uso de esta de una forma eficiente y dinámica que les permita luchar contra el fraude y evasión fiscal al mismo ritmo que los defraudadores y evasores fiscales.

Por lo cual, se considera acertado el hecho de que la norma establezca un elemento de discrecionalidad que les permita a las autoridades fiscales de cada Estado el determinar si se justifica que se preste la asistencia en la recaudación, en vez de establecer una negativa categórica sobre los supuestos en los que los Estados se pueden negar a prestar la asistencia cuando no se hayan agotado todos los medios legales al alcance del Estado requerido.

Al margen del aspecto positivo de la norma que permite que los Estados contratantes tengan mayor flexibilidad para prestarse mutuamente asistencia en la recaudación, existen algunas situaciones que podrían provocar algunas cuestiones problemáticas al momento de aplicar esta tal disposición.

Lo anterior encuentra sustento en que por una parte el apartado 3 del artículo 27 del Modelo Convenio de la OCDE establece que la asistencia en la recaudación se puede solicitar en cualquier fase del procedimiento de ejecución incluso cuando el crédito fiscal sobre el

cual se solicita la asistencia se esté impugnado con la única limitación de que el obligado tributario no pueda negarse al pago de este.

Sin embargo, el apartado 8, inciso b), de la misma disposición legal, establece que el Estado requerido podrá negarse a asistir al Estado requirente si éste no ha agotado “*razonablemente*” los medios legales a su alcance para cobrar la deuda tributaria en su territorio, por lo tanto sí la primera parte del artículo sólo exige que el obligado al pago no pueda negarse al pago y no menciona a cual de los obligados tributarios, es decir, si al obligado de *jure* o de *facto*, podría darse el caso que el Estado requirente haya empleado medidas para recaudar el crédito sobre el deudor principal pero no así sobre los deudores sustitutos, en este caso, el Estado requerido podría argumentar que no se han agotado *razonablemente* los medios internos con que cuenta el Estado requirente para el cobro del crédito fiscal sobre el cual se solicita la ayuda.

No obstante, el hecho que la norma permita solicitar la asistencia en la recaudación, cuando el crédito aún se encuentra en la fase de impugnación sugiere que la intención del artículo en análisis es que tal ayuda se pueda utilizar de forma casi inmediata e incluso “prematura”, por lo tanto quedará al arbitrio del Estado requerido el determinar si en ese caso se han agotado de forma razonable los medios legales que tiene el Estado requerido para recaudar su crédito fiscal, no siendo claro si la razonabilidad se alcanza al agotar los medios de cobro con el deudor principal.

Por lo que quedará a discreción del Estado requerido el negarse a prestar la asistencia. De este modo se dejarían de lado los supuestos que obligan a los Estados a prestarse asistencia mutua para dar paso a la discrecionalidad de una de las partes, que puede decidir cooperar o no con el Estado requirente.

Finalmente, el artículo 27 del Modelo Convenio de la OCDE establece que *no existe obligación de prestar asistencia cuando la carga administrativa para ese Estado esté claramente desproporcionada con respecto al beneficio que vaya a obtener el otro Estado contratante*. Este también es un elemento de valoración subjetiva del Estado que prestará la

asistencia, sin embargo, en este punto el monto del crédito a recaudar puede ser un elemento objetivo para determinar si la carga administrativa que desplegará el Estado requerido justificaría el cobro del crédito extranjero, aunque los gastos en que incurre la administración tributaria para el cobro de un crédito fiscal son de alguna manera los mismos y estos quedarán cubiertos dentro del monto que se recaude, la norma concede al Estado requirente la facultad de negarse a prestar la asistencia en la recaudación cuando el beneficio para el otro Estado sea desproporcionado de una manera evidente.

No obstante, que existen las limitaciones antes referidas, si los países deciden que a pesar de que se configuren las causas para negarse a prestar la asistencia, éstos cooperarán en el cobro de un crédito extranjero, los comentarios del precepto legal que se analiza establecen que no se podrá hacer valer que el Estado incumple con sus propias disposiciones al prestar la asistencia<sup>845</sup>.

Llama la atención que el artículo 27 no establezca tal disposición expresamente en el texto del artículo y que deje ese importante elemento en los comentarios, lo cual podría dar lugar a que los particulares impugnaran las actuaciones de las administraciones fiscales del Estado requerido, esta cuestión llevada ante los tribunales dejaría en manos de los juzgadores el decidir en primer lugar el valor de los comentarios al convenio y si los mismos autorizan al Estado a prestar la asistencia en la recaudación<sup>846</sup>.

---

<sup>845</sup> Cfr. OECD: *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio: versión abreviada*, Organisation for Economic Co-operation and Development, Paris, 2012, fecha de consulta 25 noviembre 2015, en <http://www.oecd-ilibrary.org/content/book/9789264184473-esComentarios>.

<sup>846</sup> Los comentarios a los Modelos de la OECD se consideran instrumentos de interpretación no vinculantes, lo que se denomina derecho suave o *soft law*. Conforme al anexo de los comentarios denominado “RECOMENDACIÓN DEL CONSEJO DE LA OECD RELATIVA AL MODELO DE CONVENIO TRIBUTARIO SOBRE LA RENTA SOBRE EL PATRIMONIO” adoptada por el Consejo el 23 de octubre de 1997. Establece “ I. RECOMIENDA a los gobiernos de los países miembros: (...) 3. qué sus Administraciones tributarias sigan los Comentarios a los artículos del Modelo de Convenio tributario, tal como se modifiquen periódicamente, cuando apliquen e interpretan las disposiciones de los convenios tributarios bilaterales basadas en dichos artículos.” Sobre la obligatoriedad de los comentarios es necesario recordar que los mismos pueden considerarse una guía en la aplicación del los Convenios para evitar la doble imposición, pero no forman parte del contenido de los instrumentos internacionales

### 3.10 Medidas cautelares para asegurar el pago

Las medidas cautelares son necesarias para evitar que los intereses públicos puedan ser desconocidos, lesionados o evadidos. Este tipo de medidas deben tomarse de forma inmediata de tal modo que eviten que se configure el posible perjuicio<sup>847</sup>.

---

negociados y firmados por los Estados, pero no citan ni en el propio convenio ni en las legislaciones internas de los Estados. Así lo refiere GARDE GARDE, M.: “Los convenios de doble imposición. Modelos fines, estructura e interpretación”, en I. Corral Guadaño, N. Carmona Fernández (eds.) *Manual de fiscalidad internacional*, 4a, Instituto de Estudios Fiscales, España, 2016, p. 289. “Otra de las cuestiones relacionadas con la interpretación de los convenios es la validez de los comentarios. No hay que olvidar que los Estados negocian y aprueban únicamente los 30 artículos que determinan la tributación de las rentas, pero no vuelcan ni en el propio Convenio ni en las legislaciones internas el contenido de los Comentarios. España no es una excepción a esta regla. Las cortes generales aprueban los artículos de los convenios, pero en ningún momento se ha incorporado al ordenamiento español el contenido de estos Comentarios.” Por su parte RÍOS CARVAJAL, J.: “Algunas consideraciones relativas a la polémica aplicación de los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE”, *Instituto de Estudios Fiscales*, vol. 17/2014, Cuadernos de Colaboración, (Colaboración 15/14) Opina que los Comentarios deben ser tomados en consideración como fuentes del derecho internacional. Al respecto señala: “En definitiva, la naturaleza que debe otorgarse al Modelo Convenio de la OCDE y a sus Comentarios, incluyendo las reservas y observaciones formuladas por los Estados miembros, ha de ser determinada atendiendo al sistema de fuentes y a los criterios de interpretación fijados en el Derecho Internacional y analizando si dicho Modelo Convenio de la OCDE y sus Comentarios son susceptibles de encajar en tal sistema de fuentes o en algunos de los criterios fijados en ese grupo normativo, para en caso afirmativo otorgarles un valor jurídico concreto en dicho ámbito”. Por otra parte en la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de mayo de 2005 se ha destacado que los Comentarios que acompañan a los Modelos de Convenios sirven de gran ayuda para desentrañar la intención de las partes, pero en cuanto a su interpretación deberá estarse al texto del mismo. Sobre la validez de los comentarios también *vid.* CRESPO, C. A. D.; MALDONADO, J. M. O.: “Formas en que los comentarios al Convenio Modelo de la OCDE inciden en la interpretación de los Convenios para evitar la Doble Imposición”, en F. Serrano Anton, E. Simón Acosta, H. Tavieria Torres (eds.) *Fiscalidad y globalización*, 2012, pp. 945-964. Así como RUIZ GARCÍA, J.; CALDERÓN CARRERO, J.: *Comentarios a los convenios para evitar la doble imposición, prevenir la evasión fiscal concluidos por España*, Fundación Pedro Barrié de la Maza, IIEG, A Coruña, 2004, pp. 1-ss.

<sup>847</sup> Al respecto MARTÍN QUERALT, J. Y OTROS: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, cit., p. 468, establecen sobre las medidas cautelares lo siguiente: “La necesidad de tutelar los intereses públicos justifica que se puedan adoptar algunas medidas que eviten que aquellas pueden ser ignorados, perjudicados o burlados. Su carácter preventivo exige que puedan tomarse antes de que el hipotético perjuicio llegue a producirse, pues de otro modo dejarían de tener sentido. Por ello se denominan cautelares, debiéndose distinguir por una parte de las garantías que recaen sobre el patrimonio o bienes singulares de los deudores tributarios ... y, por otra, a las medidas de aseguramiento definitivo (por ejemplo, el embargo de los bienes del deudor una vez inatendido el requerimiento de pago en el procedimiento ejecutivo).” Sobre las Medidas cautelares, también *vid.* SALA ATIENZA, P.; CADENAS GARCÍA, M. I.: *Las medidas cautelares en el proceso contencioso-administrativo*, 1a ed, Aranzadi, Cizur Menor, (Navarra), 2016, pp. 1-ss; MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: *Las medidas cautelares en los procedimientos tributarios*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2015, pp. 1-ss. Así como CORCUERA TORRES, A.: *Las medidas*



En el ámbito internacional este tipo de medidas pueden solicitarse a través de la cooperación internacional con el fin de asegurar el cobro de un crédito fiscal sobre bienes o derechos que se encuentren ubicados en otra jurisdicción, con el fin de evitar que esos bienes o derechos desaparezcan o bien sean trasladados a otra jurisdicción con las que no se tiene convenio en materia de asistencia en la recaudación, en perjuicio del interés fiscal. Su carácter provisional no exige que se hayan agotado los procedimientos de ejecución del crédito fiscal en el país en donde ha nacido el crédito y tampoco el demostrar el ánimo de defraudar del deudor tributario<sup>848</sup>.

El artículo 27 del Modelo Convenio de la OCDE establece en su apartado 3º la posibilidad de que en asistencia a la recaudación el Estado requirente pueda solicitar la aplicación de medidas cautelares para el aseguramiento del pago de un crédito fiscal. El artículo dispone: “Cuando un crédito tributario del Estado contratante sea de naturaleza tal que ese Estado pueda, en virtud de su derecho interno, adoptar medidas cautelares que aseguren su recaudación, las autoridades competentes del Estado contratante, a petición de las autoridades competentes del primer Estado, aceptarán dicho crédito tributario para los fines de adoptar tales medidas cautelares. Ese otro Estado adoptará las medidas cautelares de acuerdo con lo dispuesto en su legislación como si se tratara de un crédito tributario propio, aun cuando en el momento de aplicación de dichas medidas el crédito tributario no fuera exigible en el Estado mencionado en primer lugar o su deudor fuera una persona con derecho

---

*cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 1998, pp. 1-ss.

<sup>848</sup> Vid. GARCÍA PRATS, A.: *Asistencia mutua internacional...*, cit., p. 1259, quien considera que las medidas cautelares o provisionales, “Son medidas destinadas a *asegurar* el cobro de la deuda tributaria mediante la traba o la indisposición de determinados bienes o derechos en otros Estados con la finalidad de asegurar el cobro efectivo del crédito tributario en otro Estado o de evitar la deslocalización de bienes y derechos que impidan su satisfacción efectiva. Son medidas de carácter provisional y fungible, que implican acciones coercitivas por parte del Estado requerido, que pueden solicitarse y practicarse aun cuando no haya finalizado el procedimiento ejecutivo de recaudación en el Estado solicitante. Por ello presentan la ventaja de no tener que esperar al agotamiento de los procedimientos de recaudación en el Estado solicitante. No requieren de la observancia del ánimo defraudador en el sujeto por lo que no tienen la naturaleza anti-evasor. Sin embargo su naturaleza provisional y de garantía exige un mayor respeto a los derechos de los particulares afectados.”

a impedir su recaudación”. Esto es, la posibilidad de solicitar asistencia en la recaudación a través de la implementación de medidas precautorias requiere de determinadas características que analizaremos a continuación.

En primer lugar, es necesario que en la legislación interna del Estado requirente se contemple la posibilidad de adoptar medidas cautelares. Así mismo la norma también exige que este tipo de aseguramiento también se contemple en la normativa del Estado requerido. Por lo cual, no sería posible el realizar este tipo de actuaciones sí en alguno de los Estados no se contemplara la posibilidad de adoptar las medidas cautelares para asegurar el cobro de los créditos fiscales<sup>849</sup>.

Por otra parte, en este caso la norma, en congruencia con los lineamientos establecidos para el desarrollo del procedimiento de ejecución, establece que las medidas cautelares se realizarán de acuerdo con la legislación interna del Estado requerido, como si se tratara de un crédito propio.

En cuanto a los requisitos de procedencia para la aplicación de estas medidas preventivas, la norma sólo exige la existencia de un crédito fiscal. Pues incluso, pueden solicitarse cuando el crédito fiscal no sea exigible o el deudor pueda oponerse al cobro de este. En este sentido es conveniente precisar en que etapa de la fase de recaudación puede solicitarse este tipo de medida, pues por las características de esta, su aplicación podría dejar en estado de indefensión al contribuyente afectado.

---

<sup>849</sup> Así lo confirman los comentarios No puede formularse una petición de medidas cautelares referente a un determinado crédito tributario a menos que el Estado solicitante tenga el mismo la posibilidad de tomar dichas medidas referidas a este crédito. En un sentido similar pero para el caso del Estado requerido los comentarios establecen: “Cuando el Estado solicitante fórmula una petición de medidas cautelares, dicho Estado debe indicar en qué etapa se encuentra en proceso de liquidación o de recaudación. Posteriormente, el Estado requerido deberá examinar si, en dicho caso, su legislación y su práctica administrativa le permiten tomar estas medidas.” OECD: *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio*, cit., p. 431.

Las medidas cautelares son un instrumento que permite evitar o prevenir el peligro de que los bienes o derechos del contribuyente desaparezcan o se deslocalicen mientras la administración tributaria puede legalmente iniciar el procedimiento de ejecución. Con su implementación es posible asegurar bienes y derechos del contribuyente de forma inmediata y preventiva. Por lo cual, tales medidas pueden ser realizadas cuando el crédito tributario no fuera exigible o bien cuando el deudor tributario tenga derecho a impedir su recaudación.

Este tipo de medidas pueden tomarse en cualquier etapa del procedimiento administrativo una vez que el crédito fiscal es determinado. Por lo tanto, no será posible pedir acciones preventivas en etapas anteriores a la fase de liquidación como por ejemplo en caso de declaración-liquidación o autoliquidación, a menos que exista previamente un acto administrativo por el cual se haya cuantificado la deuda tributaria<sup>850</sup>.

Los comentarios aclaran que el crédito debe estar determinado ya sea mediante una determinación provisional o parcialmente, es decir se debe establecer el “*an* y el *quantum* de la deuda tributaria”<sup>851</sup>. Algunos Estados establecen en su legislación interna la posibilidad de

---

<sup>850</sup> Cfr. MARTÍN QUERALT, J. Y OTROS: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, cit., p. 469. “Sólo pueden tomarse una vez que la negativa tributaria ya está liquidada. Esto significa que, en términos generales, no es posible adoptar medidas cautelares en todos los casos de la declaración- liquidación o autoliquidación. Ahora bien, lo cierto es que existen algunas excepciones importantes: la primera, cuando la administración ha comunicado una propuesta de liquidación; la segunda, cuando nos encontramos ante las deudas relativas a cantidades retenidas o repercutidas a terceros; y la tercera, en los supuestos en que existan responsables del tributo, antes incluso de que se produzca la derivación de la responsabilidad.”

<sup>851</sup> Cfr. LAGO MONTERO, J. M.: “Las liquidaciones cautelares en el Derecho Tributario Español”, 1988, Universidad de Salamanca, Salamanca - España, pp. 2-4. Sobre el concepto de liquidación tributaria establece lo siguiente: “En la doctrina se han utilizado tradicionalmente dos nociones fundamentales de liquidación. La primera concibe la liquidación como un proceso, serie de actos administrativos que, partiendo del hecho imponible, concluyen un acto de concreción de la deuda tributaria que la hace líquida y exigible. Tal concepto sería asimilable al del *Veranlagung* germano o al de *accertamiento* italiano, denominándose acto de imposición al acto que concluye el procedimiento de liquidación. Según la segunda acepción debe acotarse término liquidación para referirse con el únicamente a este acto de imposición final”. En el ordenamiento jurídico, español, define -continúa el autor- “tras la promulgación de la ley General tributaria, a la liquidación como un procedimiento o de serie de actos se la ha denominado procedimiento de gestión tributaria, de tal manera que por liquidación en sentido estricto se entiende aquel acto que, dentro del procedimiento de gestión tributaria, concreta una obligación líquida y exigible a cargo del administrado. La diferencia entonces, entre el procedimiento y liquidación, aparece una distinción entre el todo y parte.” De esta manera concluye que la definición de liquidación es la siguiente: “el acto

tomar medidas precautorias aún y cuando el crédito fiscal no está determinado. En tales supuestos, a pesar de que la legislación interna esos Estados establezcan tal acción, estos no podrán solicitarla en el procedimiento de asistencia internacional en la recaudación tributaria, pues el artículo 27 del Modelo Convenio de la OCDE exige que el crédito fiscal esté determinado<sup>852</sup>.

Por otra parte, es conveniente precisar que esta medida debe ser tomada sólo en aquellos casos en los que exista un riesgo inminente de que el cobro del crédito fiscal en el otro Estado puede ser frustrado por las acciones del contribuyente. Aunque tal requisito no se incluye en el artículo 27 previamente citado, esta es una característica reconocida por la doctrina y que es, además, inherente a las medidas cautelares pues las mismas tratan de impedir el riesgo de que los bienes o derechos del contribuyente puedan desaparecer antes de que el Estado pueda activar los mecanismos de ejecución a su alcance para realizar el cobro del crédito fiscal. Esta característica toma relevancia cuando dichas medidas se solicitan a otro Estado, quien estará dispuesto ayudar en la medida en que este riesgo se pueda apreciar con claridad<sup>853</sup>. Por otra parte, el tomar este tipo de medidas conlleva también una

---

administrativo que dentro del procedimiento de gestión tributaria incorpora un pronunciamiento sobre *an* y el *quantum* de la deuda tributaria originada por la realización del hecho imponible.”

<sup>852</sup> Los comentarios al apartado 4 del artículo 27 que regula la forma en que se podrá solicitar asistencia para implementar medidas precautorias establece al respecto lo siguiente: “Puede variar de un Estado a otro las condiciones requeridas para adoptar las medidas cautelares, pero en todos los casos la cuantía de crédito deberá determinarse previamente incluso si solo es provisional o parcialmente.” OECD: *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio*, cit., p. 431.

<sup>853</sup> *Vid.* CHINCHILLA MARÍN, C.: *La tutela cautelar en la nueva justicia administrativa*, 1a. ed, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho, Universidad Complutense: Civitas, Madrid, 1991, quien señala que “junto a las medidas cautelares de carácter jurisdiccional las hay también administrativas; y son aquellas - idénticas por su contenido y efectos a los jurisdiccionales-, pero adoptadas por la administración en vía de recurso administrativo”. En este sentido manifiesta que “Las medidas cautelares son la garantía que ofrece el derecho frente a la inevitable lentitud de los procesos judiciales (...) es el interés específico que justifica la emanación de una medida de ese tipo es la existencia de un peligro de daño jurídico, derivado del retraso de una decisión jurisdiccional definitiva”. En el mismo sentido se pronuncia CORCUERA TORRES, A.: *Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria*, cit., p. 22, cuando señala que uno de los rasgos distintivos de las medidas cautelares “es el de la urgencia, que supone su adopción inmediata, para eliminar cualquier circunstancia que pueda hacer imposible resultado pretendido por la norma”.

afectación sobre los bienes del deudor tributario en el extranjero, por lo que los Estados deben emplearlas sólo cuando se materialice un riesgo a fin de que no se afecten los derechos de éste. debido a que el crédito aún no es exigible y éste puede oponerse a su ejecución.

### 3.11 **Ámbito temporal**

Respecto del ámbito temporal de aplicación del convenio, se debe determinar si los impuestos a recaudar deben haberse causado y o determinado después de la entrada en vigor del Convenio de doble tributación que contenga una cláusula de asistencia en la recaudación.

Al tratarse de una norma de procedimiento nada impide que la asistencia en la recaudación de impuestos pueda solicitarse sobre créditos fiscales preexistentes<sup>854</sup>. Sin embargo, los Estados pueden optar por precisar el ámbito temporal de aplicación de las normas en el propio tratado, esto es, pueden manifestar explícitamente que la asistencia en la recaudación operará sobre los créditos determinados antes de la entrada en vigor del convenio o bien, pueden determinar que la asistencia sólo pueda solicitarse sobre créditos determinados a una determinada fecha<sup>855</sup>.

El comentario número 14 del Modelo Convenio de la OCDE reitera que la asistencia en la recaudación puede ser solicitada sobre créditos fiscales preexistentes a la celebración del Convenio, sin embargo, manifiesta que el motivo por el cual se puede realizar tal petición es porque no existe ninguna disposición en contrario en el convenio. Consideramos que es una norma de derecho generalmente aceptada el que las normas de procedimiento son de aplicación inmediata. Por lo que este es el principal motivo por el cual es posible solicitar

---

<sup>854</sup> Las normas tributarias procedimentales se aplican retroactivamente, de la misma manera que las leyes procesales las cuales son aplicables a partir del momento de su entrada en vigor incluso respecto a hechos acontecidos antes de su vigencia. En este sentido *vid.* MARTÍN QUERALT, J. Y OTROS: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, cit., p. 179.

<sup>855</sup> Vid. OECD: *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio*, cit., p. 429. En el mismo sentido: COMITÉ SOBRE ASUNTOS FISCALES DE LA OCDE: *Manual de la OCDE sobre la Puesta en Práctica de la Asistencia en la Recaudación Tributaria*, cit., p. 13.

este tipo de cooperación internacional sobre créditos determinados con anterioridad a la fecha de entrada en vigor del Convenio. Esto es así porque la deuda tributaria ya está determinada y firme con lo cual lo único que se intenta es su recaudación.

De acuerdo con las reglas de asistencia en la recaudación, la deuda debe ser ejecutable en las mismas condiciones que lo sería en el Estado en donde tal crédito fiscal ha nacido. En otras palabras, lo único que se provee en la asistencia en la recaudación es la posibilidad de cobrar el crédito fiscal más allá de las fronteras del Estado que solicita la asistencia. Esto es, la deuda tributaria ya está determinada y no es posible modificarla bajo el procedimiento de asistencia en el cobro. Por lo cual, el hecho de que la asistencia en la recaudación se pueda solicitar para recaudar créditos nacidos con anterioridad, en principio, no afectaría los derechos del contribuyente quien ha tenido o tiene los medios de defensa en el país en donde se ha determinado la deuda si es que considera que la misma es ilegal o inconstitucional, sin embargo, los Estados pueden en ejercicio de su soberanía limitar la aplicación de tal asistencia a créditos determinados en una fecha específica.

El uso de la asistencia en el cobro de créditos fiscales sobre un crédito preexistente a la firma del Convenio ya se ha cuestionado en un caso de Jurisprudencia emitida por Los tribunales de Reino Unido en el que se denomina el primer caso en el cual un Tribunal se ha pronunciado sobre la aplicación del artículo 27 del Modelo Convenio de la OCDE que fue incorporado en 2003<sup>856</sup>.

---

<sup>856</sup> SCHWARZ, J.: “Tax Treaty Interpretation after Ben Nevis (Holdings) Ltd v. Her Majesty’s Revenue and Customs (2013)”, *Bulletin for International Taxation*, 2014, (Tax Treaty Case Law Monitor), p. 20.

### **3.11.1 Aplicación retroactiva de la asistencia en la recaudación en Jurisprudencia internacional. Caso *Ben Nevis (Holdings) Ltd v Revenue and Customs Commissioners*.**

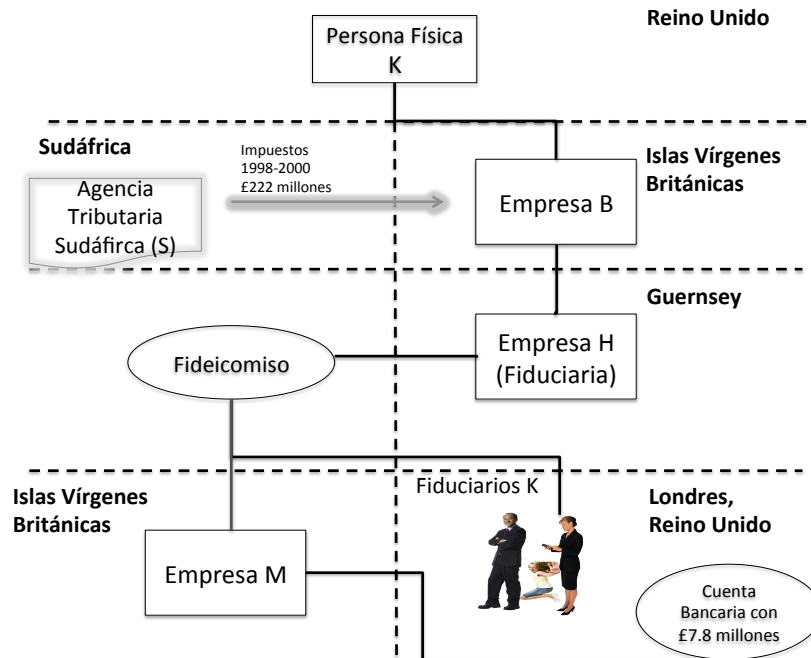
Sudáfrica obtuvo una sentencia en contra de *Ben Nevis (Holdings) Ltd* (B) por impuestos de 1998, 1999 y 2000, la liquidación fue por un monto aproximado de £222 millones. B era una compañía en las Islas Vírgenes Británicas, esta sólo tenía un accionista registrado, (H) que era una compañía en Guernsey, dicha compañía H tenía las acciones en un fideicomiso el cual tenía como beneficiarios a un ciudadano de Reino Unido, su esposa e hijos. El Gobierno de Sudáfrica reclamaba que el ciudadano K controlaba la estructura y este había procurado la transferencia de los activos de B a una segunda compañía *Metlika Trading Limited (MTL)* (M) que era otra compañía en las Islas Vírgenes Británicas, cuyas acciones eran propiedad de H como fiduciario del fideicomiso en Guernsey<sup>857</sup>.

El anterior esquema fiscal se puede ilustrar con el siguiente diagrama<sup>858</sup>:

---

<sup>857</sup> *Revenue and Customs Commissioners v Ben Nevis (Holdings) Ltd/Ben Nevis (Holdings) Ltd v Revenue and Customs Commissioners*: 2013.

<sup>858</sup> Cuadro de elaboración propia con base en los datos obtenidos del juicio de primera instancia: JUDGE PELLING QC: *Revenue and Customs Commissioners v Ben Nevis (Holdings) Ltd/Ben Nevis (Holdings) Ltd v Revenue and Customs Commissioners*, 2012 Así como la resolución de última instancia *Revenue and Customs Commissioners v Ben Nevis (Holdings) Ltd/Ben Nevis (Holdings) Ltd v Revenue and Customs Commissioners*: 2013.



La Administración Tributaria de Sudáfrica solicitó la asistencia a la autoridad fiscal de Reino Unido (HMRC) en la recaudación del crédito tributario a cargo de B, bajo la cláusula de asistencia mutua contenida en el Convenio de doble imposición celebrado entre Reino Unido y Sudáfrica de 2002 y adicionado por el protocolo de 2010<sup>859</sup>. En atención a dicha solicitud de asistencia, el HMRC inició el procedimiento de ejecución del crédito tributario en contra de las empresas B y M, con base en dichas medidas congeló la cuenta bancaria de M<sup>860</sup>. Las empresas afectadas por los actos de ejecución impugnaron tales actuaciones ante los Tribunales de Reino Unido.

<sup>859</sup> JUDGE PELLING QC: Revenue and Customs Commissioners v Ben Nevis (Holdings) Ltd/Ben Nevis (Holdings) Ltd v Revenue and Customs Commissioners, cit.

<sup>860</sup> GREENE, M.: “Enforcing foreign tax debts: How far back can you go?”, *International Tax Review*, vol.



En el curso del juicio se plantearon básicamente dos cuestiones: i) Respecto a la abrogación de la *Revenue Rule*, la cual dispone que Los tribunales de un Estado no podrá ejecutar las leyes tributarias de otro país y; ii) Respecto a la interpretación y aplicación del protocolo de 2010 que adicionó la cláusula de asistencia en la recaudación al convenio para evitar la doble tributación celebrado entre Sudáfrica y Reino Unido en el año 2002<sup>861</sup>.

Respecto al argumento de la *revenue rule* que impediría la ejecución del crédito reclamado por Sudáfrica en territorio de Reino Unido, las Administraciones tributarias de los países antes mencionados argumentaron que la referida *revenue rule* había sido abrogada por las disposiciones de los Tratados, por lo tanto no se podría afirmar que hay una política pública que previniera a la Administración Tributaria de Sudáfrica, como la autoridad competente para recaudar impuestos debidos a ésta y a través de ejecutar acciones directamente en Reino Unido. Sin embargo, este argumento fue rechazado por la Corte de primera instancia (*Hight Cour*). La cual determinó que la política pública rechaza que una autoridad fiscal extranjera pueda recaudar sus impuestos debidos en el territorio del Reino Unido y además es contraria a todos los conceptos de independencia soberana. Esta cuestión no fue impugnada en apelación, por lo que subsistió el criterio en el sentido de que cualquier acto de ejecución para recaudar créditos extranjeros puede ser realizado dentro de los confines de las provisiones de un tratado en el que se acuerde asistencia mutua en dicha materia<sup>862</sup>.

---

24 (7), 2013, p. 27.

<sup>861</sup> Convention between the Government of the United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland and the Government of the Republic of South Africa for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital Gains (4 July 2002), Treaties IBFD.

<sup>862</sup> JUDGE PELLING QC: Revenue and Customs Commissioners v Ben Nevis (Holdings) Ltd/Ben Nevis (Holdings) Ltd v Revenue and Customs Commissioners. En el mismo sentido vid. La opinión de SCHWARZ, J.: Tax Treaty Interpretation after Ben Nevis (Holdings) Ltd v. Her Majesty's Revenue and Customs (2013)..., cit., p. 20.

Por otra parte, esta sentencia también resolvió un punto que es muy importante en materia del ámbito de temporal de aplicación de la asistencia internacional en el cobro de créditos fiscales. El artículo 25-A que contenía esta este tipo de asistencia fue incluido mediante protocolo de 2010 que adicionó la cláusula de asistencia en la recaudación al convenio para evitar la doble tributación celebrado entre Sudáfrica y Reino Unido en el año 2002. Los recurrentes, las empresas B y M que eran requeridas del pago debido a Sudáfrica, plantearon en contra de la sentencia dictada por la *High Court* que había desestimado sus argumentos, que las provisiones aplicadas para requerir el cobro del crédito debido contenidas en el convenio de doble tributación (CDI) entre UK y Sudáfrica no podía aplicarse respecto a los impuestos devengados antes de 2002, fecha en la que dicho tratado entró en vigor<sup>863</sup>.

El CDI firmado en 2002, no contenía la cláusula de asistencia en la recaudación. Pero la cláusula 27 del mismo establecía que el Convenio tendría efectos respecto a los impuestos de Sudáfrica nacidos después del primero de enero de 2003<sup>864</sup>. Por otra parte, el artículo VI del protocolo que adicionó el artículo de asistencia mutua, establecía que éste tendría efectos para solicitudes hechas después de la fecha de la entrada en vigor del protocolo, que fue en octubre de 2011<sup>865</sup>. Por lo cual, los recurrentes hicieron valer que el protocolo estaba sujeto a las disposiciones del CDI que adicionaba y como dicho convenio sólo tenía efectos en relación con los impuestos devengados después de su entrada en vigor (diciembre de 2002),

---

<sup>863</sup> Revenue and Customs Commissioners v Ben Nevis (Holdings) Ltd/Ben Nevis (Holdings) Ltd v Revenue and Customs Commissioners:

<sup>864</sup> Vid. artículo 27 del Convention between The Government of The United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland and The Government Of The Republic of South Africa for The Avoidance of Double Taxation and The Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital Gains: vol. Treaties IBFD, 2002

<sup>865</sup> Artículo VI, inciso c) del Protocol between the government of the United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland and the Government of the Republic of South Africa to amend the Convention for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with respect to Taxes on Income and on Capital Gains, signed at London on 4 July 2002.

por lo tanto, desde su punto de vista, cualquier solicitud de asistencia relativa a los impuestos causados entre 1998 a 2000 no estaban cubiertos por el convenio<sup>866</sup>.

La Corte consideró que mientras había una clara necesidad de limitar el ámbito de aplicación del CDI tomando en cuenta que la función de dicho Convenio era determinar las obligaciones fiscales establecidas en el convenio entre Reino Unido y Sudáfrica, tal necesidad no existía como para limitar el ámbito temporal de aplicación del artículo 25A de la misma manera que en Convenio de 2002, pues todo lo que se requería era que la asistencia fuera hecha después de la entrada en vigor del artículo 25A.

Así mismo determinó, al resolver otro argumento del recurrente, que el artículo 25A no tenía un efecto retroactivo objetable. Esto porque la obligación del contribuyente no había sido alterada por el artículo 25<sup>a</sup>, es decir, su obligación con la autoridad fiscal de Reino Unido era sólo respecto al requerimiento de pago a nombre de las autoridades de Sudáfrica<sup>867</sup>.

Finalmente, esta sentencia también analiza el ámbito de aplicación temporal del artículo 27 del Modelo Convenio de la OCDE a la luz de la Convención de Viena. Aunque en un principio en la sentencia de primera instancia determinó que la Convención de Viena no era aplicable debido a que Sudáfrica no la había firmado, en la sentencia que resolvió la apelación, se consideró que las reglas de interpretación establecidas en los artículos 31 y 32 de la Convención de Viena (1969) son reglas de costumbre de derecho internacional y por lo tanto obligan a todos los Estados a pesar de que estos sean o no partes de la Convención<sup>868</sup>.

---

<sup>866</sup> Revenue and Customs Commissioners v Ben Nevis (Holdings) Ltd/Ben Nevis (Holdings) Ltd v Revenue and Customs Commissioners.

<sup>867</sup> Para sostener tal pronunciamiento la sentencia se basa en el precedente *Hager v Osborne* [1992] Fam. 94, el cual establece que los cambios relativos al pasado son objetables sólo si estos alteran la naturaleza de un acto pasado o de una omisión. En este sentido *vid.* También GREENE, M.: *Enforcing foreign...*, cit., p. 28. Así como *Revenue and Customs Commissioners v Ben Nevis (Holdings) Ltd/Ben Nevis (Holdings) Ltd v Revenue and Customs Commissioners*: 2013.

<sup>868</sup> SCHWARZ, J.: *Tax Treaty Interpretation after Ben Nevis (Holdings) Ltd v. Her Majesty's Revenue and Customs* (2013)..., cit., p. 21.

Tal determinación es muy importante porque aún y cuando algunos Países no hayan firmado la Convención de Viena, la aplicación de sus normas subsistiría al ser considerados principios de derecho internacional que es una de las fuentes del derecho internacional y que es indispensable para la interpretación de los Tratados.

Respecto a la interpretación del CDI la corte determinó que en primer lugar debería atenderse al significado claro de las palabras usadas en el artículo relevante de la convención<sup>869</sup>. Esto es, se debe interpretar la norma en un sentido literal. Este principio de interpretación está recogido en los principios de derecho internacional y contenido en el artículo 31 de la Convención de Viena<sup>870</sup>. Así mismo conforme a estos principios sólo en caso de que el sentido de la disposición que se interpreta sea ambigua u oscura o bien conduce a un resultado manifiestamente absurdo o irrazonable, se podrán utilizar otros medios de interpretación, como los trabajos preparatorios del tratado y las situaciones de su celebración<sup>871</sup>. Por lo cual en primer lugar se debía analizar el protocolo del convenio de 2010 en relación con el CDI celebrado entre Reino Unido y Sudáfrica. Después de realizar este análisis la Corte de Apelación concluyó que en tales instrumentos no se contenía ninguna limitación expresamente. Así mismo, el propósito de este tampoco sugería ninguna razón

---

<sup>869</sup> En el derecho interno de UK tal principio está contenido en el caso de jurisprudencia *James Buchanan & Co Ltd v. Babco Forwarding & Shipping (UK) Ltd* [1987] AC 141 at p. 152.

<sup>870</sup> “Artículo 31. REGLA GENERAL DE INTERPRETACIÓN 1. Un tratado deberá interpretarse de buena fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de éstos y teniendo en cuenta su objeto y fin.” UNITED NATIONS: “CONVENCION DE VIENA SOBRE EL DERECHO DE LOS TRATADOS”, en *Treaty Series - Treaties and international agreements registered or filed and recorded with the Secretariat of the United Nations*, vol. 1155, United Nations - Nations Unies, New York, 1980, p. 451, fecha de consulta 29 noviembre 2015, en <https://treaties.un.org/doc/publication/UNTS/Volume%201155/v1155.pdf>.

<sup>871</sup> “Artículo 32. MEDIOS DE INTERPRETACION COMPLEMENTARIOS Se podrá acudir a medios de interpretación complementarios, en particular a los trabajos preparatorios del tratado y a las circunstancias de su celebración, para confirmar el sentido resultante de la aplicación del artículo 31, o para determinar el sentido cuando la interpretación dada de conformidad con el artículo 31: a) Deje ambiguo u oscuro el sentido; o b) Conduzca a un resultado manifiestamente absurdo o irrazonable.” UNITED NATIONS: *Ibid.*, p. 452.

lógica o política que estableciera dicha limitación sobre el ámbito temporal aplicable a los créditos fiscales sobre los cuales se prestaría la asistencia para su recaudación<sup>872</sup>.

La Corte de Apelación del Reino Unido, analiza el ámbito de aplicación de la norma que contienen la asistencia en la recaudación desde dos ópticas, la primera desde el punto de vista de su derecho interno, a fin de verificar si la asistencia en la recaudación de un crédito extranjero anterior a la entrada en vigor de un Tratado, puede ser retroactivo en perjuicio del deudor del crédito y en segundo lugar desde la interpretación llevada a cabo con base en los principios de derecho internacional como son los artículos 31 y 32 de la Convención de Viena.

Desde nuestro punto de vista, la conclusión a la que llega la Corte, es acertada y congruente con el diseño de la asistencia mutua en la recaudación establecida en el Modelo Convenio de la OCDE, pues como ya se ha mencionado, el comentario 13 de dicho artículo explica el artículo en el mismo sentido, esto es, propone que el ámbito de aplicación de la asistencia mutua en la recaudación pueda ser aplicable para recaudar créditos fiscales nacidos y o determinados antes de la entrada en vigor del Tratado que contiene el artículo que regula este tipo de cooperación internacional. El Manual de la OCDE también establece esta posibilidad<sup>873</sup>.

---

<sup>872</sup> Revenue and Customs Commissioners v Ben Nevis (Holdings) Ltd/Ben Nevis (Holdings) Ltd v Revenue and Customs Commissioners: 2013.

<sup>873</sup> El párrafo 35 establece: “El párrafo 14 de los Comentarios al artículo 27 especifica que ninguna cláusula del Modelo de Convenio de la OCDE impide la aplicación de las disposiciones del artículo 27 a los créditos tributarios que se han producido antes de la entrada en vigor del convenio bilateral cuando se dispone la asistencia en relación con dichos créditos después de la citada entrada en vigor y una vez que las disposiciones del artículo son aplicables. Algunos convenios precisan la medida en que son aplicables las disposiciones del artículo a esos créditos tributarios, en particular cuando las disposiciones relativas a la entrada en vigor del convenio prevén que sus cláusulas se apliquen a los impuestos devengados o exigidos a partir de una determinada fecha. La precisión puede consistir en que las disposiciones del artículo sobre asistencia en la recaudación tributaria surtan efecto respecto de los créditos tributarios finalmente determinados por el Estado requirente el día siguiente al inicio de un plazo de diez años antes de la fecha de entrada en vigor del convenio.” COMITÉ SOBRE ASUNTOS FISCALES DE LA OCDE: *Manual de la OCDE sobre la Puesta en Práctica de la Asistencia en la Recaudación Tributaria*, cit., p. 13.

Por lo tanto, a menos de que se establezca disposición expresa que limite el ámbito de aplicación de la asistencia en la recaudación, los Estados podrían solicitarse asistencia para el cobro de sus créditos fiscales nacidos y o determinados antes de la vigencia del Convenio, con tal de que la petición de recaudación se hiciera con posterioridad a la celebración del convenio<sup>874</sup>.

Por otra parte, también se coincide con la determinación de la corte, porque lo único que los Estados pactan a través del convenio es la habilitación de éstos para perseguir al deudor más a allá de sus fronteras y ejecutar el crédito fiscal que les es debido en otra jurisdicción. Sin que con ello se altere la deuda tributaria devengada y determinada con anterioridad a la fecha de cobro. Por lo que en la medida en que se respeten los derechos del contribuyente y se sigan los lineamientos del Modelo Convenio en el sentido de recaudar un crédito ejecutable, no se afectarían los derechos del deudor por el simple hecho de lograr el cobro de la deuda tributaria que debe y que ha sido determinada conforme a las disposiciones de ley en el Estado requirente.

Sin embargo, consideramos que si los créditos fiscales fueran muy antiguos, el contribuyente podría quedar en estado de indefensión al no haber un límite sobre el cobro de créditos fiscales, generalmente las normas internas establecen un plazo límite por el cual las deudas tributarias deben ser cobradas aun y cuando los requerimientos de pago suspendan el procedimiento de recaudación. Sin embargo, para el caso en el que las normas internas en el Estado requirente no establezcan un plazo o bien cuando se soliciten créditos muy antiguos, el Manual de la OCDE sobre la Puesta en Práctica de la Asistencia en la Recaudación Tributaria sugiere una limitación temporal de diez años anteriores a la fecha de la celebración del Tratado que contenga la cláusula de asistencia en el cobro de créditos fiscales<sup>875</sup>.

---

<sup>874</sup> SCHWARZ opina al respecto que no existe razón por la cual el cobro del crédito fiscal deba extenderse a la vigencia del protocolo, por lo que es correcto que se haya determinado que no existe limite temporal para el cobro de los créditos fiscales conforme al referido Protocolo de 2010. SCHWARZ, J.: *Tax Treaty Interpretation after Ben Nevis (Holdings) Ltd v. Her Majesty's Revenue and Customs (2013)*..., cit., p. 22.

<sup>875</sup> El Manual al respecto señala lo siguiente “Son muchos los países que no desean que se solicite su ayuda

### 3.10 Las importantes diferencias entre el artículo 27 del Modelo Convenio de la OCDE y del Modelo Convenio de la ONU y su utilidad en la defensa de los intereses de los países en desarrollo

Como se ha referido en líneas anteriores el artículo 27 del Modelo Convenio de la ONU fue aprobado en la sesión de Comité de Expertos sobre Cooperación internacional en cuestiones de tributación de las Naciones Unidas celebrada en octubre de 2011 y publicado en marzo de 2012<sup>876</sup>.

No obstante que el artículo 27 del Modelo Convenio de la OCDE contemplaba ya la asistencia en el cobro de créditos fiscales es de resaltarse su inclusión en el Modelo Convenio de la ONU pues con ello se alentará a los países en desarrollo a incluir en sus convenios bilaterales la asistencia en la recaudación el cual es un instrumento muy poderoso que beneficiará a éstos países<sup>877</sup>.

---

para recaudar créditos muy antiguos debido a la carga de trabajo que puede suponer para el Estado requerido, y por el hecho de que la posibilidad de cobro disminuye rápidamente con la antigüedad del crédito. Por tanto, los convenios tributarios pueden incluir disposiciones al efecto de fijar el plazo tras el cual se extinga la obligación de prestar asistencia en la recaudación. Esta circunstancia es especialmente importante en los convenios de países que no prevean en su legislación interna plazos de prescripción o que permitan la interrupción o ampliación repetida de dichos plazos.” COMITÉ SOBRE ASUNTOS FISCALES DE LA OCDE: *Manual de la OCDE sobre la Puesta en Práctica de la Asistencia en la Recaudación Tributaria*, cit., p. 13.

<sup>876</sup> COMITÉ DE EXPERTOS SOBRE COOPERACIÓN INTERNACIONAL EN CUESTIONES DE TRIBUTACIÓN, NACIONES UNIDAS. RFC E/C.18/2011/6. *Informe sobre el séptimo período de sesiones (24 a 28 de octubre de 2011)* [en línea], New York, 2012. [Consulta: 2015-06-11][http://www.un.org/ga/search/view\\_doc.asp?symbol=E/2011/45&referer=http://www.un.org/esa/ffd/events/seventh-session-tax.html&Lang=S](http://www.un.org/ga/search/view_doc.asp?symbol=E/2011/45&referer=http://www.un.org/esa/ffd/events/seventh-session-tax.html&Lang=S). Sobre el proceso que dio origen a la inclusión del artículo 27 del Modelo Convenio de la ONU Vid. *Supra*. Capítulo 1. Apartado 1.4 *La importancia de los primeros convenios de cooperación internacional en materia tributaria*.

<sup>877</sup> Cfr. Con LENNARD, M.: “Update of the United Nations Model Tax Convention”, *Asia-Pacific tax bulletin*. - Amsterdam. - Vol. 18 (2012), no. 2, pp. 1-ss, quien ha manifestado que la inclusión del artículo 27 en el Modelo Convenio de la ONU no obedece al hecho de la Modelo Convenio de la OCDE también lo haya incluido, sino más bien porque la asistencia en la recaudación es un poderoso instrumento del cual pueden beneficiarse los países en desarrollo. Finalmente han señalado que la inclusión del artículo 27 tanto en el Modelo de la OCDE con de la ONU está impulsando la celebración de convenios de doble imposición en los que se incluye la cláusula de asistencia mutua los autores: (GARCÍA PRATS, A.: *Asistencia mutua*

Debido a la resistencia que mostraron de los países en desarrollo de incluir este tipo de asistencia en el Modelo Convenio de la ONU sería conveniente que la ONU dedicara esfuerzos en proporcionar asistencia en la implementación de este artículo, ayudando a sus países miembros en el diseño del marco jurídico y en la capacitación del personal que será el encargado de implementar este tipo de cooperación internacional <sup>878</sup>.

El texto entre el artículo 27 del Modelo Convenio de la ONU y del artículo 27 son prácticamente idénticos<sup>879</sup>. Como ya se ha hecho notar en el capítulo de antecedentes, el tener un modelo homogéneo es lo más deseable para evitar diferentes versiones de una misma disposición en diferentes tratados internacionales, por lo que consideramos que esta fue la principal razón por la que el Comité de expertos de la ONU decidió apearse al texto del artículo 27 del Modelo Convenio de la OCDE<sup>880</sup>.

---

*internacional...*, cit., pp. 1262-1263; RIBES RIBES, A.: *Ámbito subjetivo de...*, cit., p. 263; TURLEY, C. Y OTROS: *A new dawn for the international tax system : evolution from past to future and what role will China play?*, cit., pp. 1-ss ).

<sup>878</sup> Respecto a la resistencia de los países en desarrollo de incluir el artículo 27 en el Modelo Convenio de la ONU. Vid. Supra. Capítulo 1. Apartado 1.4 La importancia de los primeros convenios de cooperación internacional en materia tributaria. Por otra parte ha señalado VAN KOMMER, V.: “Norms and Policy Setting, Identification of Gaps, and Exploration of Opportunities for Creating Greater Synergies in respect of Technical Assistance in Tax Matters”, p. 42, en el estudio realizado por el IBFD y solicitado por la ONU para identificar las áreas de oportunidad “gaps” que han surgido entorno a la cooperación internacional, el señalar en cuáles de ellas las Naciones Unidas y el Comité Fiscal de la ONU podrían desarrollar un papel importante. Este instituto identificó que en el ámbito de la asistencia en la recaudación, la ONU podría desempeñar un rol importante pues aunque muchos de los países en desarrollo estarían dispuestos a celebrar acuerdos en materia de asistencia en la recaudación, la mayoría de éstos están más bien resistentes a ello, sin embargo de incluir dicho el artículo 27 del Modelo Convenio de la ONU en sus convenios, éste tipo de cooperación sería de interés para dichos Estados, por lo que la ONU podría considerar el proporcionar asistencia en el desarrollo del marco legal y en la capacitación del personal en ésta materia.

<sup>879</sup> Vid. el Artículo 27 del Modelo Convenio de la OCDE en: OECD, “Model Tax Convention (Condensed Version)” (OECDpublishing, 2014), <http://www.oecd.org/tax/treaties/oecd-model-tax-convention-available-products.htm>. En contraste con el artículo 27 del Modelo Convenio de la ONU en: United Nations, “United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries” (United Nations, New York, 2011).

<sup>880</sup> Como lo señalan LANG, M.; PISTONE, P.; RUST, A.; SCHUCH, J.; STARINGER, C.: “Chapter 1: The Relevance of the Commentaries on the OECD and UN Models for the Interpretation of the UN Model”,



En este sentido, el Modelo Convenio actualizado, en general, conserva su tendencia de hacer pocos cambios a los artículos del Modelo Convenio de la ONU, sin embargo, los comentarios contienen varias diferencias principalmente sobre interpretaciones alternativas<sup>881</sup>.

Efectivamente los comentarios del artículo 27 del Modelo Convenio de la ONU contienen las mismas disposiciones en esencia, no obstante, en los comentarios se proporciona una explicación más detallada del alcance de cada párrafo del artículo y varias alternativas para negociar los tratados bilaterales de acuerdo con los intereses de los Estados firmantes<sup>882</sup>.

Este comentario recoge las inquietudes manifestadas por los países en desarrollo expresadas durante las discusiones en las cuales se debatía la conveniencia de introducir en el Modelo Convenio de la ONU el artículo 27, en las cuales los asistentes manifestaron que incluso algunos países en desarrollo tienen dificultades para poder recaudar sus propios impuestos y que en muchas ocasiones sus administraciones no tienen la capacidad técnica para prestarla, por lo que algunos expertos sugirieron que este punto se solucionara en acuerdos bilaterales<sup>883</sup>.

---

en *The UN Model Convention and its relevance for the global tax treaty network*, Online books, IBFD, Amsterdam, 2017 (European and International tax law and policy series), pp. 1-ss, en su mayoría el Modelo Convenio de la ONU sigue la estructura del Modelo Convenio de la OCDE.

<sup>881</sup> ARNOLD, B.J. y IBFD's Tax treaty Unit, "UN Model (2011) Special Issue – The context and Contents", *Bulletin for International Taxation* núm. IBFD (noviembre de 2012): p. 587.

<sup>882</sup> En este sentido BETHEL, R. "United Nations - The Text of and the Commentaries on Articles 26 and 27 – Round-Up of the Changes and Their Significance", *Bulletin for International Taxation* (noviembre de 2012), p. 622, señala que los Convenios bilaterales deben reflejar el acuerdo mutuo basado en las necesidades y capacidades de los Estados contratantes y para ello los comentarios del artículo 27 ofrecen una guía invaluable

<sup>883</sup> Muchos expertos y observadores apuntaron que los costos de la recaudación no debía obstaculizar la recaudación. Así expresaron que: "Debe existir un equilibrio entre el costo y la necesidad de luchar contra la evasión de impuestos." Por lo que también se dijo que dichas cuestiones podrían ser tratadas en negociaciones Bilaterales. *Vid.* Naciones Unidas. rfc E/C.18/2005/11. *Comité de Expertos sobre*

El artículo 26 en su texto ni en sus comentarios se ocupa de definir a qué parte le corresponderá el pago de los costos, sin embargo, sí establece en sus comentarios la posibilidad de rehusarse a prestar asistencia por consideraciones prácticas como pudiera. En este sentido, ser que el costo del crédito sobre el cual se solicita la asistencia fuera inferior a los gastos en los que el Estado requerido incurriría para su recaudación<sup>884</sup>.

Los comentarios al artículo 27 del Modelo Convenio de la ONU, recoge la regla general que se ha utilizado en los Modelos realizados por la OCDE en 1981 y el realizado por este organismo y en Consejo de Europa en 1988 actualizado en 2011 respecto a los gastos de ejecución, en este sentido se establece en primer lugar que los gastos deben correr a cuenta del deudor y en caso de que éste no se haga cargo de los mismos; a menos que se acuerde lo contrario los gastos ordinarios serán a cargo del Estado requerido y los gastos extraordinarios serán a cargo del Estado requirente<sup>885</sup>.

De esta manera, debido a la regla general que prevé que los gastos extraordinarios serán a cargo del Estado requirente, en los comentarios al artículo 27 del Modelo Convenio de la ONU, se sugiere que los Estados establezcan una cláusula que prevea la posibilidad de que en cuanto el Estado requerido cuantifique los gastos extraordinarios, lo comunique al

---

*cooperación internacional en cuestiones de tributación*. [en línea] Informe sobre el primer periodo de sesiones, Ginebra, 5 a 9 de diciembre de 2005. [Consulta: 2015-06-11] Disponible en [http://www.un.org/ga/search/view\\_doc.asp?symbol=E/C.18/2005/11&referer=http://www.un.org/esa/ffd/events/first-session-tax.html&Lang=S](http://www.un.org/ga/search/view_doc.asp?symbol=E/C.18/2005/11&referer=http://www.un.org/esa/ffd/events/first-session-tax.html&Lang=S). Párrafos 38-49.

<sup>884</sup> Vid. comentario 36 al artículo 27 del Modelo Convenio de la OCDE en *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*: p. 436.

<sup>885</sup> Comentario 8 del Modelo Convenio de la ONU *vid.* United Nations, “United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries.” La regla general de los gastos de ejecución está contenida en el Modelo de Convenio para la asistencia en la recaudación de 1981 consultable en: OECD: *Model Convention for mutual administrative assistance in the recovery of taxes claims. Report of the OECD Committee on Fiscal Affairs*, cit., pp. 1-ss, así como en la Convención Multilateral actualizada por protocolo que entró en vigor en 2011 verificable en: CONSEJO DE EUROPA; OCDE: *Convención sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal enmendada por el Protocolo que entró en vigor el primero de junio 2011*, pp. 1-ss. Respecto al tratamiento que la Convención Multilateral realiza sobre los costos de recaudación *vid. Infra. Capítulo 4. Epígrafe 4.7 El concepto amplio de crédito fiscal que incluye los intereses, multas y costos incidentales*.

Estado requirente a fin de que éste determine si el Estado requerido debe o no incurrir en esos gastos, con lo que se asume que ante cualquier negativa a la realización de esos gastos implicaría el retiro de la solicitud de asistencia en el cobro presentada por el Estado requirente<sup>886</sup>.

Lo anterior, tiene su lógica en el hecho de que los gastos extraordinarios como lo define el comentario 8 del artículo 27, generalmente se incurren por el desarrollo de procedimientos particulares implementados a requerimiento de otro Estado o bien por la utilización de expertos, interpretes o traductores, o bien por los costos incurridos en procesos judiciales o de banca rota o concursos mercantiles; en ese sentido es pertinente que antes del Estado requerido implemente procedimientos en los se incurrirá en costos extraordinarios, éstos sean cuantificados y comunicados al Estado requirente, pues ello permitirá que ante ese escenario valore si la generación de esos gastos extraordinarios serán menores que el monto

---

<sup>886</sup> Es pertinente señalar que en cuanto al tratamiento de los costos de ejecución PISTONE, P.: “Chapter 11: Exchange of Information and Mutual Assistance in the Collection of Taxes”, en M. Lang, Alexander Rust, J. Schuch, C. Staringer (eds.) *The UN Model Convention and its relevance for the global tax treaty network*, Online books, IBFD, Amsterdam, 2017 (European and International tax law and policy series), pp. 1-ss, señala que a la hora de negociar los tratados internacionales los países siguiendo el comentario del Modelo Convenio de la ONU deben considerar si el costo de la asistencia en la recaudación es muy alto para el Estado requerido con relación al monto que se va a recaudar, observa que ese análisis de beneficio no es recomendado en el comentario del Modelo Convenio de la OCDE, por lo que parece satisfacer las preocupaciones en las relaciones entre países desarrollados y en desarrollo lo que representa una significativa contribución de la ONU, sin embargo, sugiere considerar si el análisis de costo beneficio debe hacerse a la luz de casos concretos, pues, es difícil concebir un análisis abstracto en la fase de la negociación de los tratados, más aún cuando existen otras posibles soluciones a los desequilibrios generados por el resultado del costo beneficio, por ejemplo: dividir los costos de la asistencia, por lo que concluye, que la recomendación de la ONU de restringir la adopción del artículo 27 basado en el costo beneficio parece cuestionable. Se coincide con el autor en cuanto a que en la fase de negociación no es posible determinar si los gastos de ejecución serán mayores que el monto del crédito sobre el cual se solicita asistencia en el cobro, por lo que ello no debiera ser un factor que influya en la decisión de los países que siguen el Modelo Convenio de la ONU de incluir o no el artículo 27 en los tratados para evitar la doble tributación. Por lo cual, el comentario debiera interpretarse en el sentido de establecer una cláusula que permita a los Estados conocer el monto de los gastos extraordinarios en los que incurriría el Estado requerido y que debieran ser trasladados al requirente antes de que estos se realicen, con la finalidad de que el Estado requirente valore si es de su conveniencia el continuar con la solicitud de asistencia o bien si es más conveniente retirarla.

del crédito a recuperar y si todavía es viable su recaudación a través de la cooperación internacional<sup>887</sup>.

En este sentido, el comentario en análisis no debe ser interpretado en el sentido de que el análisis de costo beneficio respecto del monto de los costos extraordinarios en los que se incurrirá debe realizarse antes de la negociación del tratado y mucho menos debe ser tomado como una razón para incluir en el tratado el artículo 27 del Modelo Convenio de la ONU, pues es esa fase no es posible realizar tal valoración<sup>888</sup>.

Los comentarios también contemplan la posibilidad de establecer un monto determinado a pagar por los gastos que implicaría el cobro de los créditos fiscales<sup>889</sup>. Sobre ese punto los comentarios establecen que se deben tomar en consideración las diferencias entre los países en desarrollo, por lo que se puede acordar que todos los costos incurridos pueden ser atribuibles a solo en un Estado<sup>890</sup>. Lo cual es un reconocimiento de que administraciones como las de los países en desarrollo cuentan con recursos limitados<sup>891</sup>.

Así mismo los comentarios del artículo 27 Modelo Convenio de la ONU difieren de los comentarios del artículo 27 del Modelo Convenio de la OCDE, en cuanto a que proveen de una explicación detallada sobre el sentido de cada uno de los párrafos del artículo que se

---

<sup>887</sup> Vid. el comentario 8 del artículo 27 del Modelo Convenio de la ONU en UNITED NATIONS: *United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries...*, cit., pp. 472-ss.

<sup>888</sup> En este sentido se coincide con PISTONE, P.: *Chapter 11: Exchange of Information and Mutual Assistance in the Collection of Taxes...*, cit., pp. 1-ss respecto a que el restringir la adopción del artículo 27 basado en el costo beneficio sería cuestionable.

<sup>889</sup> LENNARD, M. "Update of the United Nations Model Tax Convention", *Asia-Pacific tax bulletin. - Amsterdam. - Vol. 18 (2012), no. 2 (s/f): P. 100.*

<sup>890</sup> Comentario 8 del Modelo Convenio de la ONU vid. United Nations, "United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries."

<sup>891</sup> LENNARD, M. "Update of the United Nations Model Tax Convention", *Asia-Pacific tax bulletin. - Amsterdam. - Vol. 18 (2012), no. 2 (s/f): p. 100.*

comenta. Por otra parte, también establecen diferentes alternativas sobre las cuales los Estados contratantes pueden celebrar los convenios bilaterales.

Por ejemplo, sobre el ámbito de aplicación de la asistencia de recaudación, el comentario 4 dispone que los Estados contratantes son libres de restringir el ámbito de aplicación del artículo 27, pues considera que el Modelo sugiere que la redacción del artículo sea en el sentido de no restringir su aplicación al artículo primero y segundo del Convenio Modelo, lo cual implica que los Estados contratantes se obligarían a recaudar los créditos fiscales de cualquier persona sea residente o no residente, por lo que el comentario aclara que los Estados son libres de restringir el ámbito de aplicación sólo a sus residentes, lo cual la sola omisión de la referencia al artículo primero<sup>892</sup>.

Aunque a la ONU le tomó varios años el actualizar su modelo y por ello se incluyó el artículo 27 que prevé la asistencia en la recaudación, 8 años después de que dicha disposición se introdujera en el artículo 26 del Modelo Convenio de la OCDE <sup>893</sup>.

No obstante, la identidad de contenido entre el artículo 27 del Modelo Convenio de la OCDE y de la ONU, su inclusión en este último es muy importante porque con ello se alentará a los países en desarrollo a incluir en sus modelos de convenio dicha disposición y a beneficiarse no sólo de los nuevos estándares de intercambio de información, sino también de la asistencia en el cobro de créditos fiscales que les ayudará a recaudar sus impuestos más allá de sus fronteras<sup>894</sup>.

---

<sup>892</sup> Comentario 4 del Modelo Convenio de la ONU *vid. Ibid.*

<sup>893</sup> El autor refiere que finalmente “The die has (finally) been cast!” para enfatizar que a la ONU le tomó más de 10 años actualizar su Modelo Convenio. *Vid.* ARNOLD, B.J. in cooperation with IBFD’s Tax treaty Unit. UN Model (2011) Special Issue – The context and Contents, *Bullentin for International Taxation*, IBFD, November 2012, p. 587.

<sup>894</sup> Como lo señalan LANG, M. Y OTROS: *Chapter 1: The Relevance of the Commentaries on the OECD and UN Models for the Interpretation of the UN Model...*, cit., pp. 1-ss, no obstante que el Modelo Convenio de la ONU sigue la misma estructura que el Modelo Convenio de la OCDE existen ciertas

Además, este artículo beneficiará especialmente a los países en desarrollo porque como hemos visto anteriormente los contribuyentes que evaden impuestos tienden a esconder sus activos en paraísos fiscales por lo que una vez que países en desarrollo tengan conocimiento de que los deudores tributarios tienen sus activos en dichas jurisdicciones, en principio y en tanto tengan celebrados convenios bilaterales con tales países con cláusula de asistencia en la recaudación podrán cobrar los impuestos debidos<sup>895</sup>.

No obstante que en principio el artículo el artículo 27 de los Modelos de Convenio de la ONU y OCDE son en esencia iguales, los países en desarrollo tienen varias alternativas para redactar la cláusula de asistencia en el cobro de créditos fiscales que mejor se ajuste a sus intereses, de ahí la relevancia en la existencia de dos modelos que represente a los países en desarrollo.

Si bien, en ocasiones la diferencia entre los comentarios del Modelo Convenio de la OCDE y de ONU pueden representar dificultades a la hora de interpretar un artículo de contenido idéntico, en el caso de los comentarios realizados por la ONU en materia de asistencia en la recaudación más que un significado diferente para un mismo concepto, desarrolla varias alternativas para negociar una cláusula de asistencia en la recaudación que además recoge las preocupaciones manifestadas por los países que representa en el proceso de inclusión del artículo 27 del Modelo Convenio de la ONU<sup>896</sup>.

---

diferencias, siendo un aspecto legal no negado el hecho de que los países en desarrollo confían en este modelo a la hora de celebrar sus tratados internacionales.

<sup>895</sup> Vid. Supra. Capítulo 2. El fortalecimiento de los instrumentos de cooperación administrativa en materia fiscal y su influencia al servicio de la mejora de la recaudación.

<sup>896</sup> Las dificultades que pueden presentarse entre los comentarios al Modelo Convenio ONU y los realizados al Modelo Convenio OCDE son la diferencia de significado que pueden atribuir uno y otros a un término utilizado de forma idéntica una cláusula de contenido igual en ambos modelos como lo refiere LANG, M. Y OTROS: *Chapter 1: The Relevance of the Commentaries on the OECD and UN Models for the Interpretation of the UN Model...*, cit., pp. 1-ss.

De esta manera, se puede advertir la importancia de la ONU como organismo internacional que representa los intereses de los países en desarrollo, quienes confían en las recomendaciones realizadas por este organismo y de esa manera pueden tomar determinaciones basadas no sólo en las propuestas de organismos que son integrados en su mayoría por países en desarrollo y que por ende atienden diferentes motivaciones a la hora de celebrar tratados internacionales<sup>897</sup>.

### **3.11 Consideraciones finales entorno la asistencia en la recaudación regulada en el artículo 27 en el Convenio Modelo de la OCDE y del artículo 27 del Modelo Convenio de la ONU.**

El artículo 27 del Modelo Convenio ha flexibilizado los supuestos en los cuales los Estados contratantes pueden prestarse asistencia en la recaudación de sus créditos tributarios, también pone límites importantes a dicha obligación, bajo los cuales los Estados pueden negarse a prestar dicha asistencia. Consideramos que lo que busca la norma es un equilibrio entre brindar un mecanismo de cooperación que pueda utilizarse en más casos y de una manera inmediata o expedita que permita a los Estados combatir el fraude y la evasión fiscal y que a su vez tal medida se ajuste al mundo globalizado en el que hoy vivimos que permite a los contribuyentes deslocalizar fácilmente sus activos entre una jurisdicción a otra. Por lo tanto, en la medida en que la asistencia en la recaudación pueda ser una herramienta útil y apegada a la realidad de las operaciones comerciales permitirá que la misma logre su objetivo en el combate de la evasión y el fraude fiscal.

Sin embargo, los supuestos por los cuales los Estados pueden negarse a prestar la asistencia en la recaudación dejan ver la resistencia de los Estados a prestar este tipo de

---

<sup>897</sup> Respecto a la falta de representación de los países en desarrollo en los organismos internacionales integrados en su mayoría por países desarrollados *vid. Supra. Capítulo 1. Apartado 1.4 La importancia de los primeros convenios de cooperación internacional en materia tributaria.* También *vid. Infra. Capítulo 4. Apartado 4.2 La superación de los desafíos de implementar la asistencia en el cobro de créditos fiscales extranjeros a través de la Convención Multilateral.*

ayuda, por lo que los Estados no están obligados a prestarla cuando a su juicio el otro Estado no haya hecho todo lo posible por cobrar los créditos fiscales en su propio territorio o bien cuando esto implique una carga desproporcionada en relación con el beneficio que se utilizará.

Desde nuestro punto de vista, el diseño de esta norma es por una parte muy flexible y se podría decir que permite el uso de este tipo de asistencia de forma ordinaria pues no exige que Estado haya finalizado el procedimiento de cobro en el Estado requerido, sino que basta con que el crédito sea exigible y el contribuyente no pueda oponerse a su cobro, incluso cuando el crédito fiscal aún se encuentre en la fase de impugnación. Y por otra parte no deja atrás las reglas clásicas sobre las cuales fue concebida, como son el hecho de que se exija al Estado requirente que haya agotado todas las medidas a su alcance para el cobro del crédito fiscal. Por lo tanto, no queda claro si esta norma apuesta por una aplicación inmediata de la asistencia en la recaudación o bien este tipo de ayuda debe ser considerado como una norma extraordinaria que debe emplearse sólo en aquellos casos en los que el Estado requirente no tiene más remedio que acudir al otro Estado para ejecutar el crédito fiscal que le es debido.

Desde nuestro punto de vista esta norma debe ser un mecanismo de uso extraordinario pues los Estados deben ser capaces de cobrar sus créditos en su territorio, sin embargo, ante la movilidad de las personas los bienes y los servicios, este mecanismo debe ser útil para prevenir el hecho de que un contribuyente traslade sus activos hacia otro territorio con la única finalidad de evitar el pago de un crédito tributario. Para estos casos las normas de asistencia deben permitir a los Estados actuar de forma inmediata y al mismo ritmo que este tipo de personas.

Sin embargo, el hecho de que una administración actúe de una manera expedita no implica que pase por alto procedimientos de recaudación para acortar el camino de la ejecución del crédito, sino que implica que ésta emplee esos mecanismos con prontitud y agote sus medios para recaudar el crédito fiscal de forma tal que no de oportunidad a que el contribuyente pueda deslocalizar sus bienes a otra jurisdicción a fin de evadir el pago del crédito fiscal que le ha sido determinado.



De esta manera, sólo en aquellos casos en los que no es posible recaudar el crédito fiscal en su propio territorio, los Estados podrán pedir ayuda a fin de recaudar ese crédito fiscal. En la medida que los Estados reciban solicitudes de asistencia en tal contexto, estarán más dispuestos a cooperar, por el contrario, si esta ayuda se pide, en cualquier caso, las administraciones fiscales podrían ser renuentes a cooperar.

La flexibilización de la asistencia en la recaudación también implica que el Estado requirente ponga especial atención en la legalidad de sus actuaciones y solicite la asistencia oportunamente, pues el procedimiento de ejecución desplegado a nivel internacional involucra los actos de otro Estado los cuales si en última instancia son dejados sin efectos por una resolución judicial, tanto el Estado requerido y el requirente tendrán que anular sus actos, quedando sin efectos todos los actos desplegados por el Estado cooperante lo que podría dañar la relación de cooperación entre Estados para casos futuros y en general la percepción de la utilidad de este tipo de cooperación que ya desde su origen ha sido vista con resistencia por los Estados.



## **CAPÍTULO 4. COOPERACIÓN MULTILATERAL A TRAVÉS DEL CONVENIO SOBRE ASISTENCIA ADMINISTRATIVA MUTUA EN MATERIA FISCAL DE LA OCDE Y DEL CONSEJO DE EUROPA DE 1988, ACTUALIZADA MEDIANTE PROTOCOLO EN 2010**

### **4.1. La renovación de la Convención Multilateral en 2010: Su alineación a los estándares internacionales y su apertura a todos los países como presupuestos de un poderoso instrumento multilateral**

El Convenio sobre Asistencia Administrativa en Asuntos Fiscales (Convención Multilateral) es un acuerdo multilateral elaborado por el Consejo de Europa y la OCDE abierto para firma en 1988<sup>898</sup>. Este poderoso instrumento contemplaba desde su creación todas las formas de asistencia administrativa en materia fiscal<sup>899</sup>. La Convención Multilateral

---

<sup>898</sup> *Vid. Supra. Capítulo 2. Epígrafe 2.9 El Convenio sobre Asistencia Mutua en Asuntos fiscales de 25 de enero de 1988.* En este apartado analizamos la Convención Multilateral. Resaltamos el hecho de que era el único instrumento multilateral a nivel internacional. Debido a que los Convenios multilaterales en esta manera habían surgido entre países que tenían en común la cercanía de sus fronteras como fue el Convenio Nórdico. Además hicimos notar que sólo lo podían firmar los 54 países que fueran miembros de la UE o de la OCDE o de los dos. Este instrumento fue ideado desde 1979. Desde esa fecha el Consejo de Europa trabajó conjuntamente con la OECD para producir el Proyecto de Convenio sobre Asistencia Mutua en Asuntos Fiscales (*Multilateral Convention on administrative assistance in the assessment and collection of tax*).

<sup>899</sup> *Vid.* Así lo refiere la autora GRAU RUIZ, M. A.: “Avances Propuestos en la Asistencia Mutua en Materia de Recaudación”, *Crónica Tributaria*, No 94, 2000, p. 9. “La Recomendación de la Asamblea Parlamentaria 833 (1978) del Consejo de Europa, de 16 de enero de 1978 (documento 4098) sobre cooperación entre los Estados miembros del Consejo de Europa contra la evasión y el fraude fiscal internacional, les invita a concluir un Convenio europeo multilateral sobre asistencia mutua entre las Administraciones tributarias nacionales. En su ámbito objetivo debe comprender tanto la imposición directa como la indirecta, cotizaciones sociales, etc. y debe abarcar las modalidades de intercambio de información, desarrollo de investigaciones en un Estado miembro a petición de otro; asistencia en la recaudación de tributos y una cláusula de “progreso” diseñada para facilitar una cooperación más avanzada y estrecha en el futuro”.

tuvo como objetivo principal promover la cooperación internacional para aplicar mejor las leyes tributarias domésticas, proteger los derechos de los contribuyentes y combatir los efectos del fraude y evasión fiscal<sup>900</sup>.

La Convención Multilateral fue modificada en 2010 a través del Protocolo que modifica la Convención sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal que entró en vigor el 1 de junio 2011<sup>901</sup>. Los motivos de su modificación fueron, en primer lugar, la necesaria actualización de los instrumentos internacionales a fin de hacer efectivo el nuevo estándar de intercambio de información que hemos analizado en epígrafes anteriores<sup>902</sup>. Recordemos que la alineación de los instrumentos internacionales al nuevo estándar de transparencia internacional consistió básicamente en ajustar las normas de intercambio de información al artículo 26 de Modelo Convenio de la OCDE<sup>903</sup>.

---

<sup>900</sup> Así lo explica SAINT-AMANS, P.; RUSSO, R.: “Amending Protocol Strengthens OECD Mutual Assistance Convention”, *Tax Analysts*, 2010, (Special Reports), p. 1060. El autor refiere que el objetivo de esta Convención fue la de promover la cooperación internacional para la mejor aplicación de las leyes internas y proteger los derechos de los contribuyentes. Por su parte GRAU RUIZ, A.: *La cooperación internacional para la recaudación de tributos: el procedimiento de asistencia mutua*, La Ley, Madrid, 2000, p. 167, señala que desde sus orígenes, la Convención Multilateral fue diseñada para combatir el fraude y la evasión fiscal. Esos objetivos no han variado pues como lo señala SEER, R.; GABERT, I.: “European and International Tax Cooperation: Legal Basis, Practice, Burden of Proof, Legal Protection and Requirements”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 65, 2011, (No. 2), pp. 89-90, el objetivo de la Convención sigue siendo el permitir a cada parte luchar contra la evasión y mejorar la coercitividad de sus leyes nacionales y al mismo tiempo respetar los derechos de los contribuyentes.

<sup>901</sup> CONSEJO DE EUROPA; OCDE: Convención sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal enmendada por el Protocolo que entró en vigor el primero de junio 2011, p. 1.

<sup>902</sup> Vid. Supra. Capítulo 3. Epígrafe 3.3 El desarrollo sin precedentes de instrumentos de intercambio de información: reivindicando el papel del protagonista olvidado - la asistencia mutua en el cobro de créditos fiscales.

<sup>903</sup> Cfr. *Ibid.* La alineación de la Convención Multilateral a los estándares de intercambio de información lo explica GARCÍA PRATS, A.: “Los Nuevos Estándares Internacionales de Intercambio de Información: FATCA o el Fin del Secreto Bancario”, en *Intercambio de Información, Blanqueo de Capitales y Lucha Contra el Fraude Fiscal*, Instituto de Estudios Fiscales, Valencia, 2014, pp. 195-199. El autor aclara que dentro del proceso generador del cambio de los estándares internacionales de la cooperación administrativa internacionales han intervenido factores como: “La actualización del artículo 26 del Modelo Convenio de la OCDE llevada a cabo en 2005, con la incorporación de un nuevo apartado, el artículo 26.5 que impide alegar el secreto bancario como excepción al intercambio de información. Asimismo, se

En segundo lugar, la modificación de la Convención Multilateral tuvo como finalidad el permitir el acceso de este tipo de cooperación a cualquier Estado miembro y no miembro de la OCDE y del Consejo de Europa, pues se detectó que los países en desarrollo, por la falta de recursos, podrían no beneficiarse del nuevo estándar de transparencia internacional<sup>904</sup>.

---

ampliaba el ámbito del intercambio, aplicándolo a toda la «información previsiblemente pertinente» y no únicamente a la «información necesaria», y afectando también la información relativa a la «participación de la titularidad de una persona». La presión internacional determinó un importante cambio en la relevancia del secreto bancario a nivel tributario internacional, al asumir en marzo de 2009, jurisdicciones de relevancia como Suiza, Austria, Bélgica y Luxemburgo el estándar reflejado en el artículo 26 del Modelo Convenio Actualizado por el que se permitía, Convenio internacional aplicable vigente mediante y previo requerimiento de las autoridades tributarias de(l) otro Estado contratante obtener datos bancarios con relevancia tributaria a pesar de la protección y reconocimiento del secreto bancario a nivel interno. De forma significativa la actuación del Modelo Convenio de la ONU en 2011, sigue los parámetros de la actualización del artículo 26 del Modelo Convenio de la OCDE e incorpora igualmente las excepciones previstas en el artículo 26.5.” También señala el autor CALDERÓN CARRERO, J. M.: “Intercambio de Información”, en N. Carmona Fernández (ed.) *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*, Junio 2013, CISS, Valencia, 2013, pp. 711-712. El principal objetivo de la convención Multilateral fue establecer un nuevo estándar de asistencia administrativa y la generalización del intercambio de información rogado.

<sup>904</sup> SAINT-AMANS, P.; RUSSO, R.: *Amending Protocol Strengthens...*, cit., p. 1059, refieren que en una carta enviada a la OCDE por el Ministro Gordon Brow como Dirigente del G-20 indicaba que para el desarrollo del intercambio de información internacional sería de gran ayuda si se desarrollara un mecanismo efectivo multilateral, por lo cual la OECD y el Consejo de Europa rápidamente respondieron a esa petición modificando la Convención Multilateral a fin de abrir su firma a los países no miembros de la OECD o de la Comunidad Europea. Similares consideraciones realizan FALCÓN Y TELLA, R.; PULIDO GUERRA, E.: *Derecho fiscal internacional*, 3ª, Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, Madrid, 2018, p. 208, al señalar que la convención multilateral fue modificada para adecuarla a los estándares internacionales de intercambio de información y para abrir el convenio a terceros Estados que no fueran parte del Consejo de Europa ni de la OCDE. Por su parte señala MARTÍNEZ GINER, L. A.: “La «multilateralización» de la Cooperación Administrativa en Materia Fiscal Avances en el Convenio OCDE-Consejo de Europa sobre Asistencia Administrativa”, *Crónica Tributaria*, Nº Extra 2, 2012, p. 34. “La Convención se revisó en 2010 con la intención de adaptarla a la norma internacional sobre transparencia e intercambio de información, además de intentar abrir la convención a países que no fueran miembros de la OCDE ni del Consejo de Europa. El artículo 26 CMOCDE en su última versión (2005) ha servido de base para la aprobación del protocolo de modificación.” También BAKER, P.; CZAKERT, E.; EIJSDEN, A.; GRAU RUIZ, A.; KANA, L.: “International Assistance in the Collection of Taxes”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 65, 2011, (No. 4/5), pp. 1-ss, coinciden en que el objetivo de la Convención fue el permitir que los países en desarrollo tomaran ventaja del creciente ambiente de cooperación internacional. También resalta KEINIGER, W. C.: “Argentina signed the OECD’s Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters”, *Tax planning international review*, vol. 40, No. 1, 2013, p. 5 Dentro de los motivos de la OCDE para actualizar la Convención se encontraba el hacer más fácil que los países en desarrollo se beneficiaran del nuevo ambiente de cooperación fiscal.

El Informe Explicativo de la Convención, confirma que el objetivo de su modificación fue el ajustarla a las normas acordadas internacionalmente sobre transparencia e intercambio de información. El estándar pactado fue diseñado por el Foro Global de la OCDE sobre Transparencia e Intercambio de Información que, como se ha referido, quedó plasmado en el artículo 26 del Modelo Convenio de la OCDE<sup>905</sup>.

El estándar de intercambio de información además de incluirse en la Convención Multilateral, con el respaldo de los países del G7/G8, del G20 y de las Naciones Unidas, se introdujo además en otros instrumentos internacionales que hemos analizado en epígrafes anteriores<sup>906</sup>.

Desde los inicios de la apertura a firma y entrada en vigor del Protocolo y el texto actualizado de la Convención se hizo notar la importancia de este instrumento multilateral, pues con el impulso dado por el G-20 varios países mostraron su interés en firmarla <sup>907</sup>.

---

<sup>905</sup> *Cfr.* OECD's Committee on Fiscal Affairs, "Explanatory Report of the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters as amended by the 2010 Protocol", *OECD* (2010): Pág. 1, [http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Explanatory\\_Report\\_ENG\\_%2015\\_04\\_2010.pdf](http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Explanatory_Report_ENG_%2015_04_2010.pdf). "La Convención de 1988 se revisó en 2010, con la intención principal de alinearla con la norma acordada a nivel internacional sobre transparencia e intercambio de información y abrirla a Estados no pertenecientes a la OCDE o el Consejo de Europa. La norma acordada a nivel internacional, diseñada por la OCDE, trabajando en conjunto con países no miembros en el Foro Global de la OCDE sobre Transparencia e Intercambio de Información, se incluye en el Artículo 26 del Modelo de convenio tributario de la OCDE y ha recibido el respaldo de los países del G7/G8, del G20 y de las Naciones Unidas." En el mismo sentido *vid.* OBERSON, X.: "General Report", en *International Fiscal Association 2013 Copenhagen Congress*, vol. 98b, Cahiers de droit fiscal International, Netherlands, 2013, p. 620. En términos similares señala GARCÍA PRATS, A.: *Los Nuevos Estándares...*, cit., pp. 195-199; al respecto también puede consultarse CALDERÓN CARRERO, J. M.: "El procedimiento de intercambio de información establecido en los convenios de doble imposición basados en el modelo de convenio de la OCDE", en *Fiscalidad Internacional*, 4a, CEF, Madrid, 2010, pp. 711 y 712.

<sup>906</sup> *Vid. Supra.* Capítulo 3. Epígrafe 3.3 El desarrollo sin precedentes de instrumentos de intercambio de información: revindicando el papel del protagonista olvidado - la asistencia mutua en el cobro de créditos fiscales.

<sup>907</sup> Sobre el tema el autor MARTÍNEZ GINER, también resalta que el elevado número de países que habían firmado tales instrumentos en un término relativamente breve era una clara muestra de su importancia internacional en su trabajo MARTÍNEZ GINER, L. A.: *La «multilateralización» de.....*, cit., pp. 33-34. "Así, el 31 de marzo de 2010 la OCDE y el Consejo de Europa aprueban un Protocolo de modificación que se

La Convención Multilateral ha tomado mucha relevancia porque es la base jurídica de dos estándares internacionales. El Estándar de intercambio automático de información financiera (CRS) y el modelo de intercambio automático de información sobre el informe país por país denominado en inglés *Country by Country report* (en adelante IPP o *CbC Report*).

Los dos estándares antes referidos utilizan para su implementación el artículo 6 de la Convención Multilateral que regula el intercambio automático de información. A través de la firma de Acuerdos Multilaterales entre Autoridades Competentes se define qué información que se intercambiará y la forma en que se realizará su intercambio, en epígrafes anteriores hemos explicado en detalle el funcionamiento de ambos estándares<sup>908</sup>.

El cambio de voluntad para cooperar a través de este instrumento se puede apreciar del hecho de que el 1º de abril de 1995 la Convención Multilateral entró en vigor con la firma de tan sólo 5 Estados<sup>909</sup>. En comparación con los 103 países que al 27 de junio habían firmado

---

abre a la firma de los Estados el 27 de mayo de 2010, entrando en vigor por vez primera el 1 de junio de 2011 en los primeros Estados que lo ratificaron (Dinamarca, Finlandia, Georgia, Noruega, Eslovenia). No obstante, a fecha 9 de noviembre de 2011, 31 Estados han suscrito este Protocolo de modificación o directamente la Convención modificada, entre ellos España que lo suscribió el 18 de febrero de 2011, aunque aun no lo ha ratificado. El elevado número de países que han firmado esta Convención modificada o su Protocolo en un término relativamente breve, ofrece una clara idea de la relevancia internacional que está adquiriendo este instrumento normativo en lo referente a la cooperación e intercambio de información en materia tributaria.“ L. A. MARTÍNEZ GINER, “La «multilateralización» de la Cooperación Administrativa en Materia Fiscal Avances en el Convenio OCDE-Consejo de Europa sobre Asistencia Administrativa”, cit., pp. 33-34.

<sup>908</sup> Este instrumento ha sido analizado en detalle en el Capítulo 3 de esta investigación. Vid. Supra. Capítulo 2. Epígrafe 2.3.5.1 El establecimiento del estándar común de información financiera (CRS) a través de la Convención Multilateral. Este modelo se desarrolló en febrero de 2014 con la finalidad de desarrollar un instrumento global que permitiera el intercambio automático de información con base en la Normativa FATCA y a mayo de 2014 más de 60 jurisdicciones se habían comprometido a implementarlo. Así mismo 44 jurisdicciones habían acordado una agenda común para su implementación. Vid. OECD: *Standar for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters*, OECDpublishing, 2014, pp. 1-ss, fecha de consulta 17 agosto 2018, en [http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/standard-for-automatic-exchange-of-financial-account-information-for-tax-matters\\_9789264216525-en#page3](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/standard-for-automatic-exchange-of-financial-account-information-for-tax-matters_9789264216525-en#page3).

<sup>909</sup> Vid. Supra. Capítulo 1. Apartado Los orígenes del Convenio sobre Asistencia Mutua en Asuntos Fiscales de 25 OCDE/Consejo de Europa de enero de 1988 y su influencia en el desarrollo de la asistencia

la Convención Multilateral actualizada en 2010<sup>910</sup>. Por lo que este instrumento internacional ha demostrado tener las cualidades para implementar la asistencia administrativa en material fiscal a nivel global.

#### **4.2 La superación de los desafíos de implementar la asistencia en el cobro de créditos fiscales extranjeros a través de la Convención Multilateral**

La diferencia de los sistemas jurídicos entre los países signantes de los convenios de asistencia administrativa para el cobro transfronterizo de deudas tributarias fue señalado como uno de los principales impedimentos para celebrar convenios multilaterales en esta materia. Consideramos que esta regla general fue deducida del hecho de que los principales Convenios multilaterales sobre asistencia en la recaudación se habían implementado entre países con sistemas jurídicos comunes y una cultura similar. Nos referimos al Convenio Nórdico y al Convenio celebrado por los países integrantes del BENELUX<sup>911</sup>.

---

internacional en el cobro de créditos fiscales.

<sup>910</sup> *Cfr.* COUNCIL OF EUROPE: “Reservations and Declarations for Treaty No.127 - Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters”, *Council of Europe Portal*, 2019, pp. 1-ss, fecha de consulta 27 junio 2019, en <https://www.coe.int/en/web/conventions/search-on-treaties/-/conventions/treaty/127/declarations>.

<sup>911</sup> *Vid.* Supra Capítulo 1. Cómo se gesta la necesidad de articular instrumentos de asistencia internacional en la recaudación tributaria. Al respecto autores como MCLNTYRE, ha considerado que es más factible celebrar acuerdos multilaterales entre grupos de países con un sistema fiscal similar como el Convenio Nórdico, en lugar de celebrar un tratado multilateral aplicable a todos los países. *Vid.* MCLNTYRE, M. Options for Greater International Coordination and Cooperation in the Tax Treaty Area, *Bulletin – Tax Treaty Monitor*, IBFD, June 2002. Pág. 253. En específico respecto a la asistencia en el cobro de créditos fiscales habilitada a través de acuerdos multilaterales GARCÍA PRATS, A.: “La asistencia mutua en materia de recaudación tributaria”, *Crónica Tributaria*, No. 101, 2001, p. 21, ha señalado: “La firma de convenios multilaterales para reforzar la cooperación administrativa en materia de recaudación de tributos exige, por la adecuación a las circunstancias generales previstas en el Convenio, un nivel similar de desarrollo administrativo así como la adaptación de las estructuras administrativas, así como un similar nivel de cooperación, lo que desaconseja este mecanismo de cooperación para aquellos países que cuentan con escasa experiencia en materia tributaria internacional. Asimismo, exige el reconocimiento de un estatuto similar de garantías a favor del particular, así como una aproximación y reconocimiento de los procedimientos ejecutivos aplicados en los otros Estados.” En el mismo sentido OBERSON al referirse a la escasa inclusión del artículo 27 del Modelo Convenio de la OCDE señala que la asistencia en la recaudación requiere de un alto nivel de cooperación entre las administraciones fiscales lo que causaba



Sin embargo, la diferencia de los sistemas jurídicos de los países cooperantes no ha sido un impedimento para instrumentar la asistencia en el cobro de créditos a través de la Convención Multilateral. A nuestro, juicio éste instrumento internacional está demostrando que es posible que países con tradiciones jurídicas diferentes se proporcionen asistencia administrativa en materia fiscal<sup>912</sup>. Así lo demuestra el hecho de que más de la mitad de los

---

problemas de implementación para algunos países, como lo demostraba la práctica de Alemania, quien le había dado mucha importancia a la similitud de los sistemas jurídicos, pues este país había concluido algunos tratados bilaterales con diversos grados de asistencia en la recaudación de impuestos conforme al artículo 27 con países que tenían un sistema legal comparable. OBERSON, X.: General Report..., cit., pp. 620-621. Autores como HELMINEN que defendía la postura respecto a que no era necesario que los Estados contaran con un orden jurídico similar para poder celebrar un acuerdo multilateral, también apuntaba que sería posible la creación de un convenio multilateral para evitar la doble tributación porque los Estados que la firmarían pertenecerían a la Unión Europea y compartirían obligaciones en el cumplimiento del derecho comunitario. *Vid.* HELMINEN, M.: The Nordic multilateral tax treaty as a model for a multilateral EU tax treaty, IBFD, Amsterdam, 2013, p. 7.

<sup>912</sup> Como se explica en: COMITÉ SOBRE ASUNTOS FISCALES DE LA OCDE: *Manual de la OCDE sobre la Puesta en Práctica de la Asistencia en la Recaudación Tributaria*, OECD, 2007, p. 6. “Hasta hace poco, la asistencia en la recaudación tributaria se circunscribía básicamente a los países vecinos con los que existiera una fuerte relación económica y política y que estuvieran vinculados mediante acuerdos o convenios multilaterales o bilaterales, como por ejemplo el Tratado de asistencia mutua del Benelux de 1952, o la Convención nórdica sobre asistencia mutua administrativa en materia tributaria de 1972. La asistencia en la recaudación tributaria sobre la base de convenios bilaterales estaba bastante limitada y el Modelo de Convenio de la OCDE no incluyó un artículo sobre asistencia en la recaudación tributaria hasta 2003. La Directiva de la UE referente a la asistencia mutua en materia de cobro de créditos de 1976 cubría únicamente ciertas exacciones, derechos e impuestos, pero no el IVA o los impuestos directos.” Desde su creación GARCÍA PRATS, A.: *La Asistencia Mutua...*, cit., p. 10, señalaba la importancia de la Convención Multilateral como un instrumento que ampliaba el acervo jurídico internacional que había impulsado el desarrollo de la asistencia en el cobro de créditos fiscales, así afirma: “Asimismo, y en segundo lugar, debe considerarse la influencia desplegada por la aparición de un nuevo instrumento internacional de promoción de la asistencia recaudatoria internacional, como es el Convenio multilateral del Consejo de Europa y la OCDE sobre asistencia administrativa mutua en materia tributaria. Este Convenio multilateral, que no estaba vigente en la última ocasión en que el Grupo de la ONU analizó la asistencia recaudatoria, modifica y amplía sensiblemente el acervo jurídico internacional, por lo que es necesario considerar la influencia que dicho Convenio puede ejercer en la evolución de la cooperación tributaria internacional” En este sentido, la actualización del Modelo Convenio ha representado el reforzamiento un poderoso instrumento internacional que afianza a la cooperación administrativa en materia fiscal como el mecanismo idóneo para combatir la evasión fiscal internacional. De esta manera MARTÍNEZ GINER, L. A.: *La «multilateralización» de.....*, cit., p. 34, ha señalado que “las ideas fundamentales que sugiere el Convenio y su Protocolo de modificación las podemos resumir en tres: la adopción de los estándares de intercambio de información de la OCDE, el reforzamiento de la multilateralización de los instrumentos de lucha contra el fraude fiscal internacional vía cooperación y los derechos y garantías del (sic) [contribuyente]”. En el mismo lo refiere en su obra MARTÍNEZ GINER, L. A.: “El enfoque multilateral en la cooperación fiscal internacional tras el protocolo de modificación de la Convención de Estrasburgo”, 2012, pp. 95-96, fecha de consulta 7 agosto 2017, en <http://rua.ua.es/dspace/handle/10045/52529> En donde afirma: “No obstante las circunstancias derivadas de la globalización económica y de la crisis económica

países que la han firmado se han obligado a cooperar en la recaudación transfronteriza, no obstante, que éstos no comparten el mismo sistema jurídico, dentro de esos Estados se pueden mencionar a España, México, Noruega, Japón, Sudáfrica, entre otros<sup>913</sup>.

Consideramos que la firma de la Convención Multilateral representa un avance muy importante que hace posible que más Estados se beneficien de la asistencia en la recaudación transfronteriza a fin de luchar contra el fraude y evasión fiscal

De esta manera, el rumbo de la asistencia en el cobro de créditos fiscales ha tomado nuevos bríos principalmente por el papel relevante que ha implicado la actualización de la Convención Multilateral. Pues a pesar de que este instrumento existía ya varios años atrás, no había tenido la aceptación de la comunidad internacional. En esta nueva etapa los Estados han mostrado su interés en cooperar a través de este poderoso instrumento, no importando si los signantes comparten un mismo sistema jurídico<sup>914</sup>.

---

mundial han supuesto cambios, que también han afectado a la lucha contra el fraude fiscal. La necesidad de tener liquidez por parte de los Estados ahonda en la necesidad de luchar contra la evasión o fraude fiscal interno pero también internacional. Es en este contexto en el que aparece con fuerza el enfoque multilateral en la asistencia mutua en materia de fiscalidad. La praxis demuestra que la aproximación multilateral es la más ideosa en la lucha contra conductas transnacionales que erosionan los erarios públicos nacionales.”(...) “El riesgo de poner en la balanza el peso del multilateralismo en una lucha férrea contra el fraude fiscal es el de descuidar las exigencias nacionales de tutela de los derechos de los contribuyentes inmersos en un procedimiento de intercambio de información tributaria entre Estados. En este sentido quizás sería interesante plantearse un catálogo multilateral de derechos de los contribuyentes en situaciones de fiscalidad internacional y en particular en supuestos de cooperación entre Estados. En este sentido el protocolo de modificación de la Convención de Estrasburgo ha supuesto una adaptación a los estándares internacionales de intercambio de información y cooperación en materia tributaria, pero lo ha sido de manera parcial puesto que queda pendiente profundizar en la protección jurídica del contribuyente que es objeto de tales procedimientos.”

<sup>913</sup> Los países que han firmado la Convención Multilateral y que se han obligado a prestar asistencia mutua en el cobro de créditos fiscales respecto todas o algunas de las contribuciones cubiertas por la Convención Multilateral pueden consultarse en COUNCIL OF EUROPE: *Reservations and Declarations...*, cit., pp. 1-ss.

<sup>914</sup> Muestra de ello es el gran número de jurisdicciones y países que a la fecha han firmado la Convención Multilateral, pues ha referido a junio de 2019 se han adherido 103 países junto con sus jurisdicciones. *Vid. Capítulo 3. El fortalecimiento de los instrumentos de cooperación administrativa en materia fiscal y su influencia al servicio de la mejora de la recaudación. Epígrafe 2.3.5.3 El impulso de la implementación del CRS y del CbC report en la expansión de la obligación de prestar asistencia en el cobro de créditos*

El número considerable de los países y jurisdicciones que se han adherido a la Convención Multilateral se puede explicar porque los retos que marcan el mundo globalizado ha hecho que los Estados encuentren en la cooperación internacional un mecanismo eficaz para preservar los recursos necesarios que les permitan sufragar los gastos públicos, por lo que tuvieron que cambiar los paradigmas de antaño que impedían un avance significativo de la cooperación administrativa en materia tributaria<sup>915</sup>.

---

*fiscales*. Por otra parte, ya desde la entrada en vigor de la Convención Multilateral se vislumbraba su potencial, no obstante que se reconocía que los tiempos en las que había surgido no habían sido propicios para su aceptación. Así, se ha referido que se esperaba que a largo plazo la convención tuviera relevancia más práctica pues ésta había modificado la cobertura de los tratados bilaterales y multilaterales en materia de intercambio de información con lo que se brindaba la oportunidad de ampliar la cooperación internacional. *Cfr.* SEER, R.; GABERT, I.: “Mutual assistance and information exchange”, en *2009 EATLP Congress, Santiago de Compostela*, vol. 8, European Association of Tax Law Professors (EATLP), 2009 (EATLP international tax series), p. 7. Sin embargo los tiempos han cambiado y los efectos de la globalización y los escándalos de evasión y fraude fiscal implementados por la deslocalización de activos a otras jurisdicciones o bien por el traslado de beneficios a países con regímenes fiscales preferentes han reflejado que actualmente la asistencia multilateral es la más adecuada para combatir el fraude y evasión fiscal. *Vid. Supra*. Capítulo 3. El fortalecimiento de los instrumentos de cooperación administrativa en materia fiscal y su influencia al servicio de la mejora de la recaudación. Sobre este punto el autor MARTÍNEZ GINER, L. A.: *La «multilateralización» de...», cit.*, p. 33. “No obstante, las circunstancias derivadas de la globalización económica y de la crisis económica mundial han supuesto cambios, que también han afectado a la lucha contra el fraude fiscal. La necesidad de tener liquidez por parte de los Estados ahonda en la necesidad de luchar contra la evasión o fraude fiscal interno pero también internacional. Es en este contexto en el que aparece con fuerza el enfoque multilateral en la asistencia mutua en materia de fiscalidad. La praxis demuestra que la aproximación multilateral es la más idónea en la lucha contra conductas transnacionales que erosionan los erarios públicos nacionales.”

<sup>915</sup> *Vid. Supra*. Capítulo 3. El fortalecimiento de los instrumentos de cooperación administrativa en materia fiscal y su influencia al servicio de la mejora de la recaudación. Epígrafe 3.1.1 La necesidad de cooperar para combatir los efectos dañinos de la globalización en los sistemas tributarios. La disposición de cooperar lo muestran el desarrollo antes impensable de instrumentos de intercambio de información que fueron analizados en Capítulo 3. Epígrafe 3.3 El desarrollo sin precedentes de instrumentos de intercambio de información: revindicando el papel del protagonista olvidado - la asistencia mutua en el cobro de créditos fiscales. También resalta el número de países que se han adherido a la Convención Multilateral MARTÍNEZ GINER, L. A.: *El enfoque multilateral...», cit.*, p. 101. “Hay que destacar el elevado número de Estados que han suscrito en un tiempo relativamente corto el protocolo de modificación de la Convención. En particular, hasta julio de 2011 han sido 21 Estados los que han firmado ese protocolo. Quizás podemos afirmar que la crisis económica mundial ha consolidado la idea según la cual en materia tributaria la actuación concertada de los Estados y la adopción de medidas uniformes pueden ser elementos que permitan una mayor eficacia en la lucha contra el fraude y la evasión fiscal. De nuevo aparece la idea de la superación de las soberanías fiscales nacionales en favor de medidas supranacionales que, no obstante, no pierdan de vista que en último término se trata de atender a necesidades recaudatorias nacionales.”

Este instrumento multilateral también debe afrontar los retos que representa el diferente desarrollo de las administraciones tributarias en su capacidad para cooperar. Una forma de enfrentar este desafío puede ser el procedimiento de revisión de pares que ha implementado la OCDE, pues, éste ha incluido asistencia técnica a las administraciones tributarias para que los estándares de intercambio de información y de reporte país por país funcionen correctamente<sup>916</sup>.

No obstante, el cambio de paradigma debe permear también a los Modelos de Convenios de la OCDE y de la ONU que aún señalan en sus respectivos artículos 27 la recomendación de pactar asistencia en el cobro de créditos fiscales sólo cuando los Estados parte cuenten con un sistema jurídico similar<sup>917</sup>.

En contraste con la postura adoptada en los comentarios al artículo 27 de los Modelos Convenio precitados, observamos que existe otro instrumento internacional que han desafiado la postura de que sólo los países de un mismo sistema jurídico pueden cooperar en el cobro de créditos fiscales y de hecho han demostrado que es posible cooperar con países de una tradición jurídica diferente. Nos referimos a la Directiva 2010/24/UE de asistencia

---

<sup>916</sup> Vid. Supra. Capítulo 3. El fortalecimiento de los instrumentos de cooperación administrativa en materia fiscal y su influencia al servicio de la mejora de la recaudación. Epígrafe 3.3.5. La implementación del CRS y del CbC report a través de la Convención Multilateral actualizada en 2010 como causa del incremento del número de países dispuestos a prestar asistencia en el cobro transfronterizo. En este apartado se analizan los procedimientos de revisión de pares que implementa la OCDE para evaluar el cumplimiento de los estándares de intercambio automático de información implementados a través de la Convención Multilateral. En esta revisión se señalan las deficiencias técnicas que deben ser subsanadas por las administraciones para implementar correctamente los estándares de intercambio de información. Desde nuestra perspectiva este procedimiento muestra la manera en la que los Estados han afrontado los retos que representa implementar la cooperación multilateral entre países con administraciones tributarias que tienen diferentes niveles de desarrollo en su capacidad para cooperar internacionalmente.

<sup>917</sup> Vid. Supra. Capítulo 4. La asistencia bilateral en el cobro de créditos fiscales a través de los Convenios para Evitar la Doble Imposición. Epígrafe 4.0. 3.2 Principales causas por las que los Estados han utilizado escasamente la asistencia en la recaudación de créditos fiscales extranjeros.

mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas, en adelante Directiva de recaudación<sup>918</sup>.

### **4.3 Bilateralismo y multilateralismo: en busca del medio idóneo para implementar la asistencia en el cobro de créditos fiscales de forma eficaz y eficiente**

El desarrollo de la asistencia mutua en el cobro de créditos fiscales se había realizado a través de los convenios para evitar la doble tributación y la inclusión del artículo 27 en el Modelo Convenio de la OCDE y de la ONU habría apoyado la idea de que era éste el mecanismo idóneo para cooperar en esta materia. La renuencia de los Estados de incluir dentro de sus tratados este tipo de asistencia detuvo el avance de la expansión de la red de convenios que hubiera permitido a los Estados prestarse ayuda en éste rubro, demostrando que la negociación bilateral no fue la indicada para hacer posible su expansión, llegándose al grado de afirmar que este mecanismo de cooperación era obsoleto y de difícil negociación<sup>919</sup>.

---

<sup>918</sup> Vid. Supra. Capítulo 6 Asistencia mutua en la Unión Europea a partir de la Directiva 2010/24/UE del consejo de 16 de marzo de 2010 y su transposición en la normativa española. Epígrafe 6.1 La necesaria renovación de la Directiva de asistencia en la recaudación.

<sup>919</sup> Se ha enfatizado en la importancia de los convenios para evitar la doble tributación para expandir la asistencia mutua en el cobro de créditos fiscales sobre los convenios multilaterales, de esta manera GARCÍA PRATS, A.: *La Asistencia Mutua...*, cit., p. 22, afirmaba que “Por el contrario, los Convenios internacionales de base bilateral permiten adaptarse a las exigencias y peculiaridades de cada ordenamiento tributario nacional, así como establecer de forma más precisa las garantías y prerrogativas que quieran salvaguardarse por los Estados contratantes, por lo que resulta la fórmula más conveniente para reforzar la cooperación administrativa y la garantía de cobro de los tributos afectados. Aunque existen Modelos de Convenio específicos de carácter bilateral, los Convenios de doble imposición han demostrado ser el instrumento idóneo para el reconocimiento de dicha asistencia, mediante la incorporación de una cláusula específica en materia de asistencia a la recaudación que suele acompañar o seguir a la cláusula dedicada al intercambio de información”. Similares consideraciones realiza RIBES RIBES, A.: “Ámbito subjetivo de la asistencia mutua en materia de recaudación tributaria”, *Civitas. Revista española de derecho financiero*, 138, 2008, p. 270. “...La firma de convenios multilaterales para reforzar la cooperación administrativa en materia de recaudación de tributos exige un nivel similar de desarrollo normativo, así como la adaptación de las estructuras administrativas ... lo cual desaconseja el uso de este cause para aquellos países que cuenten con escasa experiencia en materia tributaria internacional. Por otro lado, requiere también el reconocimiento de los procedimientos ejecutivos aplicados en los demás Estados

Si bien es cierto que, los convenios multilaterales tienen luces y sombras, es de destacar las ventajas que ha representado para los Estados la apertura de la Convención Multilateral para cualquier país o jurisdicción. Específicamente en el caso del intercambio de información era urgente unificar los mecanismos a través de los cuales se intercambiaba información, pues los altos costos que representaban a los obligados cumplir con las numerosas normas que les requerían proporcionar información financiera aconsejaban la creación del acuerdo multilateral<sup>920</sup>.

---

contratantes. Por consiguiente, aún cuando el convenio multilateral representa la solución óptima a alcanzar, la realidad práctica actual demanda, a corto plazo, instrumentos capaces de adaptarse a las exigencias y peculiaridades de cada ordenamiento tributario nacional, como vía para avanzar en el ámbito de la cooperación administrativa. Los convenios internacionales de índole bilateral presentan dicha versatilidad y, además, permiten a los Estados contratantes establecer de forma más precisa tanto las garantías cuanto las prerrogativas que desean salvaguardar, motivo por el cual constituyen hoy la fórmula más conveniente para reforzar la garantía de cobro de los tributos afectados.” Por su parte BAKER, CZAKERT, EIJSDEN, GRAU y KANA señalaron que el artículo 27 de los Modelos Convenios no se había expandido principalmente porque era relativamente nuevo si se consideraba que se había incluido en el 2003, además consideraban que la asistencia en la recaudación podría ser más importante en el futuro en la medida en que más Estados la implementaran a través del artículo 27 del Modelo Convenio de la OCDE en sus tratados. *Vid.* BAKER, P. Y OTROS: *International Assistance in...*, cit., p. 282. Sin embargo con la nueva disposición para cooperar de la comunidad internacional, hay incluso quien afirma que la asistencia regulada en los artículos 26 y 27 de los Modelos Convenios de la OCDE ha quedado obsoleta. De esta manera P. PISTONE señala que desde una perspectiva legal la asistencia en materia fiscal en su modalidad bilateral regulada en los artículos 26 y 27 de los tratados fiscales está siendo gradualmente obsoleta, desde que en 2009 cualquier inconsistencia con el estándar de transparencia fiscal acordado debe enfrentar la oposición de la comunidad global, por lo que de hecho los Estados han perdido su potestad para negociar este tipo de cooperación internacional en sus tratados bilaterales. En estas circunstancias no hace sentido regular la asistencia mutua a nivel bilateral a través de una serie de tratados cuyas cláusulas son homogéneas, lo cual explica porque el creciente número de Estados que han accedido a los instrumentos legales multilaterales de asistencia mutua y es una de las razones del éxito de adherirse a la Convención Multilateral del Consejo de Europa y de la OCDE. *Vid.* PISTONE, P.: “Coordinating the Action of Regional and Global Players during the Shift from Bilateralism to Multilateralism in International Tax Law”, *World Tax Journal*, 2014, p. 3.

<sup>920</sup> Como se ha mencionado, la Convención Multilateral es la base legal del Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre el Intercambio Automático de Información de Cuentas Financieras (*Standar for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters*), que fue ideada como el instrumento multilateral adecuado para maximizar la eficiencia del intercambio de información financiera y de minimizar los costos que representaba para las instituciones financieras el cumplimiento de la normativa FATCA y la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad. *Vid.* OECD: *Standar for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax*

Dentro de las ventajas que proporciona el Convenio Multilateral podemos mencionar el hecho de que provee de una norma que permite cooperar en diversos ámbitos, –lo cual representa ahorros para las partes en la negociación y ratificación del convenio. También representa una oportunidad de homogeneizar y modernizar los términos en los que se prestará la asistencia administrativa, al menos en términos operativos, ya que no es posible a través de ella estandarizar los procedimientos administrativos internos en cada una de las formas de cooperación internacional. Por otra parte, permite que todos los Estados tengan acceso a este tipo de cooperación internacional, lo que no necesariamente sucedía cuando se negociaba de forma bilateral, no obstante la existencia del artículo 27 del Modelo Convenio de la OCDE<sup>921</sup>.

---

*Matters*, cit., pp. 3 y ss.

<sup>921</sup> En este sentido GRAU RUIZ, M. A.: *Avances Propuestos en...*, cit., p. 6, precisa: “En términos generales, se entiende que un Convenio multilateral es más eficiente porque moderniza y estandariza las formas de asistencia administrativa y aunque no conduce necesariamente a una armonización multilateral de los procedimientos tributarios ejecutivos internacionales, por lo menos permite a los Estados alcanzar algunos acuerdos operativos. Además, comporta la ventaja de permitir el lanzamiento de acciones simultáneas en diferentes países”. Por su parte PROSS, A.; RUSSO, R.: “The amended Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters : a powerful tool to counter tax avoidance and evasion”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 66, 7, 2012, p. 361. Coinciden en que las ventajas de la Convención Multilateral es que proporciona una base legal para la cooperación múltiple entre Estados que permite a las partes salvar recursos en términos de negociación y ratificación, así como que tiene una amplia cobertura, pues permite a las partes prestar asistencia en diferentes rubros de la cooperación administrativa. En el mismo sentido señala THURONYI, V.: “International Tax Cooperation and a Multilateral Treaty”, *Brooklyn Journal of International Law*, vol. 26, 2000, pp. 1-ss quien refiere que existen alrededor de mil quinientos tratados bilaterales para evitar la doble tributación basados en el Modelo Convenio de la OCDE, sin embargo ante la existencia de ese número de tratados bilaterales y el hecho de que los contribuyentes se han hecho globales aconseja que se desarrolle un tratado multilateral en materia fiscal. En este sentido, si consideramos que en esa red de tratados se encuentran los artículos 26 y 27 que se refieren al intercambio de información y a la asistencia en el cobro de créditos fiscales, esa propuesta respecto a la cooperación internacional en materia fiscal se ha hecho realidad con el Convenio Multilateral. Asimismo RIBES RIBES, A.: “Reflexiones acerca de un futuro Convenio multilateral en el ámbito de la Unión Europea”, en *Memorias XXVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, Ciudad de México, 2015, p. 1052, fecha de consulta 7 agosto 2017, en <http://rua.ua.es/dspace/handle/10045/51486>, afirma que “La multilateralidad beneficiaría igualmente a las pequeñas y medianas empresas, así como a los particulares, en la medida en que simplificaría el tratamiento fiscal de las actividades transfronterizas. Estas indudables ventajas sólo serían predicables, empero, de un convenio multilateral no excesivamente complejo, en el bien entendido de que la complejidad dificultaría su aplicación práctica.” Respecto a la posibilidad de que otros países no miembros de la OCDE y de la Unión Europea se adhirieran a la Convención Multilateral señala SAINT-AMANS, P.; RUSSO, R.: *Amending Protocol Strengthens...*, cit., p. 1059, que los líderes del G-20 identificaron que los países en desarrollo, por la falta de recursos, podrían no beneficiarse del nuevo estándar de transparencia.

Por otra parte, como desventajas se puede señalar la ausencia de cuerpos parlamentarios que diseñen las normas sobre las cuales se debe regir la asistencia mutua en el cobro de créditos fiscales, lo que provoca que no se recoja de forma completa la voluntad de la comunidad internacional para avanzar en la cooperación administrativa<sup>922</sup>.

Asimismo, las propuestas de las minorías podrían quedarse en el tintero al no ser avaladas por la mayoría de los Estados. Para evitar este fenómeno, la OCDE ha hecho esfuerzos por escuchar la opinión de todos los países y ser incluyente con todos los sectores de la comunidad internacional. Sin embargo, aún existen dudas sobre la legítima representación de los intereses de los países en desarrollo, pues la OCDE es un organismo integrado en su mayoría por países desarrollados que representan intereses opuestos a los de los países en desarrollo, máxime que en el desarrollo de los instrumentos multilaterales (*CRS* y *CbC report*) la ONU no ha realizado alguna propuesta alternativa que represente los intereses de los países en desarrollo<sup>923</sup>.

---

<sup>922</sup> Al respecto GRAU RUIZ, M. A.: *Avances Propuestos en...*, cit., pp. 33-47, refiere: “Aunque la ausencia de parlamentarios hace que sea poco adecuada para desempeñar el papel de instruir a la opinión publica en la necesidad de desarrollar esfuerzos comunes, la labor de la OCDE en materia de asistencia mutua ha sido incesante.” En el mismo sentido PETERSON, L.: “Council of Europe: Cooperation between Member States against International Tax Avoidance and Evasion II”, *Intertax*, No. 8, 1978, p. 298.

<sup>923</sup> La necesidad de la existencia de un organismo internacional que se enfocara a combatir la elusión fiscal realizada a través de la planificación fiscal, y el uso de paraísos fiscales o jurisdicciones de baja imposición, así como en la lucha contra la evasión fiscal provocada por los contribuyentes que no cumplen con sus obligaciones tributarias o bien por tener acuerdos con autoridades fiscales corruptas, ha habido sido señalada por TANZI, V.: “Equity, Transparency, Cooperation and the Taxation of High Net Worth Individuals”, *Asia-Pacific Tax Bulletin*, 2012 (Volume 18), No. 4, pp. 305-307, quienes además proponía la creación de una Organización Mundial Fical (*World Tax Organization*) que tuviera los recursos necesarios para combatir las practicas de elusión y evasión fiscal antes referidas. Al respecto también *vid.* TANZI, V.: “Is there a need for a World Tax Organization?”, en *The Economics of Globalization: Policy Perspectives from Public Economics*, Cambridge University Press, 1999, pp. 173-ss. En el mismo sentido McLURE, C. E.: “Globalization, tax rules and national sovereignty”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 55, No. 8, 2001, pp. 740-ss, y MINTZ, J. M.: *The Role of Allocation in a Globalized Corporate Income Tax*, International Monetary Fund, 1998, pp. 1-ss, han afirmado que es la Organización Fiscal Mundial propuesta no se encargaría de recaudar impuestos sino de establecer los mecanismos para lograr la cooperación internacional en política fiscal tanto para los países en desarrollo como los países desarrollados. Sin embargo, quien ha tomado las atribuciones que TANZI, McLURE Y MINTZ señalaban para la Organización Mundial Fiscal fue la OCDE, que en los últimos años ha desarrollado los principales



Es de destacar que, aún cuando, a través de la Convención Multilateral se podría crear un marco legal homogéneo en el ámbito de la asistencia administrativa, la posibilidad de realizar reservas respecto a la asistencia en el cobro de créditos fiscales hace que este tipo de cooperación sea asimétrico cuestión que sin duda rompe con la idea de uniformidad que podría proveer un instrumento multilateral<sup>924</sup>.

Por otra parte, se ha señalado como un inconveniente de los acuerdos multilaterales el hecho de que a la hora de actualizar el instrumento internacional se debe alcanzar un

---

instrumentos de lucha contra la evasión fiscal como son el nuevo estándar de transparencia fiscal internacional y el Plan de Acción BEPS seguida por el Convenio Multilateral para su implementación. *Vid.* GLOBAL FORUM ON TRANSPARENCY AND EXCHANGE OF INFORMATION FOR TAX PURPOSES: *Tax Transparency 2014 Report on Progress*, OECD, 2014, pp. 1-ss; THE GLOBAL FORUM ON TRANSPARENCY AND EXCHANGE OF INFORMATION FOR TAX PURPOSES: *Tax Transparency 2017: Report on Progress*, OECD, 2017, pp. 1-ss; OECD: *Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, 2013, pp. 1-ss, fecha de consulta 31 mayo 2019, en [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/abordando-la-erosion-de-la-base-imponible-y-la-deslocalizacion-de-beneficios\\_9789264201224-es](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/abordando-la-erosion-de-la-base-imponible-y-la-deslocalizacion-de-beneficios_9789264201224-es); OECD: “Signatories and parties to The Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting”, pp. 1-ss. el liderazgo de la OCDE ha sido criticado debido a que sus integrantes son en su mayoría países desarrollados, por lo que se ha apuntado que los intereses de los países en desarrollo no estarían debidamente representados en la creación de medidas de política fiscal mundial. No obstante la OCDE ha hecho esfuerzos por incluir en sus programas de entrenamiento a los países en desarrollo a través del programa en materia fiscal con países no miembros de la OCDE o No-OCDE Economías [*Non-OECD Economies (NOEs)*], además de participar con diferentes organizaciones internacionales la OCDE es observador en la ONU, al respecto *vid.* VAN KOMMER, V.: “Norms and Policy Setting, Identification of Gaps, and Exploration of Opportunities for Creating Greater Synergies in respect of Technical Assistance in Tax Matters”, pp. 740-ss. Por su parte, MCLNTYRE, M.: “Options for Greater International Coordination and Cooperation in the Tax Treaty Area”, *Bulletin – Tax Treaty Monitor*, 2002, pp. 250-251, hace una crítica más enérgica sobre la falta de representación de los países en desarrollo en la política fiscal mundial. El autor señala que la OCDE está compuesta en su mayoría por países con un alto nivel de desarrollo, y la ONU, quien debería representar a los países en desarrollo, también está integrada por un considerable número de países desarrollados o con economía en transición. Además, señala, que la ONU no tiene un proceso democrático en el cual todos los integrantes, incluidos los países en desarrollo, participen.

<sup>924</sup> PROSS, A.; RUSSO, R.: *The amended Convention...*, cit., p. 361, considera como una ventaja el hecho de que en la Convención Multilateral se puedan realizar reservas, incluso sobre la asistencia en la recaudación, sin embargo no se comparte esa opinión pues tal disposición impide el avance homogéneo de la asistencia administrativa. *Vid.* artículo 30 de la CONSEJO DE EUROPA; OCDE: *Convención sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal enmendada por el Protocolo que entró en vigor el primero de junio 2011*, cit. Al respecto también *vid. Supra. Reservas su importancia en el lento desarrollo en la asistencia en el cobro de créditos fiscales.*

consenso mundial el cual puede tomar mucho tiempo<sup>925</sup>. A nuestro juicio esa concepción ha quedado desactualizada.

Se afirma lo anterior, porque el rápido proceso de actualización de la Convención Multilateral se puede observar con la implementación de los dos estándares de intercambio automático de información: el *CRS* y el *CbC Report*.

Así observamos que en febrero de 2014 el G20 aprobó el *CRS* y su firma se llevó a cabo el 29 de octubre de ese mismo año, adhiriéndose en ese acto 51 jurisdicciones. Asimismo, el número de jurisdicciones que se habían obligado a implementar el *CRS* a través de la Convención Multilateral al 25 de abril de 2019 eran 105<sup>926</sup>.

Por su parte, el *CbC Report* se desarrolló con base en el Reporte Final de la Acción 13 del Plan BEPS que se publicó en 2015. Y su implementación a través de la Convención Multilateral se concretizó el 27 de enero de 2016 con la adhesión de 31 jurisdicciones. Cifra que ha aumentado, pues al 25 de junio de 2019 se habían obligado a implementar el *CbC Report* un total de 79 jurisdicciones<sup>927</sup>.

---

<sup>925</sup> Vid. RIBES RIBES, A.: *Reflexiones acerca de un futuro Convenio multilateral en el ámbito de la Unión Europea...*, cit., p. 1052, refiere que “Si bien participamos del espíritu que imbuye la acción 15 BEPS, conviene tener en cuenta los posibles inconvenientes que traería aparejado un eventual convenio multilateral en materia tributaria. Las principales servidumbres que implicaría la multilateralidad serían las siguientes: a. mayor dificultad a la hora de diseñar soluciones específicas para dos Estados. Este tipo de medidas ad hoc, que en un convenio bilateral se adoptan de manera ágil para resolver una concreta situación entre Estados, sería en el plano multilateral más difíciles de alcanzar, atendido el mayor número de Estados parte y, en consecuencia, la mayor problemática para adoptar compromisos; b. Carácter menos dinámico en comparación con un tratado bilateral. Las soluciones adoptadas presentarían un carácter más estático, pues su actuación requeriría que fueran de nuevo renegociadas y consensuadas por los Estados partícipes (además de aprobadas por sus Parlamentos nacionales). En esta línea, a mayor abundamiento, los cambios propuestos por una minoría de Estados firmantes correrían el riesgo de no prosperar, en los casos en que la mayoría no respalde dichas modificaciones.”

<sup>926</sup> Vid. Supra Capítulo 3. Epígrafe 3.3.5.1 El establecimiento del estándar común de información financiera (*CRS*) a través de la Convención Multilateral.

<sup>927</sup> Vid. Supra Capítulo 3. Epígrafe 3.3.5.2 La Convención Multilateral como base jurídica para implementar el informe país por país (*IPP - CbC Report*).

De los anteriores ejemplos se puede observar que cuando existe voluntad política es posible que la negociación y adhesión a los convenios multilaterales sea lleve acabo en periodos relativamente cortos.

La implementación rápida de acuerdos multilaterales también se puede observar de la Convención Multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los Tratados Fiscales Para Prevenir la Erosión de las Bases Imponibles y el Traslado de Beneficios (*Multilateral Convention to Implement Tax Treaty related measures to Prevent Base Erosion and profit Shifting*) que desde la fecha en que se dio a conocer el Reporte Final del Plan de Acción BEPS en 2015<sup>928</sup> a la fecha en que se firmó dicha convención pasaron a penas tres años<sup>929</sup>.

---

<sup>928</sup> Los gobiernos reconocieron que tenían importantes pérdidas de los impuestos corporativos a causa de las planificaciones fiscales internacionales agresivas y que ello afectaba no sólo a los países industrializados sino también a las economías emergentes y a los países en desarrollo, por lo cual desarrollaron una serie de medidas para combatir esas prácticas en el denominado OECD/G20 BEPS Project, una vez alcanzados los acuerdos en la materia, reconocieron la necesidad de un mecanismo efectivo para implementar los cambios acordados que permitiera una eficiente y sincronizada manera de actualizar la red de convenios para evitar la doble tributación sin necesidad de una renegociación bilateral, por lo cual desarrollaron la Convención Multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los Tratados Fiscales Para Prevenir la Erosión de las Bases Imponibles y el Traslado de Beneficios (*Multilateral Convention to Implement Tax Treaty related measures to Prevent Base Erosion and profit Shifting*) Conocido como Convención Multilateral BEPS. *Cfr.* OECD: *Lucha contra la erosión*, cit., p. 63. En donde se anunció “En el plan de acción también se tomará en consideración la mejor manera de poner en marcha, a su debido tiempo, las medidas que puedan aprobar los gobiernos. Cuando sea preciso modificar los convenios fiscales, convendrá examinar y proponer soluciones adecuadas para aplicar sin demora esas modificaciones.” Cuestión que posteriormente fue plasmada en la acción 15 descrita en OCDE: *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, Ediciones OCDE, 2013, p. 28, fecha de consulta 4 julio 2018, en [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/plan-de-accion-contra-la-erosion-de-la-base-imponible-y-el-traslado-de-beneficios\\_9789264207813-es](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/plan-de-accion-contra-la-erosion-de-la-base-imponible-y-el-traslado-de-beneficios_9789264207813-es) El Reporte Final de las Acciones del Plan BEPS se publicó en 2015. *Vid.* OCDE: *Proyecto BEPS - Nota explicativa: Informes Finales 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*, Ediciones OCDE, Paris, 2016, pp. 3-ss, fecha de consulta 31 mayo 2019, en <https://doi.org/10.1787/9789264263567-es>.

<sup>929</sup> Finalmente, la Convención Multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los el Plan BEPS se firmó el 7 de junio de 2017 por 68 países y jurisdicciones y al 29 de junio de 2018 había sido firmada por 82 países y jurisdicciones, *vid.* OECD: *Signatories and parties to The Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting...*, cit., pp. 1-ss.

#### **4.4 La Convención Multilateral: el instrumento que contempla todas las formas de cooperación administrativa en materia fiscal**

Como se ha indicado en el apartado de antecedentes de esta investigación, el objetivo de la Convención Multilateral fue el regular todas las formas de ayuda en materia fiscal que pudiera ser llevada a cabo por las autoridades administrativas incluidas las autoridades judiciales, sin contemplar a la asistencia en materia criminal a fin de no causar algún conflicto con la Convención Europea de Asistencia Mutua en materia Criminal. Sin embargo, sí está cubierta la ayuda en la preparación de los procedimientos criminales antes de iniciar los procesos legales ante los Tribunales competentes<sup>930</sup>.

Al respecto consideramos acertado que la Convención limite la asistencia administrativa hasta antes de iniciar los procesos legales ante los Tribunales respectivos, pues la asistencia que se presta a través de la Convención Multilateral es en materia administrativa, en consecuencia, se rige por los principios desarrollados para regular las relaciones entre los obligados tributarios y el Estado. Por lo tanto, la aplicación de un instrumento de esta naturaleza podría vulnerar disposiciones específicas del orden judicial.

Incluso, desde nuestra perspectiva, debiera eliminarse la posibilidad de prestar asistencia para la notificación de decisiones judiciales que emanen de un Estado requirente, porque es deseable que la cooperación judicial se lleve a cabo a través de los instrumentos internacionales en materia judicial que se rige por reglas específicas que deben respetarse en

---

<sup>930</sup> Vid. *Infra*. Capítulo 2. Epígrafe 2.7.3 1.11 Los orígenes del Convenio sobre Asistencia Mutua en Asuntos Fiscales de 25 OCDE/Consejo de Europa de enero de 1988. Se ha referido en el párrafo 3 del reporte explicativo de la Convención que “Este instrumento está diseñado de manera que considere todas las formas posibles de cooperación administrativa entre los Estados en la determinación y la recaudación de impuestos, en especial en términos del combate a la evasión y la elusión fiscales. La cooperación va desde el intercambio de información hasta el cobro de reembolsos de impuestos extranjeros.” OCDE; CONSEJO DE EUROPA: *Texto del Informe Explicativo Revisado de La Convención Sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal enmendada por Protocolo*, 2011, pp. 1-ss. Por otra parte, con relación a la falta de inclusión de la cooperación en materia criminal se sugiere que la razón para ello es evitar cualquier conflicto con la Convención Europea de Asistencia Mutua en materia Criminal, también véase SAINT-AMANS, P.; RUSSO, R.: *Amending Protocol Strengthens...*, cit., pp. 1-ss.

la notificación de sentencias y que no necesariamente coinciden con las reglas seguidas en la asistencia administrativa en materia fiscal.

En específico los tipos de asistencia contemplados en la convención son: i) el intercambio de información; ii) Asistencia en la recaudación que también incluye las medidas precautorias para asegurar la deuda tributaria y el servicio de documentos y iii) El servicio de documentos, con lo cual a consideración de la OCDE y el Consejo de Europa se cubrirían todas las formas de asistencia internacional administrativa en materia fiscal<sup>931</sup>.

Incluso si en el futuro surgieran nuevas formas de cooperar, se establece que la Convención sería adicionada o actualizada a través del órgano de coordinación compuesto por las autoridades competentes de los Estados, que, entre otras funciones, tendrá la de actuar como un foro para el estudio de nuevos sistemas y formas para incrementar la ayuda internacional en asuntos fiscales y cuando lo considere apropiado exhortará a las partes para que realicen modificaciones a la Convención Multilateral <sup>932</sup>.

---

<sup>931</sup> Así en el informe explicativo en el párrafo 13 establece que “Consideradas como un todo, estas tres formas de asistencia cubren todos los tipos de medidas significativos que se prevé podrían ser tomadas por la administración fiscal de una de las Partes en cooperación, al llevar a cabo sus obligaciones de administración fiscal para otra de las Partes. En caso de encontrarse nuevas formas de cooperación en el futuro, se considera que deberían sujetarse a una convención distinta o a un protocolo de la presente Convención.” CONSEJO DE EUROPA; OCDE: *Convención sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal enmendada por el Protocolo que entró en vigor el primero de junio 2011*, cit., pp. 1-ss En este sentido GARCÍA PRATS, A.: *La Asistencia Mutua...*, cit., p. 20, enfatiza el amplio alcance de este poderoso instrumento internacional al señalar que: “El Convenio consta de 32 artículos y abarca tanto la cooperación administrativa sobre intercambio de información, incluyendo fórmulas desarrolladas de cooperación como el desarrollo de inspecciones simultáneas, como en materia de asistencia en la recaudación de tributos, incluyendo tanto el desarrollo de medidas de ejecución del cobro en otro Estado, la notificación de los actos tributarios de otro Estado o la adopción de medidas provisionales o cautelares.”

<sup>932</sup> El artículo 24, párrafo 3 establece: “3. Un órgano de coordinación compuesto por representantes de las autoridades competentes de las Partes deberá monitorear la implementación y el desarrollo de la presente Convención, con el apoyo de la OCDE. Con ese fin, el órgano de coordinación recomendará cualquier acción para avanzar hacia los objetivos generales de la Convención. En particular, actuará como un foro para el estudio de nuevos métodos y procedimientos para incrementar la cooperación internacional en asuntos fiscales y, cuando se considere apropiado, recomendará revisiones o modificaciones a la Convención. Los Estados que hayan firmado pero aun no hayan ratificado, aceptado o aprobado la Convención, tendrán derecho a ser representados en las reuniones del órgano de coordinación como

La Convención Multilateral reconoce de algún modo la conveniencia de que todas las formas de cooperación internacional estén reguladas en un mismo instrumento internacional, pues éstas se relacionan estrechamente, debido a que el objetivo último de todas ellas es hacer que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones tributarias independientemente del país o territorio en el que se encuentren, pues para solicitar y obtener el cobro de créditos fiscales, será necesario pedir paralelamente la asistencia de documentos, de intercambio de información o bien de medidas cautelares.

La asistencia que se preste bajo la Convención Multilateral está limitada a las disposiciones contenidas en el Capítulo IV de la misma, en donde se regula la protección de las personas y los límites a la obligación de prestar asistencia, las reglas de secreto y lo relativo a los procesos relacionados con las medidas tomadas por el Estado que presta la ayuda, las cuales se analizan más adelante.

Debido a que el objeto de estudio de esta investigación es la asistencia en el cobro de créditos fiscales extranjeros, se analizara exhaustivamente la regulación de esta ayuda. Sin embargo, el intercambio de información y el servicio de documentos se mencionarán como presupuestos indispensables para hacer posible la ayuda en el cobro.

---

observadores.” En este sentido, GRAU RUIZ, A.: *La cooperación internacional...*, cit., p. 168, se refiere a este órgano de Coordinación de la siguiente manera: “El art. (sic) 24 del Convenio contiene una disposición muy interesante: un organismo coordinador, compuesto por representantes de las autoridades competentes de los Estados contratantes, monitorizan la puesta en práctica y el desarrollo del convenio bajo el eje de la OCDE. Éste organismo asiste a los estados contratantes, opinando sobre cuestiones generales en la aplicación o interpretación de los preceptos convencionales.” Por su parte GARCÍA PRATS, A.: “Derecho Procesal Internacional, procedimientos tributarios de naturaleza internacional”, en I. Corral Guadaño (ed.) *Manual de Fiscalidad Internacional*, 4a Edición, p. 1663, enfatiza la labor del órgano de Coordinación de actuar como un foro para el debate y estudio de mecanismos que incrementen la ayuda internacional refiriendo: “Especial interés cobra el Convenio multilateral y asistencia administrativa en materia tributaria en el que se prevé un órgano de coordinación que no solamente verifica el correcto desarrollo y aplicación del convenio por parte de los Estados firmantes, sino que además asume funciones de órgano asesor proponiendo acciones que supongan un avance para la consecución de los objetivos generales del convenio, y foro de debate para el estudio de métodos y procedimientos que incremente la cooperación internacional, recomendando incluso revisiones o modificaciones al Convenio.”

#### 4.5 **Ámbito subjetivo de aplicación de la Convención Multilateral**

La asistencia se prestará tanto si la persona afectada es residente o nacional de una parte o de cualquier otro Estado, sin que se pueda realizar alguna reserva al respecto, lo cual implica que la asistencia se puede solicitar aún si el contribuyente objeto de la petición es residente o no en el Estado requerido o requirente<sup>933</sup>.

Como se ha explicado con anterioridad, la cláusula de residencia limita la obligación de prestar asistencia administrativa en los casos en que la misma se solicita sobre un residente tanto del Estado requirente como del requerido. Por lo que hace a la cláusula de nacionalidad, dicha ayuda internacional se restringe debido a que se dirige respecto a un nacional del Estado requirente o requerido, su inclusión podría incluso vaciar de contenido la asistencia en el cobro de créditos fiscales<sup>934</sup>.

---

<sup>933</sup> Así se refiere en el párrafo 3 del artículo 1 de la Convención Multilateral que establece: “3. Las Partes proporcionarán asistencia administrativa, ya sea si la persona afectada es residente o nacional de una Parte o de cualquier otro Estado.” El informe explicativo por su parte aclara que la asistencia se puede solicitar sobre cualquier persona, es decir sea residente o no, así el párrafo 18 dispone: “El párrafo 3 trata con el ámbito subjetivo de la Convención, dejando claro que la asistencia administrativa entre Partes no se restringe por la residencia o la nacionalidad del contribuyente o de las otras personas involucradas. En muchas convenciones de doble tributación se pueden encontrar disposiciones similares, aunque a menudo expresadas en un lenguaje distinto.”

<sup>934</sup> Vid. Supra. Capítulo 3 apartado 0 3.3 Ámbito subjetivo de aplicación, en donde se ha citado que GARCÍA PRATS, A.: *La Asistencia Mutua...*, cit., pp. 50-51, quien señala: “En segundo lugar, las exclusiones previstas en los Convenios pretenden proteger a determinadas personas o sujetos pasivos excluyéndoles de su ámbito subjetivo de aplicación. Se trata, probablemente, de la cláusula más relevante, en la medida en que su objeto puede llegar a vaciar de contenido la asistencia recaudatoria, al afectar a aquellos sujetos sobre los que se requiere la asistencia del Estado requerido, por lo que su inclusión incorpora un factor de debilidad a la cláusula y a su efectividad. Varias son las modalidades de dicha exclusión. - Cláusula de residencia. Por otra parte, otros Convenios excepcionan la prestación de asistencia recaudatoria cuando la solicitud se refiere y debe actuarse frente a los sujetos residentes del Estado requerido (Convenio entre Armenia y Bulgaria de 1995, o entre Armenia e Irán de 1995). - cláusula de residencia. Por otra parte, otros Convenios excepcionan la prestación de asistencia recaudatoria cuando la solicitud se refiere y debe actuarse frente a los sujetos residentes del Estado requerido (Convenio entre Armenia y Bulgaria de 1995, o entre Armenia e Irán de 1995). - Otros Convenios optan por una excepción utilizando de forma combinada ambos criterios (Convenio entre Bélgica y Finlandia de 1954).” En el mismo sentido RIBES RIBES, A.: “Ámbito subjetivo de la asistencia mutua recaudatoria a la luz de la Directiva 2010/24/UE y los diversos instrumentos convencionales”, en M.A. Collado Yurrita, S. Moreno González (eds.) *Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria*, Atelier, Barcelona, 2012, p. 139, explica en qué consisten las cláusulas, así señala: “Asistimos, pues, a una dualidad

La tendencia tomada por el Modelo Convenio de no limitar la prestación de la asistencia administrativa mutua por razón de nacionalidad o residencia, se ha seguido en el Modelo de Convenio para la asistencia administrativa mutua en la recaudación de deudas tributarias desarrollado por la OCDE en 1981 que estableció que la asistencia en la recaudación podía ser solicitada sobre cualquier persona que bajo las leyes del Estado requirente fuera obligado al pago del impuesto y en los artículos 26 y 27 tanto del Modelo Convenio de la OCDE, como de la ONU, al prever que es posible prestar asistencia en el cobro de créditos fiscales respecto de cualquier persona, es decir, sea residente o no de los Estados contratantes<sup>935</sup>.

---

de cláusulas subjetivas de exclusión susceptibles incorporarse a la articulado de los convenios para evitar la doble imposición internacional, cuáles son las siguientes: – cláusula de nacionalidad: Exceptúan la prestación de asistencia cuando está implica la actuación ejecutiva contra los propios nacionales del Estado requerido (personas físicas o jurídicas). La génesis de esta cláusula se remonta a los primigenios convenios modelo de la Sociedad de naciones de México y Londres, destacando EEUU cómo país que frecuentemente incluye esta excepción en sus tratados bilaterales, Tal y como se aprecia en los suscritos con Canadá, Holanda y Dinamarca, respectivamente. No obstante ello, la aplicación de esta cláusula es sin duda cuestionable desde el punto de vista del principio de no discriminación por razón de la nacionalidad. Paralelamente, la cláusula podría atentar también contra las exigencias del principio de no discriminación en el ámbito de la EU, según la interpretación del mismo por el Tribunal de Luxemburgo, todo lo cual desaconseja su empleo en determinadas latitudes. – cláusula de residencia: en otras ocasiones, los Estados contratantes excepcionan la obligación de prestar asistencia recaudatoria cuando la solicitud afecta a los sujetos residentes en el Estado requerido. Ejemplos de esta cláusula pueden encontrarse, entre otros, en los convenios firmados por Armenia en 1955 con Bulgaria y con Irán, respectivamente. Por último, cabe destacar asimismo tratados bilaterales que combinan ambas excepciones en una única cláusula, como ocurre en el convenio entre Bélgica y Finlandia de 1954.

<sup>935</sup> La Convención Multilateral sigue la tendencia tomada en el Modelo de Convenio para la asistencia administrativa mutua en la recaudación de deudas tributarias desarrollado por la OECD en 1981, disponía que la asistencia en la recaudación puede ser solicitada sobre cualquier persona que bajo las leyes del Estado requirente fuera obligado al pago del impuesto *Vid.* el artículo 1 de la Convención y sus comentarios en OECD: Model Convention for mutual administrative assistance in the recovery of taxes claims. Report of the OECD Committee on Fiscal Affairs, Organization for Economic co-operation and development, Paris, 1981, p. 11, también *vid. Infra Capítulo 2 apartado 0 1.9 La importancia del Modelo Convenio sobre Asistencia Mutua en Materia de Recaudación* de 1981. En el mismo sentido GARCÍA PRATS, A.: *La Asistencia Mutua...*, cit., p. 5, señala que la que importancia del Modelo de la OCDE de 1981 radica en la influencia que éste tuvo en el Convención Multilateral, lo cual se puede apreciar en el diseño del ámbito subjetivo de la Convención que no es limitado ni por razones de nacionalidad ni de residencia, así refiere textualmente: “Esta labor ha sido parcialmente asumida por la OCDE, que a su vez, formuló en 1981 un Modelo de Convenio específico dedicado a la asistencia administrativa mutua para la recaudación de deudas tributarias (en adelante MCOCDE 1981) 4, distinto y separado del previsto para la eliminación de la doble imposición internacional. La trascendencia práctica de este Modelo ha sido francamente reducida, sin que por el momento conste la firma de Convenios internacionales bilaterales



Con esta disposición se pretende que las personas con obligaciones tributarias pendientes de pago en un Estado no puedan evitar que dicho país solicite asistencia a otro Estado bajo el pretexto de no ser residente o nacional de uno u otro país, no obstante el Estado en cuestión, debe demostrar el vínculo tributario que le une con dicho contribuyente para exigirle el pago correspondiente, además de lo anterior, el obligado tributario tiene a su disposición los medios de defensa correspondientes que puede ejercitar en el Estado requirente<sup>936</sup>.

Es de señalar que la Convención Multilateral no limita tampoco la solicitud de ayuda administrativa al hecho de que la persona sobre la cual se solicita sea el contribuyente que realizó el hecho imponible de la obligación tributaria, sino que puede ser cualquier otro sujeto que la legislación interna de cada Estado califique como obligado al pago de los tributos cubiertos por la Convención<sup>937</sup>.

---

tomando como base aquel Modelo de la OCDE. En cambio, su influencia se ha proyectado en la formulación de mecanismos cooperativos de alcance multilateral, como la elaboración del Convenio de la OCDE y del Consejo de Europa sobre asistencia mutua en materia tributaria de 25 de enero de 1988.”

<sup>936</sup> Así se clarifica en el párrafo 21 del informe explicativo de la Convención Multilateral que establece: “Las disposiciones que aparecen en el párrafo 3 están diseñadas para dejar claro que una persona que tiene obligaciones tributarias en un Estado no puede evitar que ese Estado solicite asistencia de otro Estado Contratante sobre la base de que no es nacional, o residente, de uno u otro Estado. Sin embargo, esto no le impide impugnar una requisición tributaria o las medidas de ejecución o de recuperación dispuestas en el Artículo 23.” Consultable en: OCDE; CONSEJO DE EUROPA: *Texto del Informe Explicativo...*, cit., p. 4, *cfr.* Con su versión en inglés en: COUNCIL OF EUROPE; OECD: *Text of the Revised Explanatory Report to the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters as Amended by Protocol*, 2011, p. 4, fecha de consulta 7 octubre 2019, en [http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Explanatory\\_Report\\_ENG\\_%2015\\_04\\_2010.pdf](http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Explanatory_Report_ENG_%2015_04_2010.pdf). La relevancia de esta cláusula toma relevancia por ejemplo en el caso analizado en PHILLIPS, J. S.; COLLINS, M. H.: “General Report”, en International Fiscal Association (ed.) *International tax problems of charities and other private institutions with similar tax treatment: proceedings of a seminar held in London in 1985 during the 39th congress of the International Fiscal Association*, Kluwer Law and Taxation, Deventer ; London, 1986 (IFA congress seminar series), pp. 53-54, en el cual las personas físicas o jurídicas que realizan operaciones económicas en un Estado en el que no son residentes, por lo general su presencia sólo es transitoria y en consecuencia no poseen activos en dicho país que puedan ser suficientes para liquidar sus deudas tributarias, es en este caso que toma relevancia la cooperación entre autoridades fiscales pues ello puede reducir algunas de esas complicaciones a través del intercambio de información o bien de la asistencia en el cobro de créditos fiscales.

<sup>937</sup> Como lo señala GARCÍA PRATS, A.: *La Asistencia Mutua...*, cit., p. 35. “La generalización del sistema tributario como consecuencia de la mayor necesidad de ingresos públicos ha conllevado la aparición de

#### 4.6 La necesaria ampliación de las contribuciones cubiertas por la Convención Multilateral

Los impuestos cubiertos por la Convención Multilateral sobre los cuales se puede solicitar la asistencia son casi todos, con excepción de los derechos de aduana y todos aquellos impuestos y derechos a la importación y exportación que están incluidos en el Convenio Internacional sobre Asistencia Administrativa Mutua para Prevenir, Investigar y Castigar Delitos en Materia Aduanera (*International Convention on Mutual Administrative Assistance for the prevention, investigation and repression of customs offences*)<sup>938</sup>.

El objetivo de la Convención fue el cubrir toda clase de pago realizado al Estado en su sentido amplio, es decir, al gobierno central y a sus subdivisiones políticas o bien a las autoridades estatales y locales, incluso a las autoridades de seguridad social. También se incluyeron todo tipo de impuestos, no sólo el impuesto sobre la renta y el capital sino también impuestos indirectos como el impuesto al valor agregado, impuestos locales y contribuciones de seguridad social<sup>939</sup>.

---

diferentes y múltiples figuras jurídicas subjetivas de ocupan la posición pasiva de las obligaciones tributarias pecuniarias. Junto al tradicional contribuyente, auténtico obligado al pago por haber realizado el hecho imponible que somete el tributo y general la obligación tributaria, existen otros sujetos que también ocupan una posición pasiva en la relación jurídica, tales como los retenedores o los sustitutos del contribuyente. A estos deben añadirse otros sujetos que son llamados al pago de la deuda tributaria (responsables, sucesores tributarios *ex lege, inter vivos, mortis causa*) en garantía del pago de la misma, por lo que el sistema tributario reconoce una pluralidad de sujetos que pueden quedar obligados al cumplimiento de las obligaciones materiales de ingreso de las deudas tributarias.” Por su parte RIBES RIBES, A.: *Ámbito subjetivo de...*, cit., p. 274, refiere que “También la convención sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal de 1988 contempla en su ámbito subjetivo a los nacionales de los estados requirente, requerido o incluso un tercer Estado, no siendo necesario, Por otro lado, que dicha asistencia se circunscriba a la figura del deudor principal, sino que podría desarrollarse frente a cualquier otra persona que, de acuerdo con las normas del Estado requirente, sea responsable de la deuda tributaria.”

<sup>938</sup> Véase comentario 25 del artículo 2 de la Convención Multilateral en OCDE; CONSEJO DE EUROPA: *Texto del Informe Explicativo...*, cit., p. 5 Cfr. Con la versión en inglés COUNCIL OF EUROPE; OECD: *Text of the Revised...*, cit., p. 1.ss.

<sup>939</sup> El comentario 25 del artículo 2 de la Convención Multilateral OCDE; CONSEJO DE EUROPA: *Texto del Informe Explicativo...*, cit., p. 5. El cual señal: “Se pretende que esta Convención multilateral tenga un alcance amplio. Así, se prevé que cubra todo tipo de pago obligatorio al gobierno general (es decir, al gobierno central, las subdivisiones políticas del mismo o a las autoridades locales y los organismos de la

La Convención Multilateral incluye también a las contribuciones de seguridad social que se deben pagar a las instituciones de seguridad social que están reguladas por la ley del Estado, incluso cuando éstas pudieran no ser propiamente instituciones del gobierno general, pues lo relevante en este caso es la naturaleza de las aportaciones de seguridad social, sin que sea significativo la forma orgánica que ocupe la dependencia que las cobra, sin embargo, no serán objeto de la Convención las contribuciones de seguridad social que se paguen a las instituciones privadas incluso cuando las mismas sean supervisadas por un órgano del Estado<sup>940</sup>.

Es de hacer notar que la OCDE al definir los impuestos sobre los cuales tendría aplicación la Convención Multilateral no fue totalmente congruente con la tendencia que había tomado en el modelo bilateral en materia de asistencia en la recaudación de 1981, pues ahí se había propuesto la posibilidad solicitar cooperación en el cobro de créditos fiscales sobre todas las contribuciones del sistema normativo de las partes<sup>941</sup>.

---

seguridad social) con la única excepción de los derechos de aduanas y otros aranceles a la importación o exportación e impuestos contemplados en la Convención Internacional de Asistencia Administrativa Mutua para la prevención, investigación y represión de delitos aduaneros, elaborada bajo el patrocinio del Consejo de Cooperación Aduanera (hoy la Organización Mundial de Aduanas). Aparte de los aranceles aduaneros, también podría aplicarse a todos los gravámenes contemplados en la publicación anual de la OCDE titulada *Revenue Statistics*, que ofrece datos comparativos basados en la clasificación tributaria de la OCDE.” En el mismo sentido señala SEER, R.; GABERT, I.: *European and International Tax Cooperation: Legal Basis, Practice, Burden of Proof, Legal Protection and Requirements...*, cit., pp. 89-90, que la asistencia administrativa cubierta por la Convención abarca todas las formas de pagos obligatorios al gobierno como son los organismos de seguridad social de las cuales no se encarga la Directiva de Asistencia 1977.

<sup>940</sup> Así se explica en el OCDE; CONSEJO DE EUROPA: *Texto del Informe Explicativo...*, cit., p. 5. “La Convención también cubre las aportaciones obligatorias a la seguridad social pagadas a los organismos de seguridad social regidos por la ley pública, incluso si esta última no constituye, en términos estrictos, una dependencia del gobierno general. Lo que resulta relevante en este caso es la naturaleza de las aportaciones, que es idéntica a la de las aportaciones obligatorias de seguridad social que se pagan a las dependencias del gobierno general, mientras que la estructura o el método de operación del organismo que administra el servicio en cuestión, no tiene relevancia para los fines del instrumento. Por otro lado, las aportaciones obligatorias a las instituciones jurídicas privadas no forman, como tales, parte de este instrumento, incluso si dichas instituciones se encuentran bajo supervisión pública.” *Cfr.* Con la versión en inglés del informe explicativo en: OECD: *Model Convention for mutual administrative assistance in the recovery of taxes claims. Report of the OECD Committee on Fiscal Affairs*, cit., pp. 1-ss

<sup>941</sup> *Vid. Infra.* Capítulo 2. Epígrafe 2.6 El Modelo Convenio sobre Asistencia Mutua en Materia de

Sin embargo, aunque se reconoce que la Convención es muy completa y abarca la mayoría de los impuestos, el hecho de que se excluya a los derechos de aduana y todos aquellos impuestos y derechos a la importación y exportación hace que la cobertura de los impuestos sobre los cuales se puede solicitar asistencia en el cobro de créditos fiscales sea más reducida, en comparación con el modelo de convenio de 1981 precitado y con la tendencia adoptada en los artículos 26 y 27 del Modelo Convenio de la OCDE y de la ONU, pues desde el 2000 se tomó la postura de ampliar la cobertura de los impuestos sobre los cuales se podía solicitar el intercambio de información bajo el artículo 26, con la finalidad de que los países pudieran intercambiar la información pertinente para aplicar tanto lo dispuesto en los convenios para evitar la doble tributación como a los impuestos de toda clase o denominación de los Estados contratantes, tendencia que siguió el artículo 27 cuando se incluyó en 2003<sup>942</sup>.

---

Recaudación de 1981. En la elaboración de este convenio se siguió la tendencia internacional de ampliar el ámbito de aplicación de los Convenios de asistencia en el cobro de créditos fiscales que se habían pactado en los modelos bilaterales celebrados entre Alemania y Austria (1954) y los multilaterales Benelux y el Convenio Nórdico, así como la Directiva de la Unión Europea 76/308/EU. *Vid.* OECD: *Model Convention for mutual administrative assistance in the recovery of taxes claims. Report of the OECD Committee on Fiscal Affairs*, cit., pp. 1-ss. En este sentido GARCÍA PRATS, A.: *La Asistencia Mutua...*, cit., p. 27, refiere que el Modelo de Convenio de 1981 cubre todos los tributos del sistema normativo de las partes, en contraste con la Convención Multilateral que sólo cubre los impuestos directos, indirectos y las contribuciones de seguridad social. Así afirma: “Del mismo modo, el Modelo de Convenio sobre asistencia en materia de recaudación de la OCDE de 1981 (en adelante MCOCDE 1981) no especifica los impuestos afectados por la asistencia, con la finalidad de que pueda afectar a cualquier tipo de tributos (Comentario al artículo 2, párrafo 1). El Convenio del Consejo de Europa de 1988 se refiere, asimismo, a los tributos directos e indirectos, incluyendo además las contribuciones a la Seguridad Social (art 2).”

<sup>942</sup> Recordemos que desde el modelo desarrollado por la OCDE de asistencia administrativa mutua en materia de recaudación de impuestos de 1981 (*Model Convention for mutual administrative assistance in the recovery of taxes claims. Report of the OECD Committee on Fiscal Affairs*), se podía solicitar este tipo de asistencia respecto a todo tipo de tributos. *Vid.* OECD: *Model Convention for mutual administrative assistance in the recovery of taxes claims. Report of the OECD Committee on Fiscal Affairs*, cit., pp. 11 y 25 La misma tendencia fue tomada por el artículo 27 incluido en el modelo para evitar la doble tributación el cual permite solicitar la asistencia en la recaudación sobre cualquier impuesto establecido en los Estados contratantes. *Vid.* OECD: *Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version)*, OECD iLibrary, 2014, p. 1118, fecha de consulta 18 septiembre 2018, en [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2015-full--version\\_9789264239081-en](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2015-full--version_9789264239081-en). También opina GARCÍA PRATS, A.: *La Asistencia Mutua...*, cit., p. 1263. “El artículo 27 del Modelo Convenio sigue la tendencia de ampliar la cobertura de los impuestos sobre los cuales se podía intercambiar información conforme al artículo 26 del Modelo Convenio de la OCDE en el año 2000.” También el 27 del Modelo Convenio de la ONU sigue esta tendencia, *vid.* UNITED NATIONS: “United

Ahora que la Convención se ha abierto a la firma de todos los Estados, en especial para que los países en desarrollo se beneficien de la cooperación administrativa internacional en materia fiscal, se aconseja que se amplíe la cobertura de la misma a todas las contribuciones del sistema normativo sin excluir a ninguno de ellos y sin posibilidad de realizar reservas.

---

Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries” Los impuestos cubiertos por los artículos 26 y 27 del Modelo Convenio de la OCDE se han analizado con detalle en: *Vid. Supra. 1.7 Ámbito de aplicación de la asistencia en la recaudación tributaria*. Al respecto el autor precitado explica que la tendencia internacional consiste en desvincular el ámbito objetivo de aplicación de los convenios de doble imposición del ámbito de aplicación de la asistencia administrativa en materia fiscal, por lo que afirma: “Es más, parece existir una tendencia internacional consistente en deslindar el ámbito objetivo de aplicación de los convenios de doble imposición del ámbito de aplicación de los mecanismos de cooperación administrativa (intercambio de información, asistencia en materia de recaudación). En este sentido, debe mencionarse los intentos realizados en el seno de la OCDE y de la ONU por extender el ámbito de aplicación de las cláusulas sobre intercambio de información, abarcando a todas las figuras del sistema tributario de los Estados contratantes, y no únicamente a aquéllas cubiertas por el Convenio de doble imposición. Se pone de manifiesto con ello que la asistencia mutua administrativa no se encuentra condicionada por el ámbito de aplicación del resto de cláusulas del Convenio, y que, además, resulta conveniente reforzar y ampliar su ámbito de aplicación para permitir un mejor control de las situaciones evasivas o elusivas del pago de tributos. Sin embargo, esta tendencia todavía encuentra limitaciones importantes en relación con la asistencia para la recaudación; baste citar, en este sentido, el hecho de que en el ámbito de la Unión Europea todavía no se ha aprobado la Propuesta de Directiva que generaliza dicha asistencia recaudatoria, ampliándola al ámbito de la imposición directa.” *Vid. GARCÍA PRATS, A.: La Asistencia Mutua...*, cit., p. 28 Es de hacer notar que OBERSON, X.: *General Report...*, cit., pp. 27-28, señala que la Convención multilateral cubre un rango más amplio de impuestos que los convenios bilaterales, como son el impuesto al valor agregado, impuestos sobre bienes y servicios así como las contribuciones de seguridad social. Sin embargo, no se coincide con el autor porque si bien el impuesto cubierto por los convenios bilaterales para evitar la doble tributación es el impuesto sobre la renta, tal limitación no es aplicable a los artículos 26 y 27 que prevén el intercambio de información y la asistencia en el cobro de créditos fiscales, por lo cual, por lo que dichas cláusulas en sus versiones del Convenio Modelo de la OCDE, cubren todas las contribuciones del sistema legal de los Estados contratantes, situación que no ocurre con la Convención Multilateral. En el mismo sentido GARCÍA PRATS, F. A.: “La asistencia internacional para la recaudación de deudas tributarias”, en A. Fernández Prieto, J.A. Rodríguez Ondarza (eds.) *Fiscalidad y planificación fiscal internacional*, Instituto de Estudios Económicos, España, 2003, p. 472, expresa: “Pasando a analizar el contenido de la asistencia a la recaudación tributaria, el artículo 27.1 del Modelo Convenio la refiere a las deudas tributarias (*revenue claims*) en general, sin referirlas en concreto a ningún impuesto o tributo concreto, a diferencia de lo previsto por el Convenio del Consejo de Europa, en el que se enumeran con carácter genérico los impuestos afectados -art. 2-, quedando excluidos los derechos arancelarios y de aduana e incluyendo de forma expresa los impuestos locales y los exigidos por las autoridades sub-centrales (tributos autonómicos...). En cualquier caso, debe significarse que el ámbito de aplicación del artículo 27 y de la asistencia para la recaudación queda desvinculado del ámbito propio del convenio, no remitiéndose únicamente a los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, como de forma expresa establece el párrafo primero de dicho artículo;”

Aunado a lo anterior, el diseño de la Convención Multilateral está basada en un sistema de listas en los que se detallan los tipos de impuestos cubiertos por la Convención. Así en el artículo 2 divide en dos categorías los impuestos cubiertos en la Convención, en primer lugar, se encuentran: i) impuestos sobre la renta o utilidades, ii) impuestos sobre ganancias de capital, los cuales son exigibles en forma separada de los impuestos sobre la renta o utilidades, y iii) impuestos sobre el patrimonio neto<sup>943</sup>.

Por otra parte, se encuentran los impuestos listados en el inciso b) que son: los impuestos que se exigen por parte de subdivisiones políticas o autoridades locales, las contribuciones obligatorias de seguridad social y una lista de otros impuestos como los impuestos al valor agregado, al patrimonio, herencias e incluso los impuestos por el uso o la propiedad de vehículos de motor<sup>944</sup>.

El objetivo de la división de los impuestos en dos categorías y de realizar un listado de estos obedece principalmente a que se previó que no todos los Estados estarían dispuestos a prestar asistencia administrativa respecto de todos los impuestos, por lo cual podrían reservarse su derecho a hacerlo con fundamento en el artículo 30 de la Convención Multilateral<sup>945</sup>.

---

<sup>943</sup> Vid. artículo 2. a. de la Convención Multilateral en CONSEJO DE EUROPA; OCDE: Convención sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal enmendada por el Protocolo que entró en vigor el primero de junio 2011, cit., p. 2

<sup>944</sup> Los impuestos listados en el artículo 2 b son los siguientes: i. impuestos sobre la renta, utilidades, ganancias de capital o patrimonio neto que se exigen por parte de subdivisiones políticas o autoridades locales de una Parte; ii. contribuciones obligatorias de seguridad social pagaderas al gobierno general o a instituciones de seguridad social establecidas de conformidad con el derecho público; iii. impuestos en otras categorías, excepto los aranceles, exigibles en nombre de una Parte, en particular: A. impuestos a la propiedad, herencias o donaciones; B. impuestos sobre bienes inmuebles; C. impuestos generales al consumo, tales como el impuesto al valor agregado o el impuesto a las ventas; D. impuestos específicos sobre bienes y servicios tales como impuestos sobre consumos específicos; E. impuestos por el uso o la propiedad de vehículos de motor; F. impuestos por el uso o la propiedad de bienes muebles distintos a los vehículos de motor; G. cualquier otro impuesto; iv. impuestos en categorías distintas a las referidas en el numeral iii anterior, que sean exigibles en nombre de las subdivisiones políticas o autoridades locales de una Parte.

<sup>945</sup> Así se comenta en el informe explicativo de la Convención Multilateral en el párrafo 27 y 28 que

Las categorías de los impuestos fueron tomadas de la clasificación realizada por la OCDE que son aceptadas internacionalmente, así cada Estado deberá realizar el listado de los impuestos sobre los cuales prestará asistencia administrativa y serán incluidos en el anexo A de la Convención Multilateral<sup>946</sup>, es importante mencionar que los Estados también están obligados a notificar a los depositarios cualquier modificación a dicha lista, sin embargo, en caso de que dicha notificación no se realice también se prevé que la Convención aplicará igualmente a los impuestos de naturaleza idéntica o similar que se establezca en un Estado contratante con posterioridad a la entrada en vigor de la Convención<sup>947</sup>.

---

establecen respectivamente: “El párrafo 1 contiene las principales categorías de impuestos que cubre la Convención, agrupados para tomar en cuenta el hecho de que no todos los países están en posibilidad o desean prestar ayuda en el caso de ciertas categorías de impuestos y podrían incluir sus reservas de conformidad con el Artículo 30.” “La clasificación que aparece en el Artículo 2 también es la base del sistema de reservas que se contempla en el Artículo 30 de la Convención.”, *vid.* OCDE; CONSEJO DE EUROPA: *Texto del Informe Explicativo...*, cit., p. 5. *Cfr.* Con la versión en inglés del informe explicativo en: OECD’S COMMITTEE ON FISCAL AFFAIRS: “Explanatory Report of the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters as amended by the 2010 Protocol”, *OECD*, 2010, p. 5, fecha de consulta 27 agosto 2015, en [http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Explanatory\\_Report\\_ENG\\_%2015\\_04\\_2010.pdf](http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Explanatory_Report_ENG_%2015_04_2010.pdf).

<sup>946</sup> El Anexo A del Convenio Multilateral que especifica sobre qué impuestos están dispuestos a prestar asistencia los Estados contratantes puede consultarse en: COUNCIL OF EUROPE: “Annex A - Taxes to which the Convention would apply. Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters as amended by the 2010 Protocol”, 2018, (European Tax Treaty No. 127), pp. 1-ss, fecha de consulta 21 agosto 2018, en <https://rm.coe.int/CoERMPublicCommonSearchServices/DisplayDCTMContent?documentId=090000168066660b>.

<sup>947</sup> El párrafo 28 del informe explicativo señala que la clasificación se tomó de la realizada por la OCDE, de esta manera se dice: “los impuestos a los que se aplica la Convención se agruparan en categorías que generalmente son congruentes con la clasificación de la OCDE, que ofrece una categorización acordada a nivel internacional.” Por su parte los párrafos 2, 3 y 4 del artículo 2 se encargan de regular lo relativo a la forma en que se debe establecer la lista de impuestos cubiertos por la Convención Multilateral y la forma en que se actualizará, incluso se prevé la aplicación de la Convención cuando no se actualice la relación de impuestos. “2. Los impuestos actuales a los que se aplica la Convención se encuentran enlistados en el Anexo A, en las categorías a las que se refiere el párrafo 1. 3. Las Partes deberán notificar al Secretario General del Consejo de Europa o al Secretario General de la OCDE (en adelante referidos como los “depositarios”) de cualquier modificación que se deba realizar al Anexo A como resultado de una modificación de la lista mencionada en el párrafo 2. Dicha modificación surtirá efectos el primer día del mes siguiente a la expiración de un periodo de tres meses posteriores a la fecha de recepción de dicha notificación por el depositario. 4. La Convención también aplicará, a partir de su adopción, a cualquier impuesto de naturaleza idéntica o substancialmente similar que se establezca en un Estado Contratante con posterioridad a la fecha de entrada en vigor de la Convención, con respecto a dicha Parte, que se adicione o que sustituya a los impuestos actuales incluidos en el Anexo A y que, en dicho caso, esa Parte

Como se analizará más adelante la limitación más importante de esta Convención es la posibilidad que tienen los Estados de realizar reservas, lo cual desde nuestro punto de vista se aleja de los uno de objetivos de un convenio multilateral que consiste en que éste sea homogéneo en su contenido normativo para todas las partes<sup>948</sup>.

Si bien es cierto que el sistema de reservas permite que todos los Estados se puedan adherir a la Convención Multilateral, también lo es que éstas rompen con el sentido de uniformidad que se pretende alcanzar a través de una convención multilateral. En concreto, nos referimos a las reservas que es posible ejercer con relación a los impuestos cubiertos por la Convención que incluso pueden anular su aplicación, debido a que los Estados pueden reservarse el derecho de no prestar asistencia en la recaudación y en el traslado de documentos, respecto de todos los impuestos cubiertos por la Convención<sup>949</sup>.

---

deba notificar a uno de los depositarios de la adopción del impuesto en cuestión.” Consúltense en: CONSEJO DE EUROPA; OCDE: *Convención sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal enmendada por el Protocolo que entró en vigor el primero de junio 2011*, cit., p. 3 Corroborra esta interpretación lo dispuesto en el párrafo 285 del informe explicativo de la Convención Multilateral que establece: “285. El inciso b hace posible que un Estado presente reservas para todos o una clase particular de impuesto con respecto al cobro de créditos fiscales, incluyendo medidas precautorias. Como se destacó en el Comentario al Artículo 3 (párrafo 42 anterior), las Partes podrían buscar no aplicar la Convención a sanciones administrativas y la posibilidad de presentar una reserva parcial sobre la recuperación de estas sanciones se contempla en el inciso b.” Asimismo el párrafo 287 del informe referido refiere: “287. De acuerdo con el inciso d, se puede reservar el derecho de no proporcionar asistencia en la notificación o el traslado de documentos ya sea para todos los impuestos o sólo para aquellos de una o más categorías.”, comentarios que se pueden consultar en: OCDE; CONSEJO DE EUROPA: *Texto del Informe Explicativo...*, cit., pp. 50-51 Cfr. COUNCIL OF EUROPE; OECD: *Text of the Revised...*, cit., pp. 50-51

<sup>948</sup> Vid. *Infra*. En este Capítulo. Epígrafe 2. Reservas: la causa del lento desarrollo de la asistencia en el cobro de créditos fiscales.

<sup>949</sup> El artículo 30, 1, b y d establecen la posibilidad de que los Estados no otorguen asistencia en el cobro de créditos fiscales o sobre la notificación o traslado de documentos para todos los impuestos establecidos en el párrafo 1 del artículo 2. Lo cual se traduce en que los Estados pueden dejar de prestar estos tipos de cooperación administrativa sobre todos los impuestos de la convención, de tal manera que el hecho de que firmen la Convención Multilateral sólo los obligará a prestar asistencia en el intercambio de información y dependiendo de las reservas que realicen sobre este tipo de ayuda la misma será efectiva sólo respecto de los impuestos relacionados en el inciso a del párrafo 1 del artículo 2 sobre los cuales no se pueden realizar reservas. Cfr. Con los párrafos 1 b y c del artículo 30 que establecen respectivamente lo siguiente: “b. no otorgar asistencia en el cobro de un crédito fiscal, o en el cobro de una multa administrativa, para todos los impuestos o sólo para los impuestos en una o más de las categorías mencionadas en el párrafo 1 del Artículo 2;” y “d. no otorgar asistencia sobre la notificación o traslado de documentos para todos los



En el informe explicativo de la Convención Multilateral, se aclara que el derecho de los Estados a formular reservas juega un papel fundamental a la hora de definir los impuestos sobre los cuales un país estará dispuesto a cooperar, pues se afirma, debe tomarse en consideración no sólo la naturaleza de los impuestos sino también la reciprocidad que se desea obtener, así como los derechos e intereses de otros Estados, lo cual incide en el diseño mismo de la Convención Multilateral, pues con base a ello se definirá el alcance de la cooperación administrativa en materia fiscal que un Estado estará dispuesto a prestar y a recibir<sup>950</sup>.

También en el informe explicativo se hace énfasis en la necesidad de incluir reservas a fin de que los Estados que estuvieran en disposición de prestar asistencia sólo respecto a los impuestos establecidos por el gobierno central pero no así del gobierno local, puedan beneficiarse de la asistencia administrativa, para lo cual se exige que exista un mínimo respecto a los impuestos sobre los cuales se debe prestar asistencia y sobre los tipos de asistencia que se debe pactar<sup>951</sup>.

---

impuestos o sólo para los impuestos en una o más de las categorías mencionadas en el párrafo 1 del Artículo 2;” contenidos en: CONSEJO DE EUROPA; OCDE: *Convención sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal enmendada por el Protocolo que entró en vigor el primero de junio 2011*, cit., pp. 14-15 (El párrafo 1 del artículo 2 contiene la lista de todos los impuestos cubiertos por la Convención Multilateral).

<sup>950</sup> Así se explica en el párrafo 30 del informe explicativo de la Convención Multilateral que textualmente establece: “30. La decisión de un Estado en torno a incluir cualquiera de sus impuestos en una u otra categoría de las establecidas en el Artículo 2, debe tomarse a la luz de las características objetivas de los impuestos, pues afecta el funcionamiento general de la Convención, en particular la aplicación del principio de reciprocidad, el sistema de reservas y, en última instancia, los derechos y los intereses de otros Estados y contribuyentes en general. Por ello, resulta concebible que, en caso de duda acerca de la naturaleza de un impuesto específico y su inclusión o exclusión en una u otra de las categorías del Artículo 2, las consultas se realizarían entre los Estados y, en los casos en los que resulte necesario, se buscaría la opinión del órgano coordinador contemplado en el Artículo 24”. Consúltense en: OCDE; CONSEJO DE EUROPA: *Texto del Informe Explicativo...*, cit., p. 6, *cfr.* Con su versión en inglés en: COUNCIL OF EUROPE; OECD: *Text of the Revised...*, cit., p. 6.

<sup>951</sup> Así se establece en el párrafo 282 del informe explicativo de la Convención Multilateral que textualmente establece: “282. Sería un caso desafortunado si esta capacidad limitada para prestar asistencia por parte de un Estado tuviera como consecuencia que el Estado no estuviera en posibilidad de firmar la Convención, y que no pudiera beneficiarse de manera alguna, ni ofrecer beneficio alguno a los otros Estados que son Partes de la misma. El Artículo 30 está diseñado para hacer posible que un Estado firme

Sin embargo, el mínimo exigido para ser parte de Convención está por debajo de los estándares internacionales. De manera que para adherirse a este instrumento internacional, basta con que un Estado se obligue a intercambiar información únicamente sobre los impuestos sobre la renta o utilidades, impuestos sobre ganancias de capital y los impuestos sobre el patrimonio neto. En contraste con el artículo 26 del Modelo Convenio de la OCDE que establece como parámetro que el intercambio de información se preste sobre todos los impuestos comprendidos en el sistema jurídico del Estado.

Ahora bien, en materia de asistencia en el cobro de créditos fiscales la Convención Multilateral no establece ningún mínimo, pues para ser parte de este instrumento internacional no es necesario obligarse a prestar este tipo de asistencia sobre ningún impuesto. A diferencia del artículo 27 del Modelo Convenio de la OCDE, que establece que la asistencia en el cobro transfronterizo se prestará sobre los impuestos del sistema jurídico de los Estados que sean parte del Convenio.

En este sentido, si bien es cierto la Convención Multilateral es un poderoso instrumento internacional que cubre todas las formas de asistencia administrativa en materia fiscal, su alcance respecto a los impuestos cubiertos por la Convención es notoriamente menor si se compara con el estándar internacional alcanzado por los artículos 26 y 27 tanto del Modelo Convenio de la OCDE como el de la ONU<sup>952</sup>.

---

la Convención con reservas acerca del tipo de impuesto a cubrir o el tipo de asistencia que prestará, de manera que podría limitar su participación en la prestación de asistencia mutua al amparo de la Convención a ciertos impuestos o ciertas formas de asistencia. Existen limitaciones a los tipos de reservas que se pueden presentar. Si los Estados estuvieran en posibilidad de presentar tantas reservas como quisieran, sin restricción, se contravendría la naturaleza multilateral de la Convención, así como del principio de reciprocidad. Por ello, el párrafo 1 en conjunto con el párrafo 2, establece un sistema de acuerdo con el cual los Estados están en posibilidad de negociar reservas dentro de ciertos límites establecidos. Esto asegura un grado mínimo necesario de uniformidad entre las obligaciones y los derechos de las Partes, facilita la implementación, la interpretación y la resolución de cualquier disputa y, al mismo tiempo, deja a las Partes cierto margen de flexibilidad necesario.” *Vid.* OCDE; CONSEJO DE EUROPA: *Texto del Informe Explicativo...*, cit., p. 50. *Cfr.* Con su versión en inglés en: COUNCIL OF EUROPE; OECD: *Text of the Revised...*, cit., p. 50.

<sup>952</sup> El Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información con fines Fiscales ha determinado que el que el estándar de intercambio de información previa petición está contenido en los acuerdos

#### 4.7 El concepto amplio de crédito fiscal que incluye los intereses, multas y costos incidentales

La Convención multilateral define expresamente lo que debe entenderse por crédito fiscal, de esta manera, establece que es “cualquier monto de impuesto, así como sus intereses, relacionados con multas administrativas y los costos incidentales para su cobro, que se deben y que no han sido pagados.<sup>953</sup>”

La definición de crédito fiscal que realiza la Convención Multilateral es *definición amplia de “crédito fiscal”* en la medida que no sólo comprende a los impuestos en sí mismos, sino que además se incluyen los intereses que se generen por la falta de pago; las multas administrativas que se impongan por el incumplimiento a las normas que prevén la obligación del pago del impuesto en cuestión; así como los gastos que se generen por su ejecución<sup>954</sup>.

---

TIAE/AIIT y en el artículo 26 del Modelo Convenio de la OCDE. *Vid. OCDE: Intercambio de información previa petición - manual sobre revisiones inter pares 2016 – 2020*, 3a., Foro Global Sobre Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales, Paris, 2017, p. 22 “Los principios de transparencia e intercambio efectivo de información previa petición con fines tributarios aparecen recogidos principalmente en el Modelo de Acuerdo sobre Intercambio de Información en materia tributaria de 2002 de la OCDE (Modelo AIIT) y los Comentarios a su articulado, así como en el artículo 26 del Modelo de Convenio de la OCDE (MC OCDE) y sus Comentarios, conforme a la versión actualizada de 2012 (y aprobada por el Consejo de la OCDE con fecha de 17 de julio de 2012) La actualización de 2012 de que fueron objeto el artículo 26 y sus Comentarios tenía por objeto plasmar los acontecimientos internacionales registrados en materia de transparencia fiscal desde que tuviera lugar la revisión anterior en 2005. En la actualidad, la norma IIPP tiene una aceptación prácticamente generalizada. Por su parte, todos los miembros del Foro Global se han comprometido a implementar la norma y a someterse a una revisión inter pares para evaluar y determinar su grado de conformidad”.

<sup>953</sup> Cfr. Artículo 3, párrafo 1, inciso c) en CONSEJO DE EUROPA; OCDE: Convención sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal enmendada por el Protocolo que entró en vigor el primero de junio 2011, cit., p. 4.

<sup>954</sup> Así se aclara en OCDE; CONSEJO DE EUROPA: *Texto del Informe Explicativo...*, cit., p. 7 “40. De la definición del término "crédito fiscal" en el inciso c, se desprende que la asistencia no se restringirá únicamente al impuesto mismo, incluyendo las sobretasas y las adiciones, sino también para cubrir los intereses sobre los impuestos no pagados y los costos incurridos en su recuperación. Resulta obvio que la asistencia tenga que cubrir las adiciones y las sobretasas, ya que estas todavía son esencialmente impuestos, que a menudo tienen una finalidad específica y se recaudan de manera conjunta con otro impuesto, por ejemplo, el impuesto a la renta, por cuestiones de conveniencia. Mientras que los intereses y los costos de recuperación no son impuestos como tal, existen buenas razones para incluirlos en este inciso, ya que la mayoría de los países cobran intereses sobre los pagos atrasados y la obligación de un contribuyente deudor de reembolsar al gobierno por los gastos en los que incurrió para recuperar el

La definición de crédito fiscal incluye las palabras “se deben” para aclarar que cubre en ésta todos los conceptos que incluyen el crédito fiscal, como son el monto de los impuestos, intereses, multas administrativas y costos incidentales; sobre los cuales se solicita asistencia para su cobro tienen que estar determinados al momento de solicitar la ayuda, por lo que no será posible pedir asistencia de un monto meramente “especulativo”<sup>955</sup>.

La intención de dicha definición no es interferir con la asistencia en el cobro de créditos fiscales, sino otorgar seguridad jurídica al deudor tributario quien debe conocer el monto exacto de la deuda tributaria que se le exige, además de que el Estado requerido no podría ejecutar el monto debido si no puede determinar el monto que pretende cobrar.

Lo anterior, no implica que no pueda solicitarse la ayuda para el cobro de créditos fiscales que aún no están determinados en definitiva, pues la ayuda se puede solicitar sobre un monto preliminar o bien sobre liquidaciones de la deuda tributaria realizadas con base en estimaciones, pues si éstas pueden determinarse legalmente conforme a la ley del Estado requirente, el Estado requerido podrá realizar los procedimientos correspondientes para ejecutar el monto del impuesto sobre el cual se solicita asistencia<sup>956</sup>.

---

impuesto adeudado también es práctica de aceptación general. Se entiende que el término "impuesto" no sólo cubre la obligación personal del contribuyente sujeto al pago de aportaciones a la seguridad social, sino también la responsabilidad de la persona (por ejemplo, el empleador o quien paga) que ha omitido la retención del impuesto en la fuente o de la aportación a la seguridad social o su entero a la administración fiscal.” Por otra parte, el Manual OCDE de asistencia en la recaudación se refiere en el mismo sentido al concepto de crédito fiscal de la siguiente manera “20. los intereses de demora acumulados, las multas y sanciones impuestas por razón del incumplimiento y los costes en los que haya incurrido el Estado requirente en el proceso recaudatorio. Los instrumentos jurídicos definen con precisión la expresión crédito tributario.” Al respecto GARCÍA PRATS, F. A.: *La asistencia internacional...*, cit., p. 473, también refiere que una definición amplia de deuda tributaria lo es cuando se incluye además del propio impuesto adeudado a las sanciones tributarias.

<sup>955</sup> Así lo establece el informe explicativo de la Convención Multilateral “Las palabras "debidias" en el inciso c están diseñadas para dejar claro que la asistencia no se puede solicitar en los casos en los que el monto del impuesto es puramente especulativo.” OCDE; CONSEJO DE EUROPA: *Texto del Informe Explicativo...*, cit., p. 7.

<sup>956</sup> El informe explicativo explica que los motivos por los cuales es necesario que exista un monto determinado del crédito por el cual se solicita la asistencia, así establece: “Sin embargo, la definición no pretende requerir que el monto que debido deba de ser el monto total que debe pagarse en última instancia y la asistencia con relación a las determinaciones de impuestos efectuadas sobre la base de estimaciones,

#### **4.7.1 Alternativas para calcular los intereses del crédito fiscal asistido: el respeto a los principios de la asistencia en la recaudación y los derechos de los obligados tributarios**

El cobro de intereses del crédito fiscal objeto de la asistencia puede realizarse en la misma solicitud en la que se hace la petición de ayuda para el cobro del impuesto adeudado o bien por separado. En este contexto, existe controversia sobre si los intereses se deben calcular hasta la fecha en que se realiza tal petición o bien si se deben incluir los que se devenguen al momento en que la deuda sea pagada.

Sobre esta cuestión el informe explicativo de la Convención Multilateral aclara que no se favorece ninguna de las dos interpretaciones por lo que se deja al arbitrio de las partes el llegar a un acuerdo que puede ser bilateral para definir el límite temporal de los intereses sobre los cuales se solicita asistencia<sup>957</sup>.

Al respecto, es importante mencionar que el Manual OCDE de asistencia en la recaudación recomienda las siguientes alternativas<sup>958</sup>:

- a) Que el Estado requirente calcule y actualice periódicamente el monto de los intereses

---

no está excluida de la Convención. De otra manera, se crearían dificultades para prestar asistencia de acuerdo con el Artículo 12 (medidas precautorias). Sin embargo, deberá tomarse en cuenta que, de acuerdo con el Artículo 11, la asistencia en el cobro de un impuesto debe ser ejecutable y no impugnabile en el Estado requirente, a menos de fuera acordado entre los Estados involucrados” *Vid.* OCDE; CONSEJO DE EUROPA: *Ibid.*

<sup>957</sup> El párrafo 41 de la Convención Multilateral establece: “41. Al presentar una solicitud de recuperación, el Estado requirente podría declarar por separado el monto de intereses que se adeudan por un pago retrasado. Algunos Estados consideran que la asistencia en el cobro debería limitarse sólo al cobro, por parte del Estado requerido, del interés por cobrar hasta la fecha de la solicitud. Por el contrario, algunos otros Estados consideran que la asistencia en el cobro debería también aplicarse a los intereses por cobrar, de acuerdo con las reglas prevalecientes en el Estado requirente, hasta la fecha del cobro efectivo del impuesto reclamado. La Convención no favorece ninguno de los dos enfoques. Así, deja a las Partes llegar a un acuerdo, por ejemplo, sobre bases bilaterales, acerca de los principios que rigen el cálculo de los intereses a recuperar” *vid.* OCDE; CONSEJO DE EUROPA: *Ibid.*

<sup>958</sup> COMITÉ SOBRE ASUNTOS FISCALES DE LA OCDE: Manual de la OCDE sobre la Puesta en Práctica de la Asistencia en la Recaudación Tributaria, cit., pp. 10-11.

devengados, una vez que la solicitud de asistencia fue aceptada por el Estado requerido. Este sistema fue adoptado por Canadá a través de memorandos de entendimiento que establecen los procedimientos de asistencia en el cobro de créditos fiscales extranjeros.

- b) Que el Estado requerido determine el interés durante el tiempo transcurrido desde la fecha de la solicitud hasta la fecha de cobro empleando su propio tipo de interés y sumándolo al monto exigible, siempre que así lo permitan las leyes y prácticas de recaudación del Estado requerido.
- c) Que el Estado requerido compute los intereses utilizando el tipo de interés del Estado requirente.

De las alternativas recomendadas en el Manual OCDE de asistencia en la recaudación a las que nos hemos referido, consideramos que las alternativas más viables son las expuestas en el apartado a) y c). Porque de conformidad con los principios que rigen la asistencia en el cobro de créditos fiscales todo lo relativo a la determinación de la deuda tributaria se rige por la legislación del Estado requirente.

Así, las normas que deben utilizarse para el calculo de los intereses deberían ser las mismas que se utilizaron para calcular el crédito fiscal, es decir, las relativas al Estado requirente. Ahora bien, para que el Estado requerido pueda calcular los intereses del crédito fiscal objeto de la asistencia consideramos que sería necesario que la legislación interna del Estado requirente habilitara esa posibilidad para aquel tenga facultades para determinar referidos intereses.

Desde nuestra perspectiva la opción propuesta por el Manual de la OCDE de asistencia en la recaudación podría generar controversias en su aplicación, primero porque los intereses que son un elemento del crédito fiscal serían calculados por una legislación diversa a la del Estado en el que se generó el crédito. Cuestión que iría en contra del principio que rige la asistencia en el cobro, que como lo hemos explicado, establece que todo lo relativo a la determinación de la deuda tributaria se rige por la legislación del Estado requirente.

Segundo, porque obligaría al deudor tributario a conocer una legislación diversa y en caso de que el tipo de interés en el Estado requerido fuera mayor al establecido en el Estado requirente se le aplicaría la legislación de éste Estado en su perjuicio.

Por ejemplo, en México el crédito fiscal está compuesto por la contribución causada, y sus accesorios, dentro de los cuales se contemplan los recargos que son el equivalente a los intereses y los mismos se causan con base al índice nacional de precios al consumidor que es calculado por el Banco de México y publicado en el Diario Oficial mensualmente en el Diario Oficial de la Federación y el periodo máximo por el que se causan es por cinco años<sup>959</sup>.

En este sentido, si se tomara como opción la soluciones propuesta en el inciso b) tal determinación causaría controversias primero porque en la legislación doméstica de México no se contempla ninguna cláusula que habilite a una autoridad extranjera al calculo de intereses y segunda porque el interés sería calculado con base a un tipo de interés que no está regulado en la legislación mexicana.<sup>960</sup>.

---

<sup>959</sup> *Cfr.* Artículo 21 del Código Fiscal de la Federación “**Artículo 21.-** Cuando no se cubran las contribuciones o los aprovechamientos en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, su monto se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, además **deberán pagarse recargos por concepto de indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno.** Dichos recargos se calcularán aplicando al monto de las contribuciones o de los aprovechamientos actualizados por el periodo a que se refiere este párrafo, la tasa que resulte de sumar las aplicables en cada año para cada uno de los meses transcurridos en el periodo de actualización de la contribución o aprovechamiento de que se trate. La tasa de recargos para cada uno de los meses de mora será la que resulte de incrementar en 50% a la que mediante Ley fije anualmente el Congreso de la Unión, para tal efecto, la tasa se considerará hasta la centésima y, en su caso, se ajustará a la centésima inmediata superior cuando el dígito de la milésima sea igual o mayor a 5 y cuando la milésima sea menor a 5 se mantendrá la tasa a la centésima que haya resultado. **Los recargos se causarán hasta por cinco años,** salvo en los casos a que se refiere el artículo 67 de este Código, supuestos en los cuales los recargos se causarán hasta en tanto no se extingan las facultades de las autoridades fiscales para determinar las contribuciones o aprovechamientos omitidos y sus accesorios, y se calcularán sobre el total del crédito fiscal, excluyendo los propios recargos, la indemnización a que se refiere el párrafo séptimo de este artículo, los gastos de ejecución y las multas por infracción a disposiciones fiscales. (...) Énfasis añadido.”

<sup>960</sup> Conforme al artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), exige los elementos esenciales de las contribuciones se establezcan en ley, con un grado de claridad y concreción razonable, a fin de que los gobernados tengan certeza sobre la forma en que deben atender sus obligaciones tributarias. Así lo ha interpretado el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en las jurisprudencias de rubro: “LEGALIDAD TRIBUTARIA. EL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY ES DE CARÁCTER RELATIVO Y SÓLO ES APLICABLE TRATÁNDOSE DE LOS

En este ejemplo la propuesta establecida en el inciso c) del Manual al que nos hemos referido también podría ser controvertida al haberse determinado por una autoridad incompetente conforme a las normas legales de México. Pues como se ha indicado en la legislación interna de México no se habilita la posibilidad de que otro Estado pueda determinar los intereses de un crédito fiscal asistido.

Por lo cual, acorde al principio que debería regir a la asistencia en el cobro de créditos fiscales, recomendamos que los intereses sean calculados conforme a la legislación del Estado requirente y para evitar cualquier controversia debe ser éste el quien calcule el monto de los intereses que se devenguen hasta que la deuda tributaria sea pagada.

#### **4.7.2 La asistencia en el cobro de multas administrativas: la necesidad de solicitar su asistencia una vez que las mismas son definitivas en sede administrativa y el acierto de excluir ésta cooperación a las sanciones penales**

Puede ser solicitada a través de la Convención Multilateral la asistencia en el cobro de multas administrativas. Si bien en este instrumento multilateral no se proporciona una definición de lo que se debe entenderse por multa administrativa, el informe explicativo sí lo hace, así refiere que “generalmente se considera cualquier sanción cuyo fundamento legal está determinado por reglas distintas a las penales”<sup>961</sup>.

---

ELEMENTOS QUE DEFINEN A LA CUANTÍA DE LA CONTRIBUCIÓN.” (Localización: Época: Novena Época, Registro: 175059, Instancia: Pleno, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIII, mayo de 2006, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Tesis: P. XLII/2006, Página: 15) y la jurisprudencia: “LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DE DICHO PRINCIPIO EN RELACIÓN CON EL GRADO DE DEFINICIÓN QUE DEBEN TENER LOS ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DEL IMPUESTO.” (Localización: Época: Novena Época, Registro: 174070, Instancia: Pleno, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIV, octubre de 2006, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Tesis: P./J. 106/2006, Página: 5). Ahora bien, conforme al artículo 4 del CFF los recargos (intereses) forman parte de las contribuciones por lo que debe estar establecido en una Ley emanada por el Congreso de los Estados Unidos Mexicanos conforme al proceso legislativo establecido en el artículo 71 y 72 de la CPEUM.

<sup>961</sup> El párrafo 42 del informe explicativo de la Convención Multilateral proporciona la definición de multa administrativa: “La Convención también contempla las multas administrativas. El texto del instrumento no incluye una definición de multas administrativas y el tema se rige por la ley nacional. Una multa administrativa generalmente se considera cualquier sanción cuyo fundamento legal está determinado por



El hecho de que la definición de crédito fiscal abarque las multas administrativas favorece el que los Estados soliciten asistencia respecto a este concepto, debido a los principios diversos que rigen su imposición que veremos a continuación, muchos Estados optan por no solicitar la asistencia para su cobro<sup>962</sup>.

Por lo cual, si alguna de las partes considera que conforme a su legislación interna no está en posibilidad de solicitar asistencia en el cobro de multas administrativas o bien si por cualquier causa no quisiera asistir en el cobro de éstas puede realizar una reserva al respecto<sup>963</sup>.

En España, hasta antes de 2003 se incluía en la definición de deuda tributaria a las sanciones administrativas lo que había provocado críticas al respecto, debido a que éstas se rigen por principios diferentes a los establecidos para la determinación de la contribución causada y sus accesorios, lo cual fue reconocido por el Tribunal Constitucional al determinar que los principios penales sustantivos y formales eran aplicables con matices a las sanciones administrativas. Sin embargo, ahora existe un procedimiento separado para determinar las sanciones administrativas con el fin de que se respeten los principios que las rigen<sup>964</sup>.

---

reglas distintas a las penales. Estas multas pueden ser impuestas por las autoridades administrativas y normalmente se prevén las apelaciones contra los fallos en esta materia” *Vid.* OCDE; CONSEJO DE EUROPA: *Texto del Informe Explicativo...*, cit., p. 7.

<sup>962</sup> Al respecto también GARCÍA PRATS, A.: *La Asistencia Mutua...*, cit., p. 32, opina que “La referencia expresa favorece la inclusión de dichas prestaciones coactivas entre los elementos sobre los que debe presentarse asistencia.

<sup>963</sup> En sentido similar se establece en el párrafo 42 del informe explicativo, que establece: “. Resulta posible que ciertas Partes no deseen prestar asistencia con respecto a estas multas. En este caso, deberán presentar una reserva al respecto.” *Vid.* OCDE; CONSEJO DE EUROPA: *Texto del Informe Explicativo...*, cit., p. 7.

<sup>964</sup> Como lo explica PÉREZ ROYO, F.: *Derecho financiero y tributario: parte general*, 27a ed, Thomson-Civitas, Cizur Menor (Navarra), 2017, p. 402 “La sanciones formaban parte en el pasado del contenido accidental de la deuda tributaria en aquellos supuestos en que la conducta del sujeto obligado tributario incurría en infracción. Desde la ley de garantías de 1998 (cuyo mandato se incorpora a la LGT), las sanciones se determinan en un procedimiento separado del seguido para liquidar la deuda tributaria. Por eso no se incluirán en la liquidación de la deuda, sino que serán liquidadas o impuestas en un acto separado. Pero su recaudación se nos aclara, se llevará a cabo aplicando las mismas normas.” En sentido similar MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO; TEJERIZO LÓPEZ; CASADO OLLERO: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 28, Tecnos, Madrid, 2017, pp. 275-276, establecen que a partir de 2013 el

En la legislación de México por el contrario, el Código Fiscal de la Federación establece que las sanciones participan de la misma naturaleza de las contribuciones<sup>965</sup> y si bien, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha determinado que las sanciones administrativas tienen naturaleza similar a las penales (por lo que le son aplicables los principios de derecho penal con matices o modulaciones, como el principio de presunción de inocencia o de retroactividad en beneficio del sujeto sancionado) el procedimiento para su determinación es el mismo que para calcular el monto de la deuda tributaria<sup>966</sup>.

---

concepto de deuda tributaria no incluye a las sanciones tributarias. “La segunda precisión es la distinción entre cuota tributaria y deuda tributaria. En principio, y según el artículo 58.1 LGT, la deuda estará constituida por la cuota o cantidad a ingresar que resulte de la obligación tributaria principal o de las demás obligaciones de realizar pagos a cuenta. Pero, como dispone el art. 58.2, pueden formar parte de la deuda otras prestaciones diferentes de la cuota, y que no resultan ni son objeto de la obligación tributaria principal, sino de las que el art. 17 menciona el art. 25 califica como accesorias, y que se describen por los arts. 26 a 28 de la Ley. Tal y como las enumera el citado art. 58.2, se incluyen, en su caso, en la deuda tributaria el interés de demora, los recargos por declaración extemporánea, recargos del periodo ejecutivo, y lo recargos exigibles legalmente sobre las bases con las cuotas, a favor del Tesoro o de otros entes públicos. En cambio, a partir de la LGT de 2003 este precepto no incluye en la deuda las sanciones tributarias (pecuniarias) que pudieran imponerse, por lo general, en procedimiento separado. (art. 58.3 LGT)” Por su parte CALVO ORTEGA, R.: *Curso de derecho financiero*, 20a ed, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2016, p. Cap XXIV. Señala que tipos de garantías diferentes debe de gozar el procedimiento sancionador tributario de carácter administrativo, así refiere: “Los efectos jurídicos diversos de la sanción tributaria exigen que la imposición vaya acompañada de garantías para el sujeto pasivo; éstas se concretan en el establecimiento de un procedimiento en el que tengan cabida los principios de audiencia al interesado y separación entre instrucción del procedimiento y resolución del mismo. El ordenamiento español tiene expresamente establecido este procedimiento que se rige por el RRST y con determinación de los órganos con competencia sancionadora, diferencia subjetiva entre propuesta de sanciones y resolución y audiencia al interesado y que veremos posteriormente. Más concretamente, la competencia está establecida hoy por el artículo 211 de la LGT que atiende a la naturaleza de la sanción para fijarla, considerando más graves las sanciones que no tienen carácter pecuniario.”

<sup>965</sup> El artículo 2 del Código Fiscal de la Federación establece entre otras cuestiones que las sanciones participan de la misma naturaleza de las contribuciones: “Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de este Código son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas. Siempre que en este Código se haga referencia únicamente a contribuciones no se entenderán incluidos los accesorios, con excepción de lo dispuesto en el artículo 1o.”

<sup>966</sup> Así lo ha determinado el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en las jurisprudencias: “PRESUNCIÓN DE INOCENCIA. ESTE PRINCIPIO ES APLICABLE AL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR, CON MATICES O MODULACIONES” Localizable en Época: Décima Época, Registro: 2006590, Instancia: Pleno, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 7, junio de 2014, Tomo I, Materia(s): Constitucional, Tesis: P./J. 43/2014 (10a.), Página: 41; y por la Segunda Sala de dicho Alto Tribunal: “MULTAS FISCALES. DEBEN APLICARSE EN FORMA RETROACTIVA LAS NORMAS QUE RESULTEN BENÉFICAS

A pesar de las diferencias en la legislación española y mexicana, en ambos casos el procedimiento para recaudar las deudas tributarias y las sanciones administrativas es el mismo, es decir, si bien en España las sanciones se determinan en un procedimiento separado, su cobro se realiza bajo las mismas normas que las utilizadas para recaudar la deuda tributaria<sup>967</sup>. En México como la sanción participa de la misma naturaleza que la contribución no existe diferenciación en el procedimiento para realizar su cobro<sup>968</sup>.

En ese contexto, se ha aconsejado que en los convenios internacionales se regule el cobro de las sanciones de forma diversa a los demás conceptos que integran la definición de crédito fiscal, a fin de que se respeten los principios que son propios a las sanciones, como por ejemplo la posibilidad de que el Estado requerido suspenda inmediatamente la ejecución de la sanción en caso de que la misma sea objeto de recursos legales<sup>969</sup>.

---

AL PARTICULAR.” Localizable en Época: Novena Época, Registro: 196642, Instancia: Segunda Sala, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo VII, Marzo de 1998, Materia(s): Administrativa, Tesis: 2a./J. 8/98, Página: 333. También es aplicable “PRINCIPIO DE RETROACTIVIDAD DE LA NORMA POSTERIOR MÁS FAVORABLE. PROCEDE APLICARLO EN BENEFICIO DEL GOBERNADO CUANDO LA NUEVA DISPOSICIÓN DEJA DE CONSIDERAR ANTIJURÍDICA LA CONDUCTA SANCIONADA CON MULTA FISCAL. ” Localizable en Época: Décima Época, Registro: 2003349, Instancia: Segunda Sala, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro XIX, Abril de 2013, Tomo 2, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Tesis: 2a./J. 22/2013 (10a.), Página: 1321.

<sup>967</sup> Así lo establecen expresamente el artículo 58.3 de la Ley General Tributaria (LGT) que establece textualmente: “3. Las sanciones tributarias que puedan imponerse de acuerdo con lo dispuesto en el Título IV de esta ley no formarán parte de la deuda tributaria, pero en su recaudación se aplicarán las normas incluidas en el Capítulo V del Título III de esta ley.” El Capítulo V del Título III de la LGT regula: “Actuaciones y procedimiento de ejecución” que es el procedimiento para la recaudación tributaria.

<sup>968</sup> Como se ha indicado con anterioridad el Artículo 2 del Código Fiscal de la Federación (CFF) establece que las sanciones participan de la misma naturaleza de las contribuciones, por lo que su recaudación se realizará conforme al procedimiento administrativo de ejecución regulado en el capítulo III del CFF, así lo dispone el artículo 145 del mismo ordenamiento legal: “Las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la Ley, mediante procedimiento administrativo de ejecución.”

<sup>969</sup> En el mismo sentido se pronuncia GARCÍA PRATS, A.: *La Asistencia Mutua...*, cit., p. 33, “Por ello, consideramos que su incorporación o mención específica debería llevar aparejado, de forma paralela, el reconocimiento de las garantías de los particulares que en caso de asistencia para la ejecución de sanciones debieran corresponderle. No debe olvidarse, a este respecto, la proyección de los principios y garantías penales sobre el ejercicio de esta facultad represora administrativa llevada a cabo por la jurisprudencia constitucional de algunos Estados, por lo que resultaría reprochable que mediante la utilización de los

En España se había considerado que la impugnación de una sanción tributaria conllevaba automáticamente que la misma no fuera ejecutable, por lo tanto, no era posible que se procediera a su cobro ni tampoco era necesario que se garantizara su pago, pues de lo contrario se vulnerarían los principios constitucionales de presunción de inocencia y derecho a la tutela judicial, situación que fue reconocida en diversas sentencias del Tribunal Supremo, de la Audiencia Nacional y Tribunales Superiores de Justicia de diversas Comunidades Autónomas<sup>970</sup>.

---

mecanismos convencionales –y la ausencia de dicha proyección en otros Estados- lograran desvirtuarse dichas garantías. En consecuencia, la prestación de asistencia para la cobertura de una actividad administrativa con un fundamento diferente (represivo y no contributivo) necesitaría del reconocimiento expreso de las garantías correspondientes, así como la posibilidad de utilizar las cautelas previstas en el otro ordenamiento (por ejemplo, la suspensión inmediata de la ejecución en el Estado requerido en caso de planteamiento de un recurso o reclamación sobre el título que reconoce la existencia de dicha sanción).” En otra de sus obras el autor manifiesta sus dudas incluso de que las sanciones administrativas pueden recaudarse con la habilitación genérica de asistencia en la recaudación *vid.* GARCÍA PRATS, F. A.: *La asistencia internacional...*, cit., p. 473. “El Modelo de Convenio acoge por lo tanto, una definición amplia de deuda tributaria que incluye tal y como lo hace nuestra Ley General Tributaria las sanciones tributarias. No es el momento aquí de reproducir las críticas doctrinales a dicha inclusión, pero basta con manifestar nuestras dudas a la posibilidad de acoger la asistencia a la recaudación de sanciones tributarias bajo la habilitación genérica a la recaudación de las deudas tributarias. Como indicamos en otro lugar la diferente naturaleza y el diverso fundamento constitucional que la exacción de unas y otras encuentran en muchos ordenamientos occidentales determina la aplicación de unos principios diferentes que exige la presencia de derechos informadores de los procedimientos –internos y, por lo tanto, también de cooperación internacional– distintos. Por ello si el Convenio opta por incluir las sanciones entre las deudas asistenciales, deberían incluirse los principios rectores específicos para dicha asistencia...”

<sup>970</sup> *Vid.* CHECA GONZÁLEZ, C.: “La inejecutividad de las sanciones tributarias hasta que no sean firmes en vía administrativa conlleva la improcedencia de exigir intereses de demora sobre las mismas”, *Jurisprudencia tributaria Aranzadi*, 6119/2001, 2001, p. 1 quien afirma que “Ello no obstante, en este tema era necesario e imprescindible ir mucho más lejos, concretamente hasta el punto de decretarse que la impugnación de una sanción tributaria conllevase de manera automática su no ejecución, en cualquier caso, sin para ello tener en modo alguno que aportar garantía de ninguna clase, ya que lo contrario implica un palmario atentado a determinados principios constitucionales: presunción de inocencia y derecho a la tutela judicial, que en casos así no se presta efectivamente, puesto que el interesado para proceder a demostrar que la sanción no le es imputable (o lo es en menor grado) ha de verse en la necesidad de garantizar el importe de una sanción que, en justicia, no puede imputársele hasta tanto no recaiga el pronunciamiento del Tribunal sobre su oportunidad y contenido, esta doctrina que jurisprudencialmente fue aplicada en numerosas ocasiones, aplicando directamente a la esfera tributaria lo establecido por el artículo 138.3 de la LRJ-PAC, ha sido recogida en la citada Ley 1/1998, de 26 de febrero, en la que se procedió, por una parte, a derogar el apartado 4 del artículo 81 de la LGT y, por otra, a indicar en su artículo 35 que la ejecución de las sanciones tributarias quedará automáticamente suspendida por la presentación en tiempo y forma del recurso o reclamación que contra aquéllas proceda, sin que las mismas puedan ejecutarse hasta que sean firmes en vía administrativa. Citado mandato del artículo 35 de la Ley 1/1998 –cuya eficacia retroactiva ha sido ya reconocida abiertamente por numerosas Sentencias, entre otras, por las Sentencias del Tribunal Supremo de 15 de octubre de 1999, 29

Sin embargo, al analizar la LGT (Ley 58/2003 de 17 de diciembre (RCL 2003, 2945), la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo determinó que la suspensión de la ejecutividad de las sanciones tributarias que el legislador reguló en la vía administrativa no era trasladable a la vía contencioso-administrativa, por lo cual se debía solicitar la suspensión conforme a las medidas cautelares de la Ley de Jurisdicción Contencioso-Administrativa de 1956 (RCL 1956, 1890)<sup>971</sup>.

Lo cual quiere decir que las sanciones administrativas no son ejecutables hasta que las mismas no son definitivas en sede administrativa, sin que tal razonamiento aplique cuando dichas infracciones son impugnadas en sede contenciosa administrativa<sup>972</sup>. Por lo tanto,

---

de octubre de 1999, 6 marzo 2000 y por ésta de 18 de septiembre de 2001, que sirve como base a este comentario, de la Audiencia Nacional de 17 febrero 2000, del TSJ de Madrid de 2 de abril de 1998 y 14 de enero de 1999, del TSJ de Murcia de 22 de julio de 1998, del TSJ de la Comunidad Valenciana de 25 mayo 2000, del TSJ de Castilla y León (Valladolid) de 31 mayo 2000, y del TSJ de Castilla y León (Burgos) de 19 junio 2000 – se recogió, asimismo, en el artículo 81.3 de la LGT, así como en el artículo 37 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario y se introducen las adecuaciones necesarias en el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el RGIT.” En el mismo sentido FUSTER ASENCIO, C.: “Una breve reflexión en torno a la no ejecutividad de las sanciones tributarias”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, vol. 1, 1998, p. 11, aclara que el problema originado en la Ley 30/1992 que establecía la posibilidad de adoptar medidas cautelares que fue declarado inconstitucional por las sentencias antes referidas fue resuelto con la aprobación de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, que en su artículo 35 establecía su suspensión automática sin necesidad de aportar garantía hasta que la resolución fuera firme. Finalmente, es pertinente mencionar que han mantenido la postura de que la suspensión la ejecución de las sanciones debe realizarse sin que sea necesario garantizar su importe, debido a su inejecutividad hasta en tanto no exista una determinación definitiva. (MARTÍN QUERALT, J.: “Hacia un nuevo procedimiento sancionador tributario”, *TF*, 69, 1996, p. 5; CASADO OLLERO, G.; FALCÓN Y TELLA, C.; LOZANO SERRANO, E.; SIMÓN ACOSTA, E.: *Cuestiones tributarias prácticas*, 2a, La Ley, Madrid, 1990, p. 877).

<sup>971</sup> Sentencia del Pleno de 7 de marzo de 2005 ( RJ 2005, 3861) (recurso de casación 715/1999), que hace referencia a una anterior de la Sección Segunda de 5 de octubre de 2004 ( RJ 2005, 10) (recurso de casación 4793/1999), y Sentencia de la misma Sección de 27 de marzo de 2008 ( RJ 2008, 2365) (recurso de casación 1159/2007).

<sup>972</sup> En el mismo sentido PRIETO TEJO, J.: “La suspensión de la ejecutividad de las sanciones tributarias en la vía contencioso-administrativa”, *Revista Quincena Fiscal*, 5/2010, p. 17 quien refiere: “A tenor de la nueva tesis del Tribunal Supremo en sus sentencias de 5 de octubre de 2004 ( RJ 2005, 10) y de 7 de marzo de 2005 ( RJ 2005, 3861) , la suspensión automática de la ejecutividad de las sanciones tributarias que el legislador ha regulado en la vía administrativa no es trasladable a la vía contencioso-administrativa, rompiendo con la doctrina pacíficamente mantenida al respecto de manera previa. Esta postura ha sido posteriormente seguida en su sentencia de 27 de marzo de 2008 ( RJ 2008, 2365) , la cual impone al recurrente una obligación de justificar los perjuicios que se le causarían si se ejecuta la sanción . Y ello sin que se haya dado un cambio en la normativa reguladora de la suspensión de las sanciones tributarias en la vía administrativa que justifique el cambio operado por el Alto Tribunal. Por lo tanto, ha de ser el juzgado o tribunal conecedor del recurso y de la pieza separada el que ha de analizar la procedencia de la

consideramos que las solicitudes de asistencia en el cobro de multas administrativas sólo debería ser procedente hasta que las mismas son definitivas en sede administrativa.

Por otra parte, **las sanciones penales** no están incluidas en la asistencia en el cobro de créditos fiscales, pues como se ha mencionado, este poderoso instrumento multilateral no cubre a la asistencia en materia criminal para no interferir con la Convención Europea de Asistencia Mutua en materia Criminal, por lo cual no es posible el solicitar asistencia para recaudar sanciones que hubieren sido impuestas en el ámbito penal <sup>973</sup>. Cuestión que consideramos acertado porque la materia penal se rige por principios diversos a los que rigen en materia administrativa.

#### 4.7.3 Asistencia mutua en el cobro de los costos incidentales

Los **costos incidentales** se refieren a los gastos en que incurrió el Estado para recuperar el impuesto adeudado<sup>974</sup>.

Sobre este punto, es importante mencionar que la asistencia en el cobro de créditos fiscales también genera costos tanto para el Estado requerido como para el Estado requirente mismos que generalmente están incluidos dentro del término de crédito fiscal que proporciona la Convención Multilateral, por lo cual, debieran estar a cargo del deudor

---

suspensión solicitada a la luz de la regulación de las medidas cautelares de la LJCA ( RCL 1998, 1741 ) , sin verse influido de manera directa por la suspensión automática para la vía administrativa regulada en la LGT ( RCL 2003, 2945 ) .”

<sup>973</sup> *Vid. infra 4.4 La Convención Multilateral.* La razón por la que no se incluye en la Convención Multilateral la asistencia en el cobro de créditos de naturaleza penal es para evitar cualquier conflicto con la Convención Europea de Asistencia Mutua en materia Criminal, así lo explica SAINT-AMANS, P.; RUSSO, R.: *Amending Protocol Strengthens...*, cit., p. 1060.

<sup>974</sup> Así lo define el párrafo 40 del OCDE; CONSEJO DE EUROPA: *Texto del Informe Explicativo...*, cit., p. 7“Mientras que los intereses y los costos de recuperación no son impuestos como tal, existen buenas razones para incluirlos en este inciso, ya que la mayoría de los países cobran intereses sobre los pagos atrasados y la obligación de un contribuyente deudor de reembolsar al gobierno por los gastos en los que incurrió para recuperar el impuesto adeudado también es práctica de aceptación general”.

tributario<sup>975</sup>.

Sin embargo, la Convención establece que los costos ordinarios incurridos al otorgar asistencia sean absorbidos por el Estado requerido y los costos extraordinarios que se generen por prestar asistencia serán a cargo del Estado requirente<sup>976</sup>.

Bajo el principio de reciprocidad -por regla general- los Estados se prestan ayuda mutuamente sin que ello genere costos para las partes, debido a que los países usan el mismo aparato burocrático para recaudar sus propios créditos tributarios y sería difícil cuantificar el monto de los gastos ordinarios incurridos para cobrar la deuda extranjera<sup>977</sup>.

---

<sup>975</sup> El párrafo 265 del informe explicativo de la Convención Multilateral establece que corresponde al deudor o contribuyente el pago de los costos que ha generado el cobro de la deuda, estableciendo de esta manera que: “En lo que se refiere al cobro, el costo se carga como regla al deudor, es decir, al contribuyente, pero si no se puede obtener de él, tendrá que decidirse quién lo asumirá.” OCDE; CONSEJO DE EUROPA: *Ibid.*, p. 47 En el mismo sentido se refiere en: COMITÉ SOBRE ASUNTOS FISCALES DE LA OCDE: *Manual de la OCDE sobre la Puesta en Práctica de la Asistencia en la Recaudación Tributaria*, cit., p. 22 “87. En general, los costes de recaudación de un crédito tributario se cargan al contribuyente, pero es preciso determinar qué Estado soportará los costes que no puedan repercutirse al contribuyente. La práctica usual a este respecto consiste en prever que, en ausencia de acuerdo específico, el Estado requerido soportará los costes ordinarios en los que incurra por razón de la prestación de asistencia al otro Estado.

<sup>976</sup> *Vid.* artículo 26 de la Convención Multilateral que establece: “Salvo acuerdo en contrario de manera bilateral entre las Partes interesadas: a. los costos ordinarios incurridos al otorgar asistencia serán sufragados por el Estado requerido; b. los costos extraordinarios incurridos al otorgar asistencia serán sufragados por el Estado requirente.” Al respecto GARCÍA PRATS, A.: *La Asistencia Mutua...*, cit., p. 57, refiere que la mayoría de los Convenios siguen el criterio tomado en la Convención Multilateral. “Por lo que se refiere a los costes del procedimiento, la mayoría de los Convenios sigue el criterio general sentado en el Convenio del Consejo de Europa (artículo 26), que se basa en la distribución de los costes del procedimiento de asistencia de acuerdo con las siguientes reglas: - Los costes ordinarios se soportan por el Estado requerido. - Los costes extraordinarios debe soportarlos el Estado solicitante. También GRAU RUIZ, A.: *La cooperación internacional...*, cit., p. 132”, refiere que “En lo que respecta a la financiación de las actuaciones de asistencia, el convenio multilateral prevé que los gastos ordinarios sean sufragados por la autoridad requerida y los extraordinarios por la requirente.”

<sup>977</sup> En este sentido el párrafo 263 del informe explicativo de la Convención Multilateral que los gastos ordinarios en los que incurre el Estado requerido al prestar asistencia en el cobro no serán reembolsables por el Estado requirente mismos que define de la siguiente manera: “Estos son costos en los que normalmente incurren las autoridades tributarias para obtener información o recaudar impuestos para fines internos”, asimismo refiere que el no cobro de los gastos ordinarios es una práctica común que supone cierto grado de reciprocidad. *Vid.* OCDE; CONSEJO DE EUROPA: *Texto del Informe Explicativo...*, cit., p. 46 Por su parte el Manual OCDE de asistencia en la recaudación establece que el artículo 27 del Modelo Convenio de la OCDE no establece alguna regla al respecto y que serán las partes quien lo decidan

No obstante existen gastos que salen de los incurridos comúnmente para cobrar una deuda tributaria, por lo que la Convención Multilateral establece que los gastos extraordinarios que se generen serán cubiertos por el Estado requirente, los cuales pueden consistir en la contratación de expertos interpretes o traductores o bien por implementar procedimientos específicos solicitados por el Estado requirente o bien por la obtención de información de terceros como pueden ser las instituciones bancarias<sup>978</sup>.

Es muy importante definir a cargo de quien correrán los gastos que genere la ejecución de la deuda tributaria en primer lugar porque están involucrados los presupuestos financieros de dos Estados y en segundo porque muchas veces de ello depende que un Estado acceda o no a celebrar convenios para prestar asistencia en la recaudación, pues si ello implicara la erogación de unos gastos que de normal no soportaría en el cobro de una deuda tributaria propia, tendría motivos para negarse a firmar dichos convenios<sup>979</sup>.

---

mediante acuerdo mutuo, sin embargo, menciona que el artículo 26 del Modelo Convenio de la OCDE sí se ocupa de definir dicha cuestión estableciendo que el Estado requerido se ocupará de los gastos ordinarios y el requerido de los extraordinarios. *Vid. COMITÉ SOBRE ASUNTOS FISCALES DE LA OCDE: Manual de la OCDE sobre la Puesta en Práctica de la Asistencia en la Recaudación Tributaria*, cit., p. 22 “88. El artículo 27 del Modelo de Convenio de la OCDE no contiene disposición alguna relativa a los costes. Los comentarios al artículo proponen que este punto se decida mediante acuerdo mutuo a fin de dirimir los particulares de la aplicación práctica de lo dispuesto en el artículo.89. El artículo 26 del Convenio CoE/OCDE establece que, a menos que se acuerde lo contrario, el Estado requerido soportará los costes ordinarios en los que se incurra por razón de la prestación de asistencia, mientras que el Estado requirente soportará los gastos extraordinarios que este comporte.”

<sup>978</sup> En el mismo sentido se refiere en: OCDE; CONSEJO DE EUROPA: *Texto del Informe Explicativo...*, cit., pp. 22-23 “Los costos extraordinarios tienen el propósito de cubrir, por ejemplo, los costos en los que se incurre cuando se ha utilizado un tipo particular de procedimiento a petición del Estado requirente, los costos en los que incurren terceros de los cuales el Estado requerido ha obtenido la información (por ejemplo, información bancaria) o los costos adicionales por la contratación de expertos, intérpretes o traductores, por ejemplo, para elucidar el caso o traducir los documentos adjuntos o los daños que el Estado requerido se ha visto obligado a pagar al contribuyente como resultado de las medidas tomadas a petición del Estado requirente. Se supone que tendría lugar una consulta entre los Estados Contratantes involucrados en cualquier caso particular en el que exista la probabilidad de enfrentar costos extraordinarios.” De igual manera se refiere sobre los gastos extraordinarios en: COMITÉ SOBRE ASUNTOS FISCALES DE LA OCDE: *Manual de la OCDE sobre la Puesta en Práctica de la Asistencia en la Recaudación Tributaria*, cit., p. 22.

<sup>979</sup> Como ha podido apreciar GRAU RUIZ, A.: *La cooperación internacional...*, cit., pp. 132-133. “Debemos ser conscientes de que en el fenómeno de la asistencia mutua están implicados los Presupuestos de dos o más Estados.” Por ello es muy importante que se defina a cargo de quien serán los gastos en los que se



La regla general establecida en la Convención Multilateral respecto a que los gastos ordinarios correrán a cargo del Estado requerido y los extraordinarios a cargo del Estado requirente puede ser cambiada por los Estados, estableciéndose en acuerdos bilaterales la forma que sea más conveniente para ellos, esta flexibilidad es necesaria a fin de que las autoridades competentes de cada Estado acuerden en casos especiales la mejor manera de afrontar tales gastos<sup>980</sup>.

Incluso se ha señalado que, para incentivar este tipo de asistencia, se podría reembolsar al Estado requerido el total de los gastos incurridos en la ayuda que proporcione para cobrar un crédito extranjero con tal de incentivar este tipo de cooperación internacional<sup>981</sup>.

---

incurra para prestar la asistencia en el cobro de un crédito fiscal extranjero pues muchas veces de ello depende que dicha asistencia pueda prestarse, así se refiere en el comentario 262 en: OCDE; CONSEJO DE EUROPA: *Texto del Informe Explicativo...*, cit., p. 46 “Aunque burdo, el problema del costo podría ser un obstáculo serio en términos de la asistencia administrativa, ya que los países podrían desistir de presentar solicitudes importantes por esta razón.”

<sup>980</sup> Así se establece en COMITÉ SOBRE ASUNTOS FISCALES DE LA OCDE: *Manual de la OCDE sobre la Puesta en Práctica de la Asistencia en la Recaudación Tributaria*, cit., pp. 46-47 “Las disposiciones del artículo hacen posible que las autoridades competentes consulten entre sí y acuerden sobre bases bilaterales las reglas que desean aplicar en lo general y el procedimiento a seguir para encontrar una solución en los casos más importantes y costosos. Esta flexibilidad se considera necesaria para lograr una implementación sin incidentes y eficiente de la Convención entre las Partes.” Como lo advirtió HENGSLER, O.: “The Nordic Multilateral Tax Treaties for Avoidance of Double Taxation and on Mutual Assistance”, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 56, No. 8/9, pp. 1-ss, al describir el éxito del Convenio Multilateral Nórdico, la flexibilidad para poder negociar cualquier aspecto de la asistencia en el cobro de créditos fiscales es fundamental. En sentido similar refiere MEISDALEN, M.: “Norway, Branch Reporter”, en *Exchange of information and cross-border cooperation between tax authorities*, vol. 98 B, IFA Cahiers, 2013, p. 592, que en la implementación de la asistencia internacional a través del Convenio Multilateral Nórdico los funcionarios que procesan las solicitudes de asistencia en el cobro se reúnen anualmente, lo cual es muy importante para lograr una cooperación más cercana porque se discuten los casos para resolverlos de manera más eficiente. En el mismo reitera GUSTAFSSON, U.: “Mutual Assistance in Tax Affairs Swedish National Report to the Conference of the European Association of Tax Law Professors in Santiago de Compostela, June 2009”, en *Mutual Assistance and Information Exchange*, vol. 8, España, (EATLP International Tax Law Series –), p. 8, que cuando se celebra un acuerdo multilateral las administraciones de los Estados signantes se reúnen regularmente para discutir, evaluar y ajustar las dificultades que se presentan. En este sentido es muy importante que la Convención Multilateral deje un margen de actuación flexible para que los Estados al ponerse de acuerdo en la implementación de la asistencia en la recaudación, puedan decidir quien se hará cargo de los costos que genere la asistencia en el cobro de los créditos fiscales.

<sup>981</sup> Como lo menciona GRAU RUIZ, A.: *La cooperación internacional...*, cit., p. 134. “La Comisión europea se planteó la posibilidad de introducir la facultad o la obligación de cobrar un porcentaje sobre lo

#### **4.8 La implementación multilateral de la asistencia internacional en el cobro de créditos fiscales.**

La Convención Multilateral establece que las partes podrán prestarse asistencia administrativa en el cobro de créditos fiscales, incluyendo el establecimiento de medidas cautelares a petición de alguno de los Estados contratantes, partiendo del principio de que los mismos se recaudarán como si fueran sus propios créditos fiscales<sup>982</sup>.

El diseño de las cláusulas que prevén la asistencia en el cobro de créditos fiscales es de tipo *completa*, pues desarrolla en forma detallada la manera en que la asistencia en el cobro de créditos fiscales será prestada, esto es, determina con precisión qué debe entenderse por crédito fiscal, la obligación y excepciones para prestar la asistencia, los documentos que se deben adjuntar a la solicitud, cuándo es posible solicitar medidas precautorias, los plazos en los que se puede pedir dicha cooperación, el orden de prelación de los créditos fiscales sobre los cuales se solicita la ayuda con relación a los del propio Estado requerido e incluso se contempla la posibilidad del diferimiento del pago<sup>983</sup>.

Por otra parte, también pudiera darse el caso de que al agotarse los medios de cobro de la deuda tributaria, el Estado requirente determine dentro de su procedimiento administrativo de ejecución, que el obligado al pago del crédito fiscal adeudado fuera un

---

recaudado a modo de incentivos según la rapidez con que se lleve acabo la recaudación de los créditos tributarios. Con ello se resolvería el serio problema de la baja prioridad otorgada a la recaudación de los créditos procedentes de otros Estados miembros, que suelen estar peor tratados que los créditos más antiguos.”

<sup>982</sup> Vid. artículos 1-2.b. y Capítulo III, Sección II (artículos 11 a 16) en CONSEJO DE EUROPA; OCDE: Convención sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal enmendada por el Protocolo que entró en vigor el primero de junio 2011, cit., pp. 1-16.

<sup>983</sup> Respecto al tipo de cláusulas vid. Supra. Capítulo 3. Apartado 3.1 El desarrollo de la asistencia mutua en el cobro de créditos fiscales a través de los Convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión y el fraude fiscal: los diferentes tipos de cláusulas y la resistencia de los Estados en celebrar este tipo de cooperación. Las cláusulas completas no necesariamente deben incluir todos los elementos de la asistencia en la recaudación, pero sí su mayoría. En este sentido vid. GARCÍA PRATS, A.: La Asistencia Mutua..., cit., p. 26, quien aclara cuando habla de las cláusulas completas que “Debe señalarse, no obstante que no todos los Convenios contienen todos los aspectos aquí señalados, sino únicamente la mayoría de ellos.”

sujeto distinto al que realizó el hecho generador. En ese escenario, se plantea la disyunta sobre ¿A cual sujeto se le debe realizar el cobro de la deuda tributaria, al obligado principal o bien al sujeto que la administración tributaria señaló como obligado al pago en sustitución del obligado principal?

Se ha señalado como la solución más congruente el que la solicitud de asistencia en el cobro de créditos fiscales refiriese al sujeto pasivo que realizó el hecho imponible de la relación tributaria o bien a cualquier otro sujeto que la legislación interna de los Estados contratantes señalen como el obligado al pago de tributo. Sin embargo, los comentarios del Convenio Multilateral no se ocupan de tan importante distinción y se deja a la interpretación del convenio el hecho de que se puedan recaudar los créditos tributarios sobre cualquier sujeto obligado al pago<sup>984</sup>.

#### **4.8.1 La obligación de los Estados de prestar asistencia en el cobro como si se tratara de un crédito propio: la implementación de procedimientos administrativos e incluso judiciales**

Se establece en la Convención Multilateral la obligación de los Estados de prestar asistencia en el cobro de créditos fiscales como si se tratara de un crédito propio cuando sea solicitada por alguna de las partes contratantes y siempre que se respeten los límites

---

<sup>984</sup> Al respecto GARCÍA PRATS, A.: *Ibid.*, p. 37. “En sentido contrario, aunque el procedimiento de recaudación finalice en un Estado contra un tercer sujeto distinto del contribuyente original, el silencio de las cláusulas convencionales no parecen exigir que el procedimiento deba continuarse necesariamente con la exigencia del tributo frente a este último sujeto en otro Estado, sino que la solicitud puede dirigirse contra el deudor tributario inicial. En consecuencia, la aparición de nuevos sujetos en el seno del procedimiento de recaudación en el Estado solicitante no impide la solicitud de asistencia para recaudar del deudor original u otros deudores contra los que también se ha agotado el procedimiento en el Estado solicitante. De este modo, parece posible dirigir una solicitud de asistencia a otro Estado para que el sujeto pasivo de un tributo haga efectivo el cobro de la deuda tributaria debida, pese a que el procedimiento de recaudación se desarrolló, principalmente, y finalizó con otro sujeto distinto. De admitir otra solución, podrían desvirtuarse la adopción de medidas cautelares o incluso su conversión en medidas definitivas. En cualquier caso, debe señalarse que estas cuestiones deberían ser objeto de tratamiento específico, si no en las cláusulas convencionales, sí al menos en los Comentarios del Modelo de Convenio de la OCDE de 1981 o en los Comentarios al Convenio del Consejo de Europa, que omiten cualquier referencia pese a la trascendencia de la cuestión.”

temporales y de prelación establecidos en la propia Convención<sup>985</sup>.

Por lo cual, una vez que se reúnan los requisitos de procedibilidad contenidos en la Convención Multilateral y se ejercite el derecho de algún Estado parte a través de una solicitud de asistencia nacerá la obligación de implementar los procedimientos de cobro que se utilizan para recaudar una deuda propia. Por lo tanto, los Estados cuentan con una discrecionalidad muy limitada para rehusarse a prestar dicha asistencia en términos de la Convención<sup>986</sup>.

La asistencia en el cobro de créditos fiscales extranjeras incluye tanto a los

---

<sup>985</sup> Así lo establece el primer párrafo del artículo 11 de la Convención Multilateral en CONSEJO DE EUROPA; OCDE: Convención sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal enmendada por el Protocolo que entró en vigor el primero de junio 2011, cit., p. 6. “Previa solicitud del Estado requirente y sujeto a lo dispuesto por los artículos 14 y 15, el Estado requerido tomará las medidas necesarias para cobrar los créditos fiscales del Estado mencionado en primer lugar como si fueran sus propios créditos fiscales.” Al respecto, el Informe Explicativo de la Convención Multilateral disipa cualquier duda sobre la obligatoriedad de prestar asistencia pues se afirma que será obligatorio ayudar a cobrar un crédito fiscal, por otra parte también se reiteran las reglas bajo las cuales se cobrará la deuda, estableciendo que serán las del Estado requerido quién debe efectuar la recaudación como si se tratara de un crédito propio, todo ello, siempre que se cumplan con los límites temporales y de prioridad establecidos en los artículos 14 y 15 respectivamente. Así se establece en el comentario 109 del OCDE; CONSEJO DE EUROPA: Texto del Informe Explicativo..., cit., p. 17 “109. Este párrafo está diseñado para dejar claro que, a solicitud de una parte, el Estado requerido tiene que tomar medidas para cobrar los impuestos que se adeudan al Estado requirente, siempre que el crédito fiscal cumpla las condiciones establecidas en esta sección de la Convención. El párrafo también regula la forma en la que el crédito fiscal del Estado requirente será cobrado por parte del Estado requerido. El cobro tendrá que tener lugar como si el Estado requerido estuviera recuperando un crédito fiscal propio, excepto en relación con los LT (Artículo 14) y la prioridad (Artículo 15). En particular, en los casos en los que las leyes del Estado requerido con respecto al cobro de créditos fiscales disponen las medidas a tomar por parte de los organismos judiciales, estas medidas quedan comprendidas en la Convención (véanse los párrafos 9 y 10 anteriores).” En el mismo sentido refiere TIMOKHOV, V. S.: “Enforcing tax judgments across borders: how collection assistance can overcome limitations of the «Revenue Rule» (part 2)”, Journal of international taxation, vol. 14, 9, 2003, pp. 22-ss, cuando señala que tanto la Convención Multilateral como el Modelo de Convenio OCDE 2003 imponen la obligación de asistir en la recaudación y que los Estados requeridos tienen un límite muy reducido de discreción para aceptar una petición de asistencia.

<sup>986</sup> Al respecto señala GRAU RUIZ, A.: *La cooperación internacional...*, cit., p. 113 “En primer lugar, debe sentarse firmemente la idea de que para que surja la obligación es una *conditio sine qua non* la preexistencia de una norma que prevea la asistencia. Esta es una condición necesaria, pero no suficiente. Deberá concurrir además una petición de conformidad con los requisitos previstos normativamente. Sólo entonces, una vez el Estado requirente a ejercitado correctamente la potestad, nacerá, frente al derecho a que se procure dicha asistencia, la correlativa obligación de prestarla”.

procedimientos administrativos y judiciales que conforme a la legislación interna del Estado requerido se deben emplear para recaudar un crédito fiscal<sup>987</sup>.

Consideramos que si bien, es un acierto contemplar dentro de la convención todos los mecanismos que tiene a su alcance un Estado para recaudar una deuda tributaria, debería regularse en forma separada y con mayor detalle la implementación de procedimientos judiciales necesarios para recaudar una deuda tributaria objeto de la asistencia regulada en la Convención Multilateral.

Desde nuestro punto de vista, la importancia de hacer una distinción entre la implementación de procedimientos administrativos y judiciales para recaudar un crédito fiscal asistido se debe a que la asistencia judicial se rige por convenios específicos que pudieran interferir en la asistencia regulada en la Convención Multilateral, por ello consideramos que debiera remitirse a los convenios de cooperación procesal y judicial para implementar los procedimientos judiciales necesarios para el cobro de una deuda o bien excluirse del objeto de la convención la asistencia judicial para la recaudación de un crédito extranjero.

Lo anterior, porque como se ha explicado en epígrafes anteriores, el objetivo de este instrumento internacional es prestar la asistencia administrativa en materia fiscal más avanzada. De manera que la cooperación administrativa se regula de acuerdo con las reglas acuñadas en las relaciones entre los obligados tributarios y el Estado. En este sentido, la aplicación ésta Convención a la asistencia en materia judicial, podría vulnerar disposiciones específicas del orden judicial. Por lo tanto, es deseable que la cooperación judicial se lleve a cabo a través de los instrumentos internacionales que regulen específicamente esta materia.

Por otra parte, también es importante aclarar que de conformidad con el artículo 29 de la Convención Multilateral se establece que la misma será aplicable al territorio o territorios

---

<sup>987</sup> Así lo aclara la última parte del comentario 109 en: OCDE; CONSEJO DE EUROPA: *Texto del Informe Explicativo...*, cit., p. 17.

de los Estados que la firmen, de tal manera que la obligación de prestar asistencia también recaerá sobre tales territorios, siempre y cuando no hubieren realizado alguna reserva sobre este tipo de cooperación administrativa<sup>988</sup>.

## 4.8.2 Presupuestos para prestar asistencia

### 4.8.2.1 La existencia de un título ejecutivo exigible y la firmeza del crédito como postulados para prestar asistencia

Para que sea posible solicitar asistencia para el cobro de un crédito fiscal es necesario que éste consten en un instrumento que permita su ejecución en el Estado requirente. Además es necesario que la deuda tributaria no se hubiera impugnado o bien si ésta hubiere sido recurrida se hubiera dictado sobre la misma una decisión definitiva<sup>989</sup>.

---

<sup>988</sup> Vid. artículo 29 en CONSEJO DE EUROPA; OCDE: Convención sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal enmendada por el Protocolo que entró en vigor el primero de junio 2011, cit., p. 14. Respecto a las reservas vid. *Infra*. En este Capítulo, apartado 0. 4.13 Reservas: la causa del lento desarrollo de la asistencia en el cobro de créditos fiscales.

<sup>989</sup> Así lo establece el párrafo 2 del artículo 11 de la Convención Multilateral en CONSEJO DE EUROPA; OCDE: *Ibid.*, p. 6 “2. Lo dispuesto en el párrafo 1 aplicará únicamente a los créditos fiscales sujetos a un instrumento que permita su exigibilidad en el Estado requirente y, a menos que las Partes interesadas acuerden lo contrario, que no sean impugnados.” Los comentarios al párrafo 2 del artículo 11 de la Convención Multilateral en: OCDE; CONSEJO DE EUROPA: *Texto del Informe Explicativo...*, cit., p. 18, confirman esta interpretación al establecer que: “El crédito tributario debe ser exigible en virtud de la legislación del Estado solicitante y adeudado por una persona que en ese momento no puede, conforme a esa legislación, impedir su recaudación. Esto ocurre cuando el Estado solicitante tiene derecho, en virtud de su legislación nacional a recaudar el crédito tributario y cuando la persona que debe la suma en cuestión no tiene la posibilidad de oponerse a esta recaudación ni en el plano administrativo ni en el judicial.” En sentido similar refiere GARCÍA PRATS, A.: *Derecho Procesal Internacional...*, cit., p. 1682 “En el Convenio multilateral, la asistencia al cobro exige que el crédito tributario sea reconocido en un título ejecutivo exigible en el Estado requirente y su ausencia de impugnación, con carácter de regla general”. Es importante mencionar que cuando el crédito fiscal consta en un título ejecutivo exigible el deudor no puede legalmente oponerse al pago. Sin embargo, por regla general la Convención además exige que el crédito no se encuentre impugnado. En sentido similar FALCÓN Y TELLA, R.; PULIDO GUERRA, E.: *Derecho fiscal...*, cit., p. 207, señala: “la asistencia mutua puede referirse al cobro de créditos vencidos, líquidos y exigibles, que sean inmediatamente ejecutivos, es decir que no hayan sido suspendidos ni aplazados en el Estado del que procedan.”

La exigencia de que el crédito fiscal sobre el cual se presta la asistencia para su cobro conste en un instrumento que permita su ejecución en el Estado requirente tiene su lógica en el hecho de que no sería posible cobrar en el extranjero un crédito que no es posible recaudar en el propio país en el que ha surgido, por lo cual, es necesario que el mismo tenga la característica de ejecutabilidad a fin de que se pueda realizar alguna solicitud de asistencia para su cobro<sup>990</sup>.

Además, el requisito de que el crédito fiscal conste en un título ejecutivo exigible asegura que su cobro no se efectúe en el Estado solicitado de forma temprana, es decir, incluso antes de que se hubiera determinado su cuantía, lo cual, puede ser perjudicial tanto para el contribuyente como para el Estado requirente, dado que el primero tendría que erogar una cantidad que aún no se sabría si finalmente sería adeudada y el segundo tendría que hacerse responsable de las consecuencias del cobro prematuro<sup>991</sup>.

Como se explica en los comentarios, la posibilidad de prescindir del principio de *firmeza del crédito fiscal* tiene como objetivo el facilitar la ayuda internacional de cobro con aquellos Estados en los que su sistema jurídico contempla una cantidad considerable de instancias procesales para anular el crédito fiscal, a fin de permitir una actuación más rápida en la ejecución de los créditos tributarios, debido a que los Estados no tendrán que esperar a que las deudas tributarias sean firmes en última instancia, cuestión que en muchas ocasiones lleva mucho tiempo y hace que la deuda tributaria sea más difícil de recuperar<sup>992</sup>.

---

<sup>990</sup> Vid. OCDE; CONSEJO DE EUROPA: *Texto del Informe Explicativo...*, cit., p. 18.

<sup>991</sup> Así lo explica el comentario número 112 del Informe explicativo de la Convención Multilateral en: OCDE; CONSEJO DE EUROPA: *Ibid.*

<sup>992</sup> Así lo explica el comentario 113 del Informe explicativo de la Convención Multilateral en: OCDE; CONSEJO DE EUROPA: *Ibid.*, que establece: “En segundo lugar, este artículo requiere que el monto del impuesto que se adeuda no sea impugnado. Si el crédito fiscal es objeto de impugnación, normalmente se puede solicitar asistencia sólo si la impugnación ha sido objeto de una decisión definitiva. No obstante, el artículo contempla la posibilidad de que las Partes acuerden otro tipo de solución, en otras palabras, que se busque el cobro sin esperar a que concluya el procedimiento de apelación. Esta posibilidad facilitaría la cooperación con ciertos Estados en los que los contribuyentes tienen amplios derechos de apelación y garantizan que estas apelaciones, que tienden a alargar el procedimiento, no impidan la recuperación los

Asimismo, la Convención establece que a menos que las partes acuerden lo contrario, no será posible prescindir del principio de *firmeza del crédito fiscal* cuando la solicitud sea dirigida al cobro de un deudor tributario no residente en el Estado requirente, en atención a que tal contribuyente podría contar con menos información, por lo que no sólo es necesario que la deuda tributaria no hubiere sido impugnada sino que ya no pueda ser impugnada en el futuro, es decir, que tenga el carácter de firme<sup>993</sup>.

La intención de esta disposición se basa en el hecho de que los contribuyentes no residentes en el Estado requerido tendrían menos información y no podrían oponerse a la recaudación de la deuda con la misma fuerza que lo haría un residente<sup>994</sup>.

---

créditos. Sin embargo, se requeriría que el Estado requirente reembolsara al contribuyente, al amparo de su propia ley, cualquier monto cobrado equivocadamente, además de los intereses y costos relacionados cuando proceda, en los casos en los que la apelación del contribuyente sea considerada procedente.”

<sup>993</sup> Así lo explica el Comentario 114 en: OCDE; CONSEJO DE EUROPA: *Ibid.*, que establece: “Cuando se presenta un crédito fiscal contra una persona no residente en el Estado requirente, por lo que, en consecuencia, podría contar con menos información, este artículo presenta un requisito adicional con el propósito de aumentar la salvaguarda para el contribuyente. En este sentido, ya no bastará que el crédito fiscal no haya sido impugnado para solicitar asistencia en el cobro; más bien, será también necesario —a menos que exista un acuerdo específico entre las Partes sobre este punto— para que no sea posible ninguna impugnación adicional. Así, en ausencia de un acuerdo específico entre las Partes involucradas, las soluciones disponibles para el contribuyente y el Estado requirente respectivamente para impugnar o probar la validez del crédito fiscal deberán haberse agotado antes de presentar una solicitud de asistencia en el cobro. Sin embargo, sólo es necesario agotar las soluciones eficaces en el marco del sistema legal nacional, es decir, sólo los medios ordinarios como las apelaciones y las peticiones de anulación y no las medidas extraordinarias como la reapertura del caso o la suspensión de un fallo emitido. En términos del significado de esta disposición, un crédito fiscal no puede considerarse impugnabile sólo porque es posible hacerlo. El acuerdo en principio entre las Partes para derogar de los requisitos de la impugnación de créditos fiscales se realiza mediante un acuerdo internacional que concluyen las autoridades facultadas para comprometer al Estado al amparo de su orden constitucional interno.” En el mismo sentido señala GARCÍA PRATS, A.: “Asistencia mutua internacional en materia de recaudación tributaria”, en *Manual de Fiscalidad Internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, 2007, p. 1275 “El Convenio del Consejo de Europa, en cambio, exige para la asistencia en la recaudación, al menos de las deudas tributarias correspondientes a sujetos no residentes en el Estado requirente, que no quepa recurso alguno sobre la deuda tributaria -art 11.2 segundo párrafo del Convenio-, sin perjuicio de que puedan articularse mecanismos de reacción frente a su ejecución en el Estado requirente.”

<sup>994</sup> Al igual que se menciona en el comentario 114 del Informe explicativo de la Convención Multilateral, SAINT-AMANS, P.; RUSSO, R.: *Amending Protocol Strengthens...*, cit., p. 1062, coincide en que el motivo de que se exija que en el caso de la solicitud de la recaudación de una deuda tributaria esté dirigida a un no residente del Estado requirente deba tener el carácter de firme en definitiva, es porque el no residente puede estar menos informado. Por su parte TIMOKHOV, V. S.: *Enforcing tax judgments across borders* :



Sin embargo, tal disposición podría crear algunos problemas pues el concepto de no residente es muy amplio y puede variar en cada Estado ya que está relacionado con la obtención de la riqueza en la fuente o en el país de residencia, por lo que habría que definir que se entiende por no residente para efectos de la asistencia en el cobro de créditos fiscales, máxime cuando la Convención Multilateral sólo se ocupa de las diferentes formas de asistencia administrativa y judicial, por lo que está desvinculada del concepto de residencia prevista en los Convenios para evitar la doble imposición<sup>995</sup>.

De esta manera se establece como regla general que los créditos fiscales sobre los cuales se solicite asistencia para el cobro deben ser firmes por no haberse impugnado, sin embargo, se podrá derogar dicho principio pueden acordar lo contrario en un instrumento internacional concluido por autoridades con facultades para su firma y de acuerdo con sus reglas de carácter constitucional<sup>996</sup>.

La Convención Multilateral en aras de mejorar la cooperación en el cobro de créditos fiscales establece la posibilidad de derogar el principio de *definitividad*, pero protege esta institución al establecerla como regla general. En cambio, en el artículo 27 del Modelo Convenio de la OCDE, en donde se deroga como requisito de procedibilidad el que la deuda

---

*how collection assistance can overcome limitations of the «Revenue Rule» (part 2)...*, cit., pp. 22-27, señala además que la causa de esta cláusula se encuentra en el hecho de que los no residente podrían no defenderse con la misma fuerza que un residente de esas jurisdicciones fiscales.

<sup>995</sup> En sentido similar señala TIMOKHOV, V. S.: *Enforcing tax judgments across borders : how collection assistance can overcome limitations of the «Revenue Rule» (part 2)...*, cit., pp. 22-27, refiere que la distinción entre residentes y no residentes puede crea significantes problemas, pues el significado técnico de un no residente es más amplio que en un tratado fiscal y como las leyes domésticas de los Estados prevén ciertas garantías a los residentes de los Estados, los creadores de las disipaciones de asistencia en el cobro de créditos fiscales enfrentarán dificultades al definir que se debe entender por residencia para efectos recaudatorios.

<sup>996</sup> Así lo explica el comentario 114 del Informe explicativo de la Convención Multilateral en: CONSEJO DE EUROPA; OCDE: Convención sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal enmendada por el Protocolo que entró en vigor el primero de junio 2011, cit., p. 18.

a recaudar no se hubiere impugnado o habiéndose impugnado cuenta con una resolución definitiva<sup>997</sup>.

Como se ha explicado al analizar el artículo 27 del Modelo Convenio de la OCDE la derogación del principio de *firmeza de los créditos fiscales* tiene pros y contras, pues por un lado podría hacer posible que los Estados reaccionen más rápido ante un deudor tributario sin necesidad de esperar largos procesos administrativos y judiciales, pero por otra parte, se afectaría la seguridad jurídica del contribuyente quien se vería obligado a pagar el monto de un crédito fiscal en sede internacional incluso antes de que se decidiera en definitiva si su determinación y monto fueron correctos<sup>998</sup>.

A fin de preservar los derechos de los contribuyentes, es necesario que los Estados que decidan derogar el principio de *firmeza de los créditos fiscales* en la asistencia para su cobro, establezcan los mecanismos idóneos para que en caso de que con posterioridad a su cobro se declaren nulos o en una cantidad inferior. En este sentido es necesario que se establezca la obligación del Estado requirente de resarcir el monto del crédito cobrado indebidamente, así como los intereses y demás gastos que procedan, lo cual aconseja una cláusula en este sentido en el propio instrumento internacional que se celebre para la mencionada derogación<sup>999</sup>.

---

<sup>997</sup> Cfr artículo 27 del Modelo Convenio de la OCDE en español en: OECD: *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio: versión abreviada*, 2010, Instituto de Estudios Fiscales / OECD, Paris, p. 39, fecha de consulta 9 septiembre 2018, en [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/modelo-de-convenio-tributario-sobre-la-renta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada\\_9789264184473-es](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/modelo-de-convenio-tributario-sobre-la-renta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada_9789264184473-es) Así como en su versión en inglés más reciente en: *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*: OECD Publishing-READ online, p. 46, fecha de consulta 23 septiembre 2018, en [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017\\_mtc\\_cond-2017-en](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en).

<sup>998</sup> Vid. Supra. Capítulo 3. Apartado 3.7 Habilitación normativa para la ejecución de una deuda tributaria no firme.

<sup>999</sup> Así lo sugiere el comentario 113 del Informe explicativo de la Convención Multilateral en: OCDE; CONSEJO DE EUROPA: *Texto del Informe Explicativo...*, cit., p. 18 Al respecto como lo refiere GARCÍA PRATS, A.: “Mutual Assistance in Collection of Tax Debts”, *Intertax*, vol. 30, 3, 2002, p. 59. La autorización de la recaudación de impuestos requiere la preservación de un nivel mínimo garantizado para

También sería aconsejable que en el instrumento de rango internacional se estableciera expresamente un mecanismo para que se obligara al Estado requirente a que solicite inmediatamente la suspensión o el retiro de la petición de cobro internacional y a su vez un mecanismo para que el contribuyente pueda solicitar esta posibilidad incluso directamente ante el Estado requerido cuando la deuda tributaria se hubiere anulado<sup>1000</sup>.

A la par, como se sugirió al analizar el artículo 27 del Modelo Convenio de la OCDE, es necesario que los Estados establezcan procedimientos y procesos más eficientes en la revisión de la validez legal y constitucional de los créditos tributarios sobre los cuales se solicitará asistencia internacional<sup>1001</sup>.

A fin de encontrar un equilibrio entre los intereses del Estado de recaudar una deuda tributaria líquida y exigible pero no firme, así como el derecho de defensa y seguridad jurídica de los contribuyentes es posible que los Estados en vez de derogar el principio de firmeza de los créditos fiscales, puedan solicitar medidas precautorias para asegurar el pago del crédito fiscal y dejar su cobro a través de la cooperación internacional hasta que la deuda

---

la posición de los afectados, por lo que esa protección de los particulares debe ser incluida en las reglas internacionales del mismo rango que aquellas que autorizan la cooperación de asistencia en la recaudación, por esto no es suficiente simplemente aplicar las garantías contenidas en leyes domésticas en la corriente subsidiaria. Por lo que en el mismo sentido que el autor proponemos que la obligación de resarcir los montos cobrados derivados de un crédito nulo, más intereses y demás gastos que procedan, no sólo se deje a las reglas establecidas en la legislación interna del Estado requirente sino que además se contemple una disposición expresa en el instrumento internacional que haga posible la derogación de la cláusula que requiere que la asistencia en el cobro sea sobre créditos firmes.

<sup>1000</sup> Así se sugiere en los comentarios al artículo 27 del Modelo Convenio de la OCDE, por lo que consideramos que también es aconsejable incluir esta previsión en un instrumento de rango internacional que instrumente la forma de asistir en la recaudación en la Convención Multilateral. *Vid.* el comentario 29 del artículo 27 en el Modelo Convenio de la OCDE en castellano en: OECD: *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio*, cit., p. 433. Asimismo, *cfr.* Con la versión en inglés del Modelo Convenio de la OCDE en *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*: pp. 514 y 515.

<sup>1001</sup> *Vid.* Supra. Capítulo 3. Apartado Consideraciones finales entorno la asistencia en la recaudación regulada en el artículo 27 en el Convenio Modelo de la OCDE y del artículo 27 del Modelo Convenio de la ONU.

sea definitiva<sup>1002</sup>.

La obligación de prestar asistencia en el cobro de créditos fiscales también se rige por plazos, límites y excepciones que deben tomar en consideración los Estados al momento de plantear una solicitud de asistencia en el cobro de créditos fiscales de las cuales nos ocuparemos en un epígrafe más adelante.

#### **4.8.2.2 La asistencia en el cobro como mecanismo de última posibilidad o *last resort mechanism (exhaustion rule)***

La Convención Multilateral contempla el principio de *última posibilidad o last resort mechanism* también denominado *exhaustion rule*. Dicho máxima exige que el Estado requirente antes de solicitar asistencia en el cobro hubiera agotado todos los medios legales y administrativos de los que dispusiera para realizar la recaudación de la deuda tributaria<sup>1003</sup>.

---

<sup>1002</sup> En el mismo sentido lo sugiere el comentario 115 en: OCDE; CONSEJO DE EUROPA: *Texto del Informe Explicativo...*, cit., p. 19. “Cabe la posibilidad de que surjan problemas específicos con relación a los cálculos provisionales, ya que rara vez pueden impugnarse. Estos problemas no afectan directamente al párrafo 2, pero podría dudarse si es posible considerar un cálculo por el monto total como impuesto efectivamente adeudado y, por ende, ser considerado un crédito fiscal conforme a lo definido en el Artículo 3, ya que las circunstancias relevantes sólo se toman en cuenta en el cálculo final. Al menos en teoría, el resultado podría bien consistir en la restitución al contribuyente. Así, queda claro que los Estados deberían practicar la prudencia al solicitar asistencia en el cobro de un crédito fiscal calculado de manera provisional. En estas circunstancias, sería más apropiado solicitar medidas precautorias.” También el comentario 117 establece la conveniencia de optar por medidas precautorias cuando el crédito aún no es firme: “La Convención intenta ofrecer un equilibrio razonable entre la necesidad de las autoridades fiscales de obtener el monto que se adeuda y el deseo del contribuyente de no pagar más de lo que en efecto adeuda. A fin de lograr lo anterior, el Artículo 12 estipula que, previo requerimiento, el Estado requerido podrá tomar medidas precautorias en beneficio del Estado requirente, incluso si el crédito fiscal no cumple con las condiciones del párrafo 2 de este artículo. En el comentario al Artículo 12 se presentan más detalles”.

<sup>1003</sup> En los Modelos desarrollados por la Sociedad de Naciones de 1928 y el México-Londres se estableció la regla de última posibilidad que hemos analizado en un epígrafe anterior. *Vid. Supra. Capítulo 1. Apartado El primer convenio de asistencia administrativa para el cobro de créditos fiscales desarrollado por la Sociedad de Naciones: Una medida para combatir el fraude y la evasión fiscal en la aplicación de los convenios para evitar la doble tributación. También Vid. Supra. En el mismo capítulo 2. Apartado 1.7 La importancia de los Modelos surgidos de las conferencias en México y en Londres del Comité Fiscal de la Sociedad de Naciones: La unificación de la cooperación administrativa en materia fiscal y la existencia de un referente para su celebración.*

Al respecto la Convención Multilateral sigue como regla general el principio de ultima posibilidad o *exhaustion rule* porque el Estado que reciba una petición de asistencia en el cobro no estará obligado a prestarla cuando el Estado que la solicita no ha empleado todas las medidas *razonables* de las que dispone de conformidad con su legislación o práctica administrativa<sup>1004</sup>.

Es decir, el Estado requirente debe haber intentado realizar el cobro del crédito fiscal objeto de la asistencia por todos los medios de los que dispone conforme a su legislación interna. Sin embargo esta regla general admite una excepción que se presenta cuando el acudir a dichos medios impliquen *dificultades desproporcionadas*.

Al igual que en el artículo 27 del Modelo Convenio de la OCDE la *exemption rule* regulada en el Convención Multilateral se contempla como una regla de excepción a través de la cual los Estados pueden invocarla para negarse a prestar asistencia lo que quiere decir que no se contempla como un requisito de procedencia como establecía en los Modelos desarrollados por la Sociedad de Naciones de 1928 y el México-Londres, por lo que ahora se deja a discreción de los Estados valorar el grado de exhaustividad en los medios empleados por el Estado requirente para cobrar el crédito sobre el cual solicita cooperación internacional<sup>1005</sup>.

A diferencia del artículo 27 del Modelo Convenio de la OCDE, el Convenio Multilateral, sigue la tendencia del Modelo de Convenio para la asistencia en la recaudación de 1981 que establece como excepción a la *exhaustion rule* el hecho de que la recaudación de la deuda tributaria en el Estado requirente generara dificultades desproporcionadas<sup>1006</sup>.

---

<sup>1004</sup> Así lo establece el artículo 21.2. g) de la Convención Multilateral.

<sup>1005</sup> *Vid. Supra. Capítulo Capítulo 2. apartado 0 3.8.3 Excepciones a la obligación de prestar asistencia.* A fin de evitar repeticiones remitimos al lector al análisis realizado respecto a la *exhaustion rule* al analizar el artículo 27 del Modelo Convenio de la OCDE.

<sup>1006</sup> *Vid. artículo 21.2.g) en la Convención Multilateral y Cfr. Con: OECD: Model Convention for mutual*

La excepción a la posibilidad de rechazar una solicitud de asistencia cuando el Estado requerido considere que no se han agotado todas las posibilidades para recaudar la deuda tributaria por el Estado requerido, permite que los Estados se pongan de acuerdo con relación a una solicitud de asistencia en la cual el agotamiento de los mismos supondría considerables dificultades en relación con la posibilidad de cobro que tiene el Estado requerido<sup>1007</sup>.

En principio los Estados antes de solicitar asistencia internacional deben haber agotado todos los medios a su alcance para el cobro de sus créditos fiscales y sólo cuando ya no es posible realizar la recaudación en su propio territorio acudirían a la ayuda internacional, sin embargo, existen situaciones que salen fuera de lo normal y que por las características del caso es necesario acudir a la asistencia internacional antes de agotar todos los medios posibles, por lo cual, la norma permite que el Estado requirente invoque dicha excepción, para obtener la ayuda solicitada.

Los comentarios al artículo 21 (2) g) ponen como ejemplo el hecho de que en el Estado requirente existan bienes que podrían embargarse implementando procedimientos

---

administrative assistance in the recovery of taxes claims. Report of the OECD Committee on Fiscal Affairs, cit., pp. 1-ss.

<sup>1007</sup> Al respecto señala PROSS, A.; RUSSO, R.: *The amended Convention...*, cit., p. 363, también señala que la convención tienen ciertas limitaciones a la obligación de prestar asistencia, específicamente, que no debe ser interpretada en el sentido de imponer al Estado requerido la obligación de proveer asistencia administrativa si el Estado requirente no ha agotado todas las medidas razonables disponibles bajo sus leyes o prácticas administrativas, excepto cuando el agotamiento de esas medidas pudiera dar lugar a dificultades desproporcionadas. Por su parte SAINT-AMANS, P.; RUSSO, R.: *Amending Protocol Strengthens...*, cit., p. 1067, resalta que el establecimiento de esta norma está basado en el principio generalmente aceptado de que antes de que la petición fuera hecha a otro Estado, el Estado requirente debe contar con sus fuentes regulares de información disponibles bajo sus procedimientos tributarios internos. Principio que consideramos es igualmente aplicable en la asistencia para el cobro de créditos fiscales, es decir, que antes de solicitar asistencia se deben agotar los medios disponibles bajo la legislación interna del Estado requirente para recaudar la deuda tributaria.

prolongados, mientras que en el Estado requerido se podrían embargar activos cuya ejecución fuera más sencilla<sup>1008</sup>.

Esta disposición cobra especial relevancia ante la existencia de varios mecanismos de intercambio de información que permiten conocer los saldos de las cuentas bancarias de los contribuyentes pues serían bienes más fáciles de embargar, lo que implicaría que los Estados tuvieran la obligación de asistir y cobrar el crédito fiscal de las cuentas bancarias a nombre del deudor tributario abiertas en el Estado requerido.

La identificación de cuentas bancarias con saldos suficientes para cobrar una deuda tributaria extranjera haría más sencilla la asistencia en la recaudación, pues el Estado requerido tendría que embargar la cuenta bancaria y transferir el monto correspondiente al Estado requerido, a diferencia de realizar el cobro sobre otros bienes en los que se tienen que implementar procedimientos prolongados que requieren una mayor carga administrativa para el Estado requerido<sup>1009</sup>.

La implementación de este procedimiento como todos los empleados para la recaudación de un crédito extranjero requiere del respeto de los derechos del contribuyente

---

<sup>1008</sup> Cfr con el comentario 204 en: OCDE; Consejo de Europa: Texto del Informe Explicativo..., cit., p. 34 “204. Si, de todas maneras, el Estado requerido rechaza una solicitud aduciendo que el Estado requirente aún cuenta con medios disponibles a nivel interno, este Estado tendrá la posibilidad de argumentar, con base en la última parte del inciso, que las medidas que tendría que tomar darían lugar a dificultades desproporcionadas. Por ejemplo, las auditorías a un sólo proveedor en el Estado requerido podrían llevar a las mismas conclusiones que la auditoría de un gran número de compradores en el Estado requirente. O, en el caso de la asistencia en el cobro, algunos activos podrían embargarse sólo mediante procedimientos largos en el Estado requirente, mientras que existen otros activos en el Estado requerido que podrían embargarse con más facilidad.”

<sup>1009</sup> Vid. *Infra*, En este Capítulo, apartado 4.8.9 La necesidad de identificar los activos del deudor desde la solicitud de asistencia en el cobro y la facultad del Estado requerido de autorizar la postergación de pago: como medios para agilizar el cobro de deudas fiscales extranjeras.

que asegure que este mecanismo de cooperación se implementa en legítimo ejercicio de la potestad tributaria del Estado requirente<sup>1010</sup>.

#### **4.8.2.3 Límites respecto al monto de las deudas tributarias de una persona fallecida.**

La obligación de prestar asistencia en el cobro de una deuda tributaria concerniente a una persona fallecida o a su patrimonio, se limita al valor del patrimonio o al monto de la propiedad que se hubiera transmitido a cada uno de los beneficiarios, ya sea que la deuda se cobre del patrimonio o bien de los beneficiarios<sup>1011</sup>.

La finalidad de esta disposición consiste en limitar la asistencia en el cobro de créditos fiscales de una persona fallecida al monto de los bienes que ésta transmite a sus beneficiarios, debido a que algunas legislaciones extienden la obligación de pago de la deuda tributaria a los beneficiarios del patrimonio del *de cuius* quienes podrían ignorar al aceptar el patrimonio transmitido por causa de muerte la existencia de tales deudas<sup>1012</sup>.

---

<sup>1010</sup> Respecto a la importancia de la protección de los derechos de los contribuyentes, por ejemplo BAKER, P.: “CRS/DAC, FATCA and the GDPR”, *British tax review*, 3, 2016, p. 252, señala que la implementación de CRS y DAC fueron implementados con base en FATCA pero que no se tomaron en consideración los derechos de los contribuyentes de protección de datos.

<sup>1011</sup> Vid. artículo 11.3 de la Convención Multilateral en: CONSEJO DE EUROPA; OCDE: Convención sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal enmendada por el Protocolo que entró en vigor el primero de junio 2011, cit., p. 6.

<sup>1012</sup> Así se explica en el Comentario 19 al Modelo Convenio en: “TEXTO\_DEL\_INFORME\_EXPLICATIVO\_REVISADO\_DE\_LA\_CONVENCION\_MULTILATERAL.pdf”: p. 19. “Por diversas razones, se considera razonable restringir el cobro del patrimonio o de los herederos hasta cierto punto. En primer lugar, los herederos bien podrían ignorar el hecho de que la persona fallecida dejó adeudos fiscales en otro país. Esta no es razón para protegerlos a costa de las autoridades fiscales del Estado requirente, pero se considera razonable no tomar sus activos personales para cubrir el crédito fiscal de ese Estado, riesgo que aumenta con la ampliación del ámbito de aplicación de la Convención. Asimismo, las leyes de los diversos Estados podrían tener diferentes consecuencias en relación con la responsabilidad del heredero en torno a las deudas del fallecido en el caso de la aceptación incondicional de una herencia. Por último, podría resultar muy difícil para los sucesores de una persona fallecida con conexiones en varios países, estimar si el patrimonio será solvente o insolvente. Por ende, sería apropiado limitar el alcance de la asistencia que se presta en ese contexto. Al momento de la solicitud, el Estado requirente deberá informar al Estado requerido acerca del límite del monto recuperable y ofrecer detalles sobre el valor del patrimonio o de la propiedad adquirida por cada beneficiario del patrimonio.”



Este límite se refiere a todos los créditos fiscales a nombre del *de cuius* y no sólo a aquellos que se generaron hasta antes de su muerte sino también a los que se sigan generando por cuenta de su patrimonio incluso aquellos que se generen con motivo de la transmisión de bienes a su beneficiario cuando el patrimonio ya se hubiera transmitido al momento de la solicitud de cobro<sup>1013</sup>.

#### 4.8.3 Plazos para realizar el cobro de las deudas tributarias

La cláusula que regula la asistencia en el cobro de créditos fiscales establece que las normas que regirán la ejecución de la deuda tributaria extranjera son las del Estado requerido, sin embargo se contempla una excepción a dicha cláusula de reenvío, pues la Convención Multilateral establece que los plazos en los que la deuda tributaria puede exigirse se regirán por la legislación del Estado requirente, lo cual es lógico porque las deudas tributarias deben respetar las disposiciones en las que las mismas se originaron ya que la asistencia en el cobro representa un mecanismo para cobrar la deuda sin la limitación del territorio, pero las normas bajo las cuales se produjeron no pierden validez por el traspaso de las fronteras<sup>1014</sup>.

---

<sup>1013</sup> Los comentarios 120 y 121 explican qué créditos fiscales se deben considerar para limitar la solicitud de asistencia en el cobro en: Consejo de Europa; OCDE: Convención sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal enmendada por el Protocolo que entró en vigor el primero de junio 2011, cit., p. 19, estableciendo: “120. Cabe hacer notar que este párrafo cubre en primer lugar los créditos fiscales a nombre de la persona fallecida, es decir, no sólo los impuestos devengados durante su vida y no pagados al momento de su fallecimiento, sino también los impuestos calculados a nombre del patrimonio después de esa fecha, pero con respecto a las actividades realizadas (impuestos sobre el ingreso), activos de capital (impuestos sobre la riqueza neta) o por transacciones comerciales realizadas (impuesto sobre el volumen de ventas) antes de esa fecha, al igual que los impuestos sobre el patrimonio mismo.” “121. Sin embargo, la disposición también se aplica a los impuestos cobrables de los herederos en los casos en los que el patrimonio ya se repartió al momento en el que se realiza el cobro. El párrafo 3 estipula que el monto del impuesto cobrado de cada uno de los beneficiarios del patrimonio contra quienes aún se puede presentar una demanda no deberá exceder el valor de su parte del patrimonio.”

<sup>1014</sup> *Cfr.* Artículo 14 de la Convención Multilateral en: CONSEJO DE EUROPA; OCDE: *Ibid.*, p. 7 En el mismo sentido se explica en el Manual OCDE de asistencia en la recaudación que establece en el párrafo 38 lo siguiente: “Tanto el apartado 5 del artículo 27 del Modelo de Convenio de la OCDE, como el apartado 1 del artículo 14 del Convenio CoE/OCDE, prevén que las cuestiones relativas a la prescripción

Los plazos en los que las deudas pueden exigirse son los de prescripción bajo los cuales los derechos se extinguen y las acciones jurídicas dejan de poder ser exigidas por el sólo transcurso del tiempo, en virtud del principio de seguridad jurídica las relaciones interpersonales, así como los derechos y obligaciones que de ellas derivan no deben prolongarse indefinidamente salvo casos muy graves<sup>1015</sup>.

---

se regirán únicamente por la normativa del Estado requirente. La razón fundamental de esta norma es que el Estado requerido presta asistencia en la recaudación de un crédito que ha surgido en el marco de un sistema jurídico distinto, que regula su creación y extinción. Por consiguiente, en tanto no caduque el derecho de cobro del crédito conforme a la legislación del Estado requirente, este permanece vigente y cobrable. La validez del crédito no puede quedar afectada por el hecho de que los plazos de prescripción del Estado requerido se hayan cumplido, dado que en relación con tales plazos sólo es aplicable la legislación del Estado requirente.” Por su parte GARCÍA PRATS, A.: *La Asistencia Mutua...*, cit., p. 54, resalta que la regla común en los Convenios internacionales que regulan la asistencia en el cobro de créditos fiscales es que sea la legislación del Estado requirente el que regule los plazos de prescripción. “En este sentido, los Convenios incorporan con frecuencia una cláusula destinada a regular la ordenación temporal de las actuaciones de asistencia y sus efectos en el otro Estado. Con carácter general, la regla común contenida en los Convenios establece que es la normativa del Estado solicitante la que fija el período de prescripción de las actuaciones a realizar por el Estado requerido, en cuanto es el que establece el período de validez y la pendencia de la deuda tributaria. Se conforma, de este modo, como una excepción a la cláusula del reenvío, y como tal necesaria para desvirtuar la misma. En consecuencia, es aconsejable acompañar la solicitud de asistencia con los condicionantes temporales a efectos de que puedan ser tenidos en cuenta y respetados por el Estado requerido.”

<sup>1015</sup> En sentido similar se refiere en MARTÍN QUERALT, J. Y OTROS: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, cit., pp. 576-577 “, en el ámbito tributario, como sucede en otras ramas del ordenamiento jurídico, los derechos se extinguen y las acciones jurídicas dejan de poder ejercitarse por el mero transcurso del tiempo, fenómeno que se conoce con el nombre de *prescripción extintiva* o simplemente *prescripción*. (...) el fundamento de este instituto se encuentra en el principio de seguridad jurídica que justifica que las relaciones interpersonales y las responsabilidades que de ellas se deriven no deben eternizarse, transmitiéndose incluso a generaciones futuras. Por ello, salvo supuestos de vulneración de la convivencia en casos especialmente graves (como sucede por ejemplo, con el delito de genocidio), todos los derechos y acciones decaen por el mero transcurso del tiempo.” En sentido similar refiere FERREIRO LAPATZA, J. J. F.: *Curso de derecho financiero español: instituciones*, Madrid, 2006, pp. 429-ss “La relación obligatoria de Derecho tributario se puede extinguir también, como en general todas las obligaciones (cfr. El art. 1.930 del Código Civil) por prescripción. La inercia del titular, mejor aún, el silencio de la relación jurídica durante un plazo de tiempo determinado por la Ley, significa la extinción de la deuda y, por tanto, la del correspondiente derecho de crédito de la Administración. La prescripción en la obligación tributaria responde al mismo fundamento y sirve al mismo principio (el de seguridad en las relaciones jurídicas) que la prescripción en general y sus esquemas normativos fundamentales son igualmente los mismos que se aplican a las obligaciones en general (como es lógico los contenidos en los artículos 1930 y siguientes del Código Civil).” Respecto a la responsabilidad en materia tributaria también puede consultarse: ESEVERRI, E.: *La prescripción tributaria: en la jurisprudencia del Tribunal Supremo*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2012, pp. 1-ss; PONT MESTRES, M.: *La prescripción tributaria ante el derecho a liquidar y el derecho a recaudar y cuestiones conexas*, Marcial Pons, Madrid, [etc.], 2008, pp. 1-ss; FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: *La prescripción de la obligación tributaria: un estudio jurisprudencial*, Aranzadi, Madrid, 2001, pp. 1-ss;

Los comentarios al artículo explican que pueden darse supuestos en los que los plazos de prescripción del Estado requerido y del Estado requirente fueran disímiles, por ejemplo: que en el Estado requirente el plazo de prescripción fuera más largo que en el Estado requerido, habría duda respecto a la posibilidad del Estado requerido pudiera aplicar su legislación interna para cobrar un crédito sobre el cual ya no tendría facultades para hacerlo, por lo cual, la Convención optó por establecer una solución que disipe cualquier duda sobre el plazo de prescripción que rige a la deuda tributaria<sup>1016</sup>.

Es importante el establecimiento de esta norma para habilitar la aplicación de la ley que rige los plazos de la deuda tributaria en el Estado requerido, pues sin la misma podrían existir controversias respecto a la actuación de la autoridad de ese Estado fuera de plazo o bien la propia autoridad podría negarse a asistir porque la solicitud implicaría ir en contra de sus normas jurídicas.

También resulta relevante que esta disposición se regule en el propio tratado internacional debido a que constituye una excepción a la cláusula de reenvío, pues sin ellas se crearían confusiones respecto a qué legislación aplicar, sin que puedan dejarse sólo en manos de la legislación interna ya que como se ha mencionado las posturas de los Estados respecto a este punto podrían ser diferentes.

En este sentido, a fin de respetar el principio de seguridad jurídica no será posible asistir el cobro de un crédito fiscal cuando los plazos para realizar su cobro en el Estado requerido

---

FALCÓN Y TELLA, R.: *La prescripción en materia tributaria*, La Ley, Madrid, 1992, pp. 1-ss.

<sup>1016</sup> Así lo establecen los comentarios al párrafo artículo 14 de la Convención Multilateral en: OCDE; CONSEJO DE EUROPA: *Texto del Informe Explicativo...*, cit., p. 22. “139. El párrafo 1 de esta Convención dispone que los cuestionamientos con respecto a cualquier periodo más allá del cual no se pueda ejecutar un crédito deberán estar sujetos únicamente a las leyes del Estado requirente. Debido a que se deben aplicar estas leyes, y sólo estas leyes, se desprende que siempre y cuando no venza la validez del crédito al amparo de estas disposiciones, la validez no se verá afectada por el hecho de que haya expirado el plazo del Estado requerido. 140. Sería un enfoque muy distinto si la Convención no contara con una regla específica sobre este tema y permitir que el Estado requerido invocara el Artículo 21 y se rehusara a prestar asistencia en los casos en los que los plazos en el Estado requirente fueran más largos que los propios. Sin embargo, se consideró preferible que los conflictos entre los plazos de dos Estados se resuelvan mediante disposiciones específicas. Así, el párrafo 1 presenta una solución precisa al problema.”

hubieran fenecido<sup>1017</sup>.

Por lo cual, resulta indispensable que el Estado requirente al momento de realizar la petición de cooperación en el cobro de un crédito fiscal, adjunte el documento que por primera vez hizo ejecutable la deuda, a fin de que el Estado requirente pueda valorar los plazos de prescripción y no incurrir en alguna violación a los derechos de los contribuyentes<sup>1018</sup>.

#### **4.8.4 Interrupción o suspensión de los plazos para cobrar la deuda tributaria**

La Convención Multilateral establece que los actos realizados por el Estado requerido para obtener un pago a partir de la solicitud de asistencia en el cobro de una deuda tributaria suspenderán o interrumpirán los plazos que tiene el Estado requirente para su cobro en la legislación en donde dicho adeudo fue generado, por lo que el Estado solicitado informará respecto de sus actuaciones de cooperación al Estado solicitante<sup>1019</sup>.

Si bien los plazos de prescripción se rigen por la legislación del Estado requirente, es

---

<sup>1017</sup> En este sentido SAINT-AMANS, P.; RUSSO, R.: *Amending Protocol Strengthens...*, cit., p. 1062, señala que en cuanto a los límites temporales que la recaudación debe realizarse como si el Estado requirente estuviera cobrando la deuda tributaria por sí mismo. En sentido similar señala PROSS, A.; RUSSO, R.: *The amended Convention...*, cit., p. 363, que los plazos en los que se puede exigir la deuda tributaria se rigen por las leyes del Estado requirente. Por su parte GARCÍA PRATS, A.: *La Asistencia Mutua...*, cit., p. 54, Cuando se refiere a la interrupción de los plazos de prescripción señala la importancia de adjuntar los documentos que dieron origen a la deuda tributaria. “En consecuencia, es aconsejable acompañar la solicitud de asistencia con los condicionantes temporales a efectos de que puedan ser tenidos en cuenta y respetados por el Estado requerido.”

<sup>1018</sup> El en mismo sentido señala GARCÍA PRATS, A.: *La Asistencia Mutua...*, cit., p. 54, al hablar del plazo de prescripción: “En consecuencia, es aconsejable acompañar la solicitud de asistencia con los condicionantes temporales a efectos de que puedan ser tenidos en cuenta y respetados por el Estado requerido.” Al respecto PROSS, A.; RUSSO, R.: *The amended Convention...*, cit., p. 363, señala que puede adjuntarse por ejemplo el título legal que permite su ejecución.

<sup>1019</sup> Cfr. Párrafo 2 del artículo 14 de la Convención Multilateral en: CONSEJO DE EUROPA; OCDE: Convención sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal enmendada por el Protocolo que entró en vigor el primero de junio 2011, cit., p. 7.

muy importante aclarar que las actuaciones del Estado requerido tienen el efecto jurídico de interrumpir o suspender esos plazos en el Estado requirente pues si el obligado tributario no es residente en el Estado solicitante, éste podría verse impedido materialmente para notificarle alguna actuación que tuviera esos efectos, por lo que las actuaciones realizadas en el Estado requerido tendrían validez legal para su interrupción o suspensión<sup>1020</sup>.

Se interrumpen o suspenden los plazos para recaudar una deuda tributaria con cada gestión de cobro, esto es, el Estado activamente persigue que la obligación de pago del contribuyente sea satisfecha, incluso más allá de sus fronteras, por lo cual resulta muy importante dotar de efectos las actuaciones del Estado requerido pues éste actúa por cuenta del Estado requirente a fin de extender su potestad tributaria más allá de su territorio con el fin de que una obligación tributaria no quede sin ser cubierta por el simple hecho de que el

---

<sup>1020</sup> En el mismo sentido se establece en los comentarios al párrafo 2 del artículo 14 de la Convención Multilateral *vid.* CONSEJO DE EUROPA; OCDE: *Ibid.*, p. 22 “142. Una solicitud de asistencia en el cobro no afecta las posibilidades que tiene el Estado requirente de suspender o interrumpir al amparo de sus leyes el plazo especificado en el párrafo 1. Esto no requiere de disposiciones en la Convención, ya que el párrafo 1 estipula que las leyes del Estado requirente regirán cualquier cuestionamiento relacionado con los plazos. 143. Sin embargo, al cobrar el crédito extranjero de acuerdo con sus propias leyes y prácticas administrativas, el Estado requerido podría verse obligado a suspender o interrumpir este plazo y no resulta evidente que los pasos dispuestos por sus leyes nacionales tengan el impacto de suspender o interrumpir el plazo al amparo de las leyes del Estado requirente. A fin de aclarar esta postura, el párrafo 2 estipula que las medidas del Estado requerido de suspender o interrumpir el plazo deberán tener el mismo impacto bajo las leyes del Estado requirente.” En sentido similar el Manual OCDE de asistencia en la recaudación explica la importancia de que el Convenio multilateral establezca que las actuaciones en el Estado requerido tendrán efectos en el Estado requirente. *Vid.* COMITÉ SOBRE ASUNTOS FISCALES DE LA OCDE: *Manual de la OCDE sobre la Puesta en Práctica de la Asistencia en la Recaudación Tributaria*, cit., p. 14 “40. Si bien los plazos de prescripción se rigen por la legislación del Estado requirente, este Estado puede ser incapaz de realizar los actos necesarios para interrumpir o suspender los plazos de prescripción si el contribuyente es residente de un país extranjero, aun cuando su legislación interna contemple tales actos. Por tanto, el hecho de que los actos realizados en el Estado requerido para suspender o interrumpir los plazos de prescripción de un crédito extranjero surtan efectos en el Estado requirente puede redundar a favor de ese Estado requirente.” “41. El Convenio CoE/OCDE así lo dispone. Conforme al apartado 2 del artículo 14, los actos realizados en el Estado requerido para suspender o interrumpir los plazos de prescripción tendrán ese mismo efecto con arreglo a la legislación del Estado requirente. Esto significa que los actos realizados por el Estado requerido tienen el efecto de interrumpir los plazos en aplicación de la normativa interna de ambos estados, requirente y requerido. La ampliación del plazo de prescripción resultante de la interrupción se determinará conforme a lo dispuesto por la legislación del Estado requirente. Las peticiones de asistencia en la recaudación no afectan a las posibilidades de las que disponga el Estado requirente en virtud de su normativa relativa a la suspensión o interrupción del plazo mencionado en el párrafo 38”.

contribuyente se traslade a otro territorio o bien deslocalice sus activos<sup>1021</sup>.

En este sentido, resulta congruente que el Estado requerido informe al requirente de las actuaciones que realiza para cobrar la deuda tributaria extranjera pues será este el encargado de controlar la expiración del plazo que tiene para ejercitar sus facultades de cobro y que no se actualice la prescripción, por lo cual también será necesario adjuntar al informe las constancias que acrediten las gestiones de cobro en el Estado requerido a fin de que valore si las mismas son idóneas para la interrupción del plazo<sup>1022</sup>.

El Estado requerido puede continuar con las gestiones de cobro en su propio Estado las cuales también tendrían el efecto de interrumpir o suspender el plazo de prescripción, sin embargo, es necesario que el Estado requirente se mantenga en contacto con el requerido a

---

<sup>1021</sup> Los comentarios del informe explicativo de la Convención Multilateral explican que las medidas que tome el Estado requerido serán equivalentes a las medidas que hubiera tomado el Estado requirente, sin embargo, consideramos que de cierto modo las medidas de cobro las ejercita el Estado requerido pues es éste quien pide ayuda a su homólogo para que actúe por su cuenta en un territorio en donde no tiene potestad por lo que el Estado requerido actúa por cuenta del requirente y es por ello que sus actuaciones tienen por efecto suspender o interrumpir el plazo de prescripción pues el Estado requirente no ha dejado de ejercitar su potestad de cobrar la deuda tributaria. Cfr con el comentario 144 en OCDE; CONSEJO DE EUROPA: *Texto del Informe Explicativo...*, cit., p. 22. “De aquí se desprende que, cuando el Estado requerido toma medidas con este fin, el impacto de las mismas para el Estado requirente serán equivalentes a si el Estado requirente mismo hubiera tomado las medidas. Por ejemplo, si el Estado requerido tomó una medida en una fecha específica que, como consecuencia de la misma, se convirtiera en punto de partida para un nuevo plazo en caso de tomarse para el cobro de sus propios impuestos, el resultado del párrafo 2 se centraría en asegurar que, desde esa misma fecha, el Estado requirente contara con un nuevo plazo de la misma duración que la que tendría de acuerdo con sus propias leyes.”

<sup>1022</sup> Los comentarios de la Convención sólo mencionan la obligación del Estado requerido de informar al requirente respecto de las acciones de cobro que se realizan para recuperar el crédito sobre el cual se solicita la asistencia, sin embargo, consideramos que dentro de estos informes también se debe adjuntar las constancias de las gestiones de cobro a fin de que el Estado requirente controle los plazos de prescripción y en su caso también pueda valorar si las gestiones que realiza el Estado requerido son las idóneas para interrumpir o suspender el plazo de acuerdo a su legislación interna. Cfr con el párrafo 145 del OCDE; CONSEJO DE EUROPA: *Ibid.* “145. Debido a que tanto el Estado requirente como el requerido podrían suspender o interrumpir ese plazo, resulta evidente que tendrán que mantenerse mutuamente informados acerca de las medidas tomadas con este fin. Por su propio interés y como lo requiere el párrafo 1, el Estado requirente deberá informar al Estado requerido acerca de sus propias medidas; el párrafo 2 obliga al Estado requerido a informar al Estado requirente acerca de sus medidas, ya que las leyes de ese Estado rigen el plazo y resulta esencial para el Estado requirente mantener la posición bajo revisión a fin de que todavía pueda ejecutarse el crédito fiscal.”

fin de coordinar las gestiones de cobro y no duplicar esfuerzos innecesariamente, de esta manera se hace indispensable una adecuada comunicación entre autoridades cooperantes y sobre todo con el contribuyente<sup>1023</sup>.

#### 4.8.5 Tiempo máximo para el cobro de una deuda tributaria

Debido a que las legislaciones de los Estados partes tienen diferentes periodos en los cuales las deudas pueden cobrarse, a fin de hacer eficiente la asistencia en la recaudación se prevé que un Estado no estará obligado a asistir en el cobro de créditos fiscales respecto de aquellos en los que hayan transcurrido quince años desde la fecha en la que se emitió el instrumento original que permitió su exigibilidad<sup>1024</sup>.

Los créditos fiscales como las deudas en general pierden sus posibilidades de cobro a medida que pasa el tiempo, por lo cual la Convención establece como límite para asistir en el cobro de deudas tributarias el de quince años, pues si un Estado ha intentado cobrar una deuda por quince años es posible que sus posibilidades de cobro sean muy bajas y en ese sentido se quiere evitar que los Estados trasladen a otros la carga de cobrar un crédito de estas características<sup>1025</sup>.

---

<sup>1023</sup> Noruega que es uno de los Estados que más ha utilizado este tipo de asistencia y refiere que cuando envía una solicitud de asistencia en la recaudación frecuentemente mantiene correspondencia entre el contribuyente, la oficina de la autoridad competente del Estado requerido y la oficina de requerimientos de Noruega. *Vid. MEISDALEN, M.: Norway, Branch Reporter...*, cit., p. 592.

<sup>1024</sup> Así lo explican los comentarios a la Convención Multilateral en OCDE; CONSEJO DE EUROPA: *Texto del Informe Explicativo...*, cit., pp. 22-23. “146. Los sistemas jurídicos difieren considerablemente en términos de la duración del plazo después del cual ya no puede ejecutarse un crédito fiscal.” En el mismo sentido se ha pronunciado SAINT-AMANS, P.; RUSSO, R.: *Amending Protocol Strengthens...*, cit., p. 1062, quienes afirman que las cuestiones relativas a los plazos en los que la deuda tributaria ya no puede ser ejecutada se rigen por las leyes del Estado requirente, sin embargo, el Estado requerido no estará obligado a suministrar asistencia respecto de una solicitud presentada después del periodo de quince años desde la fecha del instrumento original que permite su ejecutividad. En el mismo sentido manifiestan PROSS, A.; RUSSO, R.: *The amended Convention...*, cit., p. 363.

<sup>1025</sup> Los comentarios a la convención explican que varios Estados se oponen a la ayuda de créditos fiscales antiguos, motivo por el cual se estableció un límite de 15 años para su cobro. Cfr OCDE; CONSEJO DE EUROPA: *Texto del Informe Explicativo...*, cit., p. 23. “...Dada la resistencia de muchos Estados a prestar ayuda en el cobro de créditos vigentes hace tiempo, este párrafo contiene disposiciones que eliminan la

Por otra parte, el establecer un límite temporal para que los Estados puedan rehusarse a prestar asistencia cuando el crédito fiscal es muy antiguo debido a que algunos países no establecen un límite máximo para el cobro de créditos fiscales pudiéndose ampliar el plazo de prescripción cada vez que el mismo se interrumpe o se suspende<sup>1026</sup>.

El objetivo de este plazo lo es también el permitir que los litigios sobre el monto y la validez del crédito a recaudar terminen a la vez que el propio Estado solicitante pueda ejercer sus facultades de cobro y en caso de que así se requiera pueda solicitar posteriormente la asistencia internacional para su cobro<sup>1027</sup>.

---

obligación de cumplir con una solicitud de asistencia "presentada más de 15 años después de la fecha del instrumento original que permite la ejecución". Por su parte el Manual también establece que la intención de establecer un plazo de 15 años para solicitar asistencia en el cobro se debe a que los créditos antiguos presentan complicaciones en su recaudación por lo que no es deseable trasladar esa carga a los Estados cooperantes. *Cfr.* Con el párrafo 43 en: COMITÉ SOBRE ASUNTOS FISCALES DE LA OCDE: *Manual de la OCDE sobre la Puesta en Práctica de la Asistencia en la Recaudación Tributaria*, cit., p. 14. "Son muchos los países que no desean que se solicite su ayuda para recaudar créditos muy antiguos debido a la carga de trabajo que puede suponer para el Estado requerido, y por el hecho de que la posibilidad de cobro disminuye rápidamente con la antigüedad del crédito. Por tanto, los convenios tributarios pueden incluir disposiciones al efecto de fijar el plazo tras el cual se extinga la obligación de prestar asistencia en la recaudación. Esta circunstancia es especialmente importante en los convenios de países que no prevean en su legislación interna plazos de prescripción o que permitan la interrupción o ampliación repetida de dichos plazos".

<sup>1026</sup> El Manual enfatiza la importancia de establecer el plazo de quince años porque algunos países no prevén en sus legislaciones un límite al plazo de prescripción y éste podría prolongarse indefinidamente debido a su suspensión o interrupción. *Cfr.* Con el párrafo 43 en COMITÉ SOBRE ASUNTOS FISCALES DE LA OCDE: *Manual de la OCDE sobre la Puesta en Práctica de la Asistencia en la Recaudación Tributaria*, cit., p. 44 "Esta circunstancia es especialmente importante en los convenios de países que no prevean en su legislación interna plazos de prescripción o que permitan la interrupción o ampliación repetida de dichos plazos."

<sup>1027</sup> Así lo explica el párrafo 147 del OCDE; CONSEJO DE EUROPA: *Texto del Informe Explicativo...*, cit., pp. 23-ss. "El plazo de 15 años contribuye a evitar la obligación de asistir en el cobro de créditos vigentes durante plazos largos; aún así, es tiempo suficiente para ventilar disputas sobre la existencia o la validez de un crédito que deberá resolverse internamente antes de solicitar asistencia al amparo de la Convención."



#### 4.8.6 Prelación de las deudas tributarias extranjeras

Desde los orígenes de la asistencia en el cobro de créditos fiscales los Estados han mostrado renuencia en otorgar la misma prioridad que tienen las deudas tributarias propias, pues además que es una carga adicional para la autoridad competente, podría ser que los créditos extranjeros compitan con los créditos propios, de esta manera la Convención sigue la tendencia de los Modelos de convenio diseñados por la Sociedad de Naciones y de la OCDE de 1981 al dejar claro que las deudas extranjeras no gozarán de la misma prioridad<sup>1028</sup>.

La resistencia de los Estados de otorgar las mismas reglas de prelación con los créditos propios puede verse claramente en el Modelo convenio desarrollado por la Sociedad de Naciones de 1928 que incluso establecía que los créditos fiscales extranjeros no tendrían

---

<sup>1028</sup> El Modelo de Convenio de la Sociedad de Naciones de 1946 y el Modelo México-Londres establecían que los créditos extranjeros no tendrían la misma prioridad que los créditos de los Estado solicitado. *Vid. Supra. Capítulo 1 apartado 1.6 El primer convenio de asistencia administrativa para el cobro de créditos fiscales desarrollado por la Sociedad de Naciones: Una medida para combatir el fraude y la evasión fiscal en la aplicación de los convenios para evitar la doble tributación*; También *vid.* en el mismo capítulo el apartado 1.7 *La importancia de los Modelos surgidos de las conferencias en México y en Londres del Comité Fiscal de la Sociedad de Naciones: La unificación de la cooperación administrativa en materia fiscal y la existencia de un referente para su celebración*. El Informe explicativo de la Convención Multilateral confirma que uno de los motivos para esta regla es el evitar la competencia entre Estados respecto a la prioridad en sus créditos y añade que otra causa de esta regla es el que los residentes conocen las reglas de prioridad y por lo tanto la prioridad que tienen los créditos fiscales del Estado en donde residen, sin que pudieran saber sobre la prioridad de los créditos extranjeros quienes encontrarían “poco satisfactorio” el establecimiento de más créditos prioritarios. *Vid.* OCDE; CONSEJO DE EUROPA: *Ibid.*, p. 23 “El artículo contempla que el crédito fiscal para cuyo cobro se presta asistencia no tendrá prioridad especial en el Estado requerido de acuerdo con los créditos fiscales de ese Estado. Esto significa que la prioridad que goza el Estado requerido en el cobro de sus propios créditos fiscales no se extiende automáticamente a los créditos fiscales del Estado requirente. Existen varias razones para esta disposición. En primer lugar, los residentes de un Estado están, en general, familiarizados con los impuestos que cobra su Estado y con la prioridad que gozan los créditos fiscales relacionados. Sin embargo, no se puede esperar que los residentes de un Estado también estén familiarizados con las prioridades que puedan tener los créditos fiscales de otro Estado. Sería poco satisfactorio para los acreedores de un Estado si los recursos con los que cuentan para el cobro, de por sí restringidos por la prioridad que reciban los créditos fiscales de ese Estado, también se vieran limitados por la prioridad que reciban los créditos fiscales de otro Estado. Otras razones para negar un trato prioritario a los créditos del Estado requirente en el Estado requerido se centran en evitar la competencia entre las prioridades tributarias de los dos Estados o la complicación de diseñar reglas especiales para estos casos.”

ninguna prioridad sobre las deudas privadas en el Estado requerido<sup>1029</sup>.

La no aplicación de la prelación que tienen los créditos en el Estado requerido en la asistencia en la recaudación también constituye una excepción a la cláusula de reenvío, por virtud de la cual las normas para ejecutar la deuda tributaria serán las que rigen en el Estado solicitado, de esta manera, se crea una nueva regla de prelación aplicable sólo a los créditos extranjeros<sup>1030</sup>.

La norma de excepción debe estar contenida en el propio instrumento internacional que regula la asistencia en el cobro de créditos fiscales, pues de otra manera aplicaría la regla general establecida en el párrafo primero del artículo 11 de la propia Convención Multilateral que establece la obligación del Estado requerido de realizar las acciones pertinentes para cobrar la deuda tributaria de su homólogo requirente como si fueran sus propios créditos fiscales<sup>1031</sup>.

De esta manera, el artículo 15 de la Convención Multilateral deja claro que la deuda tributaria sobre la cual se preste cooperación para su cobro no gozará de ninguna prioridad en el Estado requerido que fuese establecida para los créditos fiscales de ese Estado, por lo que ante la concurrencia de dichas deudas el Estado requerido verificará las normas aplicables a los créditos propios y excluirá de cualquier regla de preferencia a las deudas

---

<sup>1029</sup> Cfr con LEAGUE OF NATIONS: *Double Taxation and Tax Evasion Report presented by General Meeting of Governments Experts on Double Taxation and Tax Evasion*, vol. II.ECONOMIC AND FINANCIAL 1928.II.49., Publications of the League of Nations, Ginebra, 1928, pp. 1-ss.

<sup>1030</sup> Respecto a la excepción de cláusula de reenvío *vid.* GARCÍA PRATS, A.: *La Asistencia Mutua...*, cit., p. 54.

<sup>1031</sup> El artículo 11 párrafo primero de la Convención Multilateral establece la regla general de reenvío para aplicar las normas de cobro del Estado requerido, por lo cual, ante la ausencia de la excepción respecto a las normas de prelación, aplicarían las primeras. *Vid.* artículo 11, primer párrafo en: CONSEJO DE EUROPA; OCDE: *Convención sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal enmendada por el Protocolo que entró en vigor el primero de junio 2011*, cit., p. 6 “Previa solicitud del Estado requirente y sujeto a lo dispuesto por los Artículos 14 y 15, el Estado requerido tomará las medidas necesarias para cobrar los créditos fiscales del Estado mencionado en primer lugar como si fueran sus propios créditos fiscales.”

extranjeras<sup>1032</sup>.

Por otra parte, ante la concurrencia entre la deuda asistida con otros créditos privados exigibles en el Estado requerido al mismo deudor tal cuestión deberá resolverse de acuerdo con la legislación del país solicitado en materia de concurso de acreedores además el Estado requerido podrá otorgar las prerrogativas necesarias para asegurar el pago del crédito como lo haría con cualquier acreedor<sup>1033</sup>.

---

<sup>1032</sup> Cfr. Con el artículo 15 de la Convención Multilateral en: CONSEJO DE EUROPA; OCDE: *Ibid.*, p. 8. Esta norma de exclusión de los privilegios de prelación es similar a la establecida en el artículo 27 del Modelo Convenio de la OCDE: *vid. Supra Capítulo 3. Apartado 3.8.2 Normas de prelación*. El Informe explicativo de la Convención Multilateral explica en qué consisten algunas de las prioridades que tienen los créditos fiscales sobre otras deudas, *vid.* OCDE; CONSEJO DE EUROPA: *Texto del Informe Explicativo...*, cit., p. 23. “A fin de garantizar que es posible recuperar impuestos en la máxima extensión posible, los Estados generalmente incluyen disposiciones en sus leyes que otorgan prioridad a los créditos fiscales sobre otros acreedores. Esta prioridad se vuelve evidente si se embarga la propiedad del contribuyente, por ejemplo, en el caso de un concurso mercantil. Algunas categorías especiales de impuestos tienen derechos preferentes sobre ciertos bienes o las leyes pueden disponer un derecho preferente sobre los bienes inmuebles en caso de deudas fiscales en general.” Por otra parte el Informe explicativo de la Convención Multilateral establece que la excepción a la norma de prelación es absoluta, señalando textualmente: “La regla de acuerdo con la cual el crédito fiscal del Estado requirente no debe recibir prioridad especial en lo referente a los créditos del Estado requerido es absoluta y se aplica `incluso si el procedimiento de cobro utilizado es el aplicable a sus propios créditos fiscales (es decir, los del Estado requerido)’. Esto ofrece una precaución contra el otorgamiento de prioridad injustificada a los créditos fiscales del Estado requirente al aplicarles las reglas de proceso que normalmente se aplican en el Estado requerido a los propios créditos fiscales de éste último.” *Ibid.*, pág. 23. Por su parte el Manual OCDE de asistencia en la recaudación señala que tanto en el Convenio Multilateral como el artículo 27 del Modelo Convenio de la OCDE la excepción a la norma de prelación es absoluta. *Vid.* COMITÉ SOBRE ASUNTOS FISCALES DE LA OCDE: *Manual de la OCDE sobre la Puesta en Práctica de la Asistencia en la Recaudación Tributaria*, cit., p. 15 “Una excepción a este principio básico lo constituye la norma de prelación contenida en la mayoría de los instrumentos jurídicos sobre asistencia en la recaudación. El apartado 5 del artículo 27 del Modelo de Convenio de la OCDE y el artículo 15 del Convenio CoE/OCDE establecen que los créditos aceptados para la asistencia en el cobro no se beneficiarán de la prioridad que el Estado requerido otorgue a sus propios créditos tributarios. En ambos instrumentos la norma de prelación es absoluta. Un ejemplo de la prioridad a la que se hace referencia es si la legislación nacional del Estado requerido prevé que los créditos tributarios tienen prioridad sobre las deudas ordinarias en los procedimientos concursales.” En el mismo sentido señalan la excepción a la regla de preferencia de los créditos fiscales del Estado requerido: PROSS, A.; RUSSO, R.: *The amended Convention...*, cit., p. 363. Por su parte señala GARCÍA PRATS, A.: *Asistencia mutua internacional...*, cit., p. 1280, que por regla general será el Estado requerido quien se cerciorará respecto a las normas que otorgan la calidad de preferente en el cobro de los créditos tributarios propios y en donde no tendrán cabida las deudas asistidas. “con carácter general, pues, será el Estado requerido el que deberá verificar cuáles son las reglas que otorgan un carácter preferente de cobro a las deudas tributarias propias, excluyendo su aplicación a las deudas asistidas.”

<sup>1033</sup> Al respecto se señala en el Informe explicativo de la Convención Multilateral que la excepción en la

#### 4.8.7 Excepciones a la obligación de prestar asistencia

Las excepciones a la obligación de prestar asistencia están contempladas en las disposiciones generales que aplican a todas las formas de asistencia administrativa contempladas por la Convención Multilateral, por lo que a continuación analizaremos sólo las que son aplicables a la asistencia en el cobro de créditos fiscales.

Al igual que en el artículo 27 del Modelo Convenio de la OCDE se prevé que la Convención Multilateral no se interpretará en el sentido **de imponer la obligación al Estado requerido de implementar medidas contrarias a su legislación interna o práctica administrativa o de las del otro Estado**, por lo que para evitar repeticiones se remite al lector al apartado correspondiente<sup>1034</sup>. Lo mismo ocurre con las *Medidas contrarias al orden público (ordre public)*<sup>1035</sup>.

En la versión de 1988 de la Convención Multilateral se exigía además que no se obligara a actuar al Estado en contra de su interés esencial, por lo que el Estado requerido podría invocar esta excepción para no prestar asistencia administrativa, sin que se proporcionara definición alguna de lo que debiera entenderse por interés esencial.

Al respecto, el Informe explicativo de la Convención Multilateral de 1988 establecía que ante la falta de definición de interés esencial los Estados tendrían que ponerse de acuerdo en su interpretación en cada caso, sin embargo, resultaba que el uso de este concepto era

---

aplicación de las normas de prelación para los créditos fiscales del Estado requerido no impide que se apliquen normas que se aplicarían a cualquier acreedor para asegurar el pago de la deuda. *Vid.* OCDE; CONSEJO DE EUROPA: *Texto del Informe Explicativo...*, cit., p. 23, en el mismo sentido señala GARCÍA PRATS, A.: *Asistencia mutua internacional...*, cit., p. 1280, que “...ante la concurrencia de la deuda tributaria asistida con otras deudas incobradas –cualquiera que sea su naturaleza– deberá resolverse conforme a los criterios generales para la concurrencia de deudas y en particular a los establecidos en la Ley Concursal.”

<sup>1034</sup> Vid. Supra. Capítulo 3. Apartado 3.8.3 Exclusiones a la obligación de prestar asistencia.

<sup>1035</sup> Vid. Supra. Capítulo 3. Apartado 3.8.3 Exclusiones a la obligación de prestar asistencia.

referido en disposiciones que implicaban a los nacionales de alguno de los Estados parte o bien podrían incluirse en ese concepto intereses políticos y económicos<sup>1036</sup>.

La amplitud del término permitía que el Estado requerido pudiera negarse a prestar asistencia en innumerables casos dando lugar al entorpecimiento de la aplicación de la Convención Multilateral, por lo cual consideramos acertado que en el protocolo de 2010 se hubiera eliminado la posibilidad de que el Estado requerido pudiera negarse a prestar asistencia cuando las medidas fueran contrarias a su interés esencial<sup>1037</sup>.

Posibilidad de negarse a prestar asistencia *cuando se considere que la imposición fiscal en el Estado requirente es contraria a los principios fiscales generalmente aceptados o a las disposiciones de un convenio para evitar la doble tributación u otro convenio que se hubiera celebrado entre el Estado requerido y el requirente*<sup>1038</sup>.

Otro motivo por el cual un Estado *puede negarse a proporcionar asistencia en el cobro de créditos fiscales lo es el que la misma tenga como propósito la aplicación de una*

---

<sup>1036</sup> Cfr con el párrafo 191 del Informe explicativo de la Convención Multilateral de 1988 en: Explanatory report on the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters: Convention opened for signature on January 1988: OCDE, 1989, pp. 50-51 En el mismo sentido SAINT-AMANS, P.; RUSSO, R.: Amending Protocol Strengthens..., cit., p. 1063, refiere que la Convención Multilateral no define ni el concepto de orden público ni de interés esencial y deja a los Estados interesados el interpretar el concepto en cada caso particular. Asimismo, afirma que cuando la expresión refiere interés del Estado incluye a aquellas personas que más tarde tendrán una dimensión de “nacional”.

<sup>1037</sup> Cfr. Artículo 21 (2) b) en CONSEJO DE EUROPA; OCDE: Convención sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal enmendada por el Protocolo que entró en vigor el primero de junio 2011, cit., p. 10 La posibilidad de negarse a prestar asistencia invocando el interés esencial del Estado requerido también fue eliminada del inciso d) de la disposición que se ha citado, que establecía que el Estado requerido no estaba obligado a proporcionar la información requerida cuando pudiera resultar contraria a su interés esencial. Cfr Artículo 21 (2) b) en: CONSEJO DE EUROPA; OCDE: Ibid.

<sup>1038</sup> Cfr. Artículo 21 (2) e) en: CONSEJO DE EUROPA; OCDE: Convención sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal enmendada por el Protocolo que entró en vigor el primero de junio 2011, cit., p. 10.

*norma de las leyes del Estado requirente que discrimine a un nacional del Estado requerido con relación al nacional del Estado requirente en las mismas condiciones*<sup>1039</sup>.

La modificación al inciso f) que prevé la excepción o limitación que se analiza no se encuentra contemplada en el artículo 27 del Modelo Convenio de la OCDE, pues la misma fue incluida con motivo de la actualización de la Convención Multilateral para adecuarla al estándar internacional de intercambio de información.

Lo anterior, es así porque tal previsión sí se contempla en los TIEA por lo que su objetivo fue aclarar que no se permitiría recopilar y suministrar información para el Estado solicitante cuando éste no pudiera obtener esa información de acuerdo a sus propias leyes<sup>1040</sup>.

No obstante lo anterior, se considera que esta disposición también tiene impacto en la asistencia en la recaudación pues el Estado requerido no podrá emplear las medidas para el cobro de créditos fiscales contenidas en su legislación interna, si las medidas tomadas por el Estado requerido no se establecen en el Estado requerido, sin embargo esta disposición sería redundante disposición que sí se encuentra expresamente establecida .

***Exhaustion rule.*** Al actualizarse la Convención Multilateral por protocolo en 2010, se derogó el artículo 19 que establecía como limitación a la asistencia si el Estado requirente no había utilizado todas las medidas razonables disponibles de conformidad con su legislación o práctica administrativa, excepto cuando el recurrir a dichas medidas pudieran generar dificultades desproporcionadas, sin embargo, dicha disposición no se derogó de la Convención sino que fue reubicada en el apartado g) del artículo 21 que regula la protección

---

<sup>1039</sup> Cfr. Artículo 21 (2) d) en: CONSEJO DE EUROPA; OCDE: Convención sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal enmendada por el Protocolo que entró en vigor el primero de junio 2011, cit., p. 10.

<sup>1040</sup> En el mismo sentido *vid.* SAINT-AMANS, P. Y RUSSO, R., “Amending Protocol Strengthens OECD Mutual Assistance Convention”, Pág. 1067.

de las personas y límites a la obligación de otorgar asistencia, en consecuencia, la eliminación de dicho precepto no tuvo algún impacto en la Convención<sup>1041</sup>.

De esta manera, el inciso g) del párrafo 2, del artículo 21 de la Convención Multilateral que contempla la *exhaustion rule* que prevé la obligación de agotar todas las medidas razonables disponibles de conformidad con su legislación o práctica administrativa que el Estado tiene a su alcance para recaudar un crédito tributario antes de solicitar asistencia internacional para que sea procedente la solicitud de asistencia en la recaudación<sup>1042</sup>.

El inciso h) del artículo 21 (2) de la Convención Multilateral que se analiza contempla una limitación específica para la asistencia en el cobro de créditos fiscales, pues se establece que el Estado requerido no estará obligado a otorgar asistencia en el cobro en aquellos casos en que la carga administrativa de ese Estado sea claramente desproporcionada al beneficio que obtendría el Estado requirente. Esto es, por ejemplo cuando el monto a recaudar no justifique el costo que implicaría el desplegar las medidas recaudatorias<sup>1043</sup>.

---

<sup>1041</sup> En el mismo sentido opina SAINT-AMANS, P.; RUSSO, R.: *Amending Protocol Strengthens...*, cit., p. 1066, quien refiere que la eliminación del artículo 19 para tener todas las formas de limitar la obligación de proporcionar asistencia consolidadas en el artículo 21, por lo que la Convención no cambió en este aspecto. Cfr artículo 21 en: CONSEJO DE EUROPA; OCDE: *Convención sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal enmendada por el Protocolo que entró en vigor el primero de junio 2011*, cit., pp. 9-10.

<sup>1042</sup> Respecto al inciso g) del párrafo 2, del artículo 21 del Protocolo de 2010, MARTÍNEZ GINER, considera que con la adición de tal inciso se incorporó la “*exhaustion rule*”, que exige agotar las posibilidades de investigación internas antes de acudir a la cooperación internacional y del mismo modo aboga por la aplicación del principio de proporcionalidad como límite a la hora de facilitar la asistencia en la recaudación. *Vid.* MARTÍNEZ GINER, L. A.: *La «multilateralización» de.....*, cit., p. 35. No obstante ello consideramos que dicha norma ya se establecía en la Convención Multilateral de 1988, pero como se ha dicho con anterioridad ésta disposición se eliminó del artículo 19 para moverse al inciso g) del párrafo 2, del artículo 21 del Protocolo de 2010 como se puede apreciar del artículo 21 de la Convención original en: OECD; COUNCIL OF EUROPE: *The Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, Twentieth Anniversary*, OECD Publishing, 2008.

<sup>1043</sup> *Vid.* CONSEJO DE EUROPA; OCDE: *Convención sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal enmendada por el Protocolo que entró en vigor el primero de junio 2011*, cit., pp. 1-ss.

#### 4.8.8 Autoridades competentes

Pueden ser autoridades competentes tanto personas como autoridades designadas por los Estados parte, quienes se comunicarán directamente para implementar la Convención Multilateral, para ello se pondrán de acuerdo sobre la forma en la que aplicarán la Convención en cada caso en concreto, incluso podrán a su vez autorizar a autoridades subordinadas para que actúen en su representación<sup>1044</sup>.

La Convención Multilateral otorga a las autoridades competentes amplias facultades para ponerse de acuerdo en la aplicación de la asistencia administrativa en materia fiscal, lo cual constituye un aspecto muy importante, dado a que de acuerdo a la experiencia de los Estados que llevan implementando este tipo de cooperación internacional, es fundamental la comunicación entre las autoridades de cada uno de los Estados signantes del acuerdo internacional e incluso se sugiere que tengan reuniones regulares<sup>1045</sup>.

De esta manera, se establece la posibilidad de que las autoridades competentes lleguen a acuerdos mutuos para resolver diferencias o dificultades en la implementación o aplicación de la Convención, si bien como veremos más adelante, existe un órgano coordinador que puede emitir opiniones respecto a la interpretación de la convención, éste no resolverá ninguna controversia por lo que serán las autoridades competentes las encargadas de resolverlas llegando a un acuerdo o bien acudiendo a otros medios de solución de

---

<sup>1044</sup> Así se infiere de lo dispuesto en el artículo 3 (1) d) y el artículo 24 (1) CONSEJO DE EUROPA; OCDE: *Ibid.*, pp. 4 y 12.

<sup>1045</sup> Los Estados parte de la Convenio Nórdico tienen una amplia experiencia en la aplicación de la Convención, quienes han enfatizado que el éxito de la Convención se debe a la buena comunicación entre las autoridades encargadas de solicitar y asistir en el cobro de créditos fiscales, incluso han sugerido que funcionarios a cargo de implementar las peticiones de ayuda se reúnan al menos una vez al año. *Vid. Supra. Capítulo 1. Apartado 1.10.2 Convenio celebrado entre Dinamarca, Finlandia, Islandia, Noruega y Suecia (Convenio Nórdico) concluido el 9 de noviembre de 1972.*



controversias<sup>1046</sup>.

La Convención Multilateral fue precursora al incluir en sus cláusulas el establecimiento de mecanismos para que las administraciones tributarias pudieran comunicarse y cooperar de forma cercana para enfrentar los retos de la movilidad internacional de los contribuyentes, desde ese momento y hasta nuestros días se ha ido consolidando la cooperación y comunicación entre autoridades fiscales lo que se puede observar no sólo con la adhesión a la convención del creciente número de países a la Convención Multilateral, sino también del hecho de que en los últimos años los Estados han unido esfuerzos para desarrollar soluciones homogéneas ante los retos que se le presentan las administraciones fiscales.

Una de las organizaciones pioneras en el intercambio de experiencias entre las administraciones tributarias lo ha sido Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT que desde 1967 ha desempeñado un papel relevante en la cooperación entre administraciones tributarias, quien además ha colaborado con la OCDE, ONU, FMI y BM en el desarrollo de la asistencia internacional<sup>1047</sup>.

---

<sup>1046</sup> Cfr. Artículo 24 (2) de la Convención Multilateral en CONSEJO DE EUROPA; OCDE: Convención sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal enmendada por el Protocolo que entró en vigor el primero de junio 2011, cit., p. 12 Respecto a las facultades del órgano de coordinación vid. Infra. En este Capítulo, apartado 4.11 Organismo coordinador liderado por la OCDE: La necesidad de dotar de obligatoriedad a sus opiniones e integrar en su estructura a otros organismos internacionales como la ONU.

<sup>1047</sup> Sobre la Colaboración del CIAT con otras organizaciones internacionales “La globalización y las operaciones tributarias”: en *CIAT: Cincuenta años en el Quehacer Tributario de América Latina / 2017*, CIAT, 2017, pp. 101-ss, fecha de consulta 17 octubre 1977, en [https://www.ciat.org/Biblioteca/Publicaciones\\_CIAT/Libro\\_50\\_anos/2017\\_LB\\_50\\_es.pdf](https://www.ciat.org/Biblioteca/Publicaciones_CIAT/Libro_50_anos/2017_LB_50_es.pdf), señala: “Con el ánimo de generar herramientas que faciliten la efectiva implementación del intercambio de información, tanto la OCDE como el CIAT han colaborado mutuamente para elaborar sus respectivos manuales. Ambos manuales fueron publicados en el año 2006.” Citando las directrices marcadas por el G-20 “Solicitamos al Grupo de Trabajo ampliado sobre Impuestos y Desarrollo de la OCDE, ONU, FMI, BM y las organizaciones regionales tales como CIAT, ATAF y otras organizaciones pertinentes: (1) Identificar las principales limitaciones de capacidad que confrontan los países en desarrollo en sus sistemas tributarios y hacer recomendaciones para desarrollar capacidad a fin de (i) mejorar la eficiencia y transparencia de las AATT y (ii) fortalecer las políticas tributarias para expandir la base tributaria y combatir la elusión y evasión tributarias (Junio 2011); (2) Desarrollar una plataforma de gestión del conocimiento y promover la cooperación Sur-Sur para apoyar la capacidad de los países en desarrollo en lo que respecta los sistemas de política y AT. (Mediano plazo); (3) Examinar y difundir todas las acciones del G20 y las organizaciones internacionales para respaldar los sistemas tributarios en los países en desarrollo

del intercambio de experiencias entre los países

De esta manera se puede mencionar la herramienta de diagnóstico de evaluación de las administraciones tributarias denominada *Tax administration Diagnostic Assessment Tool* (TADAT) que fue diseñada para proveer de una evaluación objetiva en las buenas prácticas de áreas claves en el sistema tributario de un país. Esta institución es financiada por países desarrollados e instituciones que incluyen a la Comisión Europea, Alemania, el Fondo Monetario Internacional, Japón, Holanda, Noruega, Suiza, Reino Unido y el Banco Mundial<sup>1048</sup>.

Otras organizaciones que también apoyan la cooperación entre autoridades tributarias son CATA, CREDAF, IOTA, SGATAR, ATAF.

Ante el clima de cooperación internacional de los Estados a través de sus respectivas administraciones tributarias, se aconseja que cada país destine recursos para la creación de una autoridad especializada que se encargue tanto de atender las peticiones internacionales como de solicitar asistencia administrativa en materia fiscal, pues de esa manera se promoverá la especialización y la interacción entre este tipo de autoridades propiciando una mejor implementación de la cooperación administrativa, en los países Nórdicos por ejemplo existe una autoridad denominada “Tax West” que es la autoridad competente para prestar

---

(Junio 2011); (4) Establecer medidas objetivas para determinar el avance en el mejoramiento de la capacidad de los sistemas de AT de países menos desarrollados (Junio 2011); e (5) Identificar formas de ayudar a las EMN de los países en desarrollo mediante una efectiva transferencia de precios.” El autor señala que el CIAT ha promovido un ambiente de cooperación y confianza no sólo entre las administraciones tributarias sino entre organismos internacionales y sociedad civil, de esta manera refiere: “En este contexto, el CIAT ha sabido atender el mandato del G20, acompañando las prioridades, intereses y necesidades de sus países miembros y los esfuerzos desplegados por organizaciones internacionales y la sociedad civil; promoviendo a su vez un clima de cooperación mutua y confianza entre los actores involucrados en el referido mandato”

<sup>1048</sup> El sistema está diseñado para evaluar áreas clave de resultados de rendimiento o *performance outcome areas* (POAs) que cubren la mayoría de las funciones, procesos e instituciones de la administración tributaria. La evaluación de estas áreas de resultados de rendimiento se basa en 28 indicadores de alto nivel, cada uno de ellos construido de 1 a 4 dimensiones, que en conjunto suman 47 dimensiones de medición, con lo que se busca que TADAT sea una herramienta de diagnóstico integral pero a su vez administrable. Así se explica en: “TADAT - Tax Administration Diagnostic Assessment Tool”: pp. 1-ss, fecha de consulta 17 octubre 2018, en <http://www.tadat.org/overview/overview.html>.

asistencia mutua administrativa<sup>1049</sup>.

Por otra parte, debe resaltarse la importancia de la especialización y el alto grado de capacitación que deben poseer las autoridades administrativas y judiciales para implementar la cooperación internacional en materia administrativa, pues ello no sólo redundará en el estricto seguimiento de los procesos que hagan posible la ayuda internacional entre países, sino que además, propiciará que las autoridades al implementar los procedimientos y procesos correspondientes respeten los derechos de los contribuyentes.

Lo anterior, porque para hacer posible un efectivo respeto a los derechos de los contribuyentes no sólo basta el establecimiento de las normas idóneas para ello, sino además es necesario que las autoridades las conozcan y las apliquen correctamente, en este sentido el desempeño de las autoridades competentes que implementen la asistencia administrativa jugarán un papel fundamental en la validez de las medidas desarrolladas para el cobro de un crédito fiscal internacional, pero además desempeñará un rol relevante en un aspecto que es quizá el más sensible en la aplicación de la ayuda mutua como lo es el que no se deje en estado de indefensión al deudor tributario<sup>1050</sup>.

#### **4.8.9 La necesidad de identificar los activos del deudor desde la solicitud de asistencia en el cobro y la facultad del Estado requerido de autorizar la postergación de pago: como medios para agilizar el cobro de deudas fiscales extranjeras**

Además de los datos necesarios para verificar si la solicitud de asistencia cumple con los presupuestos de procedibilidad que se han analizado en apartados anteriores, es necesario

---

<sup>1049</sup> Vid. Supra. Capítulo 1. Apartado 1.10.2 Convenio celebrado entre Dinamarca, Finlandia, Islandia, Noruega y Suecia (Convenio Nórdico) concluido el 9 de noviembre de 1972.

<sup>1050</sup> En este rubro cobra importancia la reciente sentencia emitida por el TJUE que determinó la falta de respeto a los principios que rigen a las sanciones administrativas como lo era el notificar previamente al interesado la resolución por la que se le impuso había impuesto dicha sanción, derivaba en que el Estado requerido declinara una petición de asistencia para su cobro realizada con fundamento en la Directiva 2010/24/UE, al respecto *vid.* Sentencia de 26 de abril de 2018, *Eamonn Donnellan /The Revenue Commissioners*, C-34/17, ECLI:EU:C:2018:282.

que el Estado requirente indique los datos necesarios para identificar a la persona respecto a la cual se solicita la información; la autoridad o agencia que inició la solicitud de asistencia; así como la naturaleza del crédito fiscal, los componentes del mismo y los activos sobre los cuales puede recuperarse el crédito fiscal.

Los datos que permitan la identificación de la persona sobre la cual se solicita la información que puede ser el propio contribuyente o bien la persona a cargo de la planificación fiscal o cualquier otro intermediario que hubiere participado, sin que estén permitidas las expediciones de pesca o *fishing expedition* que son aquellas solicitudes que no tienen un objetivo concreto<sup>1051</sup>.

Además de indicar pormenorizadamente los datos del crédito fiscal a recaudar, es necesario que el Estado requirente mencione cualquier activo que conozca para cobrar con éste el crédito fiscal adeudado, situación que haría que la recaudación fuera más sencilla y ágil. No obstante, en el informe explicativo se indica que el Estado requerido no estará obligado a proporcionar dicha información cuando sólo pudiera obtenerla con “esfuerzos excesivos”<sup>1052</sup>.

El hecho de que se solicite al Estado requirente que proporcione la información de los activos sobre los cuales se podrá ejecutar la deuda tributaria, cobra relevancia en la actual era de intercambio de información, pues con los diversos instrumentos que permiten intercambiar información con relevancia tributaria de forma automática y previa solicitud, los Estados podrán identificar de forma más fácil en qué jurisdicción el deudor tributario tiene activos suficiente para cubrir el monto de sus adeudos fiscales<sup>1053</sup>.

La información que actualmente está disponible de forma inmediata es la financiera a

---

<sup>1051</sup> Así lo refiere el comentario 167 de la Convención Multilateral *vid.* OCDE; CONSEJO DE EUROPA: *Texto del Informe Explicativo...*, cit., p. 28.

<sup>1052</sup> *Vid.* comentario 171 de la Convención Multilateral en: OCDE; CONSEJO DE EUROPA: *Ibid.*

<sup>1053</sup> *Vid. Supra.* Capítulo 2. El fortalecimiento de los instrumentos de cooperación administrativa en materia fiscal y su influencia al servicio de la mejora de la recaudación.

través de la cual los Estados pueden conocer el balance de las cuentas bancarias o bien el valor de los intereses que tiene o que recibe una persona, lo que hace que éstos sean activos conocidos y sobre los cuales es sencillo y ágil cobrar los adeudos fiscales<sup>1054</sup>.

La Convención Multilateral pondera por una parte los activos sobre los cuales es más sencillo y rápido el cobro y por la requiere que el Estado solicitando identifique los activos conocidos sobre los cuales se deberá realizar el cobro del crédito fiscal, por lo que es los activos que más encajan con esa descripción son los financieros<sup>1055</sup>.

Por otra parte, la Convención Multilateral prevé la posibilidad de que el Estado requerido pueda autorizar el diferimiento del pago o el pago en parcialidades si su legislación o práctica administrativa lo permite, siempre que informe previamente al Estado requirente<sup>1056</sup>.

Esta disposición sigue el principio establecido en el artículo 11 de la Convención Multilateral por el cual la legislación empleada para el cobro de los créditos fiscales es la del Estado requerido, sin que el Estado requirente se pueda oponer al otorgamiento de esta autorización, pues el artículo 16 que la regula, sólo impone la obligación de informarle sobre el diferimiento del pago.

---

<sup>1054</sup> Sobre la información financiera que se debe intercambiar *vid.* OECD: *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters, Second Edition*, 2a, pp. 1-ss, fecha de consulta 23 octubre 2018, en [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/standard-for-automatic-exchange-of-financial-account-information-in-tax-matters-second-edition\\_9789264267992-en](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/standard-for-automatic-exchange-of-financial-account-information-in-tax-matters-second-edition_9789264267992-en).

<sup>1055</sup> Vid. *Supra*. En este Capítulo, apartado 4.8.7 Excepciones a la obligación de prestar asistencia.

<sup>1056</sup> Cfr. Artículo 16 de la Convención Multilateral en CONSEJO DE EUROPA; OCDE: Convención sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal enmendada por el Protocolo que entró en vigor el primero de junio 2011, cit., p. 8.

#### **4.8.10 La necesidad de establecer en la Convención Multilateral reglas sobre la competencia de los Estados para resolver impugnaciones en el procedimiento de asistencia en el cobro**

No se prevé en la Convención Multilateral alguna cláusula específica sobre las impugnaciones que pudieran suscitarse en contra de actos del Estado requerido y requirente, sin embargo, conforme a la regla general establecida en el artículo 11, se infiere que las impugnaciones respecto de las medidas para cobrar créditos fiscales se realizarán en el Estado requerido<sup>1057</sup>.

Por otra parte, las impugnaciones respecto a los demás aspectos de la deuda tributaria como pueden ser el origen, determinación, plazos de prescripción del crédito serán solventadas en el Estado requirente, en este sentido cabe recordar que el hecho de que el artículo 11 (2) establezca que a menos que las partes acuerden lo contrario sólo se podrá asistir en el cobro de créditos fiscales que no sean impugnados trata de prevenir cualquier impugnación sobre tales actuaciones.

Consideramos que para agilizar los procedimientos de asistencia en el cobro es necesario que en la Convención Multilateral se establezcan reglas claras que definan las competencias de los Estados para resolver las impugnaciones que los obligados tributarios interpongan durante los procedimientos de asistencia en el cobro. Estas disposiciones además de simplificar la asistencia en el cobro darían certeza jurídica a los obligados tributarios a la hora de interponer los medios de defensa correspondientes.

---

<sup>1057</sup> Artículo 11 de la Convención Multilateral en CONSEJO DE EUROPA; OCDE: Convención sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal enmendada por el Protocolo que entró en vigor el primero de junio 2011, cit., p. 6.

#### **4.8.11 Medidas precautorias: un medio para garantizar el pago de las deudas tributarias hasta que los medios de defensa se resuelvan en definitiva**

La Convención también prevé la posibilidad de implementar medidas precautorias para asegurar el pago de la deuda tributaria sobre la cual se solicita cooperación, que pueden ser efectuadas cuando el crédito fiscal aún no reúne los requisitos de procedibilidad para su cobro, tales como que aún no se hubiere emitido el título que permita su exigibilidad o bien cuando éste se encuentre en la fase de impugnación<sup>1058</sup>.

En principio la posibilidad de establecer medidas precautorias para recaudar un crédito tributario deben estar previstas tanto en la legislación del Estado requirente como del Estado requerido, pues de otro modo no se podrían realizar. Generalmente, las legislaciones de los Estados prevén esta posibilidad pero si excepcionalmente, estas medidas, no se pudiera realizar en el país requirente tampoco podrían implementarse en el Estado requerido porque serían contrarias a la legislación del Estado mencionado en primer lugar y viceversa<sup>1059</sup>.

---

<sup>1058</sup> Vid. el artículo que regula las medidas precautorias es el 12 de la Convención Multilateral en CONSEJO DE EUROPA; OCDE: Convención sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal enmendada por el Protocolo que entró en vigor el primero de junio 2011, cit., p. 7 Este artículo no fue modificado con el Protocolo que entró en vigor en primero de junio de 2011, por lo que nos referimos a los autores que han interpretado a este artículo desde su creación. En este sentido señala MORGAN, V.: “Mutual administrative assistance in tax matters”, *Asian-Pacific tax and investment bulletin*, vol. 7, 5, 1989, p. 2010, que el Estado requerido podrá tomar medidas precautorias con vistas a recuperar el impuesto, si así es requerido incluso si la deuda esta siendo impugnada o si aún no es ejecutable en el Estado requirente. En sentido similar señala PROSS, A.; RUSSO, R.: *The amended Convention...*, cit., p. 363 Asimismo, enfatiza SAINT-AMANS, P.; RUSSO, R.: *Amending Protocol Strengthens...*, cit., p. 1063, que las medidas precautorias pueden tomarse incluso si no es posible aún solicitar asistencia en la recaudación. Recordemos que para solicitar la asistencia en la recaudación se deben reunir los requisitos de procedibilidad analizados en el apartado 0 4.8.2 Presupuestos para prestar asistencia. El concepto de medidas precautorias ha sido explorado en el Capítulo 4 apartado 0 3.10 Medidas cautelares para asegurar el pago. Por su parte GRAU RUIZ, A.: *La cooperación internacional...*, cit., p. 118, señala: “La habilitación a las autoridades tributarias para que puedan adoptar medidas cautelares cobra especial importancia a la hora de hacer eficaz asistencia mutua en materia de recaudación convencional y comunitaria.”

<sup>1059</sup> Lo anterior se desprende del contenido del artículo 21 (2) (a) que prevé: “A excepción de lo previsto en el Artículo 14, lo dispuesto en esta Convención no será interpretado en el sentido de imponer al Estado requerido la obligación de: (a) llevar a cabo medidas contrarias a su legislación interna o práctica administrativa, o a la legislación o práctica administrativa del Estado requirente. (...)” Al respecto GARCÍA PRATS, A.: *Asistencia mutua internacional...*, cit., p. 1282, señala que el artículo 27 del Modelo Convenio de

No se establecen requisitos específicos para que el Estado requirente solicite la asistencia para tomar medidas precautorias para asegurar el pago del crédito fiscal, pues ello dependerá de las leyes domésticas tanto del Estado requerido como del Estado requirente, sin embargo, sí se establece que las mismas se solicitarán con el fin de obtener “un monto de impuesto”, lo que significa que en todos los casos la cuantificación del impuesto debe estar determinada previamente<sup>1060</sup>.

Las medidas precautorias son un poderoso instrumento que permiten asegurar el pago del crédito fiscal antes de que los bienes del contribuyente desaparezcan, debido a que generalmente las impugnaciones de las deudas tributarias tardan mucho tiempo en resolverse definitivamente, por lo que los activos de los contribuyentes podrían desaparecer o deslocalizarse del Estado que está tratando de recuperar el crédito<sup>1061</sup>.

---

la OCDE tomó la misma estructura que el contenido en el Convenio multilateral del Consejo de Europa y de la OCDE, cuando afirma “el artículo 27.4 del modelo de convenio supedita la aplicación de dicha modalidad de asistencia a los siguientes requisitos. Un Estado contratante pueda solicitar la adopción de medidas cautelares por parte del otro Estado en relación con las deudas tributarias respecto de las cuales podría adoptar medidas cautelares conforme a su propia normativa interna. El otro Estado deberá adoptar las medidas cautelares previstas en su propia normativa previa solicitud del Estado requirente, siempre que se permita la adopción de dichas medidas cautelares en relación con dicha deuda, atendiendo a sus circunstancias, como si fueran una deuda propia, a no ser que pueda alegar las causas de exclusión de la prestación de asistencia previstas con carácter general el artículo 27.8, Las circunstancias del artículo 27.7, y con las condiciones del artículo 27.5 analizadas todas ellas anteriormente. Se adopta con ello la misma estructura y contenido que el previsto por el convenio multilateral del Consejo de Europa y de la OCDE (12, 19 y 21).”

<sup>1060</sup> El comentario 124 de la Convención Multilateral así lo explican. *Vid.* OCDE; CONSEJO DE EUROPA: *Texto del Informe Explicativo...*, cit., p. 20 “Este artículo no define todas las condiciones que se requieren para tomar medidas precautorias, ya que estas pueden variar entre un Estado y otro. La Convención reconoce esta situación, pero establece una condición que debe cumplirse en todos los casos, y se trata del requisito de que el monto del impuesto sea determinado de antemano, aunque sea de manera provisional o parcial.” Coinciden en que el monto del crédito asistido debe estar determinado previamente PROSS, A.; RUSSO, R.: *The amended Convention...*, cit., p. 363.

<sup>1061</sup> Los contribuyentes en ejercicio de su derecho a la tutela judicial efectiva impugnan las deudas tributarias determinadas por la administración tributaria, lo que hace que la administración tributaria no pueda recaudar esos créditos hasta en tanto se resuelvan los medios de defensa ejercitados, ello aunado al creciente número de impugnaciones que debe ser resuelto por el mismo número de ponentes hace que un crédito tributario sea ejecutable en definitiva, después de mucho tiempo. Al respecto LAGO MONTERO: “Del estado actual de la litigiosidad y sus causas determinantes. La escasa mutabilidad de los factores que la generan”, en *Litigiosidad tributaria: estado, causas y remedios*, obra colectiva por él dirigida, Aranzadi, Navarra, 2018, p. 28, refiere: “El análisis de los datos de esta última década muestra que índice de



Las medidas precautorias constituyen una acción fácil y rápida de tomar para evitar que los activos del contribuyente desaparezcan en tanto la resolución de la autoridad se vuelve ejecutable o bien se agotan los medios de defensa, pues través de éstas medidas se podrían embargar o congelar activos del contribuyente para asegurar el pago del crédito fiscal hasta en tanto sea determinado en definitiva y/o finalicen las impugnaciones que impiden su ejecución definitiva<sup>1062</sup>.

Es aquí en donde cobra especial relevancia el intercambio de información, pues a través del estándar global de intercambio automático de información se pueden conocer los saldos de las cuentas bancarias de los contribuyentes y a través del intercambio de información bilateral se puede conocer los activos que posee un deudor tributario, con los cuales es posible recaudar las deudas tributarias que no pueden cobrarse en el Estado en el que surgieron.

#### **4.9 Cláusula de la nación más favorecida y el establecimiento de la cooperación administrativa más amplia**

Se establece que las formas de asistencia establecidas en la Convención no restringirán ni serán limitadas por las que estuvieran contenidas en los acuerdos existentes ni los que se celebren en un futuro, en otros acuerdos celebrados entre las partes o en otros instrumentos relacionados con la cooperación en materia tributaria<sup>1063</sup>.

---

litigiosidad se ha duplicado prácticamente en el quinquenio de 2011-2015 respecto de su predecesor 2006-2010, siendo el promedio de asuntos del último quinquenio medido de 2011-2015 de 190.113 reclamaciones interpuestas y 190.095 resueltas. Y como no ha aumentado al mismo ritmo el número de resoluciones, nada despreciable. Ello se debe sin duda, a que el número de ponentes no ha cambiado apreciablemente. Siguen siendo los mismos ponentes prácticamente, en torno a 250, en el conjunto de los tribunales económico-administrativos. Y si atendemos a los funcionarios adscritos, observamos que es menguante el personal de apoyo, que ha disminuido de 587 a 424 desde 2004 hasta 2015.”

<sup>1062</sup> Así se indica en el comentario 123 de la Convención Multilateral en: OCDE; CONSEJO DE EUROPA: *Texto del Informe Explicativo...*, cit., p. 20. En el mismo sentido también señalan MORGAN, V.: *Mutual administrative assistance in tax matters...*, cit., p. 211 y DANIELS, A. H. M.: “Council of Europe/OECD Convention on mutual administrative assistance in tax matters”, p. 108, relativo a la posibilidad de que a través de las medidas precautorias se embarguen o congelen los activos de los contribuyentes.

<sup>1063</sup> Así lo establece el artículo 27 en CONSEJO DE EUROPA; OCDE: Convención sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal enmendada por el Protocolo que entró en vigor el primero de junio

El objetivo de la convención es el establecer la cooperación administrativa lo más amplia posible, por lo cual contempla que cuando otros instrumentos internacionales celebrados por las partes establezcan una de las formas de asistencia administrativa regulada en la convención multilateral, los Estados erigirán el instrumento más eficaz para implementar éste tipo de cooperación internacional<sup>1064</sup>.

En este sentido, en la práctica serán las autoridades competentes quienes erigirán el instrumento internacional que contemple una mejor forma de asistencia en la recaudación, sin embargo, esa elección no puede ser tomada de forma discrecional sino que tales autoridades están obligadas a fundar y motivar el porqué de su decisión de en elegir uno u otro instrumento internacional, de esta manera los contribuyentes tendrán la certeza legal de cual instrumento es el que se aplica en su esfera jurídica teniendo así la posibilidad de verificar su correcta implementación<sup>1065</sup>.

---

2011, cit., p. 13.

<sup>1064</sup> Así lo establece el comentario 266 en: OCDE; CONSEJO DE EUROPA: *Texto del Informe Explicativo...*, cit., p. 48 “266. Debido a que el propósito de la Convención se centra en fomentar la cooperación internacional en materia tributaria, vale la pena asegurar que cuando dos o más Estados son partes de esta Convención y de otros instrumentos o acuerdos con disposiciones en este ámbito, se utilice el instrumento más eficaz en cada situación. Así, este párrafo contempla que ‘las posibilidades de asistencia contempladas en esta Convención, no restringen, ni se restringen por aquellas contenidas en los acuerdos internacionales existentes o futuros, en otros acuerdos celebrados entre las Partes interesadas, o en otros instrumentos relacionados con la cooperación en asuntos fiscales’” En sentido similar se han pronunciado GRAU RUIZ, M. A.: “Convention on mutual administrative assistance in tax matters and Community rules: how to improve their interaction?”, *EC tax review*, vol. 15, 4, 2016, p. 199. En sentido similar señala DANIELS, A. H. M.: *Council of Europe/OECD Convention on mutual administrative assistance in tax matters...*, cit., p. 110. Analizando el protocolo que modificó la Convención Multilateral en 2010 coinciden con la misma interpretación: SAINT-AMANS, P.; RUSSO, R.: *Amending Protocol Strengthens...*, cit., p. 1068; PROSS, A.; RUSSO, R.: *The amended Convention...*, cit., p. 365.

<sup>1065</sup> En el mismo sentido se pronuncia: GRAU RUIZ, M. A.: *Convention on mutual administrative assistance in tax matters and Community rules: how to improve their interaction?...*, cit., p. 196. Por su parte FALCÓN Y TELLA, R.; PULIDO GUERRA, E.: *Derecho fiscal...*, cit., p. 208, considera que “El artículo 27 del Convenio Multilateral establece que las posibilidades de asistencia en el reguladas ‘no limitan ni se ven limitadas por las derivadas de cualquier acuerdo internacional o cualquier disposición que exista, o puedan existir entre las partes afectadas, O cualquier otro instrumento que se refiera a la cooperación en materia fiscal’. Con ello quiere decirse que cuando existan varios sistemas de asistencia mutua entre dos estados, por ejemplo el previsto en un CDI Y el previsto en el convenio multilateral, el Estado requirente puedes coger el que le parezca más apropiado para las necesidades del caso concreto.”

En ese contexto, no será posible aplicar simultáneamente dos o más instrumentos internacionales para solicitar asistencia en la recaudación, sino que deben emplearse por separado los acuerdos que los Estados cooperantes hubieran celebrado para tal fin<sup>1066</sup>.

La Convención Multilateral surgida en 1988 establecía que los Estados miembros de la Unión Europea que formaran parte de la Convención Multilateral se regirían por sus propias disposiciones legales comunitarias, por lo que si la convención establecía alguna forma de asistencia más amplia que la establecida en los Estados miembros de la Comunidad Europea no se podrían beneficiar de la misma, pues tendrían que aplicar su normativa comunitaria. Sólo en caso de que no hubiera previsión al respecto se aplicaría la Convención Multilateral<sup>1067</sup>.

En la modificación de la Convención Multilateral realizada mediante protocolo que entró en vigor en 2011, a petición de la Unión Europea, se eliminó la cláusula analizada previamente, de manera que los Estados miembros pueden elegir entre los aplicar la Convención Multilateral cuando establezca una cooperación administrativa mas amplia, en vez de aplicar las normas que rigen a la Unión Europea<sup>1068</sup>.

---

<sup>1066</sup> Al respecto señala GRAU RUIZ, M. A.: *Convention on mutual administrative assistance in tax matters and Community rules: how to improve their interaction?...*, cit., p. 199, la certeza legal para los contribuyentes es en este momento se tutela a través de la exclusiva aplicación de uno u otro conjunto de normas, sin embargo señala que en un futuro podría ser posible combinar apropiadamente normas compatibles en procedimientos claros.. Así refiere que en solicitudes simultaneas enviadas a diferentes Estados, pueden utilizarse diferentes instrumentos legales para solventar un caso específico. Por su parte FALCÓN Y TELLA, R.; PULIDO GUERRA, E.: *Derecho fiscal...*, cit., pp. 208-209, apunta que lo que no cabe es utilizar varios instrumentos simultáneamente para resolver un mismo caso.

<sup>1067</sup> En el mismo sentido lo explica GRAU RUIZ, M. A.: *Convention on mutual administrative assistance in tax matters and Community rules: how to improve their interaction?...*, cit., p. 199. Además la autora en su obra: “Mutual Assistance for the Collection of Tax Claims”, *Intertax*, vol. 28, 6-7, 2000, p. 244, había propuesto como una medida para expandir la asistencia en la recaudación el establecer en todos los convenios la cláusula de la nación más favorecida.

<sup>1068</sup> Así lo establece el segundo párrafo del artículo 27 en CONSEJO DE EUROPA; OCDE: Convención sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal enmendada por el Protocolo que entró en vigor el primero de junio 2011, cit., p. 13. Por su parte el informe explicativo explica el motivo de la modificación de la norma de la siguiente manera: “269. A solicitud de la Unión Europea y sus Estados miembros, la Convención se enmendó en 2010 para aclarar las relaciones entre esta Convención y las reglas de asistencia administrativa en materia tributaria vigentes o que podrían entrar en vigor en el futuro entre

#### **4.10 La protección de las personas: la remisión a la legislación interna para su implementación**

En cuanto a la protección de las personas la disposición no se modificó por lo que se sigue estableciendo que ninguna disposición de la Convención Multilateral afectará los derechos y salvaguardas a favor de las personas, de acuerdo con la legislación o práctica administrativa del Estado requerido<sup>1069</sup>.

La convención continúa con su tendencia de remitir a la legislación interna de cada uno de los Estados miembros. Con lo cual la responsabilidad de establecer las normas de protección de los mismos queda en manos de cada uno de los Estados que firmen la Convención. Esta forma de protección de los derechos de los contribuyentes ha sido criticada pues se consideran que aún está pendiente y constituye quizá el punto más débil de la Convención<sup>1070</sup>.

En virtud de que el desarrollo de la asistencia mutua indica que será a través de instrumentos multilaterales es muy importante que la protección de los derechos de los contribuyentes alcance un conceso mundial a fin de establecer un mínimo de derechos con

---

dichos Estados: las Partes que son Estados miembros de la Unión Europea podrán aplicar en sus relaciones mutuas, las posibilidades de asistencia que contempla la Convención mientras permitan una cooperación más amplia que las posibilidades que ofrecen las reglas aplicables de la Unión Europea. Se entiende que esta disposición sólo se aplica entre Estados Miembros de la Unión Europea y de ninguna manera perjudicarán la aplicación de la Convención entre Estados Miembros de la Unión Europea y otras Partes de la Convención.” En sentido similar refiere SAINT-AMANS, P.; RUSSO, R.: Amending Protocol Strengthens..., cit., p. 1068 que esta provisión sólo aplica a los Estados miembros en su relaciones mutuas sin que perjudique de alguna manera las relaciones entre un Estado miembro de la Unión Europea y otros Estados parte de la Convención Multilateral. En el mismo sentido se ha pronunciado PROSS, A.; RUSSO, R.: The amended Convention..., cit., p. 365.

<sup>1069</sup> Artículo 21 (1) Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal.

<sup>1070</sup> SACCHETTO, C. “La colaboración internacional en materia tributaria”, *Boletín de Fiscalidad internacional* Boletín de Fiscalidad internacional núm. 15 (1998), Pág. 7. En el mismo sentido L.A. Martínez Giner, “La ‘multilateralización’ de la Cooperación Administrativa en Materia Fiscal Avances en el Convenio OCDE-Consejo de Europa sobre Asistencia Administrativa”, *Crónica tributaria* núm. N° Extra 2 (2012), Pág. 37.

los que deben contar los gobernados cuando sean objeto de alguna forma de cooperación internacional por alguna jurisdicción o país de tal manera que no quede a discreción de estos el grado en que un contribuyente podrá ejercer su derecho de defensa.

#### **4.11 Organismo coordinador liderado por la OCDE: La necesidad de dotar de obligatoriedad a sus opiniones e integrar en su estructura a otros organismos internacionales como la ONU**

Destaca en la Convención Multilateral el establecimiento de un organismo coordinador bajo el liderazgo de la OCDE cuyas funciones, entre otras, serán las de revisar la implementación y el desarrollo de la Convención para lo cual puede emitir opiniones respecto a la interpretación de la Convención a requerimiento de alguno de los Estados partes, y llevar el registro de los acuerdos mutuos a los que lleguen las autoridades competentes cuando surjan dudas o dificultades entre ellas respecto a la implementación o interpretación de la Convención<sup>1071</sup>.

Si bien el órgano de coordinación no tiene facultades para resolver las controversias que se susciten entre los Estados requerido y requirente en la interpretación e implementación de la convención, destaca que se le haya atribuido la función de emitir opiniones respecto a la interpretación de la Convención que sin duda ayudarán a resolver las diferencias que se susciten entre las partes<sup>1072</sup>.

---

<sup>1071</sup> El artículo 24 (3) (4) (5) (6) definen las competencias del órgano de coordinación. Vid. en CONSEJO DE EUROPA; OCDE: Convención sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal enmendada por el Protocolo que entró en vigor el primero de junio 2011, cit., p. 12 .Al respecto GARCÍA PRATS, A.: Derecho Procesal Internacional..., cit., p. 1663, destaca las atribuciones del órgano de coordinación señalando: “Especial interés cobra el convenio multilateral y asistencia administrativa en materia tributaria en el que se prevé un órgano de coordinación que no solamente verifica el correcto desarrollo y aplicación del convenio por parte de los estados firmantes, sino que además asume funciones de órgano asesor proponiendo acciones que supongan un avance para la consecución de los objetivos generales del convenio, y foro de debate para el estudio de métodos y procedimientos que incremente la cooperación internacional, recomendando incluso revisiones o modificaciones al Convenio.”

<sup>1072</sup> En el Informe explicativo de la Convención Multilateral se aclara que la opinión que emita el organismo coordinador será planteada de forma general en relación con la interpretación y aplicación de la Convención Multilateral sin que se relacione con las diferencias que se presenten entre las autoridades de

La Convención Multilateral ni su Informe explicativo se pronuncian sobre el efecto vinculante que tienen las opiniones del órgano coordinador para las autoridades competentes, lo cual podría ser fundamental para que éstas pudieran llegar a un acuerdo mutuo, en este sentido podemos concluir que si bien la Convención Multilateral ha dado un paso importante en el establecimiento de un organismo internacional que lidere la aplicación de la asistencia administrativa tributaria, aún queda mucho por hacer.

Se reconoce que no es un aspecto sencillo el otorgar de manera clara y precisa obligatoriedad a las opiniones que emita el órgano coordinador pues se le dotaría de una facultad supranacional, sin embargo, si los Estados no pueden ceñirse a sus propias determinaciones la existencia de este cuerpo puede ser obsoleta, por lo cual es necesario que doten de facultades que lo fortalezcan a fin de que pueda contribuir en la resolución de los desacuerdos que se planteen de manera fundada y ágil antes de llegar instancias internacionales que harían a la cooperación internacional menos rápida y mas compleja.

Por otra parte, llama la atención que el único cuerpo internacional que puede apoyar a los Estados en el desarrollo de las funciones del órgano coordinador sea la OCDE, esta disposición tenía su lógica cuando la Convención Multilateral se creó pues recordemos que la misma estaba abierta únicamente a la firma de los países de miembros de la OCDE y aunque también se establecía la participación de los miembros de la Unión Europea, se excluía su participación en la cooperación entre los países integrantes de este bloque

---

dos o más Estados, pues dicho órgano no tendrá la función de dirimir controversias. Así se señala en el párrafo 240 del OCDE; CONSEJO DE EUROPA: *Texto del Informe Explicativo...*, cit., p. 41. “El organismo coordinador también debería estar en posibilidad de asistir a las Partes al emitir su opinión sobre cuestiones de aplicación o interpretación de las disposiciones de la Convención. Estas preguntas deberían ser, en principio, de carácter general y no relacionarse con disputas específicas que podrían presentarse entre dos Partes; el organismo coordinador no será establecido como maquinaria para la resolución de disputas, que deberán resolverse ya sea por mutuo acuerdo entre los Estados involucrados (párrafo 5 del presente artículo), o en el marco de otros instrumentos internacionales. Por ejemplo, el Convenio Europeo de 1957 para el arreglo amistoso de controversias (ETS núm. 23). A fin de garantizar la congruencia en la aplicación y la interpretación de la Convención, estas opiniones pueden hacerse públicas en caso de resultar conveniente. A fin de actuar con eficiencia, el organismo coordinador necesitará recabar información de las Partes y otras fuentes acerca de la experiencia obtenida en la aplicación y la interpretación de los convenios de asistencia mutua.

económico<sup>1073</sup>.

Sin embargo, tal norma ya no hace sentido después de su modificación por protocolo que entró en vigor en 2011, en donde como se ha mencionado en líneas anteriores su objetivo fue abrir la posibilidad de que todos los Estados no miembros de la OCDE y del Consejo de Europa pudieran acceder a los altos estándares de asistencia administrativa tributaria de la Convención.

Por lo cual, sugerimos que el órgano de coordinación cuente con el apoyo de otros organismos internacionales que representen los intereses de todos los Estados que han firmado la Convención y en este sentido, especial importancia tiene la intervención de un cuerpo que represente las voces de los países en desarrollo a quienes se pretendió beneficiar con la actualización de la Convención<sup>1074</sup>.

El organismo al que se le ha designado esta tarea es la ONU quien debería activamente solicitar su intervención en este tipo de foros internacionales en los que antes no estaban admitidos a participar los países en desarrollo, lo cual es un tema cada vez más urgente si se toma en consideración el creciente número de países que se ha adherido a la Convención Multilateral y que ha creado la necesidad de que los países en desarrollo platen sus intereses con el soporte de un organismo internacional dotado de expertos que les ayuden ser parte activa de la Convención<sup>1075</sup>.

---

<sup>1073</sup> Vid. *Infra*. Capítulo 4. Apartado 4.9 Cláusula de la nación más favorecida y el establecimiento de la cooperación administrativa más amplia.

<sup>1074</sup> Por su parte BAKER, P. Y OTROS: *International Assistance in...*, cit., pp. 1-ss, coinciden en que el objetivo de la Convención fue el permitir que los países en desarrollo tomaran ventaja de la creciente ambiente de cooperación internacional, para lograrlo se debía adoptar un principio de flexibilidad, así como tomar en consideración las situaciones asimétricas. En el mismo sentido apunta SAINT-AMANS, P.; RUSSO, R.: *Amending Protocol Strengthens...*, cit., p. 1059 También resalta KEINIGER, W. C.: *Argentina signed the OECD's Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters...*, cit., p. 5, que dentro de los motivos de la OCDE para actualizar la Convención se encontraba el hacer más fácil que los países en desarrollo se beneficiaran del nuevo ambiente de cooperación fiscal.

<sup>1075</sup> Sobre el importante papel que desempeña la ONU en la representación de los intereses de los países en desarrollo *vid.* VAN KOMMER, V.: *Norms and Policy Setting, Identification of Gaps, and Exploration of*

#### **4.12 Cambios en materia de intercambio de información de la Convención Multilateral: su impacto en la asistencia en cobro de créditos fiscales**

No obstante que el objeto de estudio de esta investigación es la asistencia en el cobro de créditos fiscales en el siguiente apartado analizaremos las disposiciones relativas al intercambio de información que fue el principal motivo por el cual esta convención se actualizó y se abrió a firma de todos los países con la finalidad de que la comunidad mundial se viera beneficiada con esta forma de cooperación internacional e indirectamente de la ayuda para cobrar créditos fiscales extranjeros.

Para alinear el intercambio de información a los estándares internacionales, se incluyeron en la Convención Multilateral los lineamientos que desde 2005 se habían introducido en el artículo 26 del Modelo Convenio de la OCDE y que tuvieron como base los desarrollos alcanzados en materia de intercambio de información hasta ese momento, como los Acuerdos de Intercambio de Información Tributaria (*Tax Information Exchange Agreements*) en adelante TIEA y el reporte mejorando el acceso a la información bancaria para efectos fiscales (“*Improving Access to Bank Information for Tax Purposes*”), el objetivo de dichas reformas fue el reflejar la experiencia ganada en la implementación del intercambio de información a través de convenios bilaterales en la que no sólo era importante el firmar los acuerdos en esa materia sino que además debía asegurarse que los mismos hicieran posible un efectivo intercambio de información<sup>1076</sup>.

---

*Opportunities for Creating Greater Synergies in respect of Technical Assistance in Tax Matters...*, cit., pp. 1-ss; MCLNTYRE, M.: *Options for Greater International Coordination and Cooperation in the Tax Treaty Area...*, cit., pp. 250-ss. Por su parte LANG, M.; PISTONE, P.; RUST, A.; SCHUCH, J.; STARINGER, C.: “Chapter 1: The Relevance of the Commentaries on the OECD and UN Models for the Interpretation of the UN Model”, en *The UN Model Convention and its relevance for the global tax treaty network*, Online books, IBFD, Amsterdam, 2017 (European and International tax law and policy series), pp. 1-ss, enfatizan la importancia de la ONU (en el desarrollo del Modelo convenio de doble imposición) ante el movimiento de las inversiones entre países desarrollados y en desarrollo.

<sup>1076</sup> Las modificaciones introducidas en el artículo 26 del Modelo Convenio de la OCDE y que han servido



#### 4.12.1 El uso de la información tributaria al nivel más amplio posible

Dentro de las normas que se reformaron se encuentra el artículo 4, que regula las previsiones generales de la Sección I, relativa al intercambio de información, de esta manera, se delimita el tipo de información que se intercambiara para establecer que será cualquiera que sea *previsiblemente relevante* para la administración o aplicación de su legislación interna con respecto a los impuestos comprendidos en la convención<sup>1077</sup>.

El artículo 4.1 ya establecía desde su redacción en 1988 la posibilidad de intercambiar información “previsible relevante” (*foreseeably relevant*), en contraste con el artículo 26 del Modelo Convenio de la OCDE, que hasta 2005 establecía el intercambio de informaciones “necesarias”<sup>1078</sup>.

Como lo hemos analizado en un epígrafe anterior, en el comentario 4 primer párrafo del Artículo 26 del Modelo Convenio de la OCDE, se dijo que la modificación al párrafo 26.1 que sustituyó la frase “necesarias” por “previsible relevante”, no tuvo la intención de modificar el artículo en sustancia, sino el ajustar su redacción a la previsión contenida en los TIAE<sup>1079</sup>.

---

de base para actualizar otros instrumentos internacionales se ha analizado en detalle en un epígrafe anterior. *Vid. Supra. Capítulo 2. Apartado 2.3.1 Artículo 26 del Modelo Convenio de la OCDE y artículo 26 del Modelo Convenio de la ONU: un presupuesto necesario para la asistencia en el cobro de créditos fiscales.*

<sup>1077</sup> Artículo 4.1 del Modelo Convenio “1. Las Partes intercambiarán cualquier información, en particular de la forma prevista en esta sección, que sea *previsiblemente relevante* para la administración o aplicación de su legislación interna con respecto a los impuestos comprendidos en esta Convención.” Énfasis añadido. CONSEJO DE EUROPA; OCDE: *Convención sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal enmendada por el Protocolo que entró en vigor el primero de junio 2011*, cit., p. 4.

<sup>1078</sup> *Cfr.* Art. 4.1 “1. Las Partes intercambiarán cualquier información, en particular de la forma prevista en esta sección, que sea *previsiblemente relevante* para la administración o aplicación de su legislación interna con respecto a los impuestos comprendidos en esta Convención.”

<sup>1079</sup> *Vid. Supra. Capítulo 2, apartado 2.3.1.3 información previsiblemente relevante (2005 y 2012).* También *cfr.* Párrafo 4.1 de los Comentarios al Modelo Convenio de la OCDE en *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*: p. 37. De acuerdo con el Comentario precitado la

A pesar de esa aclaración, también se ha interpretado que tal cambio sí habría implicado una modificación al contenido material del artículo porque sí existiría una diferencia entre información necesaria e información relevante, en donde la información necesaria implica una situación subjetiva fuerte que configura la realización de un hecho lesivo para el Estado, no obstante, información relevante evoca una situación jurídica subjetiva débil, meramente instrumental que no prejuzga sobre el daño al fisco de cada Estado<sup>1080</sup>. Si esto fuera así, cabría decir que desde 1988 la Convención Multilateral se adelantó incluso a la redacción de los TIAE al establecer el intercambio de información “previsible relevante”.

Por su parte el informe explicativo del Convenio le da otra connotación a la expresión “previsible relevante”, pues establece que ésta tiene como finalidad contemplar el intercambio de información en materia tributaria al nivel más amplio posible sin que ello implique que pueden realizar libremente “expediciones de pesca” (*fishing expeditions*) o solicitar información que sea difícil considerar como relevante.

Esto es, la OCDE sin cambiar la redacción de la frase “previsible relevante” del párrafo 1, del artículo 4 de la Convención Multilateral le da una connotación diferente a la que tenía. Llama la atención que cuando este organismo internacional sí modificó el artículo

---

modificación al párrafo 1 que sustituyó la frase “necesarias” por “previsible pertinente”, no tuvo la intención de modificar el artículo en sustancia, sino el ajustar su redacción con la norma contenida en los Acuerdos de Intercambio de Información Tributaria (Tax Information Exchange Agreements TIAE). En sentido similar MACHANCOSES GARCÍA, E.: *El intercambio de información entre Administraciones en Materia Tributaria*, IEF, Madrid, 2018, pp. 1-ss, señala que la modificación de la expresión información perdiblemente pertinente que no trata de alterar en ningún caso la naturaleza de la información y que su finalidad es únicamente aclarar su significado. “En 2005 se introducen dos modificaciones al apartado primero. Por un lado, la expresión «información previsiblemente pertinente» sustituye a la anterior «informaciones necesarias» y, por otro lado, se incluye la expresión «para administrar y exigir lo dispuesto en la legislación nacional» en lugar de la anterior «para aplicar lo dispuesto...en el derecho interno». Sin embargo, las nuevas expresiones no tratan de alterar en ningún caso la naturaleza de la información sino que tiene por finalidad únicamente despejar dudas sobre su verdadera interpretación. Por tanto, la dicción anterior o posterior al 2005 en este sentido no altera el estándar de intercambio de información entre los Estados contratantes.”

<sup>1080</sup> Cfr. ROSEMBUJ, T. *Intercambio internacional de información tributaria*, Ediciones Universitat de Barcelona, Barcelona 2004, págs. 15-18 y 47-48.

26 del Modelo Convenio de la OCDE de información necesaria a previsible, estableció que el sentido de la frase modificada conservaba el mismo significado. Consideramos que en el caso de la Convención Multilateral la OCDE no podía modificar esa frase porque la misma se ajustaba a la expresada en los TIEA y al artículo 26, sin embargo, aquí sí era importante aclarar que el objeto del intercambio de información contemplado en Convención Multilateral era prestarse al nivel más amplio posible, esto porque antes de su modificación la asistencia en materia de intercambio de información se encontraba claramente limitada<sup>1081</sup>.

#### **4.12.2 Limitación del intercambio de información a los impuestos comprendidos en la Convención Multilateral**

No obstante que los comentarios al artículo 4 de la Convención Multilateral establecen que el objeto de la modificación de tal artículo fue ajustarlo al estándar de intercambio de información más amplio, el uso de la información intercambiada está limitada a los impuestos comprendidos en la Convención<sup>1082</sup>.

---

<sup>1081</sup> Cfr. Con el artículo 4 de la Convención Multilateral vigente en 1988 en Explanatory report on the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters: Convention opened for signature on January 1988: p. 7.

<sup>1082</sup> El artículo 2 describe los artículos cubiertos por la Convención Multilateral CONSEJO DE EUROPA; OCDE: Convención sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal enmendada por el Protocolo que entró en vigor el primero de junio 2011, cit., p. 2. Artículo 2: “Impuestos comprendidos 1. La presente Convención se aplicará: a. a los siguientes impuestos: i. impuestos sobre la renta o utilidades, ii. impuestos sobre ganancias de capital, los cuales son exigibles en forma separada de los impuestos sobre la renta o utilidades, iii. impuestos sobre el patrimonio neto, que se exijan en nombre de una de las Partes; y b. a los siguientes impuestos: i. impuestos sobre la renta, utilidades, ganancias de capital o patrimonio neto que se exigen por parte de subdivisiones políticas o autoridades locales de una Parte; ii. contribuciones obligatorias de seguridad social pagaderas al gobierno general o a instituciones de seguridad social establecidas de conformidad con el derecho público; iii. impuestos en otras categorías, excepto los aranceles, exigibles en nombre de una Parte, en particular: A. impuestos a la propiedad, herencias o donaciones; B. impuestos sobre bienes inmuebles; C. impuestos generales al consumo, tales como el impuesto al valor agregado o el impuesto a las ventas; D. impuestos específicos sobre bienes y servicios tales como impuestos sobre consumos específicos; E. impuestos por el uso o la propiedad de vehículos de motor; F. impuestos por el uso o la propiedad de bienes muebles distintos a los vehículos de motor; G. cualquier otro impuesto; iv. impuestos en categorías distintas a las referidas en el numeral iii anterior, que sean exigibles en nombre de las subdivisiones políticas o autoridades locales de una Parte. 2. Los impuestos actuales a los que se aplica la Convención se encuentran enlistados en el Anexo A, en las

Se reconoce que el listado de los impuestos cubiertos en la convención es muy amplio y en su momento, como lo analizamos con anterioridad<sup>1083</sup>, tal apertura causó controversia y constituyó un gran avance, sin embargo, hoy en día esta limitación no está alineada con la tendencia del intercambio del nuevo estándar de intercambio de información que permite intercambiar información de todo tipo de información relativa a cualquier impuesto.

Así por ejemplo, la convención establece que no será aplicable a los aranceles<sup>1084</sup>, limitando de esta manera el intercambio de información que se puede realizar conforme a la Convención Multilateral, en contraste, el artículo 26 del Modelo Convenio de la OCDE no está limitado, pues desde el año 2000 se abandonó la tendencia de limitar el intercambio de información a los impuestos comprendidos al Modelo Convenio, estableciendo que el intercambio de información no vendría limitado al artículo 2 (que define los impuestos cubiertos por el Convenio) con lo cual, se podía desde esa fecha intercambiar la información relativa a cualquier impuesto.

Incluso, el intercambio de información establecido en artículo 26 mencionado puede pactarse en términos más amplios pues dentro de las modificaciones realizadas a dicho artículo en 2012 se propone la posibilidad de permitir la utilización de la información intercambiada para fines no tributarios (aunque se deben reunir ciertos requisitos).

---

categorías a las que se refiere el párrafo 1. 3. Las Partes deberán notificar al Secretario General del Consejo de Europa o al Secretario General de la OCDE (en adelante referidos como los “depositarios”) de cualquier modificación que se deba realizar al Anexo A como resultado de una modificación de la lista mencionada en el párrafo 2. Dicha modificación surtirá efectos el primer día del mes siguiente a la expiración de un periodo de tres meses posteriores a la fecha de recepción de dicha notificación por el depositario. 4. La Convención también aplicará, a partir de su adopción, a cualquier impuesto de naturaleza idéntica o substancialmente similar que se establezca en un Estado Contratante con posterioridad a la fecha de entrada en vigor de la Convención, con respecto a dicha Parte, que se adicione o que sustituya a los impuestos actuales incluidos en el Anexo A y que, en dicho caso, esa Parte deba notificar a uno de los depositarios de la adopción del impuesto en cuestión.”

<sup>1083</sup> *Vid. Supra. Capítulo 1. Apartado 1.11* Los orígenes del Convenio sobre Asistencia Mutua en Asuntos Fiscales de 25 OCDE/Consejo de Europa de enero de 1988 y su influencia en el desarrollo de la asistencia internacional en el cobro de créditos fiscales.

<sup>1084</sup> Artículo 2, párrafo 2, inciso b), numeral iii) de la Convención Multilateral.

Consideramos que esto representa un gran avance en el uso de la información intercambiada en términos del Modelo Convenio de la OCDE y constituye hoy en día el estándar más alto del intercambio de información. Sin embargo, tal evolución en el uso de la información no está reflejado en la Convención Multilateral.

#### **4.12.3 Utilización de la Información en Procesos Judiciales, incluso en Materia Penal sin necesidad de autorización previa del Estado que la suministra**

Por otra parte, la redacción del artículo 4, párrafo 1, contemplaba que el intercambio de información “previsible pertinente” era únicamente para cumplir con su objeto de asistir en: la determinación, recaudación o cobro de impuestos, así como para ser usada en los procedimientos ante las autoridades fiscales, con anterioridad, durante ellos y hasta antes de los procedimientos judiciales. Lo cual quiere decir que la información que no fuera relevante para esos propósitos no sería intercambiada bajo la Convención que se estudia.

Esto es, se limitaba el uso de la información sólo a los propósitos de la convención y siempre que esa información fuera relevante para los mismos, no obstante, se solicitara información fiscal si ésta no era “relevante” para efectos de la determinación, recaudación o cobro de impuestos, el Estado requerido podría negarse a intercambiar información, en consecuencia, se debía justificar la relevancia de la información solicitada al momento de realizar alguna petición.

Por otra parte, el párrafo 2, del artículo 4 de la Convención, establecía que las partes podrían usar la información obtenida con base a este instrumento internacional como evidencia, antes de llegar a los Tribunales en materia penal, sólo si la parte que suministró la información había otorgado su autorización y se establecía la que dos o más partes podrían acordar no aplicar dicha condición de previa autorización<sup>1085</sup>. Lo cual quiere decir que la

---

<sup>1085</sup> Párrafo 2, del artículo 4 de la Convenio sobre Asistencia Mutua en Asuntos Fiscales de 25 de enero de 1988, vigente hasta el 31 de mayo de 2010.

información intercambiada con base en esta convención no podría ser utilizada como prueba en procesos penales y, por otra parte, que dicha información sólo podría ser utilizada en los procesos judiciales siempre y cuando existiera autorización previa de los países que la suministraron o bien, cuando los Estados hubieran acordado previamente que no se requeriría dicha autorización para el uso de la información.

Con la eliminación del párrafo dos, desaparece esta limitación sobre el uso de la información intercambiada en procesos penales, por lo que ésta se puede utilizar en cualquier proceso penal en los términos que prevean las leyes de los Estados que la utilicen<sup>1086</sup>. Esta interpretación es reforzada por lo dispuesto en el comentario 10 del artículo 1 de la Convención Multilateral que establece: “El intercambio de información en materia de delitos tributarios también se puede basar en tratados bilaterales o multilaterales de asistencia jurídica”<sup>1087</sup>. En consecuencia, se deja claro que la información intercambiada se puede utilizar en procesos penales y que no se requiere autorización previa para su uso.

La Convención Multilateral, no establece nada sobre el intercambio de información obtenida en forma ilícita, que como vimos anteriormente ha sido intercambiada por países como Francia a través de los convenios bilaterales de intercambio de información que tenía vigentes con Estados Unidos de Norteamérica, España, Alemania, Italia, Inglaterra, Irlanda<sup>1088</sup>. Por lo que en caso de que un Estado decida intercambiar información de procedencia ilícita, serán los Tribunales de los Estados quienes determinarán si es legal su uso o no, recordemos que en caso de la información de la lista Falciani utilizada por las

---

<sup>1086</sup> En el mismo sentido SAINT-AMANS, P. Y RUSSO, R., “Amending Protocol Strengthens OECD Mutual Assistance Convention”, Pág. 1067.

<sup>1087</sup> OECD’s Committee on Fiscal Affairs, “Explanatory Report of the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters as amended by the 2010 Protocol”, Comentario 10.

<sup>1088</sup> “Hervé Falciani: ‘Estados Unidos me avisó: Ve a España, tu vida corre peligro.’” *EL PAÍS*, 21/04/2013. [http://politica.elpais.com/politica/2013/04/19/actualidad/1366401771\\_131857.html](http://politica.elpais.com/politica/2013/04/19/actualidad/1366401771_131857.html).

autoridades fiscales los cuerpos judiciales de Francia e Italia rechazaron su uso, sin embargo, en Alemania sí se aceptó su utilización<sup>1089</sup>.

Finalmente, es importante resaltar el impacto que han tenido las modificaciones a la Convención Multilateral en la obligación de los Estados de prestar asistencia en la recaudación de créditos fiscales extranjeros. En un epígrafe anterior hemos destacado la importancia de la implementación del estándar común de reporte (CRS) de intercambio de información financiera y el informe país por país IPP en la voluntad de los Estados y jurisdicciones en la firma de la Convención Multilateral.

La presión política en la firma de la Convención Multilateral ha tenido un impacto indirecto en la voluntad de los Estados de obligarse a prestar asistencia en el cobro de créditos fiscales. De manera que actualmente más de la mitad de los países que han celebrado la Convención Multilateral se han obligado a prestar asistencia en el cobro de créditos fiscales sobre todos o algunos de las contribuciones cubiertas por este instrumento internacional.

Efectivamente, de acuerdo con los datos disponibles al 25 de abril de 2019 del total de los países que habían firmado la Convención Multilateral, 50 de ellos se reservaron el derecho a prestar asistencia mutua en el cobro de créditos fiscales sobre todos los impuestos objeto de la Convención Multilateral. Los restantes 53 no realizaron reservas sobre la asistencia en la recaudación o bien sólo se reservaron el derecho de no asistir en esta forma de cooperación respecto de algunos impuestos<sup>1090</sup>.

Estas cifras representan un gran avance en la implementación de la asistencia internacional en el cobro de créditos fiscales, sin embargo, aún queda mucho por hacer pues

---

<sup>1089</sup> Sobre las resoluciones que dictaron los Tribunales de Francia, Italia y Alemania respecto al uso de información obtenida ilícitamente *vid.* MARTÍNEZ GINER, L. A. “El fortalecimiento de la obtención de información tributaria en el ámbito internacional: FATCA versus RUBIK.” Ob. Cit. Pág 7.

<sup>1090</sup> Vid. *Supra.* Capítulo 2. Apartado 2.3.5.3 El impulso de la implementación del CRS y del CbC report en la expansión de la obligación de prestar asistencia en el cobro de créditos fiscales.

casi la mitad de los países que se han adherido a esta Convención se han rehusado a prestar este tipo de cooperación.

#### **4.13 Reservas: la causa del lento desarrollo de la asistencia en el cobro de créditos fiscales**

Se ha señalado que la Convención Multilateral es una herramienta muy poderosa al contemplar todos los tipos de cooperación administrativa<sup>1091</sup>, sin embargo, las partes -que pueden ser países o jurisdicciones<sup>1092</sup>- conforme al artículo 30 párrafo 1 inciso c de esta Convención Multilateral tienen el derecho de realizar reservas a fin de no obligarse a prestar asistencia en el cobro de créditos fiscales<sup>1093</sup>.

---

<sup>1091</sup> En el párrafo 3 del Texto del informe revisado la Convención sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal enmendada por el Protocolo que entró en vigor el primero de Junio 2011, se resalta que la Convención fue diseñada de manera que cubra todas las maneras de cooperación administrativa entre Estados en la determinación y recaudación de impuestos. *Vid.* OCDE; CONSEJO DE EUROPA: *Texto del Informe Explicativo...*, cit., p. 2. “3. Este instrumento está diseñado de manera que considere todas las formas posibles de cooperación administrativa entre los Estados en la determinación y la recaudación de impuestos, en especial en términos del combate a la evasión y la elusión fiscales. La cooperación va desde el intercambio de información hasta el cobro de reembolsos de impuestos extranjeros.” En el mismo sentido se ha referido que la cobertura de la Convención es amplio porque prevé diferentes de asistencia administrativa en materia fiscal, *vid.* SAINT-AMANS, P.; RUSSO, R.: *Amending Protocol Strengthens...*, cit., p. 1060. Asimismo se ha mencionado que la convención es una herramienta poderosa porque que puede ser aplicada incluso en la Unión Europea porque ésta permite una cooperación más amplia que la existente bajo el marco legal de la Unión Europea. *Cfr.* BAKER, P. Y OTROS: *International Assistance in...*, cit., p. 286.

<sup>1092</sup> Es importante mencionar que la Convención Multilateral permite a las entidades territoriales ser parte de la Convención. *Vid.* GRAU RUIZ, A.: “Mutual Assistance for the Collection of Tax Claims”, *Intertax*, vol. 28, 6-7, 2000, p. 246.

<sup>1093</sup> Véanse los artículos 1 y 30 de la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal en CONSEJO DE EUROPA; OCDE: *Convención sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal enmendada por el Protocolo que entró en vigor el primero de junio 2011*, cit. El artículo 1º de la Convención multilateral establece que “1. Sujeto a lo dispuesto por el Capítulo IV, las Partes se prestarán asistencia administrativa mutua en asuntos fiscales. Dicha asistencia puede incluir, de considerarlo apropiado, medidas adoptadas por órganos judiciales. 2. Dicha asistencia administrativa incluirá: a. intercambio de información, incluyendo auditorías fiscales simultáneas y participación en auditorías en el extranjero; b. asistencia en el cobro, incluyendo el establecimiento de medidas cautelares; y c. la notificación o traslado de documentos. (...)” No obstante el artículo 30 de la propia Convención multilateral, establece: “1. Cualquier Estado podrá, al momento de firmar o al depositar su instrumento de ratificación, aceptación o aprobación, o en cualquier fecha posterior, declarar que se reserva el derecho a:



Llama la atención que sólo en el caso de intercambio de información no se permite hacer reservas sobre todos los impuestos cubiertos por la Convención Multilateral, pues si bien, es posible realizar reservas respecto a este tipo de cooperación sobre los impuestos listados en el inciso b del párrafo 1 del artículo 2 de la Convención Multilateral no se podrá realizar reserva para intercambiar información relacionada con impuestos sobre la renta o utilidades, impuestos sobre ganancias de capital, los cuales son exigibles en forma separada de los impuestos sobre la renta o utilidades, impuestos sobre el patrimonio neto<sup>1094</sup>.

---

a. no otorgar cualquier forma de asistencia en relación con los impuestos de otras Partes en cualquiera de las categorías mencionadas en el inciso b del párrafo 1 del Artículo 2, siempre que no se haya incluido algún impuesto nacional en esa categoría en el Anexo A de la Convención; b. no otorgar asistencia en el cobro de un crédito fiscal, o en el cobro de una multa administrativa, para todos los impuestos o sólo para los impuestos en una o más de las categorías mencionadas en el párrafo 1 del Artículo 2; c. no otorgar asistencia con respecto a cualquier crédito fiscal existente en la fecha de entrada en vigor de la Convención con respecto a ese Estado o, cuando anteriormente se haya formulado una reserva de conformidad con lo dispuesto por los incisos a o b anteriores, en la fecha en que se retire dicha reserva en relación con los impuestos de la categoría en cuestión; d. no otorgar asistencia sobre la notificación o traslado de documentos para todos los impuestos o sólo para los impuestos en una o más de las categorías mencionadas en el párrafo 1 del Artículo 2; e. no permitir la notificación o traslado de documentos a través de correo, de conformidad con lo previsto en el párrafo 3 del Artículo 17. f. aplicar el párrafo 7 del Artículo 28 exclusivamente para asistencia administrativa relacionada con ejercicios fiscales que inicien el o a partir del 1 de enero del tercer año que preceda a aquel en que la Convención, conforme fue modificada por el Protocolo de 2010, entró en vigor con respecto a una Parte, o cuando no exista ejercicio fiscal, para la asistencia administrativa relacionada con los cobros de impuestos que surjan el o a partir del 1 de enero del tercer año que preceda aquel en que la Convención, conforme fue modificada por el Protocolo de 2010, entró en vigor con respecto a una Parte. 2. No podrá formularse ninguna otra reserva. (...)” Es decir, no obstante que en la Convención Multilateral se regula la asistencia en el cobro de créditos fiscales, los Estados pueden reservarse el derecho a no prestar ese tipo de asistencia, total o parcialmente. En este sentido OBERSON, X.: *General Report...*, cit., pp. 27-28, señala que es importante resaltar que algunos estados signantes han hecho reservas a la sección II de la convención denominada asistencia en la recaudación.

<sup>1094</sup> Lo anterior se puede advertir del artículo 30 en relación con el artículo 2 de la Convención Multilateral. “Artículo 30 Reservas 1. Cualquier Estado podrá, al momento de firmar o al depositar su instrumento de ratificación, aceptación o aprobación, o en cualquier fecha posterior, declarar que se reserva el derecho a: a. no otorgar cualquier forma de asistencia en relación con los impuestos de otras Partes en cualquiera de las categorías mencionadas en el inciso b del párrafo 1 del Artículo 2, siempre que no se haya incluido algún impuesto nacional en esa categoría en el Anexo A de la Convención; b. no otorgar asistencia en el cobro de un crédito fiscal, o en el cobro de una multa administrativa, para todos los impuestos o sólo para los impuestos en una o más de las categorías mencionadas en el párrafo 1 del Artículo 2; c. no otorgar asistencia con respecto a cualquier crédito fiscal existente en la fecha de entrada en vigor de la Convención con respecto a ese Estado o, cuando anteriormente se haya formulado una reserva de conformidad con lo dispuesto por los incisos a o b anteriores, en la fecha en que se retire dicha reserva en relación con los impuestos de la categoría en cuestión; d. no otorgar asistencia sobre la notificación o traslado de

Lo anterior se advierte del inciso a del párrafo 1 del artículo 30 que establece que cualquier Estado podrá declarar que se reserva el derecho a no otorgar cualquier forma de asistencia sólo respecto de los listados en el inciso b del párrafo 1 del artículo 2, por otra parte, los incisos b y d permiten realizar reservas respecto al cobro de créditos fiscales así como de la notificación y traslado de documentos, para finalmente establecerse en el párrafo 2 que no podrá formularse ninguna otra reserva, de lo que se advierte que respecto al intercambio de información no es posible realizar reservas sobre todos los impuestos comprendidos en la Convención Multilateral, sin embargo, en tratándose de la asistencia en el cobro de créditos fiscales sí es posible realizar reservas sobre todos los impuestos comprendidos en dicha Convención, eliminando de hecho esta forma de cooperación administrativa para los Estados que así lo deseen<sup>1095</sup>.

---

documentos para todos los impuestos o sólo para los impuestos en una o más de las categorías mencionadas en el párrafo 1 del Artículo 2; e. no permitir la notificación o traslado de documentos a través de correo, de conformidad con lo previsto en el párrafo 3 del Artículo 17. f. aplicar el párrafo 7 del Artículo 28 exclusivamente para asistencia administrativa relacionada con ejercicios fiscales que inicien el o a partir del 1 de enero del tercer año que preceda a aquel en que la Convención, conforme fue modificada por el Protocolo de 2010, entró en vigor con respecto a una Parte, o cuando no exista ejercicio fiscal, para la asistencia administrativa relacionada con los cobros de impuestos que surjan el o a partir del 1 de enero del tercer año que preceda a aquel en que la Convención, conforme fue modificada por el Protocolo de 2010, entró en vigor con respecto a una Parte. 2. No podrá formularse ninguna otra reserva. 3. Después de que la Convención entre en vigor para una de las Partes, dicha Parte podrá formular una o más de las reservas mencionadas en el párrafo 1, que no haya formulado al momento de la ratificación, aceptación, o aprobación. Dichas reservas entrarán en vigor el primer día del mes siguiente a la expiración de un período de tres meses posteriores a la fecha de recepción de la reserva por uno de los depositarios. 4. Cualquier Parte, que haya formulado reservas de conformidad con los párrafos 1 y 3, podrá retirarlas total o parcialmente a través de una notificación dirigida a uno de los depositarios. El retiro de las reservas surtirá efectos en la fecha en que el depositario reciba dicha notificación. 5. Una Parte que haya formulado una reserva con respecto a alguna disposición de la presente Convención, no podrá solicitar la aplicación de dicha disposición por cualquier otra Parte; sin embargo, si la reserva es parcial, podrá solicitar la aplicación de esa disposición en la misma medida en que ésta haya sido aceptada.” Por su parte el artículo 2 de la Convención Multilateral establece: “Artículo 2 Impuestos comprendidos 1. La presente Convención se aplicará: a. a los siguientes impuestos: i. impuestos sobre la renta o utilidades, ii. impuestos sobre ganancias de capital, los cuales son exigibles en forma separada de los impuestos sobre la renta o utilidades, iii. impuestos sobre el patrimonio neto, que se exijan en nombre de una de las Partes; y b. a los siguientes impuestos: i. impuestos sobre la renta, utilidades, ganancias de capital o patrimonio neto que se exigen por parte de subdivisiones políticas o autoridades locales de una Parte; ii. contribuciones obligatorias de seguridad social pagaderas al gobierno general o a instituciones de seguridad social establecidas de conformidad con el derecho público.

<sup>1095</sup> Cfr. con COMITÉ SOBRE ASUNTOS FISCALES DE LA OCDE: *Manual de la OCDE sobre la Puesta en*

La posibilidad de establecer reservas para no obligarse a prestar asistencia en el cobro de créditos fiscales se ha justificado en el hecho de que algunas de las partes pueden no estar en condiciones de prestar este tipo de asistencia por “razones constitucionales o de otra índole”<sup>1096</sup>. En este sentido, los Estados no tienen porqué justificar la razón por la cual no “pueden” prestar este tipo de asistencia.

Al igual que en los comentarios al Modelo Convenio de la OCDE del artículo 27 se da especial importancia al hecho de que los Estados pudieran tener impedimentos constitucionales para prestar asistencia internacional en el cobro de créditos fiscales extranjeros, el cual se ha señalado como un obstáculo para el desarrollo de la asistencia en el cobro de los créditos fiscales<sup>1097</sup>.

---

*Práctica de la Asistencia en la Recaudación Tributaria*, cit., p. 8. “Los instrumentos multilaterales más recientes sobre asistencia mutua recogen en su ámbito de aplicación un amplio espectro de impuestos. Conforme al subapartado a), apartado 1, artículo 30 del Convenio CoE/OCDE, un país puede plantear reservas relativas a la totalidad de la asistencia en la recaudación tributaria o respecto de dicha asistencia en relación con ciertos impuestos.” En el mismo sentido VELTROP, M.: “Joint Council of Europe – OECD Convention on mutual assistance in tax matters – Taxes for which recovery assistance is provided”, *EU an International Tax Collection News*, 2016-2, pp. 44-45, refiere que el reservarse el derecho de no prestar asistencia en el cobro de créditos fiscales puede considerarse por el Estado en cuestión como una negativa absoluta de proporcionar este tipo de cooperación.

<sup>1096</sup> El párrafo 16 del Informe Explicativo de la Convención Multilateral establece lo siguiente: “No todos los Estados se encuentran en situación de prestar todo tipo de asistencia a otras Partes. Un Estado puede verse imposibilitado a prestar alguna de las formas de asistencia que se presentan en el párrafo 2 por razones constitucionales o de otra índole. En tal caso, el Estado en cuestión tendrá que incorporar una reserva a la Convención.” *Vid.* CONSEJO DE EUROPA; OCDE: *Convención sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal enmendada por el Protocolo que entró en vigor el primero de junio 2011*, cit., p. 4.

<sup>1097</sup> *Vid.* Los comentarios al artículo 27 del Modelo Convenio de la OCDE que establecen como impedimentos para incluir este artículo en los tratados el hecho de que la legislación nacional o bien por razones de índole constitucional no fuera posible prestar asistencia en el cobro de impuestos de otros Estados. *Vid.* la versión en español de los comentarios en OECD: *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio: versión abreviada*, Organisation for Economic Co-operation and Development, Paris, 2012, p. 426, fecha de consulta 25 noviembre 2015, en <http://www.oecd-ilibrary.org/content/book/9789264184473-es>. *Cfr.* Con la última versión actualizada del Modelo Convenio en inglés que no varió el sentido de los comentarios al artículo 27 del Modelo Convenio de la OCDE en: OECD: *Income and Capital Model Convention and Commentary*, IBFD, 2015, pp. 196 y 197 Finalmente para corroborar que los comentarios al artículo 27 no se han modificado *vid.* OECD: “2017 Update to the OECD Model Tax Convention”, *OECD*, fecha de consulta en <http://www.oecd.org/ctp/treaties/2017-update-model-tax-convention.pdf>.

Son varios los Estados que han realizado una reserva total para negarse a asistir en el cobro de créditos fiscales a los Estados que forman parte de la Convención Multilateral<sup>1098</sup>.

Recordemos que por muchos años el intercambio de información bancaria a través de acuerdos internacionales y en especial a través del artículo 26 del Modelo Convenio de la OCDE, fue frenada porque los Estados tenían normas constitucionales o de carácter general internas que prohibían intercambiar este tipo de información, sin embargo, tal tendencia cambió drásticamente desde 2005 en el que se especificó que las partes no podrían negarse a suministrar información únicamente porque esta obrara en poder de bancos, otras instituciones financieras, o de cualquier persona que actuara en esa calidad representativa o fiduciaria o porque esa información hiciera referencia a la participación en la titularidad de una persona.<sup>1099</sup>

---

<sup>1098</sup> *Vid. Supra*. Capítulo 2. Apartado 2.3.5.3 El impulso de la implementación del CRS y del CbC report en la expansión de la obligación de prestar asistencia en el cobro de créditos fiscales. También *Cfr. VELTROP, M.: Joint Council of Europe – OECD Convention on mutual assistance in tax matters – Taxes for which recovery assistance is provided...*, cit., pp. 46-49, quien también hace un reporte sobre los Estados que han realizado reservas en la obligación de prestar asistencia en el cobro.

<sup>1099</sup> *Vid.* párrafo 5 del artículo 26 en OECD: *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2005*, OECD Committee on Fiscal Affairs, 2016, fecha de consulta 10 julio 2018, en [https://www.oecd-ilibrary.org/fr/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2005\\_mtc\\_cond-2005-en](https://www.oecd-ilibrary.org/fr/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2005_mtc_cond-2005-en) En este sentido GARCÍA PRATS, A.: *Los Nuevos Estándares...*, cit., pp. 197 y 198, refiere: “La actualización del artículo 26 del Modelo Convenio de la OCDE llevada a cabo en 2005, con la incorporación de un nuevo apartado, el artículo 26,5 que incluye una previsión convencional que impide alegar en secreto bancario como excepción al intercambio de información. Asimismo, se ampliaba el ámbito del intercambio, aplicándolo a toda la información previsiblemente pertinente y no únicamente a la información necesaria, y afectando también a la información relativa a la participación en la titularidad de una persona. La presión internacional determinó un importante cambio en la relevancia del secreto bancario a nivel tributario internacional, a la sumir, en marzo de 2009, jurisdicciones de relevancia como Suiza, Austria, Bélgica y Luxemburgo el estándar reflejado en el artículo 26 del modelo convenio actualizado, por el que se le permitía (...) obtener datos bancarios con relevancia tributaria a pesar de la protección y reconocimiento del secreto bancario a nivel interno. De forma significativa, la actualización del modelo de convenio de la ONU en 2011 sigue los parámetros de la actualización del artículo 26 del Modelo de la OCDE e incorpora igualmente las excepciones previstas en el artículo 26.5.” En este sentido también LAMPREAVE MÁRQUEZ, P.: “El intercambio de información sobre las rentas del ahorro desde una perspectiva global y su adaptación al Convenio para evitar la doble imposición entre los Estados Unidos y España”, *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, vol. 29, 11, 2013, p. 4, ha referido que “De los comentarios del MCOCDE se deriva que las autoridades competentes están facultadas para obtener y proporcionar, previo requerimiento sobre información que obre en poder de bancos, otras instituciones financieras, y de cualquier persona que actúe en calidad representativa o

Además del cambio normativo, hizo falta la unión de la comunidad internacional a fin de adoptar medidas que alentaran a los Estados a intercambiar información bancaria con relevancia tributaria a pesar de que sus normas internas lo impidieran, en este sentido puede citarse la publicación de la lista de países y jurisdicciones no cooperantes (*grey list*) que tenían como característica la falta de intercambio efectivo de información y que para salir de esa lista era necesaria la firma de al menos 12 convenios que establecieran la posibilidad de intercambiar información ya fuera a través del artículo 26 del Modelo Convenio de la OCDE o bien a través del Acuerdo de Intercambio de Información Tributaria (*Tax Information Exchange Agreements*) denominados TIEA por sus siglas en inglés<sup>1100</sup>.

---

fiduciaria, incluidos los agentes designados y fiduciarios. Del mismo modo también podrá obtenerse información relativa a la propiedad de sociedades, sociedades personalistas, fideicomisos, fundaciones y entidades parejas con ciertas limitaciones respecto, por ejemplo, a todas las personas que componen una cadena de propiedad; en el caso de fideicomisos, información sobre los fideicomitentes, fiduciarios y beneficiarios; y en el caso de fundaciones, información sobre los fundadores, los miembros del consejo de la fundación y los beneficiarios. Por tanto, si bajo las leyes de un Estado contratante se reconoce que la información derivada de un fideicomiso esta bajo el secreto profesional y no puede desvelarse, ello no podrá utilizarse para rehusar el intercambio de información. Lo mismo ocurre si actúa como agente designado, noción que se interpreta desde un sentido amplio lo que incluye a trust, agentes registrados o abogados. No obstante, ello no quiere decir que no se pueda invocar excepciones por el hecho de que la información que se requiera obre en poder de los sujetos referidos en el párrafo quinto; por ejemplo, un representante legal que actúa para un cliente, podrá denegar en virtud del párrafo tercero del citado artículo cualquier información de la que disponga obtenida bajo la estricta comunicación entre abogado—cliente, ya que de otra forma vulneraría un derecho fundamental inviolable. En todo caso, se entiende que la supresión del secreto bancario por motivos fiscales deberá ir acompañado de salvaguardas que garanticen que la información de los contribuyentes esté debidamente protegida contra cualquier divulgación o usos inapropiados, como la puesta en marcha de procedimientos judiciales u otros procedimientos oficiales para la obtención de la información o la imposición de sanciones económicas y/o penas severas a funcionarios que divulguen la información. Si tenemos en cuenta otros Modelos de Convenio como el de Naciones Unidas o el de Estados Unidos, en ambos supuestos la cláusula quinta del artículo 26 que regula el intercambio de información es coincidente.” Lo mismo es aplicable al artículo 27 de la OCDE y de la ONU como lo apunta LAMPREAVE MÁRQUEZ, P.: *Ibid.*, pp. 1-ss.

<sup>1100</sup> La OCDE es uno de los organismos internacionales que ha dado un fuerte impulso a las iniciativas de cooperación internacional como mecanismo para abatir los efectos nocivos de la globalización en el ámbito tributario. Este organismo en 1998 presentó el informe *Harmful tax competition. An emerging global issue*, en el cual se establecieron criterios para identificar regímenes con competencia fiscal desleal, ya fueran paraísos fiscales o regímenes fiscales preferentes concretos de países miembros de la OCDE. La relevancia de este informe radica en que uno de los criterios clave para identificar un paraíso fiscal o un régimen tributario desleal es la falta de intercambio efectivo de información. *Vid.* GARCÍA PRATS, F. A.: “La cooperación administrativa internacional en materia tributaria en los albores del siglo XXI”, *Revista de información fiscal*, 71, 2005, p. 6. Como consecuencia de este informe la OCDE creó en el 2001 El *Global Forum on transparency and Exchange of information for tax purposes* que informa y revisa

---

periódicamente sobre el cumplimiento de los estándares de transparencia e intercambio de información en materia tributaria entre los casi 100 Estados que forman parte de él. Cfr. MARTÍNEZ GINER, L. A.: “El fortalecimiento de la obtención de información tributaria en el ámbito internacional: FATCA versus RUBIK.”, *Quincena Fiscal Aranzadi*, vol. Consultado en BIB 2012\3095, 2012, (No. 19/2012), p. 1 Así como CAAMAÑO, M. A.; CALDERÓN CARRERO, J. M.: “Globalización Económica y Poder tributario ¿Hacia un Nuevo Derecho Tributario?”, *Anuario da facultade di dirito, Universidade da Coruña*, 2002, pp. 1-121. De esta manera, en junio del 2000 la OCDE publicó un nuevo Informe denominado “*Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices*” (Informe sobre los progresos realizados en la identificación y eliminación de las prácticas fiscales perjudiciales), cuyo principal resultado fue la identificación de los potenciales regímenes fiscales preferentes en los Estados Miembros y los paraísos fiscales. Vid. MARTÍNEZ GINER, L. A.: *El fortalecimiento de la obtención de información tributaria en el ámbito internacional: FATCA versus RUBIK.*, cit., p. 1. Este Informe reforzó la voluntad de diálogo con jurisdicciones cooperativas, denominadas así por haberse comprometido a corregir los elementos perjudiciales, la citada denominación, según señalaba la OCDE, podía cambiar en cualquier momento, al tratarse de un trabajo dinámico y constante entre los Estados y la OCDE. Cfr. The OECD’s Project on Harmful Tax Practices: the 2000 Progress Report, OECD. Disponible en <http://www.oecd.org/tax/transparency/44430257.pdf>, consultado el 26 de enero de 2015. Pág. 6. Este Informe reforzó la voluntad de diálogo con jurisdicciones cooperativas, denominadas así por haberse comprometido a corregir los elementos perjudiciales, la citada denominación, según señalaba la OCDE, podía cambiar en cualquier momento, al tratarse de un trabajo dinámico y constante entre los Estados y la OCDE. Vid. LAMPREAVE MÁRQUEZ, P.: “Medidas adoptadas por la OCDE para paliar la competencia fiscal lesiva y la evasión fiscal”, *Gaceta fiscal*, 303, 2010, pp. 110-111. El mencionado “Informe de progreso en la identificación y eliminación de prácticas fiscales perniciosas” elaboró una lista con más de cincuenta regímenes fiscales lesivos, como otra en la que se identificaban cuarenta y siete jurisdicciones consideradas inicialmente como posibles paraísos fiscales, y que posteriormente quedó conformada por treinta y cinco jurisdicciones calificadas como tales, tras la constatación de la información recibida por las jurisdicciones afectadas, o por el compromiso de algunas de ellas a adoptar las modificaciones que fueran necesarias para eliminar de sus sistemas dichos regímenes perjudiciales. Distinguía entre aquellas jurisdicciones no colaboradoras, de aquellas otras que a fecha de 31 de julio de 2001 no se hubiesen comprometido a eliminar los rasgos perjudiciales de sus regímenes tributarios, estableciendo al tiempo una serie de medidas defensivas respecto de aquellas jurisdicciones que rechazaran la cooperación con la OCDE. En este sentido: ROMERO, L.: “Las Diferentes Etapas Normativas del Intercambio de Información entre Administraciones Tributarias”, en *FATCA: Principales implicaciones*, Instituto de Estudios Fiscales, Valencia, 2014, pp. 297-314, con este trabajo se impulsó a los Estados a firmar acuerdos de intercambio de información a fin de que la OCDE dejara de considerar a los países que no reunían los criterios definidos en el informe de 1998 como jurisdicciones no cooperativas. Por otro lado, tras los atentados del 11 de septiembre de 2001, en Estados Unidos de Norteamérica se desencadenó una ofensiva mundial frente a los paraísos fiscales y los centros offshore, situación que ha sido sin duda un gran impulso para que los acuerdos de intercambio de información fueran poco a poco tomando un papel relevante en la lucha contra las prácticas de competencia fiscal perniciosas, que como veremos más adelante ha dado paso a la actualización y al desarrollo de instrumentos internacionales de intercambio de información que han demostrado la importancia de la cooperación internacional entre Estados. El G-20, por su parte, desde las primeras reuniones en 2008, destacando el relevante encuentro del 2 de abril de 2009 en Londres, ha impulsado –bajo el auspicio de la OCDE- una línea de actuación más contundente en relación con las jurisdicciones que no cumplen con los estándares de transparencia e intercambio de información de la OCDE, fruto de ello fueron y siguen siendo las denominadas listas blanca, gris y negra de países que no colaboran en materia de asistencia e intercambio de información en materia tributaria. Para aparecer en la lista blanca por ejemplo se pedía la firma de 12 Convenios que establecieran la posibilidad de intercambiar información ya sea a través del artículo 26 del Modelo Convenio para Evitar la Doble Tributación o bien

El impacto del cambio normativo aunado con la presión política de las listas grises, hizo que el número de Acuerdos de Intercambio de Información Tributaria en adelante TIAE aumentara exponencialmente, pues si tomamos en consideración que estos acuerdos fueron creados en 2000 y que al 2008 se habían firmado sólo 44, comparado con el resultado obtenido después de la exigencia de su firma para salir de las listas grises en 2013 que representó la firma de 800 acuerdos, deja ver que cuando los Estados desean cooperar es posible que los obstáculos normativos internos sean removidos para dar paso a la cooperación internacional<sup>1101</sup>.

---

a través de los Acuerdo de Intercambio de Información Tributaria (*Tax Information Exchange Agreements* –TIEA). En este sentido *vid.* GARCÍA PRATS, A. (ED.): *INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN, BLANQUEO DE CAPITAL Y LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL*, Instituto de Estudios Fiscales, Valencia, 2014, pp. 196-197, OBERSON, X.: *General Report...*, cit., p. 22; LAMPREAVE MÁRQUEZ, P.: *Medidas adoptadas por la OCDE para paliar la competencia fiscal lesiva y la evasión fiscal...*, cit., pp. 109-131.

<sup>1101</sup> El Modelo de Acuerdo de Intercambio de Información Tributaria (*Tax Information Exchange Agreements* –TIEA) fue creado por el *Global Forum Working Group on Effective Exchange of Information* de la OCDE, para su desarrollo este organismo trabajó en conjunto con territorios de baja tributación que decidieron cooperar en el Proyecto de Competencia Fiscal Perniciosa. Este instrumento acuñó el nuevo estándar de intercambio de información tributaria a través del cual se permitía el intercambio de información bancaria con relevancia tributaria, sin que los Estados pudieran alegar que estaban impedidos para suministrar tal información amparados en normas internas sobre confidencialidad y secreto bancario. Dentro de las características más importantes del TIEA es posible mencionar que fue desarrollado para utilizarse como modelo bilateral o multilateral que estaba enfocado principalmente para que lo celebraran los territorios de baja tributación o bien los que se amparaban bajo el secreto fiscal, el modelo sólo contempla el intercambio de información a requerimiento y como ya se ha mencionado establece la obligación de suministrar información relativa a datos en poder de instituciones financieras o de personas que actúen como agentes o fiduciarios (*trustees*) y sobre la titularidad de participación en personas jurídicas, sociedades de personas, fundaciones. Sobre el modelo TIAE puede consultarse: CALDERÓN CARRERO, J. M.: *Intercambio de Información...*, cit., pp. 738-740; CALDERÓN CARRERO, J.: “Tendencias actuales en materia de intercambio de información entre Administraciones Tributarias”, *Crónica tributaria*, 99, 2001, pp. 25-40; CALDERÓN CARRERO, J.: “El intercambio de información entre administraciones tributarias como mecanismo de control del fraude fiscal internacional”, *Revista de derecho financiero y de hacienda pública*, vol. 50, 258, 2000, pp. 769-802; GARCÍA PRATS, A.: *Los Nuevos Estándares...*, cit., pp. 196-197. El autor refiere que: “La asunción del Modelo de Acuerdo sobre Intercambio de información en materia tributaria (AIIT), elaborado en 2002 por la OCDE, y conocido por sus siglas en inglés, TIAE, *Tax Information Exchange Agreements*. Como consecuencia de la declaración del G20 en Londres, la OCDE publicó su lista de países y jurisdicciones no cooperantes, exigiendo que para que un país o jurisdicción saliera de la lista de jurisdicciones no cooperantes, debía de firmar al menos 12 acuerdos de intercambio de información en materia tributaria. Alentados por dicha exigencia, se produjo una explosión en la firma de dichos acuerdos, habiéndose firmado hasta la fecha más de 800, de los que España sólo afirmó 16 y han entrado en vigor 6. a raíz de dicho proceso, los países inicialmente incluidos en la lista gris fueron saliendo paulatinamente de la misma, aunque en ocasiones con actuaciones de dudosa eficacia, consistentes en la firma de acuerdos de intercambio de información tributaria entre

El siguiente paso para remover los obstáculos legales que impedían el intercambio de información tributaria fue el que los Estados, no obstante, la firma de los convenios con cláusula de intercambio de información basados en el Modelo Convenio de la OCDE o bien del modelo TIEA, modificaran sus normas internas incluso las constitucionales, a fin de que existiera un intercambio de información bancaria entre los Estados<sup>1102</sup>.

Para asegurarse que ello sucediera el Foro Global implementó una revisión por pares del *peer review process*, como su nombre lo dice consiste en revisar dos jurisdicciones para corroborar el efectivo intercambio de información a requerimiento, dentro del cual se

---

jurisdicciones opacas o no cooperantes. La estrategia inicial frente a los paraísos fiscales consistió en forzarles a asumir los instrumentos internacionales (a) habilitantes del intercambio de información y, a la vez, (b) excepción legal a la aplicación de las normas internas sobre confidencialidad y secreto bancario.”; En el mismo sentido OBERSON, X.: *General Report...*, cit., pp. 22-23, señaló que en el 2008 la crisis económica afectó a los Estados y puso presión a las políticas de los Estados para reducir sus déficits presupuestarios, lo anterior y la serie de escándalos como el llamado Liechtenstein CD *affair*, con información robada y el USB que implicó que no se reportada la renta de los contribuyentes de la OCDE dieron un fuerte ímpetu para prevenir la evasión fiscal. Así que relata que los Estados no sólo esperan estar listos para incrementar su eficacia para luchar contra la evasión fiscal y el abuso de agresivos esquemas fiscales sino para optimizar los impuestos sobre el capital. De esta manera describe que siguiendo la reunión 17 OCDE París el 21 de octubre de 2008 estuvieron de acuerdo que los estándares de efectiva y transparente intercambio de información debía ser implementada como una guía mundial y que las medidas defensivas debían ser adoptadas contra los Estados y Jurisdicciones que se negaran a adoptar los estándares. Enfatiza que el comunicado del G20 sobre tomar medidas contra las jurisdicciones no cooperativas incluidos los paraísos fiscales en donde se afirmaba que los Estados estaban listos para utilizar sanciones de protección a sus finanzas públicas y sistemas financieros y que la era del secreto bancario había terminado. Por lo que refiere que estos esfuerzos fueron combinados con la elaboración de las listas de jurisdicciones que no tenían implementados los estándares internacionales en términos del intercambio de información (llamadas listas negras, grises y blancas), por lo que para aparecer en la lista blanca se pedía la firma de 12 Convenios basados en el Modelo Convenio de la OCDE con cláusula de intercambio de información o bien la firma de 12 TIEAS. Concluye enfatizando que el 2009 podía ser identificado como el punto de inflexión de la evolución del intercambio global de información que se podía comparar con el "big bang" porque al igual que el universo, se comenzó con una rápida expansión en un destello y estalló con una expansión de la red de tratados, por lo que después del Bing Bang creció el número de TIEAS firmados a 700. Para consultar la lista actualizada de los acuerdos firmados con base al modelo TIEA *vid.* <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/taxinformationexchangeagreementstieas.htm>.

<sup>1102</sup> Sobre la necesidad de modificar la legislación interna de los Estados *vid.* BAL, A.: “Extraterritorial Enforcement of Tax Claims”, *Bulletin for International Taxation*, online review IBFD, 2011, p. 601, quien apuntaba que después de la firma de intercambio de información bajo los modelos convenio OCDE o TIEA quedaba un largo camino porque los Estados debían modificar sus leyes internas para alcanzar el estándar de intercambio de información fijado por la OCDE.



evaluaba en una primera fase la legislación interna de los Estados que había celebrado el convenio de intercambio de información a fin de verificar que la legislación interna hacía posible el intercambio de información bancaria y en una segunda fase se evalúa la aplicación de ese marco legal en la práctica<sup>1103</sup>.

Las acciones tomadas por la comunidad internacional para terminar con el secreto bancario, pueden servir de guía para remover los obstáculos que impiden el desarrollo de la asistencia en el cobro de créditos fiscales a través del Convenio Multilateral, pues al igual que para impedir el intercambio de información bancaria se alegaba la existencia de prohibiciones constitucionales o de normas internas, uno de los principales motivos por los cuales se ha frenado el desarrollo de la asistencia en la recaudación ha sido el hecho de que los Estados tienen limitaciones constitucionales o normativas para poder prestar asistencia en el cobro de créditos extranjeros.

El primer paso para ello sería remover los obstáculos normativos que impiden el desarrollo de este tipo de asistencia, en este sentido se aconseja eliminar los incisos a y b del párrafo 1 del artículo 30 de la Convención Multilateral a fin de que los Estados y jurisdicciones que deseen adherirse a este acuerdo internacional se obliguen a prestar asistencia en el cobro de créditos fiscales respecto de todos los impuestos establecidos en sus sistemas jurídicos.

Es importante que los Estados presten asistencia en el cobro de todas las contribuciones existentes en su sistema jurídico a fin de desincentivar la evasión fiscal de la evasión y el fraude fiscal, que son motivo de pérdidas presupuestarias, que impiden que los contribuyentes tributen bajo el principio de justicia tributaria, distorsionan los movimientos internacionales de capital y las condiciones de competencia fiscal internacional que fueron precisamente las razones que motivaron la creación de la Convención Multilateral y que

---

<sup>1103</sup> Vid. Supra. Capítulo 2. Apartado 2.2.1 El escándalo del banco suizo UBS: el impacto de la obtención de información bancaria en la recaudación tributaria a través de programas de cumplimiento voluntario y de determinaciones de impuestos (el inicio del fin del secreto bancario).

siguen vigentes<sup>1104</sup>, con lo cual además el Convenio Multilateral se alinearía a la regulación que sobre esta materia establecen tanto el Modelo Convenio sobre Asistencia Mutua en Materia de Recaudación de 1981<sup>1105</sup> como el artículo 27 del Modelo Convenio de la OCDE<sup>1106</sup> y el artículo 27 del Modelo Convenio de la ONU<sup>1107</sup>.

El segundo paso que se sugiere es que los organismos internacionales como la OCDE y la ONU inviten a la comunidad internacional a ajustar su normativa interna a fin de que sea posible que puedan prestar asistencia en el cobro de créditos fiscales internacionales, lo cual beneficiaría a todos los Estados pues, se desincentivaría la evasión tributaria a través de la deslocalización de activos.

Además, tanto la OCDE como la ONU pueden desarrollar guías que permitan a los Estados el realizar las modificaciones normativas necesarias para que puedan prestar la asistencia en el cobro de créditos fiscales, así como proporcionar la capacitación necesaria para que puedan prestar este tipo de cooperación internacional, como lo ha hecho principalmente la OCDE en el caso de intercambio de información<sup>1108</sup>.

---

<sup>1104</sup> En este sentido GRAU RUIZ, A.: *La cooperación internacional...*, cit., p. 167, señala: “La recomendación de la Asamblea Parlamentaria 833 (1978) (document 4098), sobre cooperación entre los Estados miembros del Consejo de Europa contra la evasión y el fraude fiscal internacional, refleja la preocupación por sus desastrosos efectos, pues causan serias pérdidas presupuestarias, quiebran el principio de justicia tributaria, distorsionan los movimientos internacionales de capitales y las condiciones de competencia; sin que la cooperación a través de Convenios de Doble Imposición bilaterales haya sido suficientemente efectiva. Por todo ello, invita a los Estados miembros del Consejo de Europa a concluir un Convenio europeo multilateral sobre asistencia mutua entre administraciones tributarias nacionales y a iniciar medidas para limitar la evasión fiscal internacional.”

<sup>1105</sup> Vid. Supra. Capítulo 1. Apartado 1.9 La importancia del Modelo Convenio sobre Asistencia Mutua en Materia de Recaudación de 1981: La ampliación de su ámbito objetivo y la eliminación de la cláusula de nacionalidad.

<sup>1106</sup> Vid. Supra. Capítulo 3. Apartado 0 1.12 La inclusión del artículo 27 en el Modelo de Convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio de la OCDE.

<sup>1107</sup> Vid. Supra. Capítulo 1. Apartado 1.13.2 La asistencia en la recaudación en el Modelo Convenio de la ONU.

<sup>1108</sup> El Foro Global en de la OCDE en Transparencia e intercambio de información que en inglés es llamado

El tercer paso que se sugiere consiste en que tanto la OCDE como el Consejo de Europa verifiquen que la normativa interna de los Estados permita asistir a otros países en el cobro de créditos fiscales internacionales y en caso de que no se cumpla con el objetivo: se proporcione la asistencia técnica y capacitación para que los países puedan prestar este tipo de cooperación internacional y a su vez puedan beneficiarse de poder solicitarla cuando así lo requiera su interés<sup>1109</sup>.

---

*Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes* en adelante Foro Global, fue creado en el marco multilateral en donde se desarrollan trabajos sobre transparencia fiscal e intercambio de información en donde participan 150 países y territorios que participan en igualdad. *Vid. THE GLOBAL FORUM ON TRANSPARENCY AND EXCHANGE OF INFORMATION FOR TAX PURPOSES: Tax Transparency 2017: Report on Progress*, cit., p. 5. Sobre los trabajos del Foro Global para implementar el estándar internacional de intercambio de información, se ha referido: “El Foro Global se encarga del proceso de seguimiento exhaustivo y revisión inter pares sobre la implementación de las normas sobre transparencia e intercambio de información con fines tributarios y, más específicamente, de la norma sobre intercambio de información previa petición (en lo sucesivo, la «norma IIPP») y de la norma sobre intercambio automático de información (en adelante, la «norma IAI») Las disposiciones de la norma IIPP se recogen, principalmente, en el Modelo de Acuerdo sobre Intercambio de Información en materia tributaria de 2002 de la OCDE (en adelante, «Modelo AIIT») y los Comentarios a su articulado, así como en el artículo 26 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio (en lo sucesivo, «MC OCDE») y sus Comentarios, conforme a la actualización de 2012. Asimismo, el Foro Global tiene encomendada, por una parte, la tarea de supervisar y examinar las particularidades y el grado de aplicación de la norma IAI de la OCDE y, por otra, de ayudar a los países en desarrollo a determinar sus necesidades en materia de asistencia técnica y desarrollo de competencias para poder adherirse a la norma y beneficiarse de su puesta en aplicación. El proceso de revisión sobre la implementación de la norma IIPP abarca tanto a la totalidad de los miembros del Foro Global como a aquellos países y territorios que, en opinión del Foro Global, deben ser objeto de análisis por resultar pertinentes para su labor. La primera ronda de evaluaciones enmarcada en dicho proceso de revisión (Fase 1), que diera comienzo en 2010, se extenderá hasta 2016, mientras que se prevé que la segunda ronda de evaluaciones (Fase 2) se desarrolle durante el período comprendido entre 2016 y 2020 sobre la base de una norma IIPP reforzada, articulada e implícita en las Disposiciones 2016 y demás directrices relativas al intercambio de información previa petición (IIPP). Por su parte, los trabajos atinentes al intercambio automático de información (IAI) tienen por objeto instaurar unos procesos de seguimiento, apoyo y revisión que den mayores garantías de cara a la aplicación efectiva de la norma IAI. El objetivo último de todo proceso de revisión a manos del Foro Global reside en ayudar a los distintos países y territorios a implementar, en la práctica, las normas internacionales sobre transparencia e intercambio de información con fines tributarios. Una vez aprobados por el Foro Global y adquirida, en consecuencia, la condición de informes adoptados por el Foro, se harán públicos todos los informes de revisión.” *Vid. OCDE: Intercambio de información*, cit., p. 9.

<sup>1109</sup> Debido a las revisiones realizadas por el Foro Global a través del procedimiento *peer review* sobre intercambio de información previa petición IIPP o por sus siglas en inglés EOIR se que se realizan desde el 2009 los beneficios de su implementación se pueden apreciar en el hecho de que en un principio se habían detectado varias jurisdicciones que no cumplían con los estándares internacionales, lo cual cambió positivamente pues a julio de 2017 sólo seis jurisdicciones se consideraron que cumplían parcialmente y sólo una no cumplía. En el ámbito de intercambio automático de información IAI en septiembre de 2017

---

por primera vez la información financiera fue intercambiada dentro del estándar internacional dominado por sus siglas en inglés AEOI. *Vid.* THE GLOBAL FORUM ON TRANSPARENCY AND EXCHANGE OF INFORMATION FOR TAX PURPOSES: *Tax Transparency 2017: Report on Progress...*, cit., pp. 12 y 23.

## **CAPÍTULO 5. ASISTENCIA MUTUA EN LA UNIÓN EUROPEA A PARTIR DE LA DIRECTIVA 2010/24/UE DEL CONSEJO DE 16 DE MARZO DE 2010 Y SU TRANSPOSICIÓN EN LA NORMATIVA ESPAÑOLA**

### **5.1 La necesaria renovación de la Directiva de asistencia en la recaudación**

La asistencia mutua en el cobro de créditos fiscales ha florecido principalmente en la Unión Europea a través de múltiples Directivas que precedieron a la actual Directiva 2010/24/EU, mismas que fueron analizadas en el capítulo segundo de esta investigación. En este apartado nos enfocaremos enteramente al análisis de la Directiva vigente.

La aprobación de la Directiva 2010/24/UE sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas (Directiva 2010/24/UE) ha significado una nueva etapa en los instrumentos de cooperación implementados en la UE. Primero porque se ajusta a los estándares internacionales que han evolucionado significativamente para simplificar y hacer más eficiente la cooperación administrativa tributaria y, segundo porque se impulsa el uso de sistemas informáticos para hacer particiones de cobro y notificaciones<sup>1110</sup>.

La propia Directiva explicó que su objeto era hacer más eficaz la asistencia mutua en el cobro de créditos fiscales dado que la Directiva 2008/55/CE había sido insuficiente para satisfacer las necesidades generadas por la evolución que del mercado interior había

---

<sup>1110</sup> *Vid. Supra* Capítulo Segundo.

experimentado a lo largo de los últimos treinta años<sup>1111</sup>. La doctrina señaló también esta necesidad y la importancia de la mejora normativa para encontrar un mecanismo de recaudación eficiente y eficaz que además simplificaría en la práctica su aplicación<sup>1112</sup>.

La necesidad de establecer un mecanismo eficiente y eficaz de asistencia en el cobro de créditos fiscales en la Unión Europea se puede apreciar del hecho de que a pesar del incremento de las solicitudes de este tipo de cooperación entre 2003 y 2007, sólo se lograba la recaudación del 5% de las deudas tributarias sobre las cuales se solicitaba ayuda<sup>1113</sup>.

---

<sup>1111</sup> Así lo señalan los considerandos 2 y 3 de la Directiva 2010/24/UE “(2) La Directiva 76/308/CEE del Consejo, de 15 de marzo de 1976, referente a la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos resultantes de operaciones que formen parte del sistema de financiación del Fondo Europeo de Orientación y de Garantía Agrícola, así como de las exacciones reguladoras agrícolas y de los derechos de aduana estableció por primera vez mecanismos de asistencia mutua en materia de cobro. Dicha Directiva 2008/55/CE del Consejo, de 26 de mayo de 2008, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinadas exacciones, derechos, impuestos y otras medidas. (3) No obstante, los citados mecanismos, aun representando un primer paso hacia el perfeccionamiento de los procedimientos de cobro en la Unión, merced a la aproximación de las normas nacionales aplicables, se han revelado insuficientes para satisfacer las necesidades derivadas de la evolución que el mercado interior ha experimentado a lo largo de los últimos 30 años.”

<sup>1112</sup> Al respecto señala CALDERÓN CARRERO, J. M.: *Hacia una nueva era...*, cit., p. 53. “La Directiva 2010/24/UE articula un importante paso adelante en materia de asistencia en la recaudación tributaria, y en tal sentido las principales modificaciones introducidas en relación con el régimen anterior pretenden establecer un mecanismo más eficiente y de mayor alcance objetivo y subjetivo.” Respecto a la deficiencia de las anteriores Directivas señala BAL, A.: “Extraterritorial Enforcement of Tax Claims”, *Bulletin for International Taxation*, online review IBFD, 2011, p. 601., que en 2010, el Consejo concluyó que la Directiva 2008/55/EC era insuficiente para salvaguardar los intereses financieros de los Estados miembros por lo que decidió reemplazarla con efectos a partir del 1 enero de 2012. También MORENO GONZÁLEZ, S.: “Asistencia mutua en materia de recaudación: análisis de los cambios introducidos en la Ley General Tributaria en transposición de la Directiva 2010/24/UE”, *Revista técnica tributaria*, N.º. 97, 2012, p. 79, al referirse a las Directivas que precedieron a la actual 2010/24/UE que “Sin embargo, tales instrumentos se han mostrado insuficientes para satisfacer las necesidades derivadas de la evolución del mercado interior en los últimos 30 años.”

<sup>1113</sup> En el mismo sentido respecto a la eficacia de la recaudación a través del Directivas que precedieron la 2010/24/UE señala CALDERÓN CARRERO, J. M.: *Hacia una nueva era...*, cit., p. 54. “Posiblemente, las mayores necesidades de asistencia mutua en la recaudación –se cuadruplicaron los requerimientos entre 2003 y 2007– unido a la escasa eficacia del mecanismo –tan solo se lograba la recaudación del 5% de las cantidades reclamadas– hayan aconsejado esta profunda revisión de esta modalidad de asistencia administrativa, que se ha aprovechado para complementar o reforzar otros mecanismos antifraude y evasión fiscal” En el mismo sentido respecto al porcentaje recaudado con la anterior Directiva, *vid.* VASCEGA, M.; VAN THIEL, S.: “Council Adopts New Directive on Mutual Assistance in Recovery of Tax and Similar Claims”, *European Taxation*, 2010, p. 234. En cuanto a la creación de una nueva Directiva de

Otro motivo para la renovación de la Directiva 2010/24/UE de recaudación fue la necesidad de suprimir medidas protectoras discriminatorias en transacciones transfronterizas destinadas a prevenir el fraude y evitar pérdidas presupuestarias. Algunos Estados con el fin de evitar estrategias de evasión o bien para proteger su potestad tributaria sobre ganancias generadas en su territorio establecieron medidas disuasorias que limitaban la libertad de establecimiento principalmente<sup>1114</sup>.

Algunas de las medidas que desincentivan la evasión fiscal establecidas por los Estados miembros fueron los llamados impuesto de salida o *exit tax* que indirectamente dieron un fuerte impulso a la asistencia en la recaudación en la UE. A través de estos impuestos los Estados gravaban las plusvalías latentes cuando los contribuyentes se trasladaban a otro Estado (miembro)<sup>1115</sup>.

Al analizar estos impuestos el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) los declaró incompatibles con la libertad de establecimiento y desproporcionadas para prevenir un riesgo de evasión fiscal, pues para ello existían en la UE mecanismos de asistencia mutua

---

Recaudación más eficiente y efectiva señala también DE TROYER, I.: “Tax recovery assistance in the EU: analysis of Directive 2010/24/EU: scope and types of assistance”, *EC Tax Review*, 3, 2014, p. 135, que la adopción de un nuevo marco legal de la UE intenta hacer la recaudación transfronteriza de impuestos más eficiente y efectiva.

<sup>1114</sup> El objetivo de la Directiva de suprimir medidas protectoras discriminatorias en transacciones transfronterizas destinadas a prevenir el fraude y evitar pérdidas presupuestarias se refleja en los considerandos primero de la Directiva 2010/24/UE “La asistencia mutua entre Estados miembros en materia de cobro de sus créditos recíprocos y de los créditos de la Unión en relación con determinados impuestos y otras medidas contribuye al buen funcionamiento del mercado interior y garantiza la neutralidad fiscal, y además ha permitido a los Estados miembros suprimir medidas protectoras de carácter discriminatorio en las transacciones transfronterizas, destinadas a prevenir el fraude y las pérdidas presupuestarias.”

<sup>1115</sup> Los impuestos de salida son los gravámenes que los Estados imponen a las personas físicas o jurídicas por abandonar su territorio para trasladarse a otro Estado Miembro, el cual ha sido analizado por el TJUE al considerar que éste ejercía un efecto disuasorio sobre el contribuyente que tiene la intención de trasladarse a otro territorio por estar sometido a un trato menos favorable en relación con una persona que permanece en ese Estado. Sobre los impuestos de salida *vid.* RIBES RIBES, A.: *Los impuestos de salida*, Tirant lo Blanch, 2014, pp. 1-ss.; JIMÉNEZ, A. J. M.; CARRERO, J. M. C.: “Los impuestos de salida y el Derecho Comunitario europeo a la luz de la legislación española”, *Crónica tributaria*, 2007, pp. 49-76. RODRÍGUEZ, J. M. M.: “Los impuestos de salida: un análisis actualizado de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea”, *Quincena fiscal*, 2012, pp. 29-65.

en la recaudación tributaria, y el hecho de que estos no fueran eficaces no era razón suficiente para justificar un impuesto de salida<sup>1116</sup>.

De este modo, la jurisprudencia del TJUE ha influido en la reforma de la Directiva de Recaudación, toda vez que en algunas de sus sentencias –como las dictadas en los casos *Lasteyrie du Saillant y N*, sobre «impuestos de salida»– se estableció que las medidas que poseen con fin específico evitar maniobras de evasión fiscal o proteger el ejercicio del poder tributario sobre rendimientos generados en el territorio de un Estado miembro son restrictivas de las libertades fundamentales y desproporcionadas para lograr tal objetivo debido precisamente a la existencia de mecanismos de asistencia mutua en la recaudación tributaria,

---

<sup>1116</sup> En la sentencia de 11 de marzo de 2004, *Lasteyrie du Saillant*, C-9/2002, ECLI:EU:C:2004:138, apartados 46-52; en el que se analizaba el impuesto de salida establecido por Francia el TJUE resolvió: “*El principio de libertad de establecimiento enunciado en el artículo 52 del Tratado CE (actualmente artículo 43 CE, tras su modificación) debe ser interpretado en el sentido de que se opone a que un Estado miembro establezca, a fin de prevenir un riesgo de evasión fiscal, un régimen de imposición de las plusvalías latentes como el previsto en el artículo 167 bis del code général des impôts français, en caso de traslado del domicilio fiscal de un contribuyente fuera de este Estado.*” Determinando que la finalidad de prevenir el fraude y la evasión fiscal no justificaban su establecimiento. Asimismo, respecto al impuesto de salida establecido por los Países Bajos en la Sentencia del 7 de septiembre de 2006, *N*, C470/2004, ECLI:EU:C:2006:525; apartados 51-54. El TJUE resolvió que “*El artículo 43 CE debe interpretarse en el sentido de que se opone a que un Estado miembro establezca un régimen de tributación de las plusvalías en caso de traslado del domicilio de un contribuyente fuera de ese Estado miembro, como el controvertido en el asunto principal, que sujete la concesión del aplazamiento de pago de dicho impuesto a la condición de que se presten garantías y que no tenga totalmente en cuenta las minusvalías que puedan producirse con posterioridad al traslado de domicilio del interesado y que el Estado miembro de acogida no hubiera tenido en cuenta.*” En específico esta sentencia determinó que la exigencia de establecer garantías para asegurar el pago generado en el Estado Neerlandés iba más allá de lo estrictamente necesario para garantizar el funcionamiento y la eficacia de tal régimen tributario basado en el principio de territorialidad fiscal, porque existían algunos motivos menos restrictivos en lo que a las libertades fundamentales se refiere debido a que la Directiva de Asistencia Administrativa permitía el intercambio de información para liquidar el impuesto sobre la renta, así como la Directiva de asistencia en la recaudación, determinando respecto de ésta última lo siguiente: “*Además, la Directiva 76/308/CEE del Consejo, de 15 de marzo de 1976, referente a la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos resultantes de operaciones que formen parte del sistema de financiación del Fondo Europeo de Orientación y Garantía Agrícola, así como de las exacciones reguladoras agrícolas y de los derechos de aduana (DO L 73, p. 18; EE 02/03, p. 46), en su versión modificada por la Directiva 2001/44/CE del Consejo de 15 de junio de 2001 (DO L 175, p. 17) establece que un Estado miembro puede solicitar la asistencia de otro Estado miembro con motivo del cobro de créditos relativos a determinados impuestos, de los que forman parte el impuesto sobre la renta y el impuesto sobre el patrimonio*”. Por las razones expuestas, era necesaria la elaboración de una Directiva que permitiera a los Estados Miembros el solicitar ayuda para el cobro de los créditos fiscales más allá de sus fronteras de forma eficaz y eficiente.



sin que pueda considerarse como justificación del establecimiento de esas medidas restrictivas evitar la evasión fiscal<sup>1117</sup>

Ante los pronunciamientos del TJUE, era necesaria la elaboración de una Directiva que permitiera a los Estados Miembros el solicitar ayuda para el cobro de los créditos fiscales más allá de sus fronteras de forma eficaz y eficiente<sup>1118</sup>.

La Directiva 2010/24/UE conserva la estructura de la anterior Directiva 2008/55/CE del Consejo en cuanto establece diversas formas de cooperación en materia administrativa en aras de promover la asistencia en el cobro de créditos fiscales, de manera que además de

---

<sup>1117</sup> En sentido similar señala LASARTE LÓPEZ, R.: “La asistencia mutua internacional en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea: dos ejemplos de su proyección”, en *Encuentro de derecho financiero y tributario “Las medidas de lucha contra el fraude fiscal” Fraude fiscal: dimensión internacional*, vol. 2, 2a, Madrid, 2013 (DOC. No 17/2013), pp. 46-48.; quien hace referencia a la sentencia de 12 de julio de 2012, Comisión Europea contra Reino de España, C-269/09, enfatizando que “Esto significa que el Tribunal niega que la medida adoptada por España de adelantar el pago de las rentas pendientes de imputación al momento en que se traslada la residencia a otro Estado miembro no puede estar justificada en la pretendida dificultad de cobro de los créditos fiscales, puesto que el Estado miembro de acogida estará obligado a cumplir las normas citadas sobre cooperación administrativa, tal como reflejan los párrafos anteriores (el Tribunal niega expresamente que sea aplicable la doctrina de su sentencia Truck Center). Por tanto el artículo 14.3 de la Ley del Impuesto sobre la Renta española es desproporcionado y discriminatorio.” Por otra parte, algunos Estados con el fin de justificar las medidas restrictivas de las libertades fundamentales establecidas en su legislación interna utilizaron la obligación de celebrar convenios de asistencia en el cobro de créditos fiscales, sin embargo, el TJEU al analizar en específico esas medidas ha determinado que el establecimiento de este mecanismo de asistencia en la recaudación no necesariamente justifica la restricción impuesta, así se reflejó en la Sentencia del 10 de febrero de 2011, Haribo, C-436/08 y C-437/08, apartados 72-75. En este caso se determinó que el artículo 10, apartado 1, punto 1, de la KStG (Ley fiscal de Austria) subordinaba la exención de los dividendos de cartera procedentes de sociedades establecidas en un tercer Estado parte en el Acuerdo EEE a la existencia de un acuerdo de asistencia mutua con Austria, no sólo en materia administrativa sino también en materia de recaudación, sin embargo determinó que únicamente la existencia de un acuerdo de asistencia mutua en materia administrativa podía considerarse necesario para permitir que el Estado miembro interesado verificara el nivel de imposición efectivo de la sociedad no residente que distribuía los dividendos, pues la regla nacional se refería a la imposición en Austria en virtud del impuesto sobre sociedades de rendimientos que percibían sociedades residentes en Austria. Por lo tanto la recaudación de esos impuestos por las autoridades austríacas no podían necesitar la asistencia de las autoridades de un tercer Estado.” Respecto a las sentencias en donde el TJEU analizó los impuestos de salida *vid.* RIBES RIBES, A.: *Los impuestos de salida...*, cit., pp. 1-ss.; JIMÉNEZ, A. J. M.; CARRERO, J. M. C.: *Los impuestos de salida...*, cit., pp. 49-76.; RODRÍGUEZ, J. M. M.: *Los impuestos de salida...*, cit., pp. 29-65.

<sup>1118</sup> En cuanto al impuso que la jurisprudencia del TJUE ha supuesto en la elaboración de una nueva Directiva de asistencia en la recaudación *vid.* CALDERÓN CARRERO, J. M.: *Hacia una nueva era...*, p. 54.

la ayuda para recuperar las deudas tributarias de otros Estados miembros, establece la posibilidad de que los Estados miembros intercambien información; realicen notificaciones al deudor y; adopten medidas cautelares para garantizar los créditos fiscales sobre los cuales se solicita ayuda. Cabe señalar que esta estructura también se contempla en la Convención Multilateral<sup>1119</sup>.

Dentro de las mejoras normativas a la Directiva que permitirían una asistencia eficaz nos encontramos con la posibilidad de que funcionarios autorizados del Estado miembro requirente pueda presentarse en las oficinas administrativas del Estado miembro requerido, incluso participando en las investigaciones administrativas realizadas en el Estado requerido, a través de entrevistar a personas y examinar registros. También se permite que los funcionarios del Estado miembro requirente puedan asistir a los funcionarios del Estado miembro requerido en el desarrollo de actuaciones jurisdiccionales en el Estado mencionado en último lugar<sup>1120</sup>.

A reserva de analizar todas las formas de asistencia administrativa contempladas en la Directiva de Recaudación en detalle más adelante, es pertinente resaltar la conveniencia de establecer todas las formas de asistencia administrativa en un mismo instrumento, que son necesarias e interactúan entre sí para poder realizar el cobro de una deuda tributaria<sup>1121</sup>.

---

<sup>1119</sup> *Vid.* Directiva 2008/55/CE del Consejo sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinadas exacciones, derechos, impuestos y otras medidas. La estructura de la Directiva también se seguía el Modelo desarrollado por la Sociedad de Naciones en 1928. Asimismo, puede verse que esa estructura también fue adoptada por la Convención Multilateral de 1988 y adicionada mediante protocolo en 2010 con el objetivo de abarcar todas las formas de cooperación administrativa por lo que en ella se incluyeron además de la asistencia en el cobro de créditos fiscales, el intercambio de información y la notificación de documentos.

<sup>1120</sup> *Vid.* párrafo 9 de los considerandos de la Directiva 2010/24/UE del Consejo. “Por eficacia, también debe permitirse la presencia de funcionarios de la Administración tributaria de un Estado miembro o su participación en las investigaciones administrativas realizadas en otro Estado miembro.” También *cf.* Con el artículo 7 de la Directiva 2010/24/UE.

<sup>1121</sup> La interacción del intercambio de información con la asistencia en el cobro de créditos fiscales se ha reconocido también en los Modelos Convenios de la OCDE y de la ONU en donde se establece que es aplicable el apartado primero del artículo 26 al intercambio de información realizado en la aplicación del artículo 27 que regula la asistencia en el cobro de créditos fiscales. *Vid Model Tax Convention on Income*

Además, dentro de los cambios más significativos, se encuentran, la ampliación de la cobertura de los impuestos y derechos, la posibilidad de implementar la asistencia por excepción aun cuando no se hubieran agotado los medios de defensa y la utilización de la información sin limitación, salvo ley en contrario<sup>1122</sup>.

La nueva Directiva de Recaudación ha recibido una evaluación positiva, en concreto por la Comisión Europea quien en su informe al Parlamento y al Consejo Europeos reflejó que los Estados miembros corroboraron en su mayoría que la Directiva había alcanzado su objetivo: “mejorar la eficiencia y eficacia de la asistencia y facilitarla en la práctica”<sup>1123</sup>. También se ha señalado que la Directiva 2010/24/UE es el instrumento legal más importante que prevé la asistencia mutua en el cobro de créditos fiscales en comparación con el artículo 27 del Modelo Convenio de la OCDE y en contraste también con la Convención

---

*and on Capital: Condensed Version 2017*: OECD Publishing-READ online, pp. 513-ss, fecha de consulta 23 septiembre 2018, en [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017\\_mtc\\_cond-2017-en](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en).

<sup>1122</sup> *Vid.* Directiva del Consejo 2010/24/UE e 16 de marzo de 2010 sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas. Párrafos 1-16.

<sup>1123</sup> *Vid.* Informe al Parlamento y al Consejo sobre el funcionamiento de los mecanismos establecidos por la Directiva 2010/24/UE del Consejo de 16 de marzo de 2010 sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas, [Informe COM(2017) 778 final] presentado el 18 de diciembre de 2017, punto 3 (c), en el que se afirmó: “Uno de los principales objetivos de la Directiva 2010/24/UE del Consejo era ‘mejorar la eficiencia y la eficacia de la asistencia y facilitarla en la práctica. Los Estados miembros confirman, casi unánimemente, que este objetivo se ha alcanzado. Todos los Estados miembros salvo uno afirman que la Directiva 2010/24/UE ha facilitado la provisión y la recepción de asistencia mutua en materia de cobro, en comparación con la situación existente bajo el marco jurídico anterior. Todos los participantes en la consulta pública se mostraron de acuerdo en que el actual marco de la UE ha facilitado que los Estados miembros se ayuden mutuamente en lo que respecta al cobro de impuestos.” El objetivo de la Directiva 2010/24/UE del consejo, se reflejó en el Punto 4 de su preámbulo.: “A fin de proteger más adecuadamente los intereses financieros de los Estados miembros y la neutralidad del mercado interior, es necesario hacer extensivo el ámbito de aplicación de la asistencia mutua en materia de cobro a los créditos correspondientes a impuestos y derechos que no se benefician aún de dicha asistencia mutua, mientras que para hacer frente al creciente número de peticiones de asistencia y lograr mejores resultados es imprescindible mejorar la eficiencia y la eficacia de la asistencia y facilitarla en la práctica. Para alcanzar los objetivos propuestos se requiere realizar importantes adaptaciones, por lo que una mera modificación de la actual Directiva 2008/55/CE no bastaría. Por tanto, debe derogarse dicha Directiva y sustituirla por un nuevo instrumento jurídico que se apoye en los logros alcanzados por la misma y establezca normas más claras y precisas cuando sea necesario.”

Multilateral<sup>1124</sup>.

Siguiendo la línea de la investigación a continuación analizaremos la Directiva 2010/24/UE para determinar si la misma permite asistir en el cobro de forma eficiente y eficaz como lo ha afirmado la Comisión Europea. Además, de identificar los puntos clave que permiten que la asistencia en el cobro de créditos fiscales tenga un mejor funcionamiento.

## 5.2 La acertada ampliación de las contribuciones cubiertas por la Directiva

Una de las principales medidas de simplificación en Directiva 2010/24/UE fue la extensión del ámbito objetivo de aplicación de la asistencia mutua en el cobro de créditos relativos a todos los impuestos y derechos recaudados por los Estados miembros, sus subdivisiones territoriales o administrativas, comprendidos los entes locales, recaudados o en su nombre o de la UE<sup>1125</sup>.

---

<sup>1124</sup> Para DE TROYER, I.: *Tax recovery assistance...*, cit., pp. 135-136, la Directiva 2010/24/UE es por mucho el instrumento legal de asistencia en el cobro de créditos fiscales más importante. Primero porque afirma que el artículo 27 del Modelo Convenio de la OCDE, que también contiene una previsión sobre la asistencia mutua en el cobro de créditos fiscales incluido en 2003, no se ha implementado porque la mayoría de los convenios bilaterales existentes fueron concluidos antes de la actualización del Modelo Convenio de la OCDE, por otra parte, la autora enfatiza que las autoridades competentes tienen que acordar las modalidades específicas de su aplicación, además señala que carece de un sistema eficiente de reconocimiento/traducción del instrumento que permita la ejecución [de la deuda tributaria]. Comparando la Directiva con la Convención Multilateral la autora señala que la mencionada en último lugar no es aún tan eficiente como la Directiva en particular por la falta de un instrumento uniforme que permita la ejecución en el Estado requerido. Reconoce que en algunos puntos la Convención Multilateral permite una asistencia más amplia: porque no contiene un monto mínimo de la deuda tributaria y es posible prestar asistencia respecto de créditos más antiguos (hasta 15 años). Mientras que la Directiva no obliga a los Estados miembros a prestar asistencia sobre deudas menores a un monto específico o sobre deudas que tienen una antigüedad de más de cinco o diez años.

<sup>1125</sup> Cfr. Artículo 2 de la Directiva 2010/24/UE. La doctrina también ha destacado la importancia de la mejora del ámbito objetivo de aplicación de la Directiva 2010/24/UE. Señala al respecto MORENO GONZÁLEZ, S.: *Asistencia mutua en materia...*, cit., p. 85. “Una de las novedades más sobresalientes de la Directiva 2010/24UE es la extensión del ámbito objetivo de aplicación de la asistencia mutua en materia de créditos correspondientes a impuestos y derechos que todavía no se beneficiaban de ella.” También advierte GARCÍA PRATS, A.: “Derecho Procesal Internacional, procedimientos tributarios de naturaleza internacional”, en I. Corral Guadaño (ed.) *Manual de Fiscalidad Internacional*, 4a Edición, p. 1680. “En relación con los créditos afectados, la Directiva 2010/24/UE articula la asistencia sobre una base amplia, incorporando (a) los impuestos y derechos de todo tipo, del Estado, subdivisiones territoriales o administrativas, comprendidas las entidades locales, o en su nombre o por cuenta de la Unión, así como

El cambio normativo ha implicado un incremento en las cargas administrativas de las autoridades tributarias partícipes, no obstante, estas modificaciones se han valorado positivamente por los propios Estados miembros quienes han señalado que la amplia cobertura de la Directiva 2010/24/UE ha sido útil no sólo para recaudar deudas tributarias sino además porque ayuda a garantizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias<sup>1126</sup>.

La Directiva 2010/24/UE es aplicable a los créditos fiscales recaudados por un Estado miembro, sus subdivisiones territoriales o administrativas, comprendidos los entes locales o en su nombre o en nombre la UE. La simplificación que aportó esta medida consistió, por un aparte, en que ya no es un requisito indispensable para solicitar asistencia el ser titular del crédito, sino que es suficiente con tener potestad para su recaudación, es decir, pueden solicitar asistencia los entes titulares del crédito o bien aquellos que recauden en nombre de otros o de la UE<sup>1127</sup>.

---

las devoluciones, intervenciones y otras medidas de la FEAGA y del FEADER, o de la organización común del mercado del sector del azúcar; (...)" En sentido similar destaca CALDERÓN CARRERO, J. M.: *Hacia una nueva era...*, cit., p. 55. "El ámbito objetivo del nuevo mecanismo de asistencia en la recaudación es más amplio que el establecido en la Directiva 2008/55/CE, de manera que se aplica: a) Al conjunto de impuestos y derechos de todo tipo recaudados por un Estado miembro, sus subdivisiones territoriales o administrativas, comprendidos los entes locales, o en su nombre, o por cuenta de la UE. b) A las devoluciones, intervenciones y otras medidas que formen parte del sistema de financiación total o parcial del FEAGA y del FEADER. c) A las exacciones y otros derechos previstos en la organización común del sector del azúcar."

<sup>1126</sup> Vid. Apartado 3 (e) del COM(2017) 778 final Informe de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo sobre el funcionamiento de los mecanismos establecidos por la Directiva 2010/24/UE del Consejo de 16 de marzo de 2010 sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas: Comisión Europea, 2017, p. 7, fecha de consulta 18 febrero 2019, en <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017DC0778&from=ES>. Dentro de la reseña del impacto de la Directiva 2010/24/UE en el funcionamiento de la asistencia mutua, se señala: "La ampliación del ámbito de aplicación material ha generado una mayor carga de trabajo para las autoridades tributarias implicadas. A pesar de que los importes totales de estos otros impuestos y derechos siguen siendo relativamente bajos (en comparación con los de las principales categorías de impuestos, esto es, el IVA y el impuesto sobre la renta), pueden corresponderse con una cantidad considerable de solicitudes. No obstante, una mayoría de los Estados miembros confirmó la utilidad de la ampliación del ámbito de aplicación material de la Directiva, ya que también contribuye a garantizar el cumplimiento de las obligaciones fiscales"

<sup>1127</sup> Sobre este punto la propia Directiva 2010/24/UE menciona la necesidad de ampliar su ámbito material de aplicación en el considerando (4) "A fin de proteger más adecuadamente los intereses financieros de los Estados miembros y la neutralidad del mercado interior, es necesario hacer extensivo el ámbito de

Por otra parte, con la finalidad de establecer una normativa más clara, la Directiva 2010/24/UE ya no establecen listas con los impuestos sobre los cuales se podría solicitar la ayuda en el cobro, como lo hacía la anterior Directiva 2008/55/CE del Consejo. En su lugar se realizó una referencia genérica de los impuestos y derechos sobre los cuales se puede solicitar asistencia. Así, las autoridades competentes ya no tienen que hacer una búsqueda exhaustiva en diversos listados, además de que se abarcan todos los impuestos y derechos sin necesidad de renovar las listas ante la creación, modificación o eliminación de impuestos y derechos con lo que a su vez se despejan las dudas que existían sobre si la Directiva predecesora le era aplicable o no a ciertos impuestos<sup>1128</sup>.

Durante la vigencia de la Directiva 2008/55/CE existían interrogantes sobre si ciertos

---

aplicación de la asistencia mutua en materia de cobro a los créditos correspondientes a impuestos y derechos que no se benefician aún de dicha asistencia mutua...” Por su parte MONTERO DOMÍNGUEZ, A. D.: “La nueva Directiva Comunitaria de asistencia mutua en materia de recaudación:: análisis del articulado de la norma positiva”, *Carta tributaria. Monografías*, 14, 2010, p. 5, enfatiza la posibilidad de que entes diversos a los titulares de los impuestos y derechos puedan solicitar asistencia con base en su facultad para recaudar este tipo de tributos. “La evolución del precepto [artículo 2] se concreta en los siguientes puntos: 1. Se incluye en la misma todos los impuestos y derechos de todo tipo (de carácter público) 2. Recaudados por los Estados o sus subdivisiones territoriales o administrativas, incluyendo los entes locales. Hay que señalar a este respecto que la norma será aplicable tanto a los recursos de titularidad de dichos Estados y Subdivisiones como a aquellos que alguno de los mismos recaude en nombre de otros o en nombre de la Unión. Es decir, el hecho de la titularidad del crédito no es el elemento determinante para que el mismo quede amparado por la Directiva, sino la potestad para su recaudación.” Respecto a la claridad que aporta la Directiva de Recaudación al establecer que se aplica a todos los impuestos y derechos, subraya MORENO GONZÁLEZ, S.: *Asistencia mutua en materia...*, cit., p. 85. “... de un lado, que la norma es aplicable tanto a los recursos titularidad de dichos Estados y subdivisiones como a aquellos que alguno de los mismos recaude en nombre de otros Estados o de la Unión. Esto es, la titularidad del crédito no es el elemento decisivo para que el mismo quede amparado por la Directiva sino la potestad para su recaudación.”

<sup>1128</sup> Vid. Artículo 2 de la Directiva 2010/24/UE. Cfr. DE MIGUEL CANUTO, E.: “La cooperación entre Administraciones Tributarias en materia de recaudación: análisis de la Directiva 2010/24/UE”, en *Intercambio internacional de información tributaria: avances y proyección futura*, Aranzadi, España, 2011, p. 281. “1º como núcleo, el crédito inicial, en concepto de impuesto o derecho de todo tipo, necesitado de ser recaudado en nombre del Estado solicitante o por cuenta de la Unión europea. La Directiva de 2010 deja atrás la lista nominativa de impuestos de la Directiva núm. 55 de 2008 (LC Eur 2008, 889) y hace una conceptualización genérica de los impuestos y derechos” También señala VASCEGA, M.; VAN THIEL, S.: *Council Adopts New...*, cit., p. 234.; que en contraste con la Directiva 2008 que hacía una lista de los impuestos y derechos la nueva Directiva cubre todos los impuestos y derechos.

impuestos se podrían recaudar al amparo de esta normativa. En España, por ejemplo, con la nueva Directiva 2010/24/UE se disiparon las dudas sobre la posibilidad de solicitar asistencia en la recaudación de los impuestos sobre sucesiones y donaciones y sobre las transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados<sup>1129</sup>.

Asimismo, la Directiva de Recaudación no dejó resquicio para que ciertos impuestos o derechos que sólo era establecidos en un Estado miembro dejaran de recaudarse. Con la anterior Directiva 2008/55/CE, por ejemplo, no era posible solicitar asistencia para la recaudación de un derecho establecido por las autoridades locales de Bélgica sobre la distribución de revistas y papeles publicitarios (*tax levied on the distribution of magazines and publicity papers*) creado para cubrir los gastos relacionados con la recolección del papel con vistas a reciclarlo, el cual era generado por una empresa domiciliada en Francia<sup>1130</sup>.

Finalmente cabe mencionar que, la Directiva 2010/24/UE no estableció cambios sobre la posibilidad de solicitar asistencia en la recaudación de 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) o de la organización común del mercado del sector del azúcar<sup>1131</sup>.

Desde nuestro punto de vista, la cobertura de la Directiva 2010/24/UE ha sido muy importante para la agilización de los procedimientos de asistencia en el cobro de créditos fiscales. Primero, porque como se ha mencionado ya no es necesario crear listados sobre los

---

<sup>1129</sup> Cfr. MORENO GONZÁLEZ, S.: *Asistencia mutua en materia...*, cit., p. 85, quien señala en relación con la aplicación de la Directiva de Recaudación a todos los impuestos y derechos: "...De otro que pasan a quedar incluidos en la asistencia mutua los impuestos establecidos o recaudados por todos los niveles territoriales por lo que en el caso de España se despejan las dudas surgidas en momentos anteriores sobre la aplicación de la normativa comunitaria en materia de asistencia mutua recaudatoria a los impuestos sobre sucesiones y donaciones y sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados."

<sup>1130</sup> Cfr. DE TROYER, I.: "Recovery Assistance in the EU: Evaluation of Directive 2010/24/EU: Time for an Update?", p. 285. También *vid.* DE TROYER, I.: *De invordering van belastingen in grensoverschrijdende situaties*, Intersentia rechtswetenschappen; Antwerpen, 2009, p. 817.

<sup>1131</sup> Cfr. Artículo 2 (1) (b) de la Directiva 2010/24/UE. También puede consultarse: GARCÍA PRATS, A.: *Derecho Procesal Internacional...*, cit., p. 1680.

impuestos y derechos sobre los cuales se puede solicitar ayuda para su cobro y en segundo lugar se cubren los impuestos y derechos establecidos en los Estados miembros. No obstante, aún podría ampliarse más el ámbito de cobertura de la Directiva, para que a través de este instrumento puedan recaudarse las contribuciones de seguridad social, sobre este punto abundaremos más adelante.

### **5.3 Las sanciones administrativas, multas y otros conceptos conexos con los créditos fiscales sobre los que se puede solicitar asistencia para su recaudación**

Dentro del ámbito de aplicación de la Directiva también se incluyen las sanciones administrativas, multas, intereses recargos y gastos conexos con los créditos fiscales sobre los que puede solicitarse asistencia<sup>1132</sup>. La Directiva no proporciona una definición de estos conceptos, así que para conocer su alcance y contenido deberá atenderse a las legislaciones domésticas de los Estados miembros.

Al respecto, consideramos que hace falta una definición en la propia Directiva de lo que debe entenderse por sanciones administrativas, multas, intereses, recargos y gastos conexos con los impuestos y derechos. Porque en cada Estado miembro estas figuras jurídicas tienen un significado diferente lo que hace que la aplicación de la Directiva no sea

---

<sup>1132</sup> *Vid.* Artículo 2 (a) de la Directiva 2010/24/UE. MORENO GONZÁLEZ, S.: *Asistencia mutua en materia...*, cit., p. 85, refiere: “Asimismo, el art. 2.2 de la Directiva incluye en su ámbito de aplicación las sanciones administrativas, multas, intereses, recargos y gastos conexos a los créditos mencionados anteriormente...” Por su parte GARCÍA PRATS, A.: *Derecho Procesal Internacional...*, cit., p. 1681, “Por lo que se refiere a los intereses el artículo 72 bis del Reglamento General de Recaudación, establece que las cantidades adeudadas de titularidad de otros Estados o de otras entidades internacionales y supranacionales cuya actuación recaudatoria se realice en el marco de la asistencia mutua, devengarán interés de demora de acuerdo con el artículo 26.2.e. de la LGT. La liquidación de los intereses de demora se realizará a posteriori si el pago se produce una vez finalizado el plazo previsto para el pago, pudiendo el órgano de recaudación de equidad y exigir los intereses en el momento del pago de la deuda. En caso de ejecución de bienes embargados o garantías, la liquidación de intereses se producirá en el momento de aplicar el líquido obtenido o en el momento del embargo si se trata de dinero en efectivo o en cuentas o créditos. También DE MIGUEL CANUTO, E.: *La cooperación entre Administraciones...*, cit., p. 281, señala “Por razones sistemáticas hay que entender incluidos aquí los intereses de demora”.



homogénea.

No obstante, consideramos que es positivo que la Directiva aclare que las sanciones administrativas o multas, intereses, recargos y gastos conexos con los impuestos y derechos sobre las cuales se puede solicitar asistencia, pueden ser impuestas por las autoridades administrativas competentes para su recaudación o por las competentes para la realización de comprobaciones e investigaciones administrativas, o bien derivadas de confirmaciones efectuadas por órganos administrativos o judiciales y que sean solicitados por las autoridades administrativas<sup>1133</sup>.

La aclaración realizada en el artículo 2 (2) (a), que se analiza, era indispensable especialmente en el caso de las sanciones administrativas y multas. Porque, por una parte, queda claro que la asistencia para su recaudación puede solicitarse respecto de las impuestas como consecuencia de la omisión del pago de un crédito fiscal (en la fase de liquidación), o bien por las determinadas con motivo del incumplimiento de obligaciones fiscales formales, es decir por no haber proporcionado alguna información requerida (en la etapa de comprobación). Por ejemplo, en el caso C-34/17, *Eamonn Donnellan /The Revenue Commissioners*, la petición de asistencia tenía por objeto la recaudación de una sanción administrativa impuesta por la oficina de aduanas de Patras (Grecia) al Sr. Donnellan en cantidad de 1.097,505 euros, debido a que se le decomisó una carga que contenía 171,800 cajetillas de cigarrillos de contrabando<sup>1134</sup>.

---

<sup>1133</sup> Vid. Artículo 2 (2) (a) de la Directiva 2010/24/UE. Cfr. MORENO GONZÁLEZ, S.: *Asistencia mutua en materia...*, cit., p. 85. “Asimismo, el art. 2.2 de la Directiva incluye en su ámbito de aplicación las sanciones administrativas, multas, intereses, recargos y gastos conexos a los créditos mencionados anteriormente, señalando, además, que su imposición puede haber sido realizada por la autoridad competente para la recaudación de los derechos o por las competentes para comprobar que investigar los hechos de los que dichas figuras deriven, así como también reconoce que hayan podido ser confirmadas por órganos administrativos o judiciales.” Por su parte GARCÍA PRATS, A.: *Derecho Procesal Internacional...*, cit., p. 1681. “Las deudas también afectan al régimen de asistencia aplicable a las sanciones impuestas por otros Estados miembros. Conforme al régimen aplicable en la LGT la asistencia debiera limitarse a aquellas sanciones impuestas y confirmadas y no a todas las sanciones impuestas o confirmadas.”

<sup>1134</sup> Vid. Sentencia de 26 de abril de 2018, *Eamonn Donnellan /The Revenue Commissioners*, C-34/17, ECLI:EU:C:2018:282, apartado 21.

La importancia de la aclaración realizada en la Directiva ayuda a simplificar su aplicación, pues proporciona certeza jurídica sobre qué tipo de sanciones administrativas y multas se puede solicitar asistencia para su recaudación. En contraste con los convenios realizados con base al modelo establecido en el artículo 27 de los Modelos Convenio de la OCDE y ONU, así como la Convención Multilateral, en los que no se precisa si las multas sobre las cuales se puede solicitar asistencia son sólo las impuestas en la fase de liquidación de la deuda tributaria o también las impuestas en la fase de comprobación<sup>1135</sup>.

Por otra parte, la aclaración realizada en el artículo 2 (3) (d) de la Directiva 2010/24/UE también contribuyó a aumentar la eficacia y eficiencia de este instrumento legal. Porque, por un lado, permitió identificar sobre qué sanciones administrativas o multas se puede solicitar la asistencia sin necesidad de conocer en detalle la legislación del Estado miembro requerido y por otro, evitó las confusiones generadas por el uso del término “sanciones de naturaleza penal”, porque como lo veremos más adelante, esa expresión también podía abarcar a las sanciones administrativas.

Es decir, la anterior Directiva 2008/55/CE en su artículo 2 (i) establecía que quedaban excluidas de su ámbito de aplicación las sanciones de carácter penal con arreglo a la legislación en vigor en el Estado miembro en que estuviera ubicada la autoridad requerida. Con esta redacción era necesario que previamente a la solicitud de asistencia para el cobro de una sanción administrativa, el Estado requirente conociera la legislación del Estado requerido a fin de determinar si la sanción tenía el carácter de “sanción penal” o no conforme a las normas legales del Estado miembro requerido<sup>1136</sup>.

---

<sup>1135</sup> Respecto del artículo 27 de los Modelos Convenio OCDE y ONU *Vid. Supra* Capítulo 4 . En cuanto a la Convención Multilateral *vid Supra* Capítulo 5.

<sup>1136</sup> Así DE TROYER, I.: *Tax recovery assistance...*, cit., p. 138, señala que la redacción usada en el artículo 2, primer párrafo de la Directiva 2008/55/CE generaba mucha falta de certeza legal porque la evaluación [que se debía realizar] implicaba la necesidad de tener conocimiento sólido del contenido del sistema legal de otros Estados miembros. En el mismo sentido *vid.* BERGLUND, M.: *Cross-Border Enforcement of Claims in the EU: History, Present Time and Future - Second edition*, Kluwer Law International, 2009, pp. 1-ss.

Además, el determinar si la sanción tenía el carácter de penal o no dentro de la legislación del Estado requerido no era una tarea sencilla. Debido a que el Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH) al realizar la interpretación de la expresión “naturaleza criminal” (*criminal nature*) contenida en el artículo 6 del Convenio Europeo de Derechos Humanos vigente en 1971 (que garantizaba los derechos mínimos de toda persona acusada) determinó que las sanciones impuestas por una autoridad administrativa podían ser consideradas de naturaleza criminal<sup>1137</sup>.

De esta manera, algunas sanciones impuestas por autoridades administrativas podrían ser consideradas de naturaleza criminal quedando excluidas, en consecuencia, del ámbito de aplicación de la anterior Directiva 2008/55/CE. Para evitar posibles controversias respecto si una sanción impuesta por autoridades administrativas es o no objeto de la Directiva 2010/24/UE se omite definir a las sanciones administrativas y a las multas en oposición a su naturaleza penal. Además, se precisa que no serán objeto de asistencia en el cobro las sanciones penales que sean impuestas sobre la base de una actuación del ministerio público y otras de carácter penal distintas a las establecidas en artículo 2 (a)<sup>1138</sup>.

---

<sup>1137</sup> En el caso *Egel and Others v. Netherlands*, 8 junio 1976, Series A N. 22, pp. 34-35, El TEDH para determinar la naturaleza criminal de una infracción disciplinaria que implicaba un arresto, examinó: i) la manera en que la sanción estaba descrita en el derecho domestico; ii) su naturaleza; iii) el grado de severidad y; iv) su propósito. Explica DUTERTRE, G.: *Key case-law extracts - European Court of Human Rights*, Council of Europe, 2003, pp. 183-184, que generalmente, en las infracciones que involucran privación de la libertad, el TEDH considera que la sanción es de naturaleza criminal. El autor cita como ejemplos los casos *Egel and Others v. Netherlands* antes referido y el caso *Joao José Brandano Ferreira v. Portugal*, no. 41921/98, 28 septiembre 2000 que implicaba un simple arresto (*simple arrest*) en la Armada. También menciona el caso de *Weber v. Switzerland*, 22 mayo 1990, Series A No. 177, pp. 17-18, párrafos 31-34, en el que el TEDH analizó la multa impuesta por violar la confidencialidad de una investigación judicial, por un monto de 500 francos suizos, misma que podía ser conmutada por un corto periodo de arresto, bajo ciertas condiciones. La posibilidad de conmutar la infracción en arresto fue suficiente para clasificarla como criminal para efectos del Convenio Europeo de Derechos Humanos.

<sup>1138</sup> Vid. Artículo 2 párrafo 2 letra a) y párrafo 3 letra d). También DE TROYER, I.: *Tax recovery assistance...*, cit., p. 138, al analizar las sanciones administrativas y multas que serán objeto de asistencia en la recaudación conforme a la Directiva 2010/24/UE, opina que la redacción actualizada toma en consideración la posible influencia de la jurisprudencia del TEDH relativa a la expresión “naturaleza criminal” al analizar el artículo 6 del Tratado Europeo de Derechos Humanos. La autora afirma que para evitar controversias con deudores tributarios que invocaran que la asistencia en la recaudación no era posible con base en la anterior Directiva porque las sanciones administrativas tenían naturaleza penal, la nueva Directiva evita cualquier referencia a la posible naturaleza criminal de la sanción en sí. También

Consideramos que la redacción del artículo 2 (2) (a) y (3), (d), aporta más claridad sobre la intención de los Estados miembros de no prestar asistencia en el cobro respecto de multas o sanciones impuestas en el orden criminal. No obstante, aún con esa aclaración no se evita que algunas de las sanciones administrativas o multas objeto de la Directiva, puedan tener naturaleza penal de acuerdo con los parámetros establecidos en la jurisprudencia del TEDH<sup>1139</sup>.

Como lo Determinó el TEDH en el caso *Öztürk*: si un Estado miembro clasifica una sanción como de naturaleza “disciplinaria” en lugar de “criminal” para excluirla de los principios fundamentales de los artículos 6 y 7 de la Tratado Europeo de Derechos Humanos, la aplicación de esos principios estaría subordinada a su voluntad soberana<sup>1140</sup>. En esa línea de pensamiento podemos afirmar que el hecho de que las sanciones administrativas o multas sean impuestas por las autoridades administrativas competentes en los términos de la Directiva de Recaudación, no implica que éstas no puedan ser analizadas bajo el *test* establecido por el TEDH para determinar su naturaleza penal<sup>1141</sup>.

De esta manera, si una autoridad administrativa impone una sanción o multa de naturaleza penal aun y cuando formalmente cumpliera con los parámetros descritos en artículo 2 (a) de la Directiva 2010/24/UE, consideramos que dicha multa o sanción debiera ser excluida de la asistencia en la recaudación regulada en tal Directiva. Porque, por una

---

explica que durante las discusiones en el Consejo, se consideró apropiado aportar mayor claridad, a través de confirmar que las sanciones impuestas por autoridades penales y derivadas de acciones del ministerio público, estaban excluías.

<sup>1139</sup> En el mismo sentido DE TROYER, I.: *Ibid.*, p. 139, puntualiza que la modificación en la descripción de las multas que pueden ser objeto de asistencia para su cobro no afecta la posibilidad de que esas infracciones administrativas sean consideradas con naturaleza criminal en el contexto del artículo 6 del Tratado Europeo de Derechos Humanos. Desde el punto de vista de la autora ello no prohíbe al Estado miembro requirente de enviar una petición para recaudar esas infracciones impuestas por autoridades administrativas.

<sup>1140</sup> *Cfr. Öztürk*, 21 febrero 1984, Series A, No 73, pp. 17-18, párrafos 48-50. En el mismo sentido se refiere DUTERTRE, G.: *Key case-law extracts...*, cit., p. 182.

<sup>1141</sup> En el mismo sentido *vid. DE TROYER, I.: Tax recovery assistance...*, cit., p. 139.

parte, la imposición de sanciones penales conlleva la aplicación derechos específicos que deben otorgársele a los acusados y que la Directiva por su naturaleza administrativa no los otorga. Por otra, para respetar los derechos de los acusados existen convenios internacionales en materia criminal que están diseñados específicamente para respetar esos derechos, los cuales deberán aplicarse a las multas o sanciones penales<sup>1142</sup>.

No pasa desapercibido que existen posturas que han propuesto incluir las sanciones fiscales de naturaleza criminal en el ámbito de aplicación de la anterior Directiva 2008/55CE a fin de aclarar la postura legal del Tratado Europeo de Derechos Humanos<sup>1143</sup>. Sin embargo, consideramos que no es recomendable que se solicite cooperación internacional para recaudar sanciones o multas penales aún cuando tengan un origen tributario.

A nuestro juicio, la Directiva 2010/24/UE está diseñada para otorgar asistencia administrativa en materia tributaria y por lo tanto se rige por principios diversos a los que deben ser respetados en materia penal, por lo cual no es el medio idóneo para recaudar multas o sanciones de naturaleza penal, aún y cuando estas tengan un origen fiscal.

Así, a través de la Directiva 2010/24/UE es posible respetar los principios penales que les son aplicables a las infracciones administrativa, sin que se desconozca que se puede mejorar su protección. En el artículo 11 de la Directiva que se estudia, se establece que no se podrá presentar una petición de cobro si el crédito o el crédito que permita su ejecución ha sido impugnado y no se ha resuelto. De esta manera, consideramos que se respetan los principios de presunción de inocencia y de tutela judicial efectiva que rigen a las multas y sanciones administrativas<sup>1144</sup>.

Sin embargo, la Directiva 2010/24/UE no tiene mayores disposiciones para proteger

---

<sup>1142</sup> Vid. European Convention on Mutual Assistance in Criminal Matters. *Cfr.* SAINT-AMANS, P.; RUSSO, R.: “Amending Protocol Strengthens OECD Mutual Assistance Convention”, *Tax Analysts*, 2010, (Special Reports), p. 1061.

<sup>1143</sup> *Cfr.* BERGLUND, M.: *Cross-Border Enforcement...*, cit., p. 152.

<sup>1144</sup> *Vid.* Artículo 11 (1) de la Directiva 2010/24/UE.

los derechos de los acusados que le son aplicables a las multas o sanciones penales dado a que su naturaleza es de carácter administrativo.

Respecto a las mejoras que se pueden incluir en la Directiva 2010/24/UE para respetar los principios de presunción de inocencia y de tutela efectiva que rigen a las multas y sanciones administrativas, proponemos se incluya en el párrafo tercero del apartado (4) del artículo 14 de la Directiva 2010/24/UE un supuesto de excepción aplicable a las multas y sanciones administrativas.

En el párrafo tercero del apartado (4) del artículo 14 de la Directiva 2010/24/UE, se establece la posibilidad de que el Estado miembro requirente, solicite asistencia al requerido para cobrar un crédito impugnado o de una parte impugnada del crédito, sin que se realice ninguna distinción entre los conceptos que integran el crédito, por lo cual, es posible que se solicite asistencia en el cobro de una multa o sanción impugnada<sup>1145</sup>.

La posibilidad recaudar una multa o sanción impugnada violaría los principios de presunción de inocencia y de tutela efectiva, primero porque hasta que la multa o sanción no sea declarada firme, al menos en vía administrativa, no puede ejecutarse. Segundo porque no se puede considerar infractor al destinatario de la multa o sanción hasta en tanto un tribunal lo confirme.

A nuestro juicio, es necesario que la Directiva 2010/24UE establezca expresamente que no es posible solicitar asistencia en el cobro de multas y sanciones administrativas que se encuentren impugnadas, a fin de respetar los principios de presunción de inocencia y de tutela judicial efectiva que le son aplicables a estos conceptos.

---

<sup>1145</sup> Cfr. Artículo 14 (4) tercer párrafo: “La autoridad requirente podrá, con arreglo a las disposiciones legales y reglamentarias y a las prácticas administrativas vigentes en su propio Estado miembro requirente, solicitar a la autoridad requerida el cobro de un crédito impugnado o de la parte impugnada de un crédito, en la medida en que las disposiciones legales y reglamentarias y las prácticas administrativas vigentes en el Estado miembro requerido lo permitan. Toda solicitud en tal sentido deberá motivarse. Si el resultado de la impugnación resultara favorable al deudor, la autoridad requirente deberá hacerse cargo de la devolución de todo importe cobrado, junto con las indemnizaciones debidas, con arreglo a las disposiciones vigentes en el Estado miembro requerido.”

Se podría argumentar que el párrafo tercero del apartado (4) del artículo 14 de la Directiva 2010/24/UE, podría permitir el respeto a los principios de presunción de inocencia y de tutela judicial efectiva respecto de las multas que se solicite su cobro. Debido a que el artículo precitado establece que la posibilidad de solicitar asistencia en el cobro de un crédito impugnado debe ser con arreglo a las disposiciones legales reglamentarias y a las prácticas administrativas del propio Estado miembro requirente, además de que se requiere que la solicitud sea motivada.

Sin embargo, consideramos que los principios de presunción de inocencia y de tutela judicial efectiva que le son aplicables a las sanciones o multas requieren de una tutela efectiva clara y detallada en la propia Directiva. Primero porque el párrafo tercero del apartado (4) del artículo 14 de la Directiva 2010/24UE no establece limitación alguna para que el Estado requirente pueda solicitar asistencia en el cobro de una multa o sanción impugnada, pues basta con que su legislación interna y sus prácticas administrativas lo autoricen para que proceda la solicitud. Por otra parte, tampoco existe en la Directiva, ningún supuesto que permita al Estado miembro requerido a negarse a prestar asistencia respecto de una multa o sanción impugnada.

Es decir, aún y cuando el Estado miembro requerido se percate de que la motivación de la solicitud asistencia no contiene alguna explicación sobre la procedencia de la recaudación de una multa o sanción impugnada, en la Directiva no existe un supuesto que le autorice a negarse a prestar asistencia en el cobro de esa multa o sanción impugnada<sup>1146</sup>.

Por lo cual, proponemos se establezca expresamente en el párrafo tercero del apartado (4) del artículo 14 de la Directiva 2010/24/UE, que no será posible solicitar asistencia en el cobro de multas y sanciones administrativas que se encuentren impugnadas. Con esta disposición será posible asegurar el respeto de los principios de presunción de inocencia y de tutela judicial efectiva que le son aplicables a las multas y sanciones administrativas.

---

<sup>1146</sup> *Vid.* Artículo 18 de la Directiva 2010/24/UE.

De esta manera se evitará que un Estado miembro solicite asistencia en el cobro de una multa o sanción administrativa impugnada, independientemente de lo que establezca su legislación interna y su práctica administrativa. Por otra parte, también habilitará al Estado requerido para rehusarse a prestar asistencia en el cobro de una multa o sanción administrativa impugnada.

Es indispensable que el ánimo de los Estados miembros por recaudar deudas tributarias de forma ágil y eficiente no merme los derechos de los contribuyentes. Por ello es necesario encontrar un equilibrio entre la eficiencia y eficacia de la Directiva 2010/24/UE y la protección de los derechos de los deudores tributarios.

En este contexto consideramos que tratándose de las solicitudes de asistencia en el cobro de una sanción administrativa o una multa, la firmeza de multa o sanción administrativa puede establecerse hasta la fase administrativa, tomando el criterio establecido en España, en el sentido de que las sanciones administrativas no son ejecutables hasta que las mismas no son definitivas en sede administrativa<sup>1147</sup>.

---

<sup>1147</sup> La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo en España determinó que la suspensión de la ejecutividad de las sanciones tributarias que el legislador reguló en la vía administrativa no era trasladable a la vía contencioso-administrativa, es decir, las sanciones administrativas no son ejecutables hasta que las mismas no son definitivas en sede administrativa. *Vid.* Sentencia del Pleno de 7 de marzo de 2005 ( RJ 2005, 3861) (recurso de casación 715/1999), que hace referencia a una anterior de la Sección Segunda de 5 de octubre de 2004 ( RJ 2005, 10) (recurso de casación 4793/1999), y Sentencia de la misma Sección de 27 de marzo de 2008 ( RJ 2008, 2365) (recurso de casación 1159/2007). En el mismo sentido PRIETO TEJO, J.: “La suspensión de la ejecutividad de las sanciones tributarias en la vía contencioso-administrativa”, *Revista Quincena Fiscal*, 5/2010, p. 17. quien refiere: “A tenor de la nueva tesis del Tribunal Supremo en sus sentencias de 5 de octubre de 2004 ( RJ 2005, 10) y de 7 de marzo de 2005 ( RJ 2005, 3861) , la suspensión automática de la ejecutividad de las sanciones tributarias que el legislador ha regulado en la vía administrativa no es trasladable a la vía contencioso-administrativa, rompiendo con la doctrina pacíficamente mantenida al respecto de manera previa. Esta postura ha sido posteriormente seguida en su sentencia de 27 de marzo de 2008 ( RJ 2008, 2365) , la cual impone al recurrente una obligación de justificar los perjuicios que se le causarían si se ejecuta la sanción . Y ello sin que se haya dado un cambio en la normativa reguladora de la suspensión de las sanciones tributarias en la vía administrativa que justifique el cambio operado por el Alto Tribunal. Por lo tanto, ha de ser el juzgado o tribunal conecedor del recurso y de la pieza separada el que ha de analizar la procedencia de la suspensión solicitada a la luz de la regulación de las medidas cautelares de la LJCA ( RCL 1998, 1741) , sin verse influido de manera directa por la suspensión automática para la vía administrativa regulada en la LGT ( RCL 2003, 2945) .”



#### 5.4 La necesaria inclusión de las cotizaciones obligatorias de Seguridad Social en el ámbito de aplicación de la Directiva 2010/24/UE

La Directiva deja fuera de su ámbito de aplicación las cotizaciones obligatorias de pagaderas al Estado miembro o a una subdivisión del Estado miembro o a las instituciones de la seguridad social de derecho público<sup>1148</sup>. La asistencia en el cobro de tales cotizaciones se encuentra regulada en el Reglamento (CE) n.º 883/2004 (Reglamento de coordinación) y el Reglamento de aplicación (CE) n.º 987/2009<sup>1149</sup>.

Consideramos conveniente la inclusión de las cotizaciones obligatorias de seguridad social dentro del ámbito de aplicación de la Directiva 2010/24/UE, primero porque en varios Estados miembros las aportaciones de seguridad son considerados impuestos y segundo porque son recaudadas por las mismas autoridades que recaudan los impuestos y los derechos<sup>1150</sup>.

La idea de incluir en el ámbito de aplicación de la Directiva a las cotizaciones obligatorias de seguridad social se ve fortalecida por el hecho de que las cotizaciones obligatorias de seguridad social y los impuestos se dividen por una línea muy delgada. Como

---

<sup>1148</sup> *Vid.* Artículo 2 (3) (a) de la Directiva 2010/24/UE. En el mismo sentido CALDERÓN CARRERO, J. M.: *Hacia una nueva era...*, cit., p. 55, señala al referirse a la Directiva de Recaudación 2010/24/UE: “Por tanto, la nueva regulación deja más claro como determinados tributos (cotizaciones a la Seguridad Social, la mayoría de las tasas) quedan extramuros de la asistencia en la recaudación tributaria, al igual que los precios públicos y las sanciones penales pecuniarias impuestas sobre la base de una actuación del ministerio público.”

<sup>1149</sup> El Reglamento de coordinación establece en el artículo 84 la posibilidad de solicitar asistencia en la recaudación de las cotizaciones debidas a una institución de cualquier Estado miembro también es posible solicitar ayuda en la restitución de prestaciones indebidamente otorgadas por la institución de un Estado miembro. Por su parte Reglamento de aplicación (CE) n.º 987/2009) en sus artículos 75 y subsecuentes establece las disposiciones que regularán el cobro de las cotizaciones obligatorias de seguridad social.

<sup>1150</sup> En el mismo sentido DE TROYER, I.: *Recovery Assistance in the EU...*, cit., p. 285, propone ampliar el ámbito de aplicación de la Directiva 2010/24/UE para recaudar contribuciones de seguridad social (*social security contributions*).

ejemplo pueden tomarse el caso de Francia en donde las contribuciones sociales generales y la contribución por el reembolso de la seguridad social [ *Contribution sociale généralisée (CSG)* y *contribution pour le remboursement de la dette sociale (CRDS)*] tienen la naturaleza de impuestos<sup>1151</sup>.

Debido a la naturaleza tributaria atribuida por Francia a las CSG y CRDS, en la Sentencia de 3 de abril de 2006, *Philippe Derouin/ Urssaf de Paris*, C-103/06, ECLI:EU:C:2008:185 se cuestionaba si dichas contribuciones de seguridad social estaban dentro del ámbito de aplicación de la regulación 1408/71 (que fue sustituida por la regulación 883/2004) que regulaba las cotizaciones obligatorias de seguridad social, o bien si debido a su naturaleza de impuestos quedaba fuera de la esfera jurídica de dicha regulación. En caso de que se considerara como una contribución de seguridad social se planteaba también si las CSG y CRDS podían ser consideradas como impuestos para efectos de un convenio para evitar la doble tributación<sup>1152</sup>.

---

<sup>1151</sup> Cfr. con GUTMANN, D.: “Derouin v Urssaf de Paris - Région parisienne : to what extent may EU member states convert their social security contributions into taxes for tax treaty purposes?”, *British Tax Review*, vol. No. 6, 2008, pp. 625-627. y DE TROYER, I.: *Recovery Assistance in the EU...*, cit., p. 285. Sin embargo, no existe conceso respecto a que las contribuciones de seguridad sean impuestos. Vid. HEIJ, G.: “The definition of tax”, *Asia-Pacific tax bulletin*, vol. 7, 4, 2001, p. 75. quien afirma que las contribuciones de seguridad aunque incrementan el presupuesto del Estado y son percibidas como impuestos por los contribuyentes, de acuerdo con su definición legal tales contribuciones de seguridad social no son impuestos.

<sup>1152</sup> Al respecto *vid.* Sentencia de 3 de abril de 2006, *Philippe Derouin/ Urssaf de Paris*, C-103/06, ECLI:EU:C:2008:185, apartado 19. Los hechos del caso eran los siguientes: El señor Derouin era un abogado francés que practicaba su profesión en París. También era socio de una *partnership* inglesa con domicilio en Reino Unido. Asimismo, era abogado extranjero registrado en la Suprema Corte de Inglaterra. Como residente en Francia Derouin estaba sujeto al impuesto sobre la renta sobre sus ganancias mundiales, las percibidas en Francia y las percibidas en Reino Unido con motivo de su participación en la *partnership* inglesa. Sin embargo, esta regla doméstica estaba limitada por el artículo 14 de la Tratado para evitar la doble imposición celebrado entre Reino Unido y Francia el 22 de mayo de 1968, el cual establecía que la fuente de ingresos en Reino Unido sólo estaba dentro de la jurisdicción de éste país siempre y cuando estuviera contactada a una base fija en Reino Unido, en el caso que se analiza no había controversia respecto a la existencia de esa conexión. De esta manera el señor Derouin reclamaba que con base en el Tratado celebrado entre Reino Unido y Francia debería estar exento de pagar la CSG respecto a sus ganancias obtenidas en Reino Unido. En principio el Estado Francés aceptó dicha postura, sin embargo, la Administración de la oficina de recaudación de la CSG (*la Urssaf*) no estuvo de acuerdo con esta postura y requirió al señor Derouin del pago de la CSG respecto de sus ganancias mundiales. Para resolver el caso se planteó al TJUE si a la CSG al ser una cotización obligatoria de seguridad social a la que le era aplicable

Al resolver el caso el TJUE determinó que las CSG podían clasificarse como cotizaciones obligatorias de seguridad social para efectos de la regulación de la UE y como impuestos para efectos de un Convenio para evitar la doble tributación. Por lo que la naturaleza de impuesto de la contribución de seguridad social no afectaba el tratamiento jurídico que tenía dicho concepto dentro de la UE<sup>1153</sup>.

Bajo este contexto, se ha planteado si existe la posibilidad de que las cotizaciones obligatorias de seguridad social pueden ser recaudadas a través de la asistencia solicitada con base en la Directiva 2010/24/UE, debido a la eventual naturaleza de impuestos atribuida por la legislación interna de un Estado miembro. Lo anterior, no obstante, la existencia de el Reglamento (CE) n.º 883/2004 y el Reglamento de aplicación (CE) n.º 987/2009 que regulan de forma específica la asistencia en el cobro de las cotizaciones obligatorias de seguridad social<sup>1154</sup>.

Desde nuestro punto de vista no es posible que se solicite asistencia en el cobro de una deuda generada por la omisión del pago de las cotizaciones obligatorias de seguridad social con base en la Directiva 2010/24/UE. La razón de nuestra postura se basa en el hecho de que el artículo 2 (3) (a) de la Directiva precitada excluye expresamente de su ámbito de aplicación a las cotizaciones obligatorias de seguridad social. En este sentido, consideramos que a pesar

---

la regulación del al Unión Europea (Regulación número 1408/71), podía considerarse a su vez como un impuesto para efectos del Tratado para evitar la doble tributación celebrado entre Reino Unido y Francia. Al resolver el caso el TJUE determinó que las CSG podían clasificarse como cotizaciones obligatorias de seguridad social para efectos de la regulación de la UE y como impuestos para efectos de un Convenio para evitar la doble tributación. En este sentido la Corte Constitucional de Francia (*Court de Cassation*) también determinó que las contribuciones de seguridad social debían ser consideradas como impuestos, incluso cuando éstas también tuvieran el carácter de cotizaciones obligatorias de seguridad social dentro del ámbito de aplicación de la Regulación 1408/71. *Cfr.* GUTMANN, D.: *Derouin v Urssaf de Paris...*, cit., pp. 625-627. También *Vid.* DE TROYER, I.: *Recovery Assistance in the EU...*, cit., pp. 285-286.

<sup>1153</sup> *Ibid.*

<sup>1154</sup> Respecto a esta propuesta *vid.* DE TROYER, I.: *Recovery Assistance in the EU...*, cit., p. 286. La autora sostiene que como el artículo 2(1)(a) de la Directiva 2010/24/UE define su objeto con referencia a “el conjunto de impuestos y derechos *de todo tipo* recaudados por un Estado miembro, sus subdivisiones territoriales o administrativas,” el resultado final puede ser que para ciertas dudas, la asistencia en la recaudación puede ser solicitada con base en la Directiva 2010/24/UE, así como con base en la regulación 883/2004. Por lo que desde su punto de vista el marco legal de la UE no excluye esa posibilidad.

de que la legislación de un Estado miembro considere a las cotizaciones obligatorias de seguridad social como impuestos, la exclusión expresa hecha por la Directiva impide que se solicite y que se preste asistencia en el cobro de ese tipo de deudas.

Debido a los razonamientos expresados con anterioridad, consideramos que es conveniente que se incluya dentro del ámbito de aplicación de la Directiva 2010/24/UE a las cotizaciones obligatorias de seguridad social, no sólo por el hecho de que algunos Estados miembros las cotizaciones de seguridad social sean consideradas como impuestos y por ende su recaudación sea igual o similar, sino además porque, la mejora regulatoria realizada en la Directiva 2010/24/UE puede agilizar el cobro de las cotizaciones obligatorias de seguridad social.

Es decir, la recaudación de las cotizaciones de seguridad social se realizaría utilizando los sistemas informáticos desarrollados para la implementación de la Directiva 2010/24/UE, también se podría solicitar a través de los formatos estandarizados previstos en la Directiva. Por otra parte, los funcionarios de los Estados miembros no tendrían que lidiar con diferentes instrumentos normativos a la hora de solicitar asistencia en el cobro de las contribuciones de seguridad social.

La propuesta de incluir dentro del ámbito objetivo de aplicación a las cotizaciones obligatorias de seguridad social fue realizada incluso por los Estados miembros, como se refleja en Informe de la Comisión sobre el funcionamiento de los mecanismos establecidos por la Directiva 2010/24/UE. De acuerdo con este informe los retos de incluir a las cotizaciones de seguridad social dentro del ámbito de aplicación son dos: a) las normas relativas a la asistencia en materia de cobro de créditos de la seguridad social están recogidas en distintos instrumentos jurídicos adoptados sobre una base jurídica diferente y; b) hacer extensivo el ámbito de aplicación a otros créditos solo es posible por unanimidad<sup>1155</sup>.

---

<sup>1155</sup> Vid. Apartado 4.3 COM(2017) 778 final Informe de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo sobre el funcionamiento de los mecanismos establecidos por la Directiva 2010/24/UE del Consejo de 16 de marzo de 2010 sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas: p. 11.

Desde nuestro punto de vista el hecho de que las contribuciones de seguridad social tengan una base jurídica distinta en varios ordenamientos no es un impedimento para incluirlas dentro del ámbito de aplicación de la Directiva 2010/25/UE, pues su cálculo y determinación no se alteraría con su inclusión en la Directiva debido a que esta únicamente regula el cobro de los impuestos y derechos después de que son determinados y exigibles<sup>1156</sup>.

Además, la regulación establecida en el Reglamento de coordinación (CE) n.º 883/2004 y el Reglamento de aplicación (CE) n.º 987/2009) para asistir en el cobro de las cotizaciones obligatorias de seguridad social sigue principios similares a los establecidos en la Directiva 2010/24/UE, debido a que la forma de recaudar las contribuciones de seguridad social fue tomada de la anterior Directiva 76/308/CEE que regulaba la asistencia en la recaudación<sup>1157</sup>.

Actualmente, existe una propuesta para modificar los Reglamentos 883/2004 y 987/2009 que tiene dentro de sus objetivos el ajustar a la Directiva 2010/24/UE los procedimientos que regulan la asistencia en el cobro de las deudas por omisión en el pago de las cotizaciones obligatorias de seguridad social regulados en dichos ordenamientos<sup>1158</sup>.

Dentro de los cambios se contempla el regular un instrumento uniforme que debe utilizarse en las medidas de ejecución, así como procedimientos normalizados para las solicitudes de asistencia mutua y la notificación de instrumentos y decisiones en relación con

---

<sup>1156</sup> Vid. Artículo 1 y 10 de la Directiva 2010/24/UE.

<sup>1157</sup> Vid. artículo 84 del Reglamento de coordinación (CE) n.º 883/2004. Así como los artículos 75 y siguientes del Reglamento de aplicación (CE) n.º 987/2009). Para confrontar su contenido con la anterior Directiva de Recaudación: *vid.* Directiva del Consejo 76/308/CEE referente a la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos resultantes de operaciones que formen parte del sistema de financiación del Fondo Europeo de Orientación y Garantía Agrícola, así como de las exacciones reguladoras agrícolas y de los derechos de aduana de 15 de marzo de 1976. En el mismo sentido DE TROYER, I.: *Recovery Assistance in the EU...*, cit., p. 285, opina que la asistencia en la recaudación prevista en la regulación 883/2004 y 987/2009 fueron copiados de la anterior Directiva de Recaudación 76/308/CEE.

<sup>1158</sup> Vid. COM(2016) 815 final, Propuesta de Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo por el que se modifican el Reglamento (CE) no. 883/2004, sobre la coordinación de los sistemas de seguridad social, y el Reglamento (CE) no. 987/2009, por el que se adoptan las normas de aplicación del Reglamento (CE) no. 883/2004, disponibles en: <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2016/ES/COM-2016-815-F1-ES-MAIN-PART-1.PDF>.

un crédito, también se prevé el establecer como excepción el que un Estado requerido pueda prestar asistencia en el cobro de créditos fiscales sin necesidad del que el requirente hubiera agotados los medios que tiene a su alcance, cuando sea claro que no podrá cobrar la totalidad del crédito en su territorio o bien, cuando el procedimiento daría lugar a dificultades desproporcionadas<sup>1159</sup>.

No obstante, que con la propuesta de modificación de los Reglamentos 883/2004 y 987/2009, se unificaría la forma de asistir en el cobro de las contribuciones de seguridad social con los procedimientos establecidos en la Directiva 2010/24/UE, consideramos que sería más conveniente incluir a las contribuciones de seguridad social dentro del ámbito de aplicación de la Directiva 2010/24/UE, pues de esta manera se evitaría la duplicidad de ordenamientos con el mismo contenido lo que redundaría en una simplificación administrativa que ahorraría duplicidad de funciones y costes de administración.

Refuerza nuestra propuesta el hecho de que otros instrumentos internacionales que regulan la asistencia internacional en el cobro de créditos fiscales contemplan dentro de su ámbito de aplicación a las contribuciones de seguridad social. Nos referimos al Convenio Nórdico y a la Convención Multilateral que contemplan en su ámbito de aplicación la posibilidad de recaudar contribuciones de seguridad social<sup>1160</sup>.

Todo lo anterior, aconseja la modificación de la Directiva 2010/24/UE. De esta manera proponemos que, por una parte, se elimine la referencia a las cotizaciones obligatorias de seguridad social realizada en el artículo 2 (3) (1) a fin de que las mismas no estén expresamente excluidas del ámbito de aplicación de la referida Directiva y por otra parte, la adición de la referencia a las cotizaciones obligatorias de seguridad social dentro del párrafo del apartado 2 del mismo artículo 2, a fin de que tales conceptos se puedan recaudar con base

---

<sup>1159</sup> *Vid.* La propuesta de modificación de los artículos 75 a 85 bis de la Propuesta de modificación de los reglamentos que regulan la asistencia en el cobro de las cotizaciones obligatorias de seguridad social. En *Ibid.*

<sup>1160</sup> *Vid.* Convenio sobre Asistencia Mutua en Asuntos Fiscales. Convención Multilateral.

en la Directiva de Recaudación.

### **5.5 Ámbito subjetivo: deudores afectados por la Directiva**

La Directiva no define quienes serán los deudores tributarios, por lo que será la legislación doméstica de cada Estado miembro la que determinará en cada caso a quien o a quienes se dirigirá el procedimiento de ejecución de una deuda tributaria. De esta manera el Estado miembro que realice la petición de asistencia para el cobro, deberá proporcionar en el instrumento uniforme que permita la ejecución, el nombre y demás datos pertinentes para identificar al deudor tributario, sin que sea necesario explicar porqué tal sujeto tiene el carácter de deudor tributario<sup>1161</sup>.

Es decir, la Directiva no establece ninguna limitación para prestar asistencia en el cobro de créditos fiscales respecto a las características de los deudores tributarios, por lo que la asistencia en el cobro puede prestarse sobre los residentes o nacionales del Estado requerido<sup>1162</sup>.

Por otra parte, la Directiva tampoco exige que la petición de cobro sea dirigida sobre el deudor principal o bien un sujeto distinto al obligado principal al pago. Anteriormente, la Directiva 77/794/CEE, describía los sujetos a los que podía dirigirse la solicitud de cobro o

---

<sup>1161</sup> Así lo establece el artículo 12 de la Directiva 2010/24/UE. En el mismo sentido RIBES RIBES, A.: “Ámbito subjetivo de la asistencia mutua recaudatoria a la luz de la Directiva 2010/24/UE y los diversos instrumentos convencionales”, en M. Collado Yurrita, S. Moreno González (eds.) *Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria*, Atelier, Barcelona, 2012, p. 134. Establece: “El procedimiento ejecutivo se dirigirá contra la persona mencionada en la petición de cobro, siendo el Estado requirente quien la determine al formularla y con independencia de que, según la normativa en vigor del Estado requerido, dicho sujeto se contemple o no entre los obligados al pago.”

<sup>1162</sup> Como lo hemos analizado en los capítulos precedentes, algunos países establecían en sus convenios bilaterales cláusulas con limitaciones para prestar asistencia sobre sujetos que fueran sus residentes o nacionales. El país que tiene una política de establecer una cláusula de limitación para prestar asistencia sobre sus nacionales es EE.UU. *Vid. supra Apartado Capítulo 1. Apartado 1.10 El desarrollo de la asistencia mutua en el cobro de créditos fiscales a través de los Convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión y el fraude fiscal. También vid. Capítulo 3. La asistencia bilateral en el cobro de créditos fiscales a través de los convenios para evitar la doble imposición.*

de adopción de medidas cautelares<sup>1163</sup>. Sin embargo, desde la Directiva 2008/55/CE se dejó de mencionar que la solicitud podría ser dirigida a determinados sujetos<sup>1164</sup>. De esta manera, se simplificó el procedimiento de asistencia en el cobro de créditos fiscales, porque la calidad de deudor tributario será competencia completamente del Estado requirente<sup>1165</sup>.

Consideramos que es positivo el hecho de que la Directiva no describa detalladamente las características de los deudores tributarios a los que puede ser dirigida la solicitud de asistencia en el cobro. Primero, porque el hecho de que una persona sea deudor tributario está regulado específicamente en las normas jurídicas del Estado en el que la deuda tributaria se originó. En segundo lugar, porque las legislaciones domésticas de cada Estado miembro establecen diversos supuestos en los que es posible derivar la responsabilidad de una deuda tributaria cuando no es posible realizar el cobro directamente al deudor principal, por lo que sería complicado cubrir todos los supuestos dentro de responsabilidad derivada, en la Directiva<sup>1166</sup>.

---

<sup>1163</sup> Recordemos que en la Directiva 77/794/CEE, en su artículo 12 se establecía que la petición de cobro y las medidas cautelares podrían referirse: al deudor principal directamente, o a cualquier otra persona que resultara obligada al pago del crédito en aplicación de las disposiciones que estuvieran vigentes en el Estado miembro donde la autoridad requirente tuviera su sede. Como lo explica RIBES RIBES, A.: “Ámbito subjetivo de la asistencia mutua en materia de recaudación tributaria”, *Civitas. Revista española de derecho financiero*, 138, 2008. “Centrándonos en primer lugar en el examen del ámbito subjetivo de la asistencia recaudatoria desde el punto de vista comunitario, es el artículo 12 de la Directiva 77/794/CEE el que enumera los sujetos a los que puede referirse la petición de cobro y/o de adopción de medidas cautelares, cuales son: al deudor principal directamente, o a cualquier otra persona que resultara obligada al pago del crédito en aplicación de las disposiciones que estuvieran vigentes en el Estado miembro requirente. Asimismo, se prevé que la autoridad requirente pueda indicar a la requerida, en su caso, los bienes de las personas anteriormente citadas, cuando le conste que se hallan en posesión de una tercera persona.”

<sup>1164</sup> *Vid.* Directiva 2008/55/CE del Consejo, de 26 de mayo de 2008.

<sup>1165</sup> *Vid.* Artículo 12 de la Directiva 2010/24/UE.

<sup>1166</sup> En este sentido RIBES RIBES, A.: *Ámbito subjetivo de la asistencia...*, cit., p. 135, explica que: “Sin embargo existen múltiples figuras jurídicas de carácter subjetivo que ocupan la posición pasiva de las obligaciones tributarias, incluso los tenedores de los bienes. Algunas otras categorías subjetivas resultas contradictorias debido a las disparidades existentes entre los diferentes ordenamientos internos.”



No obstante, el artículo 3.2 del Reglamento de Ejecución número 1189/2011 especifica quienes serán los sujetos a los que puede requerírsele información, el pago del crédito fiscal asistido o bien de las medidas cautelares, los cuales pueden ser: i) el deudor principal o codeudor; ii) cualquier otra persona distinta del codeudor responsable del pago de los impuestos, derechos y otras medidas o de otros créditos con ellos relacionados en la aplicación de la legislación vigente en el Estado miembro donde radica la autoridad requirente; iii) un tercero en posesión de bienes que pertenezcan o titular de créditos que correspondan a cualquiera de las personas mencionadas en los apartados anteriores<sup>1167</sup>.

Por ejemplo, en España los obligados tributarios se regulan en el artículo 35 de la Ley General Tributaria, que incluyen a los obligados tributarios personas físicas y jurídicas y a las entidades a las que la normativa tributaria les impone obligaciones tributarias. Así se prevé que tengan el carácter de obligados tributarios, entre otros, los contribuyentes, sustitutos del contribuyente, los retenedores, y a los que se les puede imponer obligaciones tributarias conforme a la normativa sobre asistencia mutua. Los responsables tributarios se describen en el artículo 41 y los responsables solidarios en el artículo 42 de la LGT<sup>1168</sup>.

---

<sup>1167</sup> Vid. Reglamento de Ejecución (UE) No 1189/2011 De la Comisión de 18 de noviembre de 2011 por el que se establecen disposiciones de aplicación de determinadas normas de la Directiva 2010/24/UE del Consejo sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos, y otras medidas. En el mismo sentido *vid.* MORENO GONZÁLEZ, S.: *Asistencia mutua en materia...*, cit., p. 85. Además, el artículo 3.2 del reglamento de ejecución 1189/2011 detalla los sujetos a los que puede referirse la petición de información, de cobro o de medidas cautelares: a) el deudor principal o un codeudor; b) cualquier otra persona distinta del codeudor responsable del pago de los impuestos y derechos y otras medidas o de otros créditos con ellos relacionados en la aplicación de la legislación vigente en el Estado miembro donde radica la autoridad requirente; c) un tercero en posesión de bienes que pertenezcan o titular de créditos que correspondan a cualquiera de las personas mencionadas en las letras a) o b).

<sup>1168</sup> Vid. Art. 35 y 41 de la LGT. Sobre los obligados tributarios *vid.* LAGO MONTERO, J. M.: “Los sujetos pasivos de las prestaciones tributarias e inherentes a la aplicación de los tributos”, en *Sujetos pasivos y responsables tributarios: XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Cartagena de Indias, 1997, pp. 55-122. GARCÍA DíEZ, C.: “Los obligados tributarios”, en *Derecho tributario. Procedimientos tributarios*, Centro de Estudios Financieros, 2016, pp. 97-162. HURTADO GONZÁLEZ, J. F.: “La recepción del concepto «obligado tributario» en la nueva LGT”, *Civitas. Revista española de derecho financiero*, 122, 2004, pp. 271-316.

Por otra parte, con relación con la competencia exclusiva del Estado miembro requirente para determinar la calidad del deudor tributario, es conveniente citar la sentencia francesa número J.E.X. 15/01586, *Court of Appeal of Metz N.B. vs Directorate-General for Public Finances*, en el que Alemania solicitó asistencia a Francia para recaudar una deuda tributaria con base en la Directiva 2010/24/UE. El destinatario de la petición de cobro (Mr B) impugnó el requerimiento. Dentro de sus principales alegaciones manifestó que la petición de cobro era contraria a las reglas francesas de orden público, debido a que la responsabilidad personal de un director (*manager*) sobre las deudas tributarias generadas por la compañía para la que trabajaba estaba reguladas por circunstancias que no se cumplían en su caso<sup>1169</sup>.

Dentro de los principales argumentos de la sentencia emitida por la corte de Apelación de Metz determinó que la controversia sobre la responsabilidad de Mr B había sido establecida en Alemania por las autoridades fiscales alemanas con base en el derecho fiscal alemán, con el fin de recaudar una deuda tributaria sobre Ms B por Alemania. Por lo cual, ninguna impugnación sobre la validez de esa deuda o del instrumento que permitía su ejecución podría ser analizado bajo los tribunales del Estado miembro requerido (Francia).

Finalmente, con el fin de hacer más eficiente la aplicación de la Directiva 2010/24/UE, en su artículo 3, ésta norma establece un amplio concepto de persona, que tiene como objetivo abarcar los nuevos vehículos de inversión que los contribuyentes utilizan actualmente y que difieren de las formas tradicionales que solían ser utilizadas por los contribuyentes<sup>1170</sup>.

---

<sup>1169</sup> *Vid.* Court of Appeal of Metz, 7-2-2017, *N.B. vs Directorate-General for Public Finances*, J.E.X. 15/01586, en EU & Int. Tax Coll. News, 2017-2, pp. 190-ss, fecha de consulta 10 octubre 2019, en [https://circabc.europa.eu/sd/a/e8c15a00-e75e-4741-bda5-884470a44de1/10.%20EU%20and%20International%20Tax%20Collection%20News%20\(2017-2\).pdf](https://circabc.europa.eu/sd/a/e8c15a00-e75e-4741-bda5-884470a44de1/10.%20EU%20and%20International%20Tax%20Collection%20News%20(2017-2).pdf).

<sup>1170</sup> *Vid.* Artículo 3 (c) Directiva 2010/24/UE. El considerando 5º de la Directiva también explica que la intención de la amplia definición de persona tiene por objeto el abarcar cualquier instrumento nuevo que pueda ser creado por los contribuyentes de los Estados miembros. “Una normativa más clara fomentará un intercambio más amplio de información entre los Estados miembros y garantizará la cobertura de todas las personas naturales y jurídicas dentro de la Unión, teniendo presente la gama cada vez mayor de modalidades legales, incluidas no solo modalidades tradicionales como los fondos fiduciarios y las fundaciones, sino cualquier instrumento nuevo que pueda ser creado por contribuyentes en los Estados

De esta manera una persona para efectos de la Directiva de Recaudación incluye además de las personas físicas y jurídicas, una asociación de personas a la que se reconozca capacidad para realizar actos jurídicos aun careciendo en derecho del estatuto de persona jurídica, como pueden ser los fideicomisos o trust. También se incluyen en la definición de persona cualquier otra modalidad jurídica de cualquier naturaleza y forma, tanto si tiene personalidad jurídica como si no, que posea o que administre activos que, incluida la renta derivada de los mismos, esté sujeto a cualquiera de los impuestos contemplados por la propia Directiva, como pueden ser los fondos de inversión<sup>1171</sup>.

Consideramos que la definición amplia de persona contenida en la Directiva de Recaudación representa un avance significativo que reconoce las diferentes figuras jurídicas bajo las cuales los contribuyentes pueden tratar de encubrir sus activos a fin de no hacer frente a sus deudas tributarias. Así el concepto de persona permite que se ubique dentro de la Directiva 2010/24/UE una amplia gama de vehículos legales de tenencia de activos que utilicen los contribuyentes con el fin de ocultar al propietario de estos.<sup>1172</sup>.

---

miembros.”

<sup>1171</sup> Sobre este punto CALDERÓN CARRERO, J. M.: *Hacia una nueva era...*, cit., p. 56. Reconoce la amplitud del concepto de persona, la cual incluye a los fideicomisos o trusts. “La nueva Directiva, a diferencia de la precedente 2008/55/CE, define el término persona de forma muy amplia al objeto de clarificar como la asistencia administrativa puede proyectarse sobre la recaudación de créditos tributarios adeudados por personas físicas y todo tipo de entidades, incluyendo asociaciones de personas y legal *arrangements* como *fiducias o trusts*, y cualquier tipo de vehículo (asociación de personas o no) a la que se reconozca capacidad para realizar actos jurídicos aun careciendo en derecho del estatuto de persona jurídica que posea o administre activos en la medida en que esté sujeto a los impuestos contemplados en la Directiva (art. 3).” Por su parte HELMINEN, M.: “Mutual Assistance and Recovery of Tax Claims”, en *EU tax law: direct taxation*, IBFD Tax Research Platform, 2018, pp. 1-ss, fecha de consulta 14 enero 2019, en Online Books IBFD., al hablar del concepto de persona de la Directiva 2011/16/UE, que es similar al contenido en la Directiva 2010/24/UE establece que con este concepto de persona se reconoce los nuevos acuerdos legales que pueden ser usados por los contribuyentes en lugar de las tradicionales formas de entidades jurídicas, como son los fideicomisos o *trusts*, las fundaciones y los fondos de inversión. En el mismo sentido véase: COBOS GÓMEZ, J. M.: “Administrative Cooperation in the Recovery of Claims: Directive 2010/24/EU – A Spanish Approach”, en J.M. Almudi Cid, J.A. Ferreras Gutiérrez, P.A. Hernández González-Barreda (eds.) *Combating Tax Avoidance in the EU: harmonization and cooperation in direct taxation*, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, The Netherlands, 2019, p. 252.

<sup>1172</sup> En el mismo sentido explican BAKER, P.; CZAKERT, E.; EIJSDEN, A.; GRAU RUIZ, A.; KANA, L.: “International Assistance in the Collection of Taxes”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 65, 2011, (No. 4/5), p. 285, que el artículo 3 de la nueva Directiva define el término persona que incluye no sólo a

En España por ejemplo la definición de persona abarcaría además de las personas jurídicas y físicas a las entidades en régimen de atribución de rentas reguladas en el artículo 35.4 de la LGT<sup>1173</sup>.

## **5.6. La definición de una estructura organizacional como medio para agilizar la asistencia mutua.**

La Directiva 2010/24/UE define quienes serán las autoridades tanto requirente como requerida. De esta manera, la autoridad requirente es la Oficina central de enlace, la Oficina de enlace o el Servicio de enlace del Estado miembro que solicite la asistencia en lo que se refiere a la recaudación de alguno de los créditos cubiertos por la Directiva. La autoridad requerida, la oficina central de enlace, la oficina de enlace o el servicio de enlace del Estado miembro al que se solicite asistencia<sup>1174</sup>.

La organización en la gestión de las solicitudes de asistencia en el cobro de créditos fiscales es un aspecto fundamental para hacer el proceso de cooperación internacional eficaz y eficiente, por ello la Directiva define una estructura administrativa que se debe implementar

---

la persona natural y legal. Lo cual podría prevenir que los activos del deudor pudieran caer fuera del ámbito de la nueva Directiva. Por su parte MORENO GONZÁLEZ, S.: *Asistencia mutua en materia...*, cit., p. 86, sobre la definición de persona opina: “Por lo que se refiere al ámbito subjetivo de la asistencia mutua recaudatoria, el artículo 3 de la Directiva 2010/24/UE a diferencia de la directiva 2008/55/UE define el término ‘persona’ de forma muy amplia con la finalidad de clarificar que la asistencia administrativa puede abarcar la recaudación de créditos tributarios adeudados por personas físicas, por personas jurídicas, por otro tipo de entidades como asociaciones de personas a las que se le reconozca capacidad para realizar actos jurídicos, o por cualquier otra modalidad jurídica de cualquier naturaleza y forma, con personalidad jurídica o sin ella, que posea o administre activos sujetos a cualquiera de los impuestos contemplados en el ámbito objetivo de la Directiva.”

<sup>1173</sup> Así lo explica MORENO GONZÁLEZ, S.: *Asistencia mutua en materia...*, cit., p. 85. “Desde la perspectiva de nuestra legislación tributaria, el término persona incluirá a las personas físicas, jurídicas y a las entidades en régimen de atribución de rentas del artículo 34.4 de la LGT.”

<sup>1174</sup> Cfr. Artículo 3 (a) (b) de la Directiva 2010/24/UE. En sentido similar se pronuncia MORENO GONZÁLEZ, S.: *Ibid.*, p. 89. “En este sentido, el artículo 3 de la Directiva amplía los conceptos de ‘autoridad requirente’ y ‘autoridad requerida’. Por autoridad requirente se entiende ‘la oficina central de enlace, la oficina de enlace o el servicio de enlace del Estado miembro que solicite la asistencia en lo que se refiere a la recaudación de alguno de los créditos’ que conforman el ámbito de aplicación objetivo de la Directiva. Autoridad requerida es definida como la oficina central de enlace, ‘la oficina de enlace o el servicio de enlace del Estado miembro al que se solicita la asistencia’”.

en todos los Estados miembros a fin de realizar cualquier petición de asistencia y a su vez para proporcionar la ayuda administrativa solicitada<sup>1175</sup>.

Por tal motivo, los Estados miembros además de designar a sus autoridades competentes, deben informar a la Comisión Europea sobre quienes son. Como también es importante mantener actualizado dicho registro se establece además la obligación de comunicar de inmediato cualquier cambio de las autoridades competentes designadas. La lista de autoridades competentes fue publicada en el Diario Oficial de la Unión Europea (DOUE) el 12 de octubre de 2011<sup>1176</sup>.

Las autoridades competentes serán tres: la oficina central de enlace, la oficina de enlace o el servicio de enlace.

---

<sup>1175</sup> Resalta la importancia del sistema organizativo de la Directiva 2010/24/UE, CALDERÓN CARRERO, J. M.: *Hacia una nueva era...*, cit., p. 56. Quien afirma: “El artículo 4 de la Directiva 2010/24/UE establece el sistema organizativo relativo a la tramitación de las solicitudes o requerimientos de asistencia administrativa en la recaudación, de suerte que se han introducido cambios para hacerlo más eficaz.” En sentido similar señala MORENO GONZÁLEZ, S.: *Asistencia mutua en materia...*, cit., p. 89. “El sistema organizativo relativo a la tramitación de las solicitudes de asistencia administrativa en materia de recaudación se establece en los artículos 3 y 4 de la Directiva. Estos preceptos constituyen un claro ejemplo de la preocupación de la directiva por lograr una cooperación más eficaz y rápida. Para ello y en línea con la Directiva 2011/16/UE, se conjuga el necesario respecto a la organización administrativa interna en los estados miembros, con la ineludible coordinación que corresponde a la oficina central de enlace para asegurar el adecuado funcionamiento del sistema”. También GARCÍA DE PABLOS, J. F.: “La asistencia mutua en materia de cobro de créditos tributarios y derechos”, *Civitas. Revista española de derecho financiero*, 155, 2012, pp. 75-ss. “Por otra parte, [la Directiva 2010/24/UE] señala la forma de organización de la asistencia mutua entre los Estados miembros para garantizar la correcta prestación del servicio de asistencia, aunque deja a dichos Estados la forma general de organización para la prestación de dicha asistencia”

<sup>1176</sup> *Vid.* Lista de las autoridades competentes responsables de la aplicación de la Directiva 2010/24/UE del Consejo, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas, publicado en el DOUE el 12 de octubre de 2011 disponible en: [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52011XC1012\(02\)&from=ES](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52011XC1012(02)&from=ES). La información sobre la Oficina central de enlace, la Oficina de enlace y el Servicio de enlace debe estar actualizado en todo momento. Así lo señala MORENO GONZÁLEZ, S.: *Asistencia mutua en materia...*, cit., p. 90. “La Directiva establece la obligación de que cada Estado informe a la Comisión sobre qué entidades constituyen la oficina central de enlace, las oficinas y servicio de enlace, así como de cualquier variación sobre la relación inicialmente comunicada. Así pues, esta información deberá estar permanentemente actualizada. La Comisión procederá a publicar la información recibida en el Diario Oficial de la Unión Europea y la Mantendrá disponible para los demás Estados miembros.”

**Las oficinas centrales de enlace** serán las principales encargadas de los contactos con los Estados miembros, es decir, serán la responsable del envío y recepción de las solicitudes de asistencia mutua prevista en la Directiva. Por lo cual, las oficinas de enlace y los servicios de enlace remitirán a la oficina central sus requerimientos o contestaciones y a su vez a través de esta oficina central se remitirá la información a la homóloga de otro Estado miembro. Además, esta oficina también podrá ser la encargada de tener contacto con la Comisión Europea<sup>1177</sup>.

**Las oficinas de enlace.** serán las responsables de los contactos con los demás Estados miembros en lo que atañe a la asistencia mutua relativa a uno o varios tipos o categorías específicos de los impuestos y derechos cubiertos por la Directiva de Recaudación<sup>1178</sup>.

---

<sup>1177</sup> *Vid.* Artículo 4 (1) (2) de la Directiva 2010/24/UE. *Cfr.* CALDERÓN CARRERO, J. M.: *Hacia una nueva era...*, cit., p. 56. “Tanto el envío como la recepción de solicitudes de asistencia están centralizados en una Oficina central de enlace, a la que remitirán los emisores (Oficinas y Servicios de enlace) sus peticiones y a las cuales remitirá aquella las peticiones de otras Oficinas centrales. Toda petición de asistencia tiene como origen una unidad de recaudación tributaria nacional que se dirige en primer lugar a una Oficina de enlace, la cual tramita tal solicitud ante la Oficina central de enlace que contactará a la Oficina central de enlace del otro Estado miembro (requerido) que tramitará a nivel interno el requerimiento a través de Oficinas de enlace y autoridades de recaudación tributaria de tal Estado. La nueva Directiva ha puesto cierto énfasis en la utilización de modelos normalizados y la remisión de los mismos a través de correo electrónico (red CCN de comunicaciones entre las diferentes autoridades fiscales y aduaneras europeas), al considerarse que contribuye a la eficacia del mecanismo (art. 21).” Por su parte MONTERO DOMÍNGUEZ, A. D.: *La nueva Directiva Comunitaria...*, cit., p. 6, señala que “Es imperativa la designación de la denominada Oficina Central de Enlace a la que se atribuye, con carácter exclusivo y excluyente, la condición de responsable principal de los contactos con los Estados miembros (asumiendo este papel potestativamente en lo referente a las relaciones con la Comisión” Al respecto GARCÍA DE PABLOS, J. F.: *La asistencia mutua en materia...*, cit., p. 75, apunta: “No obstante, los Estados deberán establecer las autoridades competentes a efectos de la Directiva 2010/24/UE, las cuales designarán sus respectivas oficinas centrales de enlace que serán las principales responsables de los contactos entre los Estados miembros en lo referente a la asistencia mutua (autoridad requirente y requerida).”

<sup>1178</sup> *Vid.* Artículo 4 (3) de la Directiva 2010/24/UE. En cuanto a la posibilidad de crear Oficinas de enlace MONTERO DOMÍNGUEZ, A. D.: *La nueva Directiva Comunitaria...*, cit., p. 6. Señala: “En un segundo nivel los Estados podrán crear Oficinas de Enlace, estructuradas por tipos o categorías impuestos o derechos, incluyendo, por tanto, un cierto nivel de especialización en la organización, solución esta que debería permitir una mayor fluidez en los contactos entre Estados.” Respecto a las oficinas de enlace señala GARCÍA DE PABLOS, J. F.: *La asistencia mutua en materia...*, cit., pp. 75-ss. “Además, la citada Directiva permite que la autoridad competente de cada Estado miembro pueda designar «oficinas de enlace» que serán las responsables de los contactos con los demás Estados miembros en lo que atañe a la asistencia mutua relativa a una o varios tipos o categorías específicos de los impuestos y derechos a que se refiere la directiva”

Por su parte, **los servicios de enlace** serán los encargados de solicitar o conceder asistencia mutua conforme a la Directiva 2010/24/UE de acuerdo con sus competencias territoriales específicas o sus ámbitos operativos especializados<sup>1179</sup>.

La comunicación entre las autoridades de los Estados miembros es una cuestión clave para el adecuado funcionamiento de la asistencia en el cobro de créditos fiscales, por lo cual la Directiva diseñó la existencia de las oficinas centrales de enlace, las oficinas de enlace y los servicios de enlace. El fin de esta organización fue el descentralizar el flujo de las comunicaciones entre las autoridades. Este diseño organizacional también está enfocado en fomentar las relaciones interadministrativas de las autoridades que se especializan en un determinado impuesto o derecho, así como facilitar el contacto directo con autoridades que se encuentran en un determinado territorio<sup>1180</sup>.

Es importante aclarar que la organización administrativa de las autoridades competentes dentro de la Directiva tiene como finalidad facilitar la asistencia en el cobro de créditos fiscales, por lo cual, en caso de que una oficina de enlace o un servicio de enlace reciban una solicitud de asistencia mutua que requiera una acción que no sea de la competencia que se le haya asignado, transmitirá dicha solicitud sin dilación a la oficina o

---

<sup>1179</sup> *Vid.* Artículo 4 (4) de la Directiva 2010/24/UE. Respecto a los Servicios de enlace señala GARCÍA DE PABLOS, J. F.: *La asistencia mutua en materia...*, cit., pp. 75-ss. "... el apartado 4 del artículo 4 de la Directiva admite la posibilidad de que la autoridad competente pueda designar «servicios de enlace», distintos de la «oficina central o de las oficinas de enlace», los cuales podrán solicitar la asistencia mutua en el marco de la Directiva en relación a sus competencias específicas o sus ámbitos operativos especializados. Servicios de enlace que en España también corresponderán a las Comunidades Autónomas y a las Corporaciones Locales, las cuales podrán solicitar la asistencia a la oficina central de enlace o de las oficinas de enlace gestionadas por la A.E.A.T., para el cobro de un crédito de su titularidad, ya que dicha asistencia mutua y la comunicación ha de realizarse directamente por los Estados miembros." Sin embargo, cabe señalar que el Gobierno de España sólo señaló como autoridades competentes de acuerdo al artículo 4 de la Directiva 2010/24/UE a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sin especificar quien fungiría como oficina de enlace o servicio de enlace, entendiéndose que será esta Agencia la única encargada de las comunicaciones entre Estados miembros y la Comisión fungiendo como Oficina central de Enlace.

<sup>1180</sup> Cfr. DE TROYER, I.: *Recovery Assistance in the EU...*, cit., p. 286.

servicio competente. Con esta disposición se busca agilizar el procedimiento de asistencia mutua<sup>1181</sup>.

Las competencias de las autoridades deben estar delimitadas tanto en el Estado miembro requirente como en el Estado miembro requerido. Es importante que los actos de comunicación sean emitidos por las autoridades que tienen facultades para ello. Por ello la Directiva de Recaudación aclara en sus considerandos que la misma no afectará las facultades de los Estados miembros en cuanto a la definición de las medidas de cobro aplicables al amparo de su ordenamiento jurídico interno<sup>1182</sup>.

---

<sup>1181</sup> Vid. Artículo 4 (5) de la Directiva 2010/24/UE. En sentido similar señala MONTERO DOMÍNGUEZ, A. D.: *La nueva Directiva Comunitaria...*, cit., p. 6. “Habida cuenta de la libertad de organización que se refleja en el artículo que comentamos [artículo 4], se incorpora una norma, por otra parte conocida en nuestro Derecho administrativo común, según la cual, para el caso de recepción de la solicitud de asistencia por uno de estos órganos que sea incompetente según la propia estructura del Estado requerido, se deberá producir la remisión al que lo sea, informando al Estado requirente.” También al respecto señala MORENO GONZÁLEZ, S.: *Asistencia mutua en materia...*, cit., p. 89. “Tanto el envío como la recepción de solicitudes de asistencia se centralizarán en la oficina central de enlace a ella remitirán las oficinas y servicios de enlace sus peticiones, órganos a los que, a su vez, la oficina central de enlace remitirá las peticiones de otras oficinas centrales. No obstante, cuando, por diversas razones, no se respete el cauce establecido, el artículo 4.5 de la Directiva dispone que la oficina o servicio de enlace que reciba una solicitud relativa a una acción que no sea de su competencia tramitará directamente dicha solicitud a la oficina o servicio competente, o bien, a la oficina central de enlace, informando de ello a la autoridad requirente. Obsérvese que, en este caso, es posible remitir la solicitud bien a la oficina central de enlace, bien a la oficina o servicio de enlace. Esta flexibilidad obedece, a juicio de algunas voces, al deseo de no incurrir en mayor retraso en la tramitación de las solicitudes.” GARCÍA DE PABLOS, J. F.: *La asistencia mutua en materia...*, cit., pp. 75-ss. “Finalmente, cuando una oficina de enlace o servicio de enlace reciba una solicitud de asistencia mutua que requiera una acción que no sea de su competencia, transmitirá dicha solicitud a la oficina o servicio competente, o la oficina central de enlace, informando a la autoridad requirente.”

<sup>1182</sup> Vid. Considerando (6) de la Directiva 2010/24/UE. “La presente Directiva no debe afectar a la competencia de los Estados miembros en cuanto a la determinación de las medidas de cobro aplicables al amparo de su ordenamiento jurídico interno. Es preciso, no obstante, garantizar que el buen funcionamiento del sistema de asistencia mutua previsto en la presente Directiva no se vea comprometido ni por las disparidades existentes entre las normativas nacionales ni por la falta de coordinación entre las autoridades competentes.” De esta manera, la Directiva establece un sistema de organización que simplifica el envío y recepción de comunicaciones sin alterar las competencias de los Estados de organizar internamente las facultades de las autoridades competentes encargadas de realizar el cobro de las deudas tributarias. En el mismo sentido señala MONTERO DOMÍNGUEZ, A. D.: *La nueva Directiva Comunitaria...*, cit., pp. 6-7. “El precepto se dirige a establecer un esquema genérico de organización en los estados miembros para asegurar la correcta prestación de la asistencia, pero dejando en manos de estos el diseño último del mismo, dentro del que, con carácter global, se contiene en la norma.”



El último párrafo del artículo 4 de la Directiva de Recaudación establece que cada comunicación debe ser enviada directamente por la oficina central de enlace o bien en su nombre, con su acuerdo. Por lo que no necesariamente todas las comunicaciones deben ser enviadas por la Oficina central del enlace, pero si la comunicación es enviada por una autoridad distinta, se debe especificar que es en nombre de la Oficina central de enlace y con base en un acuerdo previo entre estas autoridades, por lo que será esta autoridad la responsable última de las comunicaciones entre Estados miembros<sup>1183</sup>.

Consideramos que una definición clara de la autoridad a la que se le deben dirigir las comunicaciones relacionados con la asistencia mutua en el cobro de créditos fiscales es fundamental para agilizar la asistencia en el cobro de créditos fiscales. El hecho de que el listado de las autoridades competentes se encuentre publicado en el Diario Oficial de la Unión Europea, permite que los Estados miembros puedan dirigir sus solicitudes a las autoridades indicadas para canalizar sus peticiones.

Asimismo, esta práctica administrativa permite ahorrar tiempo en la canalización y respuesta de las peticiones, pues la autoridad competente de cada Estado miembro conoce el ámbito de competencias de sus autoridades tributarias y en consecuencia podrá remitir con rapidez la solicitud de asistencia a la autoridad correspondiente. A su vez la autoridad que recibe la petición podrá contestar el requerimiento y remitir a la autoridad de enlace la respuesta. La oficina central de enlace conoce a quien debe remitir la contestación por lo que el procedimiento de asistencia se realiza con sencillez y celeridad, lo que permite que la asistencia en el cobro de créditos fiscales sea eficiente y eficaz.

Sin embargo, cabe plantearse el escenario en el que no obstante la existencia de la estructura organizacional definida para recibir y responder una petición de asistencia, dicha

---

<sup>1183</sup> Vid. Artículo 4 (7) de la Directiva 2010/24/UE. En sentido similar señala MONTERO DOMÍNGUEZ, A. D.: *Ibid.*, p. 7. “Es importante lo dispuesto en el apartado 7 del precepto, ya que, en todo caso, quien asume la responsabilidad última de las comunicaciones entre Estados es sólo la Oficina central de enlace, que deberá enviar dichas comunicaciones o autorizar expresamente su envío por alguna de las oficinas o servicios del nivel inferior. Con esta última precisión se asegura un nivel descentralización suficiente que permita un gobierno del sistema.”

vía de comunicación entre autoridades no es seguida por un Estado miembro. Es decir, si una autoridad distinta de la oficina central del enlace, oficina de enlace o servicio de enlace envía directamente alguna comunicación a una autoridad distinta de la oficina central de enlace o de la oficina o servicio de enlace del otro Estado miembro requerido o viceversa. ¿Las comunicaciones así realizadas serían válidas?

En un caso resuelto en Bélgica por la Corte de Apelación de Amberes en el que se analizó el Reglamento 904/2010 relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido (Reglamento de cooperación del IVA) que regula una organización administrativa similar a la de la Directiva 2010/24/UE en cuanto a las oficinas centrales de enlace<sup>1184</sup>. Asimismo, el Reglamento precitado autoriza a los Estados miembros a designar autoridades competentes para intercambiar cierta categoría de información con autoridades con competencia territorial específica<sup>1185</sup>.

En la sentencia que se comenta, se cuestionaba si la autoridad belga especializada de servicios de investigación fiscal (*Belgian Special Tax Investigation Services*) había contactado ilegalmente a las autoridades fiscales de Portugal para obtener información relacionada con servicios intracomunitarios a una compañía portuguesa. El sujeto a quien se le había determinado una deuda tributaria con base en la información obtenida por la autoridad belga alegó que esa liquidación de impuestos era ilegal porque autoridad belga especializada de servicios de investigación fiscal había enviado el requerimiento de información directamente a las autoridades portuguesas sin pasar por la Oficina central belga

---

<sup>1184</sup> *Vid.* Artículo 4 de la Directiva 2011/16/UE. También *vid.* Artículo 2 del Reglamento 904/2010 relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido.

<sup>1185</sup> *Ibid.* Una organización administrativa similar a la Directiva 2010/24/UE, fue adoptada en la Directiva 2011/16/UE y en el Reglamento 904/2010 (Reglamento de cooperación del IVA). *Vid.* Artículo 4 de la Directiva 2011/16/UE. También *vid.* Artículo 2 del Reglamento 904/2010 relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido.

para la cooperación en materia de IVA (*Belgian Central Liaison Office for VAT cooperation*)<sup>1186</sup>.

La Corte determinó que la competencia de la autoridad belga especializada de servicios de investigación fiscal tenía competencia para contactar directamente a las autoridades de Holanda, pero no encontró evidencia clara de que tuviera facultades para contactar directamente a las autoridades fiscales de Portugal. Sin embargo, la Corte determinó que ese contacto directo no podía considerarse como un acto ilegal por no ser fundamentalmente contrario a los principios de buena administración, de tal manera que a información pudiera ser considerada ilegal. Por lo que en la sentencia se resolvió que no se violaba el derecho de defensa del responsable tributario, por lo que la información comunicada por las autoridades portuguesas podía ser utilizada en contra del deudor tributario<sup>1187</sup>.

La organización establecida en la Directiva 2010/24/UE fue establecida para agilizar el procedimiento de asistencia mutua, a fin de que las comunicaciones fueran canalizadas a través de autoridades específicas quienes, en principio debieran tener el conocimiento necesario para implementar la asistencia en la recaudación de forma más eficiente. Sin embargo, serán los tribunales de cada Estado miembro quienes analicen si las comunicaciones realizadas por autoridades distintas a la oficina central de enlace afectan o no los derechos del deudor tributario sujeto al procedimiento de asistencia mutua para el cobro del crédito fiscal que se le ha determinado. En esa medida, serán o no válidas las comunicaciones realizadas por causas distintos a los establecidos en la Directiva 2010/24/UE.

Por otra parte, consideramos que a fin de que la asistencia mutua internacional sea más eficiente y eficaz, es indispensable que exista una autoridad competente tanto en el

---

<sup>1186</sup> *Cfr.* DE TROYER, I.: *Recovery Assistance in the EU...*, cit., pp. 286-287.

<sup>1187</sup> *Vid.* DE TROYER, I.: *Ibid.*

Estado miembro requerido y el requirente que revisen la viabilidad de las solicitudes de asistencia mutua, a fin de determinar si estas cumplen con los requisitos necesarios exigidos en la Directiva 2010/824/UE y de acuerdo con las normas internas del Estado miembro respectivo.

La revisión de las solicitudes de asistencia puede estar a cargo de las propias oficinas centrales de enlace de los Estados miembros o bien crear una autoridad que tenga como función específica esa revisión.

La importancia de revisar previamente si una solicitud de asistencia en el cobro cumple con los requisitos establecidos en la Directiva 2010/24/UE y los establecidos en los reservados a las leyes domésticas del Estado requerido y el requirente, radica principalmente en la necesidad de activar este tipo de mecanismos sin vulnerar los derechos de los contribuyentes.

Por ejemplo, en el caso C-34/17, *Eamonn Donnellan /The Revenue Commissioners* no fue posible prestar asistencia solicitada por un Estado miembro debido a que no se había notificado al deudor tributario la resolución mediante la cual se impuso la sanción pecuniaria objeto de la asistencia, antes de presentarse la petición de cobro. Situación que tuvo que ser determinada por el TUE<sup>1188</sup>.

En el caso antes referido, consideramos que la falta de notificación del documento original de ejecución al deudor tributario pudo ser detectado por el propio Estado requirente antes de enviar dicha solicitud. Es decir, si existiera una autoridad interna como la que proponemos encargada de revisar las peticiones de cobro que realiza cualquier autoridad estatal o local del Estado miembro. Sería posible que esta autoridad revelara la falta de procedencia de alguno de los requisitos para solicitar asistencia en el cobro antes de remitir la petición al Estado miembro requerido. De esta manera, la revisión interna que realizara la

---

<sup>1188</sup> *Vid.* Sentencia de 26 de abril de 2018, *Eamonn Donnellan /The Revenue Commissioners*, C-34/17, ECLI:EU:C:2018:282, apartado 62.

autoridad competente en el Estado miembro requirente evitaría que se enviaran solicitudes improcedentes a otro Estado miembro.

Asimismo, en el mismo caso de C-34/17, *Eamonn Donnellan /The Revenue Commissioners* si existiera una autoridad competente encargada de revisar la procedencia de las solicitudes que realiza un Estado miembro antes de proceder a su ejecución, se evitaría iniciar el procedimiento de cobro respecto de una solicitud de asistencia que no reúne los requisitos establecidos en la Directiva 2010/24/UE o bien conforme a las leyes internas del Estado miembro requerido.

*La designación de autoridades competentes en España.* A diferencia de otros países España ha designado una única autoridad competente para implementar la asistencia mutua en el cobro de créditos fiscales regulada en la Directiva 2010/24/UE. Es decir, el Estado Español no define a una oficina central de enlace, ni a una oficina de enlace o servicio de enlace, sino que concentra en una única autoridad la figura de la autoridad competente, que será la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT)<sup>1189</sup>.

La Directiva 2010/24/UE fue traspuesta al ordenamiento español a través del Real Decreto 1558/2012, de 15 de noviembre, por el que se adaptan las normas de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, a la normativa comunitaria e internacional en materia de asistencia mutua, se establecen obligaciones de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero, y se modifica el reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa, aprobado por Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre<sup>1190</sup>.

---

<sup>1189</sup>

*Vid.* [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52011XC1012\(02\)&from=ES](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52011XC1012(02)&from=ES).

<sup>1190</sup> Decreto 1558/2012, de 15 de noviembre, por el que se adaptan las normas de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, a la normativa comunitaria e internacional en materia de asistencia mutua, se establecen obligaciones de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero, y se modifica el reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa, aprobado por Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre. Publicado en el Boletín Oficial del Estado (BOE) el 24 de noviembre de 2012. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2012->

De esta manera, el artículo 5.3 de la LGT establece que “*Corresponde 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.*” De esta manera, será siempre la AEAT la única autoridad encargada de solicitar asistencia mutua o bien responder a las peticiones de cooperación internacional de otros Estados miembros<sup>1191</sup>. La

---

14452.

<sup>1191</sup> Sobre las gestiones de recaudación y de colaboración de asistencia mutua, el apartado 3 del artículo 5 del Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, establece que corresponde a la AEAT tanto la realización de peticiones y la tramitación recaudatoria a cargo o a favor del Estado español respecto de otros Estados o de otras entidades internacionales o supranacionales, en el marco de la asistencia mutua. “3. De conformidad con el artículo 5.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la gestión recaudatoria a la que se refiere el último párrafo del artículo 2 que deba realizarse por el Estado español a favor de otros Estados o de otras entidades internacionales o supranacionales, en el marco de la asistencia mutua, se llevará a cabo por la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Asimismo, corresponderá a la Agencia Estatal de Administración Tributaria la realización de las peticiones de asistencia mutua a otros Estados, o a otras entidades internacionales o supranacionales.” En la misma línea el Reglamento General de Recaudación aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, en su artículo 5.3 atribuye a la AEAT la gestión de recaudación internacional a la AEAT. “[D]e conformidad con el artículo 5.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la gestión recaudatoria a la que se refiere el último párrafo del artículo 2 que deba realizarse por el Estado español a favor de otros Estados o de otras entidades internacionales o supranacionales, en el marco de la asistencia mutua, se llevará a cabo por la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Asimismo, corresponderá a la Agencia Estatal de Administración Tributaria la realización de las peticiones de asistencia mutua a otros Estados, o a otras entidades internacionales o supranacionales” Por otra parte el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio. También establece en su artículo 203 que “A efectos de determinar si la información suministrada a la Administración tributaria a la que se refiere el artículo 177 ter. 2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, puede ser cedida a terceros en los supuestos del artículo 95.1 de dicha ley o a un tercer Estado o entidad internacional o supranacional, el órgano competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria recabará del Estado o entidad que suministró la información una autorización para proceder a dicha cesión.” Así también el artículo 204 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos \_ “1. De conformidad con el artículo 5.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, recibida una petición de asistencia mutua de otro Estado o entidad internacional o supranacional será la Agencia Estatal de Administración Tributaria la competente para su cumplimiento, que podrá requerir del órgano correspondiente, según el objeto de la asistencia, la colaboración necesaria. Dicho órgano deberá practicar los trámites o actuaciones derivadas de dicha colaboración. 2. Cuando la colaboración a la que se refiere el apartado anterior consista en el suministro de datos, informes, dictámenes, valoraciones o documentos, el órgano correspondiente al que se refiere el apartado anterior deberá remitir dicha información en el plazo máximo de 3 meses, salvo que la normativa sobre asistencia mutua establezca un plazo inferior a 6 meses para la prestación de la asistencia. En este último caso, la Agencia Estatal de Administración Tributaria señalará un plazo para suministrar la información no superior a la mitad del establecido en la normativa sobre asistencia mutua para dar cumplimiento a la obligación de asistir al Estado o entidad

asistencia coordinada por la AEAT incluirá los impuestos y derechos estatales, autonómicos o locales. De modo que las Comunidades Autónomas o los Entes Locales deberán canalizar sus peticiones de asistencia a través de la AEAT<sup>1192</sup>.

El hecho de que sea la AEAT la única autoridad encargada de solicitar o de prestar asistencia mutua se ha justificado en que conforme al art. 149.1.3º de la Constitución la asistencia mutua participa de la naturaleza jurídica de las relaciones internacionales. Lo que implica que tiene la competencia en exclusiva en esa materia el Estado, sin que puedan intervenir las Comunidades Autónomas<sup>1193</sup>.

---

requiriente. Si el órgano correspondiente no se hallase en condiciones de responder a la solicitud en el plazo establecido en el párrafo anterior, informará al órgano competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a la mayor brevedad posible, de los motivos que le impiden hacerlo, así como de la fecha en la que considera que podrá proporcionar una respuesta. 3. Todas las solicitudes de asistencia mutua a otros Estados o entidades internacionales o supranacionales que se soliciten conforme al artículo 177 bis.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, deberán ser tramitadas a través del órgano competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, conforme al artículo 5.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.”

<sup>1192</sup> Cfr. Con MORENO GONZÁLEZ, S.: “Reflexiones en torno a la asistencia mutua en la Ley General Tributaria”, en M.A. Collado, S. Moreno González (eds.) *Estudios sobre el fraude fiscal e intercambio de información tributaria.*, Atelier, 2012, p. 191, quien también refiere que la AEAT será la autoridad competente para solicitar asistencia de los tributos Estatales, autonómicos y locales. “respecto a la regulación de las cuestiones organizativas relativas a la tramitación de la solicitud de asistencia, el nuevo artículo 5.3 LGT atribuye a la ‘Agencia Estatal de la Administración Tributaria las competencias en materia de aplicación de los tributos derivadas o atribuidas por la normativa sobre asistencia mutua, ya se trate de tributos estatales, autonómicos o locales, de modo que cuando una Comunidad Autónoma o una Entidad Local requieren que se les preste asistencia en relación con la liquidación con la recaudación de un tributo, las actuaciones se efectuarán a través de la AEAT ” Por su parte HERNANDO RIVERA, M. E.: “El futuro de la cooperación fiscal europea: La Directiva 2011/16/UE”, en M.A. Collado, S. Moreno González (eds.) *Estudios sobre el fraude fiscal e intercambio de información tributaria.*, Atelier, 2012, p. 96, también refiere que la competencia para solicitar asistencia mutua en relación con los tributos será siempre Estatal. “... se ha modificado la LGT estableciendo la competencia en materia de aplicación de los tributos derivadas o atribuidas por la normativa sobre asistencia mutua a la Agencia Estatal de Administración Tributaria... De todas estas consideraciones se desprende que la estructura administrativa interna para el ejercicio de la aplicación de los tributos en el marco de la asistencia mutua será siempre estatal y corresponde su determinación a la administración tributaria estatal, debiéndose encuadrar dentro de la AEAT.”

<sup>1193</sup> Cfr. HERNANDO RIVERA, M. E.: *El futuro de la cooperación...*, cit., p. 96. “La asistencia mutua participa de la naturaleza jurídica de las relaciones internacionales a la que se refiere el artículo 149.1.3º de la Constitución. Esta configuración supone la atribución constitucional de la competencia exclusiva al Estado, sin que tengan competencia las comunidades autónomas.”

De esta manera, el Estado español ha optado por centralizar la prestación de asistencia mutua en una sola autoridad como es la AEAT, quien actuará como única oficina central de enlace tanto para pedir asistencia o bien solicitarla. Esta centralización difiere de la idea de organización que se definió en la Directiva 2010/24/UE que fue desarrollada para hacer más eficaz y eficiente el cobro de créditos fiscales internacionales.

Desde nuestro punto de vista, al trasponer la Directiva 2010/24/UE España desaprovecha el diseño organizacional desarrollado en la referida Directiva, que tenía por objeto favorecer las relaciones interinstitucionales de los Estados miembros, pudiendo tener incluso contacto directo las oficinas de enlace y los servicios de enlace con sus homónimos.

De este modo se pierde la posibilidad de construir la sinergia que se genera entre las autoridades encargadas de la asistencia mutua cuando interactúan directamente, lo que provoca que el fin perseguido por la Directiva 2010/24UE se disipe en la medida en que España sigue centralizando las labores de asistencia en el cobro de créditos fiscales únicamente en la AEAT.

### **5.7 La agilización de la asistencia en el cobro de créditos fiscales aún no suficiente**

La Directiva 2010/24/UE mejoró notablemente el procedimiento de asistencia en el cobro de créditos fiscales, primero porque estableció excepciones a las reglas generales que habían regido a este tipo de cooperación por décadas. También fue notable la inclusión de las nuevas tecnologías para mejorar y agilizar las comunicaciones entre las autoridades competentes de los Estados miembros.

Dentro de las modificaciones a los principios que habían regido a la asistencia en el cobro de créditos fiscales se encuentran las condiciones que regulan las peticiones de cobro

Los presupuestos necesarios para que un Estado miembro pueda solicitar asistencia en el cobro de un crédito fiscal son: i) que el crédito o el instrumento que permita su ejecución que se hubiere impugnado no se encuentre pendiente de resolución; y 2) que el Estado



miembro requirente hubiera agotado los procedimientos internos oportunos para el cobro del crédito fiscal sobre el que se solicita la ayuda.

Como se ha apuntado estos principios de procedencia para que un Estado asista a otro en el cobro de créditos fiscales no es nuevo, de hecho, éstos fueron desarrollados desde los primeros convenios de asistencia en el cobro de créditos fiscales<sup>1194</sup>, sin embargo, la Directiva 2010/24/UE ha introducido modificaciones a tales principios a fin de hacer más eficiente la asistencia en el cobro de créditos fiscales, los cuales se analizan a continuación.

### **5.7.1 La posibilidad de recaudar créditos fiscales no firmes. El dilema entre la rapidez y la protección de los derechos de los contribuyentes**

La Directiva 2010/24/UE, continúa con la línea establecida por la Directiva 2008/55/CE en cuanto al primero de los requisitos para la procedencia de una solicitud de asistencia en la recaudación<sup>1195</sup>. Así se establece como primera condición para que proceda una solicitud de asistencia en el cobro de créditos fiscales, como hemos mencionado, que el crédito fiscal impugnado no se encuentre pendiente de resolución o bien que no hubiera sido impugnado<sup>1196</sup>.

---

<sup>1194</sup> *Vid.* Capítulo 1. Cómo se gesta la necesidad de articular instrumentos de asistencia internacional en la recaudación tributaria.

<sup>1195</sup> *Cfr.* Artículo 2 (a) y 12 (2) de la 2008/55/CE.

<sup>1196</sup> En sentido similar señala GARCÍA PRATS, A.: *Derecho Procesal Internacional...*, cit., p. 1682. “En relación con las medidas de cobro, la directiva 20 10/24 establece la obligación de prestar asistencia a la recaudación sujeta al cumplimiento de dos condiciones (artículo 10). Por un lado, la asistencia se condiciona a que el crédito tributario asistido no haya sido objeto de impugnación en el Estado requirente y esté pendiente de resolución.” También DE MIGUEL CANUTO, E.: *La cooperación entre Administraciones...*, cit., p. 285, señala: “Por una parte, la presencia de una petición de cobro (*request for recovery*) del Estado solicitante, que refiera a un crédito objeto de un instrumento de ejecución, que no esté impugnado en el Estado solicitante. La pendencia, en el Estado solicitante, de un recurso contra el crédito o contra el instrumento de ejecución, trae consigo la exclusión de la asistencia como regla general.” En sentido similar FALCÓN Y TELLA, R.; PULIDO GUERRA, E.: *Derecho fiscal internacional*, 3ª, Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, Madrid, 2018, p. 216. Refiere: “Cuando el crédito o el título que

Con este requisito se respeta el derecho de defensa previa de los obligados tributarios, pues sólo procede el cobro de un crédito fiscal en otro Estado miembro, cuando el deudor tributario ha agotado los medios de defensa a su alcance o bien ha decidido no agotarlos.

No obstante, el inconveniente de prestar la asistencia en el cobro de créditos fiscales una vez que se han agotado todos los medios de defensa de los contribuyentes, consiste en que éstos tardan muchos años en resolverse<sup>1197</sup>. Dando como resultado el que para cuando la asistencia en el cobro de la deuda tributaria se solicita, el crédito fiscal es antiguo y con pocas posibilidades de cobro<sup>1198</sup>.

La Directiva 2010/24/UE en este sentido establece la posibilidad de que un crédito fiscal impugnado pueda ser recaudado por el Estado miembro requerido. Sin embargo, ello no ocurre en todos los casos, porque se deben reunir ciertas condiciones establecidas en el tercer párrafo del apartado 4 del artículo 14 de la Directiva que se analiza.

Las condiciones para que un crédito fiscal que se encuentra en fase de impugnación pueda ser recaudado, consisten en que, por una parte, las disposiciones legales y

---

permita su ejecución no hubieran sido impugnados en el Estado que solicita la asistencia (Salvo que la normativa de ambos Estados permita cobrar un crédito impugnado, como suele ser frecuente cuando no se ha solicitado la suspensión)”

<sup>1197</sup> Vid. LAGO MONTERO: “Del estado actual de la litigiosidad y sus causas determinantes. La escasa mutabilidad de los factores que la generan”, en *Litigiosidad tributaria: estado, causas y remedios*, Primera edición, 2018, Aranzadi, Navarra, 2018, p. 31. “Sigue faltándonos en España información estadística más precisa acerca de este problema. Como estamos viendo, las fuentes conocidas cifran entre 3 o 4 cientos de miles las reclamaciones y los recursos pendientes resolver en los tribunales económico-administrativos y contencioso-administrativos, con demoras en la tramitación que alcanzan de uno a cuatro años en cada vía en alguna Comunidad Autónoma.”

<sup>1198</sup> Vid. Texto del Informe Explicativo Revisado de La Convención Sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal enmendada por Protocolo. OCDE y Consejo de Europa, p. 23. Los comentarios a la Convención Multilateral ponen de manifiesto que muchos Estados se oponen a prestar asistencia en el cobro de créditos fiscales antiguos. También el Manual OCDE de asistencia en la recaudación resalta el hecho de que los créditos antiguos presentan complicaciones en su recaudación por lo que no es deseable trasladar esa carga a los Estados cooperantes. Cfr. con el párrafo 43 en: COMITÉ SOBRE ASUNTOS FISCALES DE LA OCDE: Manual de la OCDE sobre la Puesta en Práctica de la Asistencia en la Recaudación Tributaria, OECD, 2007, p. 14. “Son muchos los países que no desean que se solicite su ayuda para recaudar créditos muy antiguos debido a la carga de trabajo que puede suponer para el Estado requerido, y por el hecho de que la posibilidad de cobro disminuye rápidamente con la antigüedad del crédito.”

reglamentarias y prácticas administrativas en vigor del Estado miembro requirente, lo permitan. Pero además es necesario que las disposiciones legales del Estado miembro requerido lo permitan. Es decir, se exige que en ambos Estados miembros (requirente y requerido) sea posible recaudar un crédito fiscal que está siendo impugnado<sup>1199</sup>.

Es congruente que la Directiva 2010/24/UE, permita el recaudar una deuda tributaria cuya legalidad está siendo debatida ante los órganos jurisdicciones, sólo cuando la legislación y la practica administrativa del Estado requirente lo permitan. Porque, a través de la Directiva de Recaudación se hace posible que las normas del Estado requerido tengan efectos más allá de sus fronteras, sin que sea posible que a través de dicha norma de cooperación se constituyan derechos sustantivos relacionados con los créditos fiscales, como el permitir la recaudación de una deuda tributaria que no podría ser recaudada en términos de la propia legislación del Estado requirente<sup>1200</sup>.

Sin embargo, la condicionante de que la legislación o practica administrativa del Estado miembro requerido permita el cobro de un crédito fiscal estando en fase de impugnación, no tiene una lógica clara, pues el Estado requerido sólo aplica las normas de procedimiento que emplea en el cobro de sus créditos fiscales. Sin que las reglas sustantivas del crédito extranjero puedan variar<sup>1201</sup>.

---

<sup>1199</sup> Vid. Artículo 14 (4) párrafo tercero de la Directiva 2010/24/UE. En el mismo sentido opina GARCÍA PRATS, A.: *Derecho Procesal Internacional...*, cit., p. 1682. “Dicha condición admite, no obstante, una excepción para el caso en el que de acuerdo con la normativa de ambos Estados -requirente y requerido- se permita la ejecución de las deudas tributarias sobre las que pende la resolución de impugnación, sin perjuicio de la posibilidad de tomar medidas cautelares.” En el mismo sentido véase FALCÓN Y TELLA, R.; PULIDO GUERRA, E.: *Derecho fiscal...*, cit., p. 216.

<sup>1200</sup> Al respecto DE TROYER, I.: *Tax recovery assistance...*, cit., p. 147. Señala que los requisitos establecidos por la directiva para solicitar el cobro de un crédito fiscal son lógicos. Específicamente, sobre la condición de que la deuda tributaria impugnada pueda ser recaudada conforme a las normas del Estado requirente refiere que el Estado miembro requirente podría incurrir en abuso del derecho por solicitar la asistencia en el cobro de una deuda tributaria que por sí mismo no podría recaudar por estar siendo impugnada.

<sup>1201</sup> Al respecto DE TROYER, I.: *Ibid.* Señala que la lógica de que el artículo 14 (4) tercer párrafo obedece a que el Estado miembro requerido debe tratar la deuda del Estado miembro requirente como si fuera una deuda del Estado miembro requerido, lo que implica que la autoridad competente sólo puede hacer uso de

Consideramos que para hacer más eficiente la asistencia en el cobro de créditos fiscales, debiera permitirse la activación de los procedimientos de cobro de una deuda tributaria que está siendo impugnada cuando la legislación del Estado miembro requirente lo permite. Sin que sea estrictamente necesario que la legislación del Estado miembro requerido permita también el cobro de una deuda tributaria con tales características.

Lo anterior, porque la deuda tributaria del Estado requerido puede ser cobrada con base en la legislación del Estado en donde surgió y el Estado requerido sólo empleará sus procedimientos para requerir el pago de esa deuda al deudor tributario quien no podrá negarse al pago en términos de esa misma normativa. Por lo que no es relevante en este caso el que la legislación del Estado miembro requerido establezca la posibilidad o no de cobrar un crédito fiscal impugnado.

Para eliminar el requisito de que en el Estado miembro requerido también pueda recaudarse una deuda impugnada, sugerimos que se siga el modelo de cláusula proporcionado por el artículo 27 Modelo de Convenio OCDE, que proporciona una cláusula que permite el cobro de un crédito fiscal que está siendo impugnado, aún y cuando la legislación del Estado requerido no permita dicha posibilidad para sus propios créditos<sup>1202</sup>.

---

sus facultades y procedimientos bajo las leyes del Estado miembro requerido.

<sup>1202</sup> La cláusula que propone el Modelo Convenio para habilitar la ejecución de una deuda exigible no firme del Estado requirente es la siguiente: “cuando un crédito tributario de un Estado contratante sea exigible en virtud del derecho de ese Estado y el deudor sea una persona que conforme al Derecho de ese Estado no pueda impedir en ese momento su recaudación, las autoridades competentes del otro Estado contratante, a petición de las autoridades competentes del primer Estado, aceptarán dicho crédito tributario para los fines de su recaudación por ese otro Estado. Dicho otro Estado recaudará el crédito tributario de acuerdo con lo dispuesto en su legislación relativa a la aplicación y recaudación de sus propios tributos como si se trataran de un crédito tributario propio que cumpliera los requisitos para permitir que ese otro Estado hiciese la petición en virtud de este apartado.” *Cfr.* Con el comentario 16 del Modelo Convenio de la OCDE en su versión en castellano en: OECD: *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio: versión abreviada*, 2010, Instituto de Estudios Fiscales / OECD, Paris, p. 430, fecha de consulta 9 septiembre 2018, en [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/modelo-de-convenio-tributario-sobre-la-renta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada\\_9789264184473-es](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/modelo-de-convenio-tributario-sobre-la-renta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada_9789264184473-es). Así como con la versión más reciente en inglés en: *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*: p. 512.

Lo anterior, se sustenta además en el hecho de que, si el resultado de la impugnación resultara a favor del deudor, sería la autoridad requirente la responsable de devolver el importe cobrado y las indemnizaciones debidas conforme a la legislación de dicho Estado<sup>1203</sup>.

### 5.7.2 La flexibilización del principio de ultima posibilidad

La denominada *exhaustion rule* fue acuñada en los Modelos desarrollados por la Sociedad de Naciones de 1928 y el México-Londres, mediante la cual se establecía como un requisito de procedencia de la solicitud de asistencia en la recaudación que el Estado requirente hubiera agotado todas sus posibilidades legales y administrativas de cobro que tuviera a su alcance antes de utilizar este tipo de cooperación internacional<sup>1204</sup>.

Las Directivas que antecedieron a la Directiva 2001/44/CEE establecieron también el principio de agotamiento previo de los procedimientos internos para el cobro de créditos fiscales. Fue con la Directiva precitada que se flexibilizó la *exhaustion rule*, pues sólo exigía que se hubieren puesto en práctica los procedimientos de cobro pertinentes en el Estado miembro y que mediante esas medidas tomadas, no se hubiera logrado el pago íntegro del crédito. Esta redacción permitía interpretar que era suficiente con que el procedimiento de ejecución se hubiera iniciado y que el crédito fiscal aún no estuviera cobrado total o parcialmente derivado de la iniciación del procedimiento de cobro. Sin que fuera necesario

---

<sup>1203</sup> Vid. Artículo 4, tercer párrafo de la Directiva 2010/24/UE. Asimismo CALDERÓN CARRERO, J. M.: *Hacia una nueva era...*, cit., p. 60. Señala “Si el resultado de la impugnación resultara favorable al deudor, la autoridad requirente deberá hacerse cargo de la devolución de todo importe cobrado, junto con las indemnizaciones debidas, con arreglo a las disposiciones vigentes en el Estado miembro requerido.”

<sup>1204</sup> Vid. *Supra*. Capítulo 1. Apartado 1.7 La importancia de los Modelos surgidos de las conferencias en México y en Londres del Comité Fiscal de la Sociedad de Naciones: La unificación de la cooperación administrativa en materia fiscal y la existencia de un referente para su celebración.

que se agotara en totalidad el procedimiento ni una declaración de cobro fallido respecto de los obligados al pago, tendencia que siguió también la Directiva 2008/55/CE<sup>1205</sup>.

Para hacer más eficiente el procedimiento de asistencia en el cobro de créditos fiscales, la Directiva 2010/24/UE permite que un Estado miembro pueda solicitar asistencia cuando dentro de sus procedimientos internos no hubiera agotado todos los medios posibles para recaudar la deuda objeto de la asistencia bajo determinadas circunstancias que analizaremos a continuación<sup>1206</sup>.

---

<sup>1205</sup> En la reforma a la Directiva 2001/44/CEE predecesora de la Directiva 2008/55/CE y de la Directiva 2010/24/CE vigente, se diluyó notablemente el efecto de la *exhaustion rule* pues ya no se exigía categóricamente el agotamiento previo de los procedimientos de cobro del Estado requirente para poder solicitar asistencia en el cobro. Como explica GARCÍA PRATS, F. A.: “La asistencia internacional para la recaudación de deudas tributarias”, en A. Fernández Prieto, J.A. Rodríguez Ondarza (eds.) *Fiscalidad y planificación fiscal internacional*, Instituto de Estudios Económicos, España, 2003, pp. 485-486. “La eliminación de la *exhaustion rule* constituye una de las principales modificaciones de la Directiva. A diferencia de la redacción anterior y de la propuesta inicial de la Comisión, no se exige el agotamiento previo de las medidas ejecutivas del Estado requirente para formular la petición de cobro a otro Estado. El artículo 7.2.b) de la Directiva exige que se hayan puesto en práctica los procedimientos de cobro pertinentes sobre la base del título ejecutivo, pero se ha suprimido la referencia a que ‘se hayan finalizado’ dichos procedimientos y a que ‘no se haya logrado’ el cobro mediante dichos procedimientos. La redacción final exige únicamente que ‘mediante las medidas tomadas no se logre el pago íntegro del crédito’, lo que implica, a nuestro entender, que basta con que se haya iniciado el procedimiento ejecutivo y que el crédito permanezca incobrado total o parcialmente tras las *medidas* adoptadas por la Administración Tributaria, no exigiéndose la finalización del procedimiento ejecutivo ni la declaración previa de fallido del sujeto afectado o de terceros. La supresión del anterior artículo 14.b) refuerza dicha argumentación.” Vid. Artículo 7 (2) (b) de la Directiva 2008/55 que establece esencialmente la misma disposición reformada mediante la Directiva 2001/44/CEE.

<sup>1206</sup> Como lo señala CALDERÓN CARRERO, J. M.: *Hacia una nueva era...*, cit., p. 60, en la Directiva 2008/55/CE, se establecía como requisito para solicitar asistencia que el Estado requerido hubiera agotado todas las posibilidades para el cobro del crédito en su propio territorio. “Así, mientras que con arreglo a la Directiva 2008/55/CE, los Estados miembros deben agotar las medidas internas antes de poder solicitar la asistencia en la recaudación de otro Estado miembro, de manera que la puesta en marcha de sus procedimientos de recaudación haya dado como resultado la falta de cobro total del crédito tributario, la nueva Directiva 2010/24/UE (art. 11.2) permite que un Estado miembro solicite a otro la asistencia en la recaudación sin agotar sus propios procedimientos de cobro (regla de subsidiariedad) cuando concurren determinados condicionantes”. La importancia de este principio se puede apreciar en la sentencia dictada en Italia en donde se resolvió que durante la vigencia de la Directiva 76/308/CEE era indispensable que el Estado requirente hubiera iniciado los procedimientos de cobro en su propio territorio antes de solicitar asistencia internacional para su cobro, sin que se pudiera alegar para no iniciarlos el hecho de que el deudor tributario no tuviera bienes suficientes para cubrir la deuda, debido a que éste supuesto no estaba contemplado en tal Directiva. *Vid. Italy, Court of Cassation R.A.X. 6925 (Civil)* en: *EU & Int. Tax Coll.*

### **5.7.3 Evaluación previa de la viabilidad de los procedimientos de cobro en el Estado requirente y la existencia de bienes en el Estado requerido**

El primer supuesto de excepción para solicitar asistencia sin agotar las posibilidades de cobro existentes en el Estado requirente consiste en que sea manifiesto que el deudor tributario no cuenta con bienes para pagar el crédito fiscal o bien que los procedimientos que se implementen no darán lugar al cobro íntegro de la deuda. Además, es necesario que la autoridad requirente tenga la información precisa que señale que la persona afectada cuenta con bienes en el Estado miembro requerido<sup>1207</sup>. Cuestión que trataremos más adelante en este Capítulo en los epígrafes 5.8.12. *La evaluación de la asistencia en el cobro de créditos fiscales implementada a través de la Directiva 2010/24/UE*; 5.9 *El intercambio de información como presupuesto indispensable para la asistencia en la recaudación*.

Con esta disposición se agiliza el procedimiento de asistencia en el cobro de créditos fiscales, pues no es necesario que el Estado requirente agote los procedimientos internos de cobro coactivo antes de pedir ayuda en el cobro de una deuda tributaria a otro Estado miembro. Máxime, si el Estado requirente puede determinar previamente si las gestiones de cobro que instaure en su territorio pueden tener por efecto el cobro total de la deuda tributaria.

Consideramos que esta medida sin duda constituye un avance positivo en el desarrollo de la asistencia mutua, pues es posible pedir con mayor rapidez ayuda a otro Estado miembro

---

*News*, 2017-2, pp. 203.

<sup>1207</sup> Vid. Artículo 12 (a) de la Directiva 2010/24/UE. En el mismo sentido señala GARCÍA PRATS, A.: *Derecho Procesal Internacional...*, cit., p. 1682. “El segundo condicionante a la obligación de prestar asistencia a la recaudación exige que el Estado requirente haya procedido previamente a intentar cobrar el crédito tributario sin éxito, salvo que se ponga de manifiesto que no existen bienes suficientes en el Estado requirente para proceder al cobro ejecutivo o que el procedimiento a desarrollar se vea sometido a dificultades desproporcionadas.”

en el cobro de créditos fiscales, antes de que el deudor tributario pueda deslocalizar sus activos fuera del alcance del ámbito de aplicación de la Directiva 2010/24/UE.

La excepción establecida en el artículo 11 (2) (a) de la Directiva 2010/24/UE también permite apreciar la importancia que ha tenido el desarrollo de los instrumentos de intercambio de información en los últimos tiempos tanto internaciones como en la UE, pues con la información disponible se facilita la recaudación de las deudas tributarias de los Estados.

Cobra relevancia esta posibilidad de cobro, porque con los avances en materia de intercambio de información es posible saber con mayor facilidad si un deudor tributario tiene bienes en otro Estado miembro<sup>1208</sup>. Con base en la propia Directiva 2010/24/UE es posible que un Estado miembro solicite información para conocer si el deudor tributario tiene bienes en algún Estado requerido.

#### **5.7.4 La acreditación de dificultades desproporcionadas para solicitar la asistencia en el cobro**

La segunda excepción al principio de ultima posibilidad (*exhaustion rule*) establecido en el artículo 11 (2) de la Directiva de Recaudación, se presenta cuando el agotamiento de los procedimientos de recaudación en el Estado miembro requirente de lugar a dificultades desproporcionadas<sup>1209</sup>.

Se ha establecido que la excepción a la *exhaustion rule* contenida en la Directiva 2010/24/UE consistente en acreditar dificultades desproporcionadas para implementar las

---

<sup>1208</sup> Vid. Capítulo 2. El fortalecimiento de los instrumentos de cooperación administrativa en materia fiscal y su influencia al servicio de la mejora de la recaudación. En este apartado se analizan los instrumentos a través de los cuales es posible intercambiar información con relevancia tributaria. Con base en los mecanismos vigentes de intercambio e información los Estados pueden conocer si un deudor tributario tiene bienes en otro Estado miembro.

<sup>1209</sup> Vid. Artículo 11 (2) (b) de la Directiva 2010/24/UE.



gestiones de cobro en el Estado requirente, fue tomada de la Convención Multilateral<sup>1210</sup>. Sin embargo, desde el Modelo de Convenio para la asistencia en la recaudación de 1981 elaborado por la OCDE se establecía una norma similar, pues el artículo 6, párrafo 4, inciso a) del referido Modelo señalaba que el Estado requerido no estaba obligado a acceder al requerimiento de asistencia cuando el Estado requirente no hubiera agotado todos los medios establecidos en sus propio territorio para recaudar sus deudas tributarias, *a menos*, que la recaudación en el Estado requerido pudiera dar lugar a considerables dificultades<sup>1211</sup>.

Posteriormente, una disposición similar fue establecida en el artículo 19 de la Convención Multilateral de 1988. Misma que fue reubicada en el artículo 21 (2) (g) de la Convención Multilateral con motivo del Protocolo que modificó a la Convención Multilateral en 2010<sup>1212</sup>.

Debe destacarse que existe una notable diferencia entre el artículo 11 (2) (b) de la Directiva 2010/24/UE y los artículos 6 (4) a) del Modelo de Convenio para la asistencia en la recaudación de 1981 elaborado por la OCDE, así como el 21 (2) (g) de la Convención Multilateral vigente. Pues, en la Directiva la exhaustion rule es un requisito de procedencia, mientras que en el del Modelo de Convenio para la asistencia en la recaudación de 1981

---

<sup>1210</sup> Vid. DE TROYER, I.: *Tax recovery assistance...*, cit., p. 147, quien afirma que la posibilidad de solicitar asistencia en la recaudación cuando el agotamiento de los procedimientos de recaudación en el Estado miembro requirente de lugar a dificultades desproporcionadas parece haber sido copiada del artículo 21 (2) (g) de la Convención Multilateral.

<sup>1211</sup> Vid. Artículo 6, párrafo 4, inciso a) en OECD: Model Convention for mutual administrative assistance in the recovery of taxes claims. Report of the OECD Committee on Fiscal Affairs, Organization for Economic co-operation and development, Paris, 1981, p. 14. Por su parte, los comentarios al artículo precitado establecían que esta medida se había establecido a fin de que los Estados no solicitaran la asistencia en la recaudación de manera prematura, pues tal medida había sido diseñada para utilizarse sólo en aquellos casos en los que el Estado requirente no pudiera por sí mismo realizar el cobro de sus créditos tributarios. Vid. párrafo 15 de los Comentarios al párrafo 4 del artículo 6 en: OECD: *Ibid.*, p. 35. Sin embargo, la posibilidad de conocer previamente si los procedimientos de cobro lograrán cobrar íntegramente la deuda tributaria ha cambiado la concepción de la exhaustion rule.

<sup>1212</sup> Vid. *Supra*. Exhaustion rule. Excepciones a la obligación de prestar asistencia. En el Capítulo 5. Asistencia multilateral en el cobro de créditos fiscales a través del convenio sobre asistencia administrativa en asuntos fiscales de la OCDE y del Consejo de Europa.

elaborado por la OCDE y la Convención Multilateral, dicho principio se configura como una excepción que tiene el Estado para negarse a prestar asistencia en el cobro de los créditos fiscales<sup>1213</sup>.

La relevancia de la diferencia antes descrita radica en que a través de la Directiva 2010/24/UE un Estado miembro no podrá solicitar asistencia en el cobro de créditos fiscales si no se acredita que se hubieren puesto en práctica los procedimientos de cobro pertinentes en el Estado miembro y que, mediante esas medidas tomadas, no se hubiera logrado el pago íntegro del crédito a menos que ello implique notables dificultades. En contraste con las normas en las que ha *exhaustion rule* se establece como una excepción para que el Estado requerido pueda negarse a prestar asistencia en el cobro<sup>1214</sup>.

Por otra parte, cabe destacar que la Directiva no define que debe entenderse por dificultades desproporcionadas. En este sentido se ha sugerido que para interpretar esta expresión podría acudirse al Informe explicativo de la Convención Multilateral que clarifica el significado de esta expresión<sup>1215</sup>.

---

<sup>1213</sup> Vid. Artículo 11 (2) b) de la Directiva 2010/24/UE. Cfr. Con los artículos 6 (4) a) del Modelo de Convenio para la asistencia en la recaudación de 1981 elaborado por la OCDE, así como el 21 (2) (g) de la Convención Multilateral vigente.

<sup>1214</sup> Vid. Artículo 11 (2) b) de la Directiva 2010/24/UE. Cfr. Con los artículos 6 (4) a) del Modelo de Convenio para la asistencia en la recaudación de 1981 elaborado por la OCDE, así como el 21 (2) (g) de la Convención Multilateral vigente. La distinción de la *exhaustion rule* como regla de procedencia y excepción para negarse en el cobro de créditos fiscales es explicada por GARCÍA PRATS, F. A.: *La asistencia internacional para la recaudación de deudas tributarias...*, cit., p. 1281. “Debe precisarse, por tanto, la naturaleza de la regla de agotamiento previo (*exhaustion rule*) Esta regla no se configura en el Modelo de Convenio como una condición para posibilitar la emisión de una solicitud por parte del Estado requirente sino como una excepción a la obligación de prestar asistencia por parte del Estado requerido. Como aclaran los Comentarios -párrafo 31-, el Estado requerido no está obligado a prestar asistencia cuando verifique que el Estado requirente no ha agotado todas las medidas de cobro de la deuda previstas en su legislación.”

<sup>1215</sup> Vid. DE TROYER, I.: *Tax recovery assistance...*, cit., p. 147.

Al respecto consideramos que no es posible utilizar la definición “dificultades desproporcionadas” establecida en el Informe explicativo de la Convención Multilateral para interpretar el artículo 11(2) b) de la Directiva 2010/24/UE. Primero porque la Convención Multilateral es un instrumento internacional independiente sin vinculación alguna con la Directiva respecto a los conceptos utilizados en uno y otro instrumento. Segundo porque, como se ha explicado el diseño de la norma es diferente pues mientras en la Directiva el agotamiento de los procedimientos internos de recaudación es un requisito para que la solicitud de asistencia proceda, en la Convención Multilateral figura como una regla de excepción para que los Estados puedan oponerse al cobro.

No obstante, lo anterior, consideramos que los ejemplos que se proporcionan en el Informe explicativo de la Convención Multilateral pueden ser calificados como dificultades desproporcionadas y en esa medida cuando un Estado miembro requerido invoque supuestos similares podrá motivar que los mismos representan verdaderos casos en los que existe una dificultad desproporcionada para el cobro de un crédito fiscal en su propio territorio. Es decir, los supuestos en sí mismos calificarían como dificultades desproporcionadas para efectos de la Directiva 2010/24/UE pero no podrá alegarse que los mismos tienen esas características porque así los define otro instrumento internacional.

Finalmente, el análisis del significado de dificultades desproporcionadas en la Convención Multilateral fue analizado exhaustivamente previamente, por lo que remitimos al lector a dicho estudio<sup>1216</sup>. No obstante, basta decir que los comentarios al artículo 21 (2) g) de la Convención Multilateral ponen como ejemplo el hecho de que en el Estado requirente existan bienes que podrían embargarse implementando procedimientos prolongados, mientras que en el Estado requerido se podrían embargar activos cuya ejecución fuera más sencilla. Cuestión que ya hemos tratado en el Capítulo 5. Asistencia multilateral en el cobro

---

<sup>1216</sup> Vid. Supra. Exhaustion rule. Excepciones a la obligación de prestar asistencia. En el Capítulo 5. Asistencia multilateral en el cobro de créditos fiscales a través del convenio sobre asistencia administrativa en asuntos fiscales de la OCDE y del Consejo de Europa.

de créditos fiscales a través del convenio sobre asistencia administrativa en asuntos fiscales de la OCDE y del Consejo de Europa. Epígrafe Exhaustion rule. Excepciones a la obligación de prestar asistencia.<sup>1217</sup>.

### **5.7.5 Instrumento uniforme de ejecución. Su contribución en la eficiencia y eficacia de la asistencia en la recaudación**

El procedimiento de asistencia en la recaudación empieza con una solicitud que realiza un Estado miembro requirente a otro Estado miembro a fin de que le preste ayuda para recaudar un crédito que ha nacido en su territorio. El crédito en cuestión debe estar determinado y se debe adjuntar a la petición de cobro un instrumento que permita su ejecución en el Estado miembro requirente<sup>1218</sup>.

Una de las más importantes aportaciones de la Directiva 2010/24/UE fue la creación de un instrumento uniforme que permite la adopción de medidas de ejecución en el Estado

---

<sup>1217</sup> Cfr. Con el comentario 204 en: *Texto del Informe Explicativo Revisado de La Convención Sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal enmendada por Protocolo*. OCDE y Consejo de Europa, p. 34. “204. Si, de todas maneras, el Estado requerido rechaza una solicitud aduciendo que el Estado requirente aun cuenta con medios disponibles a nivel interno, este Estado tendrá la posibilidad de argumentar, con base en la ultima parte del inciso, que las medidas que tendría que tomar darían lugar a dificultades desproporcionadas. Por ejemplo, las auditorias a un sólo proveedor en el Estado requerido podrían llevar a las mismas conclusiones que la auditoría de un gran número de compradores en el Estado requirente. O, en el caso de la asistencia en el cobro, algunos activos podrían embargarse sólo mediante procedimientos largos en el Estado requirente, mientras que existen otros activos en el Estado requerido que podrían embargarse con más facilidad.”

<sup>1218</sup> Vid. Artículo 10 (1) de la Directiva 2010/24/UE. Al respecto manifiesta CALDERÓN CARRERO, J. M.: *Hacia una nueva era...*, cit., p. 58. “El procedimiento se inicia con una petición de cobro por la autoridad competente de un Estado miembro, y la autoridad competente del Estado requerido está obligada a realizar todas las actuaciones administrativas que prevea su legislación para el cobro de créditos similares. La petición de cobro debe ir acompañada de un «instrumento uniforme» que permite la ejecución del crédito en el Estado miembro requerido.”

miembro requerido (denominado UIPE por sus siglas en inglés)<sup>1219</sup>. Este instrumento refleja el contenido de fondo del instrumento inicial que permite la ejecución del crédito y se le reconoce como instrumento exclusivo que será la base de las medidas de cobro y de las medidas cautelares que adopte el Estado miembro requerido. La característica más innovadora del UIPE consiste en que no será necesario que se someta a algún acto de reconocimiento, adición o sustitución en el Estado miembro requerido<sup>1220</sup>.

Por otra parte, se ponen de manifiesto las ventajas que se pueden obtener con el uso de las nuevas tecnologías. Así, gracias a la informática es posible crear un documento único (UIPE) con base en información estandarizada que en todos los casos debe ser incluida y que se encuentra detallada en el artículo 12 (1) de la Directiva 2010/24/UE. A pesar de los diferentes instrumentos de ejecución que emiten los Estados miembros, es posible obtener

---

<sup>1219</sup> Los requisitos que debe contener el instrumento uniforme que permite la ejecución de un crédito extranjero, está regulado en el artículo 12 de la Directiva 2010/24/UE.

<sup>1220</sup> *Vid.* Párrafo segundo del artículo 12 (1) de la Directiva 2010/24/UE. *Vid.* GARCÍA PRATS, A.: *Derecho Procesal Internacional...*, cit., p. 1682. Quien resalta que el instrumento único de ejecución fue desarrollado para agilizar el procedimiento de asistencia en el cobro. “A efectos de agilizar el procedimiento de asistencia en el cobro, la Directiva desarrolla un instrumento ejecutivo uniforme que debe acompañarse a la petición de cobro con el contenido mínimo expresado en el artículo 12.1 de la Directiva y que evita el reconocimiento, la transformación o adaptación del instrumento ejecutivo del Estado requirente a las exigencias previstas para los títulos ejecutivos en el Estado requerido.” Por su parte, CALDERÓN CARRERO, J. M.: *Hacia una nueva era...*, cit., pp. 58-59, coincide en que el instrumento uniforme de ejecución trasciende la práctica administrativa que los Estados miembros habían implementado por décadas, y que consistía en aceptar y sustituir el documento base para la ejecución de la deuda asistida. Así refiere: “Este instrumento uniforme viene regulado en el artículo 12 de la Directiva, estableciéndose su contenido mínimo, recogiendo en todo caso el contenido de fondo del instrumento inicial que permite la ejecución y constituirá la base exclusiva de las medidas de cobro y cautelares que se adopten en el Estado requerido. Tal instrumento no estará sujeto a acto alguno de reconocimiento, adición o sustitución en el Estado requerido. Se supera por tanto el enfoque actual que pasa por la remisión de instrumentos nacionales de ejecución cuya forma y contenido varía de un Estado a otro y que además podría requerir un instrumento adicional de aceptación por parte del Estado requerido así como la traducción de tales documentos a una lengua oficial de este último, lo cual lógicamente introducía elementos que perturbaban la eficacia y buen funcionamiento del mecanismo (arts. 6.1, 8.1 y 17 de la Directiva 2008/55/CE).” Por su parte, también BAKER, P. Y OTROS: *International Assistance in the Collection of Taxes...*, cit., p. 285, señala que el instrumento uniforme no requiere acto de reconocimiento en el Estado miembro requerido y no necesita ser adicionado o remplazado.

un documento con la información esencial para implementar la asistencia en el cobro de créditos fiscales<sup>1221</sup>.

Otro aspecto, que el UIPE debe cumplir es el régimen lingüístico que la Directiva de Recaudación regula en su artículo 22 (1), conforme al cual, dicho documento uniforme debe ser enviado al Estado miembro requerido en la lengua oficial o en una de las lenguas oficiales de dicho Estado miembro, o bien, deberá ser acompañado de una traducción en esa lengua o lenguas<sup>1222</sup>.

El régimen lingüístico establecido por la Directiva tiene por objeto que los deudores a quienes va dirigido el UIPE se les notifique en el idioma del país en el que se instaura el procedimiento de ejecución, pues como lo reconoció el TJUE en el caso *Milan Kyrian*, la comunicación efectiva de los documentos relativos a un crédito o a su cobro no se puede lograr sin el respeto a los intereses legítimos de sus destinatarios. Por lo tanto, “el destinatario del título ejecutivo debe estar en condiciones de identificar con certeza, al menos, el objeto y la causa de la petición”<sup>1223</sup>.

La obligación de comunicar al deudor el UIPE constituye el reconocimiento de su derecho de ejercer una adecuada defensa frente a las gestiones de cobro que se le realicen en el Estado miembro requerido. Es cierto que la asistencia en el cobro supone que previamente el Estado requirente ha notificado al deudor tributario el crédito fiscal. La ayuda transfronteriza para el cobro de un crédito fiscal debe realizarse de tal manera que el deudor pueda identificar el objeto y el motivo de la petición de cobro, para que pueda ejercer su derecho de defensa.

---

<sup>1221</sup> Vid. BAKER, P. Y OTROS: *International Assistance in the Collection of Taxes...*, cit., p. 285. En sentido similar señala BAL, A.: *Extraterritorial Enforcement of Tax Claims...*, cit., p. 7, que la obligación de comunicar el requerimiento de asistencia por medios digitales hará las solicitudes más accesibles, rápidas y sencillas.

<sup>1222</sup> Vid. Artículo 22 (1) de la Directiva 2010/24/UE.

<sup>1223</sup> Vid. Sentencia del TJUE de 14 de enero de 2010, *Milan Kyrian vs Celní úřad Tábor*, C-233/08, ECLI:EU:C:2010:11, apartados 57-60.

En España, por ejemplo, la falta de traducción de los documentos notificados en el procedimiento de asistencia mutua fue un argumento hecho valer ante los tribunales por los deudores tributarios, porque el artículo 8 del Real Decreto 704/2002, exigía que las peticiones de asistencia fueran acompañadas de la traducción en la lengua oficial del Estado requerido del título que permitiera la ejecución del cobro y de los restantes documentos anexos. Los tribunales en su momento determinaron que, en las solicitudes de asistencia mutua, al título de ejecución inicial y los demás documentos adjuntos, se debería adjuntar una traducción en el idioma oficial del Estado requerido<sup>1224</sup>.

---

<sup>1224</sup> En España, por ejemplo, la falta de traducción de los documentos notificados en el procedimiento de asistencia en el cobro ha sido llevada ante los tribunales, quienes han determinado que en las solicitudes de asistencia mutua al título de ejecución inicial y los demás documentos adjuntos, se deberá adjuntar una traducción en el idioma oficial del Estado requerido. Así lo explica MORENO GONZÁLEZ, S.: *Reflexiones en torno a la asistencia...*, cit., p. 216. “La posible vulneración del derecho de defensa por la falta de traducción de los documentos notificados en el marco del procedimiento de asistencia mutua han generado conflictos ante los tribunales españoles. El problema se ha planteado por la interpretación del artículo 8 del Real Decreto 704/2002, según el cual «[a] las peticiones de asistencia, al título que permita la ejecución del cobro y a los restantes documentos anejos se unirá una traducción en la lengua oficial del Estado requerido». Éste precepto ha sido frecuentemente alegado por los obligados tributarios afectados por un procedimiento de asistencia mutua para solicitar la nulidad de las actuaciones al haberse generado indefensión por falta de traducción de esa documentación. En distintas resoluciones, el TEAC ha sostenido que la finalidad de aquel precepto es «que la ejecución de la asistencia por el Estado requerido se vea facilitada por la traducción, por lo que si éste no la pide no resulta necesaria, no constituyendo su ausencia motivo de anulación de la solicitud de asistencia, salvo en el caso de que siendo requerida no se facilitara. Lo que no puede interpretarse es que el Estado acreedor deba facilitar al contribuyente una traducción a la que no estaría obligado de exigirle el pago de la deuda directamente, como hace con el resto de sus contribuyentes. La correcta interpretación de la normativa de asistencia mutua, que responde a la idea de que «es necesario proteger los intereses financieros comunitario y nacional, cada vez más amenazados por el fraude, a fin de lograr una mayor garantía de competitividad y neutralidad fiscal en el mercado interior», no avala la extinción de derechos que se pretende respecto de los deudores que se encuentran en un Estado de la Unión Europea distinto del acreedor; no avala que sea una obligación de la Autoridad requirente dirigirse a sus deudores tributarios en una lengua distinta a la suya nacional» [RRTEAC de 1 de febrero de 2007, FJ 2 (JUR 2007/135651), y 7 de noviembre de 2006, FJ 4 (NFJO24984)]. Interpretación compartida por la Audiencia Nacional en sentencias de 18 de enero de 2010, FJ 5 (JU de 2006R 2010/34052) y 16 de noviembre de 2009, FJ 5 (JUR 2009/475366). Véanse, sin embargo, los matices introducidos por la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, de 22 de marzo de 2007 (JUR 2007/248424) –en la que se concluye que el hecho de que ni la petición y el título ejecutivo se notificasen traducidos a la interesada provoca indefensión y, por tanto, constituye un vicio de anulabilidad–, la sentencia del mismo Tribunal de 8 de noviembre de 2007 (JUR 2008/31287), en la que se constata que «los documentos que acompañan a la cédula de notificación ha sido convenientemente traducidos al idioma español y ello da cabal conocimiento al interesado de la deuda de qué se trata» y la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares, de 12 de marzo de 2009 (JUR 2009/261115), en la que se comprueba la subsanación de elementos que pueden generar indefensión como la falta de traducción

Actualmente, en España se reconoce como instrumento de ejecución aquel que en virtud de las normas de asistencia mutua habilite para el ejercicio de las actuaciones recaudatorias<sup>1225</sup>. Que conforme a la Directiva 2010/24/UE es el UIPE, documento que debe ser notificado al deudor en la lengua oficial o una de las lenguas oficiales del Estado miembro requerido<sup>1226</sup>. Sin embargo, los documentos que pueden ir acompañados a la solicitud de asistencia como puede ser el título original de ejecución y otros documentos anexos deberán ser notificados en el idioma en el que sean recibidos<sup>1227</sup>.

En este sentido, consideramos que si el UIPE no contiene los datos suficientes para identificar el objeto y la causa de la petición (el crédito fiscal requerido), será necesario que el título ejecutivo original de la deuda debe ser notificado en el idioma oficial del Estado requerido a fin de no vulnerar el derecho de defensa de los deudores tributarios de acuerdo con el criterio establecido por el TJUE<sup>1228</sup>.

Por otra parte, debe resaltarse que derivado de la consulta pública realizada a los contribuyentes y los deudores tributarios para evaluar la Directiva 2010/24/UE, se obtuvo una valoración positiva en la implementación del UIPE, dado a que dicho documento recogía una cantidad adecuada de detalles respecto a los créditos y las oficinas competentes. Sin

---

oficial de los documentos emitidos por las autoridades alemanas.” Por su parte CALDERÓN CARRERO, J. M.: “Intercambio de Información”, en N. Carmona Fernández (ed.) *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*, Junio 2013, CISS, Valencia, 2013, p. 749. También refiere que la STSJ Baleares de 12 de marzo de 2009 JUR/2009/261115, se interpela a las autoridades alemanas para determinar la eventual suspensión y se subsanan los elementos que pudieran generar indefensión como la falta de traducción oficial de los documentos emitidos por las autoridades alemanas.

<sup>1225</sup> Artículo 177 nonies de la LGT.

<sup>1226</sup> Vid. Artículo 22 (1) de la Directiva 2010/24/UE.

<sup>1227</sup> Vid. Artículo 177 nonies (3) de la LGT.

<sup>1228</sup> Vid. Sentencia del TJUE de 14 de enero de 2010, *Milan Kyrián vs Celní úřad Tábor*, C-233/08, ECLI:EU:C:2010:11, apartados 57-60.



embargo, el propio informe aclara que el número de participantes que tenían experiencia personal con dicho instrumento fue muy reducido<sup>1229</sup>.

Desde nuestra perspectiva, la implementación del UIPE constituye un avance muy importante en el desarrollo de procedimientos para implementar la asistencia internacional en el cobro de créditos fiscales. Por una parte, el hecho de que el UIPE no necesite un acto de reconocimiento en el Estado miembro requerido ahorra cargas administrativas importantes, y por la otra fortalece el principio de confianza mutua entre Estados miembros, pues se reconoce directamente el documento de ejecución que envía el Estado requirente, sin necesidad de ser adicionado o sustituido<sup>1230</sup>.

No obstante, aún faltan cuestiones que mejorar en la implementación del UIPE, pues si bien en el mismo se debe describir el contenido de fondo del instrumento inicial que permite la ejecución, es deseable que en todos los casos se adjunte el documento que dio origen a la deuda que se requiere, a fin de que el deudor tributario tenga de forma inmediata el antecedente directo que generó la deuda que se le reclama.

Lo anterior, porque el artículo 12 (2) de la Directiva 2010/24/UE establece de forma potestativa el que la petición de cobro pueda ir acompañada de los documentos referentes a los créditos asistidos, sin que se exija que se adjunte a la solicitud, al menos el instrumento inicial que ha permitido la ejecución<sup>1231</sup>.

---

<sup>1229</sup> Vid. COM(2017) 778 final Informe de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo sobre el funcionamiento de los mecanismos establecidos por la Directiva 2010/24/UE del Consejo de 16 de marzo de 2010 sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas: p. 7.

<sup>1230</sup> El principio de confianza mutua obliga a cada uno de los Estados miembros, en particular en lo que se refiere al espacio de libertad, seguridad y justicia, a considerar, salvo en circunstancias excepcionales, que todos los demás Estados miembros respetan el Derecho de la Unión, y muy especialmente los derechos fundamentales reconocidos por ese Derecho. Así lo determinó el TJUE en la Sentencia de 26 de abril de 2018, *Eamonn Donnellan /The Revenue Commissioners*, C-34/17, , ECLI:EU:C:2018:282, apartado 40. Vid. Además el Dictamen de donde se desprende dicho principio. Dictamen 2/13 (Adhesión de la Unión al CEDH), de 18 de diciembre de 2014, EU:C:2014:2454, apartado 191.

<sup>1231</sup> El artículo 12 (2) Establece que: “La petición de cobro de un crédito podrá ir acompañada de otros

Si bien es cierto, la instauración del procedimiento de asistencia en el cobro de créditos fiscales presupone la previa notificación del instrumento inicial de ejecución expedido en el Estado requirente<sup>1232</sup>. Debe tenerse en cuenta que algunas veces el Estado requirente no ha instaurado los medios de notificación idóneos para hacer saber al deudor tributario del crédito a su cargo, tal y como sucedió en la Sentencia *Donnellan* caso 34/17, en el que Grecia solicitó asistencia para el cobro de una multa impuesta en dicho Estado al Sr Donnellan sin haberle notificado legalmente la misma, por lo que éste no tuvo la oportunidad de ejercer su derecho de defensa efectiva<sup>1233</sup>.

Todo ello, consideramos que es indispensable proporcionar al deudor tributario los documentos necesarios que le permitan identificar el crédito fiscal que se le requiere. Porque por una parte, en caso de que previamente no se le haya notificado la deuda que se le requiere —Cuestión que conforme a la Directiva 2010/24UE no debiera ocurrir— el mismo estará en posibilidad de instaurar los medios legales que le permitan ejercer su derecho de defensa efectiva, por otra parte si conforme al procedimiento diseñado por la Directiva de Recaudación, le hubiera sido notificado previamente el instrumento de ejecución original, su remisión permitirá que éste pueda identificar oportunamente la deuda que se le requiere.

---

documentos referentes al mismo y expedidos en el Estado miembro requirente.”

<sup>1232</sup> *Vid.* “Commission staff working document for the evaluation of the use of mutual tax recovery assistance on the basis of Directive 2010/24/EU by the EU Member States”: *EU an International Tax Collection News*, 2018-1, p. 32, fecha de consulta 2 enero 2019, en [https://circabc.europa.eu/sd/a/c699ef95-13a7-4bd9-9fa4-97c67594b1fc/11.%20EU%20and%20International%20Tax%20Collection%20News%20\(2018-1\).pdf](https://circabc.europa.eu/sd/a/c699ef95-13a7-4bd9-9fa4-97c67594b1fc/11.%20EU%20and%20International%20Tax%20Collection%20News%20(2018-1).pdf).

En el documento de trabajo se reconoce que los deudores tributarios siguen preguntando por el documento inicial que permite la ejecución del cobro de créditos fiscales expedido en el Estado miembro requirente, debido a que el UIPE no contiene los datos suficientes para instaurar un medio de defensa. Sin embargo, la Comisión considera que debe recordarse que el UIPE es la base legal para las medidas de ejecución a tomar por el Estado requerido. En principio dicha solicitud de asistencia en la recaudación sólo puede ser enviada después de que las medidas de ejecución fueran tomadas el Estado miembro requirente. En esta fase del procedimiento el Estado requirente debió haber notificado el instrumento inicial que permite la ejecución de acuerdo con su derecho interno. Más aún cuando el Estado miembro requirente no está en posibilidad de notificar por sí mismo a los deudores en otro Estado miembro, puede requerir asistencia en la notificación sobre cualquier documento relevante.

<sup>1233</sup> Sentencia de 26 de abril de 2018, Eamonn Donnellan /The Revenue Commissioners, C-34/17, , ECLI:EU:C:2018:282, apartados 55-57.

Es decir, consideramos que el anexar a la UIPE el título ejecutivo original no entorpece el procedimiento de asistencia mutua en el cobro que rige en la Unión Europea, sin embargo, sí puede fortalecer el derecho de defensa adecuada del deudor tributario, en caso de que previamente no se le hubiera notificado legalmente la existencia que se le requiere.

Otro aspecto importante del UIPE es que su envío debe hacerse por medios electrónicos junto con la solicitud de cobro y los documentos anexos, cuestión que sin duda simplifica el que se envíe el instrumento inicial de ejecución<sup>1234</sup>.

Finalmente, debe señalarse que, para la adecuada protección de los derechos de los contribuyentes, debiera incluirse dentro de los requisitos a reunir del UIPE, los medios de defensa que puede instaurar el deudor tributario tanto en el Estado requerido como en el Estado requirente, pues como se ha señalado, ello puede menoscabar el derecho de defensa del deudor tributario reconocido en el artículo 47 de la Carta Europea de Derechos y Libertades Fundamentales<sup>1235</sup>.

---

<sup>1234</sup> *Vid.* Artículo 21 de la Directiva 2010/24/UE. El artículo precitado prevé que las peticiones de cobro reguladas en el artículo 10 (1) serán remitidas por vía electrónica, por medio de un modelo normalizado, salvo que ello resulte impracticable por razones técnicas.

<sup>1235</sup> Así lo señala GARCÍA PRATS, A.: *Derecho Procesal Internacional...*, cit., p. 1683. “La Directiva de forma ciertamente criticable, no exige en el contenido mínimo del instrumento ejecutivo unificado el señalamiento de las vías de impugnación que asisten al obligado tributario en ambos Estados, situación que puede repercutir en una disminución de su derecho de defensa reconocido por la Carta Europea de Derechos y Libertades Fundamentales.” En sentido similar refiere MORENO GONZÁLEZ, S.: *Reflexiones en torno a la asistencia...*, cit., p. 215. “La utilización de un instrumento uniforme de ejecución supone un salto cualitativo en la armonización de las legislaciones de los Estados miembros en materia de asistencia mutua. Sin embargo, atendiendo al contenido de dicho instrumento, debe denunciarse la poca importancia dada al derecho a la tutela judicial efectiva del obligado tributario, en la medida en que el artículo 12.1 letra c) de la directiva simplemente exige una indicación sobre la oficina en que puede obtenerse información sobre las posibilidades de impugnar la obligación de pago, sin que el modelo normalizado de instrumento uniforme de ejecución desarrolle este extremo. A nuestro juicio, es indispensable que se precise con todo detalle y claridad los medios de impugnación a disposición del obligado tributario y el plazo dentro del cual puede ejercitarse la acción, sin que pueda servir como pretexto que la norma comunitaria efectuar una regulación de mínimos.” En la misma línea de pensamiento se ha pronunciado DE MIGUEL CANUTO, E.: *La cooperación entre Administraciones...*, cit., p. 293. “El instrumento uniforme de ejecución debe contener la indicación de la oficina en que puede obtenerse información sobre las posibilidades de impugnar la obligación de pago, dice el artículo 12.1, letra c) ii) de la Directiva. Esta norma es contraria a la tutela judicial efectiva, que el artículo 47 de la Carta de la Unión sobre derechos fundamentales, recoge a favor de toda persona, porque supone un obstáculo y innecesario para el

Lo anterior, porque el artículo 12 (1) c) ii) de la Directiva sólo exige que sean proporcionados los datos de la oficina en la que puede obtenerse información adicional sobre el crédito o las posibilidades de impugnar la obligación de pago, lo cual constituye un obstáculo innecesario para el ejercicio del derecho de defensa del obligado tributario porque no se le informa directamente sobre los plazos que tiene para ejercitar los medios de defensa a su alcance tanto en el Estado requirente como en el Estado requerido<sup>1236</sup>.

Salvo los puntos a fortalecer antes señalados, consideramos que los cambios introducidos en la Directiva 2010/24/UE han aportado una mejora en el procedimiento de asistencia en el cobro de créditos fiscales. Así incluso lo reflejan los comentarios de los propios Estados miembros, quienes han evaluado de forma positiva la implementación del UIPE<sup>1237</sup>.

De acuerdo con los Estados miembros, este instrumento hace que la asistencia en la recaudación sea más sencilla. Las ventajas más relevantes de este instrumento uniforme señaladas por los Estados miembros fueron: 1) ahorra costos en la traducción; 2) no es necesario implementar un procedimiento de reconocimiento del documento extranjero; 3) Su envío es de forma electrónica; 4) permite que el llenado sea más ágil por el sistema de llenado previo de campos y; 5) El UIPE permite reducir errores<sup>1238</sup>.

---

conocimiento de los medios de impugnación, sin que sea excusa al respecto que tal norma esté expresando un contenido mínimo del título ejecutivo.”

<sup>1236</sup> Vid. Artículo 12 (1) c) ii) de la Directiva 2010/24/UE. También véase: MORENO GONZÁLEZ, S.: *Reflexiones en torno a la asistencia...*, cit., p. 216. Así como DE MIGUEL CANUTO, E.: *La cooperación entre Administraciones...*, cit., p. 293.

<sup>1237</sup> Vid. Documento de trabajo. COM(2017) 778 final Informe de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo sobre el funcionamiento de los mecanismos establecidos por la Directiva 2010/24/UE del Consejo de 16 de marzo de 2010 sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas: p. 6.

<sup>1238</sup> Vid. “Commission staff working document for the evaluation of the use of mutual tax recovery assistance on the basis of Directive 2010/24/EU by the EU Member States”: p. 31.

Otros Estados miembros en la evaluación a la Directiva 2010/24/UE además señalaron que es una ventaja el hecho de que el UIPE permita añadir cantidades y hacer conversión de moneda. También resaltaron la ventaja de no adjuntar otros documentos al instrumento uniforme. Finalmente enfatizaron la rapidez con la que se puede implementar el procedimiento de cobro<sup>1239</sup>.

Consideramos, además que la implementación del UIPE ha constituido un avance significativo en el derecho europeo que debería trasladarse a los instrumentos internacionales que regulan la asistencia en el cobro de créditos fiscales, como lo es el artículo 27 del Modelo Convenio de la OCDE y el 27 del Modelo Convenio de la ONU, así como en el Convenio Multilateral, lo que permitiría que los procedimientos de asistencia en el cobro de créditos fiscales fueran más efectivos y rápidos.

#### **5.7.6 La implementación de medidas cautelares: El rediseño que busca asegurar el crédito con rapidez y eficiencia**

Los Estados miembros podrán solicitar la adopción de medidas cautelares para garantizar el cobro de un crédito fiscal. La importancia de poder tomar este tipo de medidas radica en que a través de estas providencias se puede asegurar el pago de una deuda que aún no es exigible, ya sea porque aún no ha concluido el procedimiento para su liquidación o bien porque el contribuyente ha ejercitado los medios de defensa que tiene a su alcance<sup>1240</sup>.

---

<sup>1239</sup> Bélgica en particular señaló las ventajas de que el UIPE permita añadir cantidades y hacer conversión de moneda y el no adjuntar otros documentos al instrumento uniforme. Por su parte, Suecia fue el Estado miembro que señaló que la solicitud de asistencia podía iniciarse rápidamente. Vid. “Commission staff working document for the evaluation of the use of mutual tax recovery assistance on the basis of Directive 2010/24/EU by the EU Member States”: *Ibid.*

<sup>1240</sup> *Vid.* Artículo 16 de la Directiva 2010/24/UE.

La efectividad en la recaudación tributaria depende en mayor medida de la rapidez con que los Estados puedan implementarlas. Así, las medidas precatorias juegan un relevante papel a la hora de asegurar el pago de un crédito fiscal. Estas medidas también permiten que los contribuyentes puedan ejercer sus derechos de defensa sin que ello menoscabe el derecho de la Hacienda pública de asegurar el pago de la contribución debida.

La globalización y el desarrollo de los medios de comunicación han permitido que los contribuyentes puedan deslocalizar sus activos en otras jurisdicciones con relativa facilidad y casi de forma instantánea. Es aquí en donde es indispensable que los Estados también puedan actuar con esa misma rapidez para asegurar el pago de una deuda tributaria. Así, la posibilidad de pedir asistencia para tomar medidas cautelares, brinda a los Estados miembros un mecanismo que le permite reaccionar a la misma velocidad que los contribuyentes a la hora de asegurar el cobro de una deuda tributaria.

La instauración de las medidas cautelares han tomado una relevancia sin precedentes, pues ahora los Estados pueden utilizar en su implementación la información disponible que se ha generado de la implementación del nuevo estándar de transparencia fiscal que rige en la Unión Europea. Sobre todo de la información financiera de los contribuyentes que es accesible para los Estados miembros<sup>1241</sup>.

También es pertinente resaltar que el uso de información no está limitada a la información disponible que se debe intercambiar de forma automática a los Estados miembros, sino que además es posible que a través de implementar el intercambio de información previa solicitud, los Estados puedan obtener la información que ha recibido otro Estado miembro de otros Estados miembros, de terceros países e incluso de particulares<sup>1242</sup>.

---

<sup>1241</sup> *Vid. Supra.* Capítulo 2. El fortalecimiento de los instrumentos de cooperación administrativa en materia fiscal y su influencia al servicio de la mejora de la recaudación.

<sup>1242</sup> *Ibid.*

Con toda esta información, los Estados miembros pueden implementar medidas cautelares para asegurar el pago de sus deudas tributarias a través de la asistencia mutua en el Estado miembro en donde un contribuyente tenga activos. La implementación de estas medidas se puede realizar a través de la Directiva 2010/24/UE de forma ágil y rápida debido a su simplificación normativa que analizaremos a continuación.

La implementación de las medidas cautelares con el uso de la información con relevancia tributaria disponible, hace que la Directiva 2010/24/UE sea una poderosa herramienta que exige el estricto respeto de los derechos de los contribuyentes, que no pueden ser menoscabados en el desarrollo de los procedimientos implementados por las autoridades de los Estados miembros.

En este sentido, a la par del desarrollo de mecanismo de asistencia en el cobro de crédito fiscales, más ágiles y eficientes debe existir una cultura de respeto a los derechos de los contribuyentes y de los deudores tributarios. En este sentido, en la investigación que se realiza se hace hincapié en la necesidad de fortalecer o implementar mecanismos que protejan tales derechos.

#### **5.7.7 El reconocimiento directo del documento que permite la adopción de medidas cautelares: La potencialización del principio de confianza mutua entre Estados miembros que agiliza la cooperación internacional ¡incluso sin dicho documento!**

Las medidas cautelares se implementarán a petición del Estado requirente, siempre que su legislación nacional lo permita y de acuerdo con las prácticas administrativas, para garantizar el cobro cuando<sup>1243</sup>:

i) el crédito o el instrumento que permita su ejecución se encuentre impugnado en el momento de la solicitud;

---

<sup>1243</sup> *Vid.* Artículo 16 de la Directiva 2010/24/UE.

ii) o cuando el crédito no esté sujeto aún a un instrumento que permita la ejecución en el Estado miembro requirente, siempre que en una situación similar esté sujeto a la implementación de medidas cautelares de acuerdo con la legislación nacional y las prácticas administrativas del Estado miembro requirente.

El artículo 16 de la Directiva de Recaudación 2010/24/UE permite que las medidas cautelares sean implementadas en un primer momento, cuando el instrumento que permita su ejecución o bien el crédito fiscal determinado en el Estado requerido se encuentra en fase de impugnación, por lo que de acuerdo con el artículo 10 de la propia Directiva no puede ser objeto de las medidas de cobro, salvo las excepciones que hemos explicado en apartados anteriores.

Por otra parte, en un momento previo en el que el crédito aún no está sujeto a un instrumento que permita su ejecución, también es posible implementar medidas cautelares. Esta posibilidad permite que los Estados miembros actúen con rapidez para asegurar el cobro de créditos fiscales sobre todo ante el riesgo de que el deudor tributario pueda deslocalizar los bienes con los que el crédito podría cobrarse.

La solicitud de asistencia para implementar medidas cautelares en otro Estado miembro, debe ser acompañada del instrumento que permita la adopción de medidas cautelares en el Estado miembro requirente. Dicho documento debe referirse al crédito cuyo cobro se solicite en asistencia mutua<sup>1244</sup>.

La Directiva 2010/24/UE, sin embargo, establece que el instrumento que permita la adopción de medidas cautelares debe adjuntarse siempre y cuando éste exista, lo cual supone que si el mismo aún no ha sido emitido, es posible aún así, la adopción de medidas cautelares. Esto supone que la administración tributaria de cualquier Estado miembro requerido puede asegurar el pago de un crédito fiscal en cualquier fase del procedimiento de liquidación de la

---

<sup>1244</sup> *Vid.* Artículo 16 de la Directiva 2010/24/UE.



deuda tributaria cuando no se hubiere emitido el documento que permita la adopción de medidas cautelares.

La interpretación anterior se ve fortalecida por el hecho de que el segundo párrafo del artículo 16 (1), establece “de existir”, por lo que el hecho de que no se hubiera emitido el documento que permita la adopción de medidas cautelares, es posible que el Estado requirente solicite asistencia para su implementación a fin de que el Estado requerido implemente las medidas cautelares solicitadas<sup>1245</sup>.

Cuando el documento que permita la adopción de medidas cautelares en el Estado miembro requirente exista, éste no estará sujeto a acto alguno de reconocimiento, adición o sustitución. A diferencia del procedimiento instaurado para el cobro de un crédito fiscal, la Directiva 2010/24/UE no prevé la elaboración del UIPE, sino que el documento base para la adopción de medidas cautelares será directamente el instrumento que permite su adopción y que ha sido expedido en el Estado miembro requirente<sup>1246</sup>.

En la propuesta de la nueva Directiva de asistencia en la recaudación se preveía la adopción de un instrumento uniforme para la adopción de medidas cautelares, similar al UIPE. Sin embargo, el Consejo no incluyó dicha propuesta y en su lugar estableció que sería necesario que se adjuntara el documento que permitiera la adopción de medidas cautelares, siempre y cuando éste existiera<sup>1247</sup>.

---

<sup>1245</sup> En el mismo sentido señala DE TROYER, I.: “Tax Recovery Assistance in the EU: Execution of Requests for Recovery and/or Precautionary Measures in Other EU Member States”, *EC tax review*, vol. 23, 4, 2014, p. 209. Que en los casos que no exista documento específico que permita la adopción de medidas cautelares no es un impedimento para que las autoridades requirentes soliciten y las autoridades requeridas adopten medidas precautorias. Como lo confirma el segundo subpárrafo del artículo 16 (1).

<sup>1246</sup> *Vid.* Artículo 16 (1) segundo párrafo de la Directiva 2010/24/UE.

<sup>1247</sup> *Vid.* Artículo 15 (3) de la propuesta de la Comisión COM(2009)28 de 2 de febrero de 2009. En sentido similar DE TROYER, I.: *Tax Recovery Assistance...*, cit., p. 208. Señala que la propuesta realizada sobre la nueva Directiva de Recaudación había sugerido la adopción de un instrumento uniforme para medidas precautorias (uniform instrument for precautionary measures in the requested member State).

No obstante, se ha interpretado que tanto la solicitud de medidas cautelares como la solicitud asistencia en el cobro deben ir acompañadas del UIPE. Esta aproximación no se desprende del artículo 16 de la Directiva porque este precepto no se refiere a este documento uniforme, sino que remite directamente al documento que permita la adopción de medidas cautelares<sup>1248</sup>.

Refuerza la interpretación que sostenemos el hecho de que el referido artículo 16 de la Directiva, en ningún momento remite a lo establecido en el artículo 10 de dicha Directiva, que regula la implementación del UIPE, por lo cual, consideramos que en la solicitud de medidas cautelares no es posible utilizar el UIPE como documento base para solicitar su implementación<sup>1249</sup>.

No obstante, el UIPE en determinadas circunstancias puede servir de base para implementar medidas cautelares. Este instrumento uniforme puede ser la base para la

---

<sup>1248</sup> El segundo párrafo del artículo 16 (1) establece textualmente lo siguiente: “El documento que permita la adopción de medidas cautelares en el Estado miembro requirente y se refiera al crédito para cuyo cobro se solicite asistencia mutua, de existir, se adjuntará a la solicitud de medidas cautelares en el Estado miembro requerido. Este documento no estará sujeto a acto alguno de reconocimiento, adición o sustitución en este último Estado miembro.” Los autores que sostienen que el instrumento uniforme (UIPE) será la única base para el cobro y las medidas precautorias son: BAKER, P. Y OTROS: *International Assistance in the Collection of Taxes...*, cit., p. 285. En sentido similar BAL, A.: *Extraterritorial Enforcement of Tax Claims...*, cit., p. 7. VASCEGA, M.; VAN THIEL, S.: *Council Adopts New...*, cit., p. 234. Por su parte DE TROYER, I.: *Tax Recovery Assistance...*, cit., pp. 208-210, afirma para la adopción de medidas cautelares, no se debe adjuntar el UIPE sino el propio documento que permita la adopción de medidas cautelares, sin que este esté sujeto a acto alguno de reconocimiento, adición o sustitución. En sentido similar MORENO GONZÁLEZ, S.: *Reflexiones en torno a la asistencia...*, cit., p. 227. Afirma: “El documento que permita la adopción de medidas cautelares en el Estado requirente, de existir, se adjuntará a la solicitud de medidas cautelares en el Estado miembro requerido y, al igual que el instrumento uniforme de ejecución, no estará sujeto a algún reconocimiento, adición o sustitución en este último Estado.” Estas últimas posturas son las que compartimos.

<sup>1249</sup> El artículo 17 de la Directiva 2010/24/UE, establece que para la implementación de las medidas cautelares reguladas en el artículo 16 de la misma Directiva, se aplicarán *mutandis mutandis*, el artículo 10, apartado 2, el artículo 13. Apartado 1 y 2, y los artículos 14 y 15 de la propia Directiva. Sin embargo, dicha remisión *mutandis mutandis* en ningún momento refiere al artículo 12 de la referida Directiva que regula la implementación del instrumento uniforme UIPE. Por lo cual, consideramos que no es posible sostener que para el documento base para la implementación de las medidas cautelares será el UIPE. Máxime porque, el propio artículo 16 de la Directiva prevé que el documento base para implementar las medidas cautelares, será de existir el documento que permita su adopción, es decir el que hubiera sido emitido por el Estado miembro requirente, el cual no estará sujeto a reconocimiento, adición o sustitución.

instauración de dichas medidas cuando sea enviado para que el Estado miembro requerido asista en el cobro de créditos fiscales. Es decir, dentro de las medidas de cobro previstas en la legislación interna del Estado miembro requerido se pueden contemplar las medidas cautelares. Por lo que, en ese escenario, el Estado miembro requerido podrá utilizar el UIPE para implementar medidas cautelares que aseguren el pago del crédito fiscal como una medida inmediata y como parte del procedimiento de recaudación de la deuda tributaria<sup>1250</sup>.

Por otra parte, es de resaltar que las medidas de simplificación implementadas para el UIPE son también retomadas para facilitar la asistencia en la adopción de medidas cautelares. En consecuencia, el documento que permite la adopción de medidas cautelares, de existir, no necesitara reconocimiento, adición o sustitución en el Estado miembro requirente<sup>1251</sup>.

La Directiva 2010/24/UE, nuevamente apuesta por el principio de confianza mutua que ha de imperar entre Estados Miembros, de esta manera se reconoce la eficacia del documento que permita la implementación de medidas cautelares sin necesidad de que el mismo sea sometido a un procedimiento de reconocimiento, adición o sustitución en el Estado miembro requerido<sup>1252</sup>.

---

<sup>1250</sup> En sentido similar DE TROYER, I.: *Tax Recovery Assistance...*, cit., p. 210, quien señala que el UIPE no sólo autoriza a tomar medidas de recaudación en el Estado requirente, sino también medidas precautorias para garantizar la recaudación de la deuda que es objeto del UIPE. Lo anterior, afirma, es lógico porque si este instrumento autoza a hacer lo más (medidas de recaudación), este también faculta a hacer lo menos (medidas cautelares). Al respecto la autora cita una sentencia de la Suprema Corte de Bélgica (Court of Cassation) del 25 de septiembre de 2009. En la sentencia se confirmó expresamente que las autoridades fiscales de Bélgica, habiendo sido requeridas para implementar el procedimiento de ejecución, podían también implementar medidas precautorias con respecto deuda en cuestión. La Corte rechazó el argumento del deudor tributario, en el que hizo valer que las autoridades fiscales de Bélgica no estaban autorizadas para implementar medidas cautelares porque no habían recibido una petición específica para implementar estas medidas precautorias.

<sup>1251</sup> Artículo 16 (2) de la Directiva 2010/24/UE.

<sup>1252</sup> Como se ha mencionado previamente, el principio de confianza mutua obliga a cada uno de los Estados miembros, en particular en lo que se refiere al espacio de libertad, seguridad y justicia, a considerar, salvo en circunstancias excepcionales, que todos los demás Estados miembros respetan el Derecho de la Unión, y muy especialmente los derechos fundamentales reconocidos por ese Derecho. Así lo determinó el TJUE en la Sentencia de 26 de abril de 2018, *Eamonn Donnellan /The Revenue Commissioners*, C-34/17, , ECLI:EU:C:2018:282, apartado 40. Vid. Además el Dictamen de donde se desprende dicho principio. Dictamen 2/13 (Adhesión de la Unión al CEDH), de 18 de diciembre de 2014, EU:C:2014:2454, apartado

La implementación del principio de confianza mutua entre Estados miembros ha dado un impulso sin precedentes al procedimiento de asistencia mutua para el cobro y la adopción de medidas cautelares, pues permite que los Estados ahorren cargas administrativas al no tener que implementar el procedimiento de reconocimiento. Asimismo, este reconocimiento directo del instrumento que permite la implementación de medidas cautelares permite que los Estados puedan actuar de forma rápida a la hora de asegurar el cobro de un crédito fiscal.

Consideramos que al documento que permita la implementación de medidas cautelares se debe adjuntar una traducción del mismo, en uno de los idiomas oficiales del Estado miembro requerido, a fin de que el deudor tributario esté en condiciones de identificar con certeza, al menos, el objeto y la causa de la petición, tal y como se reconoció el TJUE en el caso *Milan Kyrian*<sup>1253</sup>.

Cabe resaltar que el artículo 22 de la Directiva que regula el régimen lingüístico no establece expresamente la obligación de remitir en alguno de los idiomas oficiales el documento que permita la tramitación de las medidas cautelares en alguno de los idiomas del Estado miembro requerido. Dicho artículo sólo refiere que las solicitudes de asistencia, los modelos normalizados para la notificación y el UIPE “se remitirán” en uno de los idiomas oficiales del Estado miembro o bien se acompañará una traducción en dicha lengua o lenguas<sup>1254</sup>.

La falta de un imperativo legal que obligue a los Estados miembros a remitir el documento que permita la adopción de medidas cautelares en el idioma oficial o en uno de los idiomas oficiales del Estado miembro requerido o bien que se adjunte a dicho título la traducción en este idioma o idiomas, es altamente criticable pues constituye un menoscabo en la protección de los derechos de los obligados tributarios, quienes deben conocer con

---

191.

<sup>1253</sup> Vid. Sentencia del TJUE de 14 de enero de 2010, *Milan Kyrian vs Celní úřad Tábor*, C-233/08, ECLI:EU:C:2010:11, apartados 57-60.

<sup>1254</sup> Vid. Artículo 22 de la Directiva 2010/24/UE.

certeza, al menos, el objeto y la causa de la petición, a fin de que puedan ejercitar adecuadamente sus derechos, como el de defensa establecido en el artículo 47 de la Carta Europea de Derechos y Libertades Fundamentales<sup>1255</sup>.

Consideramos que es necesario que dentro de los documentos que se deben remitir en la lengua oficial o una de las lenguas oficiales del Estado miembro requerido, descritos en el artículo 22 de la Directiva 2010/24/UE, se añada el documento que permita la adopción de medidas cautelares en caso de que exista o bien el documento que sea utilizado para su implementación. Porque como se ha explicado, de esta manera se aseguraría que el deudor tributario tuviera conocimiento del origen y la causa de la implementación de medidas cautelares, para que pueda ejercer sus derechos<sup>1256</sup>.

No pasa desapercibido que el artículo 22 (3) establece que cuando la solicitud vaya acompañada de documentos distintos a las solicitudes de asistencia, los modelos normalizados para la notificación y el UIPE, la autoridad requerida *“podrá, en su caso exigir a la autoridad requirente la traducción de los mismos en la lengua oficial o en una de las lenguas oficiales del Estado miembro requerido o de cualquier otra lengua acordada bilateralmente por los Estados miembros afectados”*.

Sin embargo, consideramos que dicha previsión no es suficiente para salvaguardar el derecho de los obligados tributarios de comprender el objeto y la causa de las medidas cautelares que se instauran en su contra. Primero, porque la norma no es imperativa sino potestativa, es decir los Estados miembros requeridos pueden o no solicitar la traducción del documento que de origen a la implementación de medidas cautelares. Segundo, porque dicha

---

<sup>1255</sup> Vid. Artículo 47 de la Carta Europea de Derechos y Libertades Fundamentales.

<sup>1256</sup> Así lo determinó el TJUE en la sentencia de 14 de enero de 2010, *Milan Kyrián vs Celní úřad Tábor*, C-233/08, ECLI:EU:C:2010:11, “58. Hay que destacar en ese contexto que la función de la notificación, efectuada con tiempo suficiente, es que el destinatario pueda comprender el objeto y la causa del acto notificado y ejercer sus derechos (véase, en ese sentido, la sentencia de 8 de mayo de 2008, *Weiss and Partner*, C 14/07, Rec. p. I 3367, apartado 73). 59. Por tanto, en el marco de la asistencia mutua en virtud de la Directiva 76/308 el destinatario del título ejecutivo debe estar en condiciones de identificar con certeza, al menos, el objeto y la causa de la petición.”

norma no está dirigida al deudor tributario, sino a los Estados miembros, por lo que aún recibiendo el Estado requerido la traducción del documento que permita implementar las medidas cautelares, no tendrá la obligación de comunicarlo traducido al deudor tributario.

Las mismas reflexiones son aplicables a cualquier documento que el Estado miembro requirente envíe al Estado miembro requerido para la adopción de medidas cautelares, en caso de que el documento que faculte la implementación de medidas cautelares aún no exista.

Finalmente, también consideramos que en defensa de los derechos de los contribuyentes, la Directiva 2010/24/UE, al contemplar la posibilidad de implementar medidas cautelares sobre créditos que aún no están sujetos a un título que permita su ejecución, debiera establecer la obligación de que dicho crédito al menos debiera estar cuantificado. Lo anterior, porque pudiera darse el caso en el que se aseguraran los bienes del contribuyente sin un límite cuantitativo, cuestión que dejaría al deudor tributario sin la disposición de sus bienes por un monto indeterminando menoscabando sus derechos de seguridad jurídica.

Extraña que en este punto la Directiva no siga la tendencia internacional de exigir que cuando se solicite la asistencia para implementar medidas cautelares si bien el crédito podría aún no estar sujeto a un instrumento que permita la ejecución en el Estado miembro requirente, en todos los casos debiera estar cuantificado.

A diferencia de la Directiva de Recaudación, los comentarios del Modelo Convenio de la OCDE resaltan la importancia de que el crédito sobre el cual se solicita la asistencia debiera estar cuantificado, pues reconoce que los supuestos para implementar medidas cautelares puede variar de un Estado a otro, *“pero en todos los casos la cuantía de crédito deberá determinarse previamente incluso si solo es provisional o parcialmente”*<sup>1257</sup>.

---

<sup>1257</sup> . Los comentarios al apartado 4 del artículo 27 que regula la forma en que se podrá solicitar asistencia para implementar medidas precautorias establece al respecto lo siguiente: “Puede variar de un Estado a otro las condiciones requeridas para adoptar las medidas cautelares, pero en todos los casos la cuantía de crédito deberá determinarse previamente incluso si solo es provisional o parcialmente.” OECD: *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio: versión abreviada*, Organisation for

En la misma línea, la Convención Multilateral también aclara en su Informe explicativo que los créditos fiscales sobre los que se solicita asistencia para su cobro tienen que estar determinados al momento de solicitar la ayuda, por lo que no será posible pedir asistencia de un monto meramente “*especulativo*”<sup>1258</sup>.

### **5.7.8 El marco jurídico que se aplicará en la asistencia para el cobro de créditos fiscales y la adopción de medidas cautelares: La innovación de un procedimiento uniforme ante la falta de un crédito proveniente de un impuesto o derecho equivalente y la supervivencia de la regla de prelación**

Para asistir en el cobro de créditos fiscales o bien para la implementación de medidas cautelares, el Estado miembro requerido considerará el crédito del Estado miembro requirente como un crédito propio. Así la autoridad requerida utilizará todas sus competencias y procedimientos establecidos de conformidad con las leyes, reglamentos y disposiciones administrativas del Estado miembro requerido (*requested Member State*) que sean aplicables a créditos relativos a impuestos o derechos idénticos o similares, a menos que la Directiva establezca otra cosa<sup>1259</sup>.

---

Economic Co-operation and Development, Paris, 2012, p. 431, fecha de consulta 22 noviembre 2015, en <http://www.oecd-ilibrary.org/content/book/9789264184473-es>. *Vid. Supra. Capítulo 3 apartado Medidas cautelares para asegurar el pago 235.*

<sup>1258</sup> Así lo establece el informe explicativo de la Convención Multilateral “Las palabras «debidamente» en el inciso c están diseñadas para dejar claro que la asistencia no se puede solicitar en los casos en los que el monto del impuesto es puramente especulativo.” *Vid. Texto del Informe Explicativo Revisado de La Convención Sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal enmendada por Protocolo*. OCDE y Consejo de Europa, p. 7. *Vid. supra Capítulo 4. Apartado 4.7 El concepto amplio de crédito fiscal que incluye los intereses, multas y costos incidentales.*

<sup>1259</sup> *Vid.* Artículos 13 y 17 de la Directiva 2010/24/UE. El artículo 13 de la Directiva en su versión en castellano establece que “La autoridad requerida hará uso de todas las competencias y procedimientos establecidos de conformidad con las leyes, reglamentos o disposiciones administrativas de su Estado **miembro requirente** aplicables a los créditos relativos a impuestos o derechos idénticos o similares, salvo disposición en sentido contrario de la presente Directiva.” Sin embargo, en la versión en inglés la Directiva se refiere al *requested Member State*, es decir al Estado miembro requerido. Consideramos que lo correcto

La Directiva sigue los principios acuñados desde la implementación de la asistencia en el cobro de créditos fiscales, los cuales siguen rigiendo hasta nuestros días en la propia Directiva, en el artículo 27 del Modelo Convenio de la OCDE, el artículo 27 del Modelo Convenio de la ONU y la Convención Multilateral<sup>1260</sup>.

Esta forma de atender las solicitudes de asistencia en el cobro de créditos fiscales permite que de forma sencilla se implementen los procedimientos que rigen los créditos fiscales en el Estado miembro requerido. Sin embargo, cabe tener presente que no es posible instaurar tales procedimientos si en el Estado requirente tales actuaciones no están permitidas. Por ejemplo: si conforme al marco jurídico del Estado requirente no se contemplara la posibilidad de implementar medidas precautorias, no sería posible que se solicitara asistencia para realizarlas en el Estado requerido por el hecho de que en éste último Estado sí estuvieran previstas<sup>1261</sup>.

Debido a la ampliación de la cobertura de la Directiva 2010/24/UE, actualmente es posible implementar la asistencia en el cobro de créditos fiscales o bien de medidas cautelares

---

es que la autoridad requerida haga uso de todas las competencias y procedimientos establecidos de conformidad con las leyes, reglamentos o disposiciones administrativas de su Estado **miembro requerido** aplicables a los créditos relativos a impuestos o derechos idénticos o similares, salvo disposición en sentido contrario de la propia Directiva. Confirma lo anterior el considerando 16 de la propia Directiva que establece: “La mejor manera de ser eficaz a este respecto consiste en que, al dar curso a una solicitud de asistencia, la autoridad requerida pueda hacer uso de las facultades que le confiera la legislación de su país aplicable a los créditos correspondientes a los mismos impuestos o derechos, o a impuestos o derechos análogos.” Al respecto consideramos que se trata de un error de traducción que debiera ser corregido. Sobre este punto varios autores han establecido que la autoridad requerida para el cobro del crédito asistido hará uso de todas las competencias y procedimientos establecidos de conformidad con las leyes, reglamentos o disposiciones administrativas de su Estado miembro requerido *Cfr.* DE TROYER, I.: *Tax Recovery Assistance...*, cit., p. 210. HELMINEN, M.: *Mutual Assistance and Recovery...*, cit., pp. 16-18. En sentido similar GARCÍA DE PABLOS, J. F.: *La asistencia mutua en materia...*, cit., p. 9, señala: “Con la petición de cobro del crédito al Estado requerido se inicia un procedimiento que tiende dos importantes consecuencias. La primera, que el crédito que sea objeto de petición de cobro tendrá la consideración de crédito del Estado miembro requerido para cuyo cobro se solicita la asistencia. La segunda consecuencia y derivada de la anterior es que, la autoridad requerida hará uso de sus competencias y procedimientos previstos en su normativa para el cobro del crédito, en idéntica forma que lo haría para un crédito propio.” También *vid.* MONTERO DOMÍNGUEZ, A. D.: *La nueva Directiva Comunitaria...*, cit., pp. 14-15.

<sup>1260</sup> *Vid. Infra* Capítulo 3 y Capítulo 4.

<sup>1261</sup> *Vid.* Artículo 16 (1) de la Directiva 2010/24/UE.



respecto de cualquier impuesto o derecho. En caso de que exista un derecho o impuesto idéntico o similar en el Estado miembro requerido, éste lo recaudará con el procedimiento al cual aplicaría al crédito derivado de se impuesto o derecho, lo que se denomina el principio de equivalencia<sup>1262</sup>.

Pese a que los sistemas jurídicos de los Estados miembros son diferentes<sup>1263</sup>. El principio de equivalencia permite que los Estados miembros apliquen los procedimientos de ejecución o medidas cautelares sobre un crédito que dentro de su sistema jurídico no está configurado de la misma manera.

Sin embargo, ¿Qué pasa si dentro del marco jurídico del Estado miembro requerido no existe ningún impuesto o derecho similar que permita la aplicación del procedimiento del cobro de un crédito asistido? En este escenario, la Directiva también da un paso adelante en concepción de la asistencia mutua y pone una solución sencilla que permite aplicar los procedimientos de ejecución o de medidas precautorias sobre un crédito proveniente de cualquier impuesto o derecho en el que no exista otro idéntico o similar en el Estado miembro requerido.

De esta manera la Directiva establece que si la autoridad requerida considera que no se recaudan en su territorio impuestos o derechos idénticos o similares, hará uso de las competencias y procedimientos establecidos para los créditos relativos al impuesto sobre la renta de las personas físicas, de conformidad con el marco jurídico del Estado miembro

---

<sup>1262</sup> Cfr. DE TROYER, I.: *Tax Recovery Assistance...*, cit., p. 210.

<sup>1263</sup> Como se refiere en *Fiscalidad - Impulsar el mercado interior y el crecimiento económico*: Comisión Europea, Bruselas, 2016, p. 5, fecha de consulta 2 noviembre 2019, en <https://publications.europa.eu/es/publication-detail/-/publication/b075f231-bd9b-4e10-b4a3-7f248360c5ae>. “La legislación fiscal se establece principalmente a nivel nacional en cada Estado miembro de la UE. La Comisión Europea puede presentar propuestas legislativas en materia fiscal si considera que es preciso actuara escala de la UE para que el mercado interior funcione correctamente. También puede hacer recomendaciones y formular orientaciones políticas en ámbitos específicos.”

requerido. Consideramos que esta solución es acertada porque el impuesto sobre la renta de las personas físicas es un impuesto establecido en todos los Estados de la UE<sup>1264</sup>.

Esta solución podría ser implementada en el artículo 27 del Modelo Convenio de la OCDE, el artículo 27 del Modelo Convenio de la ONU y en la Convención Multilateral como alternativa para solucionar el obstáculo que supone la diferencia de sistemas jurídicos a la hora de implementar la asistencia mutua en el cobro de créditos fiscales. Así los Estados que no comparten un sistema jurídico similar podrían aplicar el procedimiento que utilizan para el cobro de créditos derivados del impuesto sobre la renta de las personas físicas. Esta propuesta está sustentada en el hecho de que, al menos, todos los Estados de la OCDE tienen un impuesto personal sobre la renta <sup>1265</sup>.

---

<sup>1264</sup> Vid. Artículo 13 de la Directiva 2010/24/UE. Al respecto GARCÍA DE PABLOS, J. F.: *La asistencia mutua en materia...*, cit., p. 9, resalta que la alternativa tomada por la Directiva para recaudar los impuestos o derechos que no tengan un equivalente idéntico o similar en el Estado miembro requerido, impedirá que las autoridades competentes de ese Estado puedan rehusarse a prestar asistencia por no existir legislación aplicable al cobro. “La Directiva 2010/24/UE añade subsidiariamente que si la autoridad requerida considera que no se recaudan en su territorio impuestos o derechos idénticos o similares, aplicará su normativa prevista para el cobro de los créditos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de manera que no pueda invocarse que no existe legislación aplicable para el cobro.”

<sup>1265</sup> Vid. *Revenue Statistics 2018*: OECD, 2018, p. 68, fecha de consulta 2 diciembre 2019, en [https://www.oecd-ilibrary.org/content/publication/rev\\_stats-2018-en](https://www.oecd-ilibrary.org/content/publication/rev_stats-2018-en). Como se muestra en la siguiente gráfica todos los Estados de la OCDE tienen un impuesto personal sobre la renta.

Por otra parte, el párrafo tercero del artículo 13 (1) de la Directiva 2010/24/UE, establece que el Estado miembro requerido no estará obligado a **conceder a los créditos de los demás Estados miembros, preferencias concedidas a créditos similares originados en ese Estado miembro**, salvo acuerdo en otro sentido entre los Estados miembros afectados o siempre que se contemple en la legislación del Estado miembro requerido<sup>1266</sup>.

El apartado 5 del artículo 27 del Modelo Convenio de la OCDE establece que los créditos fiscales sobre los cuales se solicite la asistencia mutua en la recaudación no gozarán en el Estado requerido de las prelación aplicables a los créditos tributarios de acuerdo con el Derecho del otro Estado contratante. Con lo cual se coloca al crédito fiscal del Estado requirente en la misma posición que tienen los créditos ordinarios en el Estado que presta la asistencia.

Revenue Statistics 2018 - © OECD 2018  
Chapter - Table 3.9. Taxes on corporate income (1200) as % of GDP and as % of total tax revenue  
Version 1 - Last updated: 09-Nov-2018  
Disclaimer: <http://oe.cd/disclaimer>

	3.9 Taxes on corporate income (1200) as % of GDP and as % of total tax revenue						% of total tax revenue					
	1990	2000	2010	2015	2016	2016	1990	2000	2010	2015	2016	2016
Australia	4.0	6.2	4.5	4.3	4.6	4.6	14.1	20.2	17.9	15.2	16.5	16.5
Austria	1.4	1.9	1.9	2.2	2.4	2.4	3.6	4.6	4.6	5.2	5.6	5.6
Belgium	2.0	3.1	3.5	3.3	3.5	3.5	4.8	7.2	5.9	7.4	7.8	7.8
Canada	2.5	4.2	3.3	3.4	3.4	3.4	7.0	12.2	10.5	10.4	10.5	10.5
China	2.1	2.1	4.0	4.3	4.2	4.2	12.4	11.2	20.4	21.0	20.9	20.9
Czech Republic	..	3.2	3.2	3.6	3.7	3.7	..	9.9	10.0	10.8	11.0	11.0
Denmark (1)	1.7	3.2	2.3	2.7	2.7	2.7	3.8	6.8	5.0	5.9	5.8	5.8
Estonia	..	6.8	1.3	2.1	1.7	1.7	..	2.8	4.0	6.2	5.0	5.0
Finland	1.9	5.7	2.4	2.2	2.2	2.2	4.5	12.5	6.0	4.9	5.0	5.0
France (1)	2.2	3.0	2.3	2.1	2.0	2.0	6.3	6.9	5.5	4.6	4.5	4.5
Germany (2)	1.7	1.8	1.5	1.7	2.0	2.0	4.8	4.8	4.3	4.6	5.2	5.2
Greece (1)	1.4	4.0	2.5	2.2	2.5	2.5	6.5	12.0	7.9	5.9	6.5	6.5
Hungary	..	2.2	1.2	1.8	2.3	2.3	..	5.7	3.3	4.6	6.0	6.0
Iceland	0.9	1.2	0.9	2.4	2.5	2.5	..	3.3	2.7	6.5	4.9	4.9
Ireland	1.6	3.6	2.4	2.0	2.7	2.7	4.8	11.7	8.7	11.3	11.5	11.5
Israel	..	3.3	2.6	3.0	3.1	3.1	..	9.6	8.6	9.5	9.9	9.9
Italy	3.7	2.8	2.3	2.0	2.1	2.1	10.0	9.9	5.6	4.7	5.0	5.0
Japan	6.3	3.5	3.1	3.8	3.7	3.7	22.4	13.7	11.6	12.3	12.0	12.0
Korea	2.4	3.0	3.2	3.3	3.6	3.6	12.8	14.1	13.8	13.1	13.6	13.6
Latvia	..	1.5	1.0	1.6	1.7	1.7	..	5.3	3.5	5.5	5.6	5.6
Lithuania	..	0.7	1.0	1.5	1.6	1.6	..	2.2	3.5	5.3	6.4	6.4
Luxembourg	5.4	6.6	5.8	4.4	4.6	4.6	16.1	18.0	16.4	11.9	12.2	12.2
Mexico	..	..	1.8	3.2	3.5	3.5	..	..	14.4	20.1	21.0	21.0
Netherlands	3.0	4.0	2.3	2.7	3.3	3.3	7.5	10.9	6.4	7.2	8.7	8.7
New Zealand	2.3	4.0	3.7	4.4	4.9	4.9	6.5	12.4	12.2	14.0	15.5	15.5
Norway	3.6	6.8	9.9	4.5	4.0	4.0	9.0	20.9	23.5	11.7	10.4	10.4
Poland	..	2.4	1.9	1.9	1.9	1.9	..	7.3	6.2	5.7	5.5	5.5
Portugal	2.1	3.7	2.7	3.1	3.1	3.1	8.0	11.9	9.0	9.1	8.9	8.9
Slovak Republic	..	2.6	2.5	3.7	3.5	3.5	..	7.7	8.7	11.5	10.8	10.8
Slovenia	..	1.1	1.8	1.5	1.6	1.6	..	3.1	5.0	4.0	4.4	4.4
Spain (1)	2.8	3.0	1.9	2.4	2.2	2.2	8.8	9.1	6.1	7.0	6.8	6.8
Sweden	1.5	3.7	3.3	3.0	2.7	2.7	3.1	7.5	7.6	6.8	6.2	6.2
Switzerland	1.8	2.4	2.7	3.0	3.1	3.1	7.4	9.9	10.0	10.7	11.3	11.3
Turkey	1.0	1.7	1.8	1.4	1.6	1.6	6.7	7.3	7.3	5.7	6.5	6.5
United Kingdom	3.3	3.5	2.9	2.4	2.7	2.7	9.9	10.6	8.9	7.5	8.3	8.3
United States	2.0	2.2	1.8	2.1	2.1	2.1	7.5	7.8	7.6	8.1	7.6	7.6
Unweighted average	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..
OECD Average	2.5	3.2	2.7	2.8	2.9	2.9	8.1	9.3	8.6	8.8	8.6	8.6

Note: Full time series can be accessed at <http://oe.cd/full-time-series>.

1. The total tax revenue has been reduced by the amount of any capital transfer that represents uncollected taxes. The capital transfer has been allocated between tax headings in proportion to the total tax revenue.

2. From 1991 the figures relate to the united Germany.

<sup>1266</sup> Vid. Artículo 13 de la Directiva 2010/24/UE. En este sentido señala GARCÍA PRATS, A.: *Derecho Procesal Internacional...*, cit., p. 1683. “La Directiva considera, no obstante, que los créditos asistidos no se beneficiarán de las preferencias del crédito que la legislación del Estado requerido otorga a sus créditos tributarios, salvo que se disponga lo contrario en la legislación interna de dicho Estado, se acuerde entre ambos Estados o resulte de la aplicación de la cláusula de la nación más favorecida -artículo 13.1 de la Directiva-.”

Como se ha establecido en esta investigación en capítulos precedentes, la norma respecto a la prelación de los créditos fiscales fue establecida en el Modelo de 1925 desarrollado por la Sociedad de Naciones. Los Estados estaban preocupados en aquel entonces sobre la posible vulneración a su soberanía cuando accedieran a cobrar los impuestos de otro país. De esta manera el grupo de expertos con la finalidad de evitar toda interferencia con la soberanía nacional, establecieron que los créditos fiscales extranjeros no deberían ser tratados como deudas privilegiadas en el otro Estado<sup>1267</sup>.

Actualmente las ideas sobre una posible vulneración a la soberanía nacional al implementar mecanismos de asistencia administrativa en materia fiscal han quedado superadas, sobre todo si pensamos en los instrumentos sobre intercambio de información. Estos mecanismos revelaron la importancia de que los Estados cooperaran entre ellos precisamente para hacer prevalecer sus sistemas jurídicos ante la posibilidad que tienen los deudores tributarios de movilidad internacional, no sólo de su persona sino además de sus bienes<sup>1268</sup>.

La regla de prelación se ha conservado en los instrumentos internacionales de asistencia para el cobro de créditos fiscales<sup>1269</sup>. La Directiva de Recaudación no es la excepción. Sin embargo, consideramos que debiera ser en la Unión Europea en donde la norma de prelación debiera, si no desaparecer, matizarse.

Al analizar en capítulos anteriores el artículo 27 del Modelo Convenio de la OCDE y el artículo correlativo de la ONU vimos que las razones que el Manual sobre recaudación de la OCDE aporta para justificar las normas de prelación son principalmente dos: i) que los

---

<sup>1267</sup> LEAGUE OF NATIONS: Double Taxation and Tax Evasion Report and Resolutions submitted by the Technical Experts to the Financial Committee of the League of Nations, Ginebra, 1925.

<sup>1268</sup> Vid. Supra Capítulo 3. El fortalecimiento de los instrumentos de cooperación administrativa en materia fiscal y su influencia al servicio de la mejora de la recaudación.

<sup>1269</sup> Vid. Supra. Vid. Supra. Capítulo 3. Apartado 3.8.2 Normas de prelación. También vid. Supra. Capítulo 4. Apartado 4.8.6 Prelación de las deudas tributarias extranjeras.

residentes de los Estados se encuentran familiarizados con los impuestos que se exigen en su país y con la prioridad de la que disfrutaban los créditos tributarios pero que no lo están de la misma manera, con respecto a los créditos tributarios extranjeros. ii) Se evita la competencia en la prelación de los impuestos de ambos Estados, o la complicación de tener que establecer normas al efecto<sup>1270</sup>.

Por su parte, en la Convención Multilateral no se expresan los motivos que sustentaron el establecimiento de las normas de prelación, pero se afirma que esta disposición es absoluta y se aplica «incluso si el procedimiento de cobro utilizado es el aplicable a sus propios créditos fiscales (es decir, los del Estado requerido)».

El efecto directo del establecimiento de que los créditos no gocen de prioridad alguna en el Estado miembro requerido consiste en que los créditos extranjeros no competirán en prelación con los créditos propios del Estado requerido, lo cual es lógico porque cada Estado debe velar por recaudar en primer lugar los créditos fiscales propios.

Otra consecuencia de no otorgar la misma prioridad a los créditos extranjeros consiste en que su tratamiento deberá estar regulado en la legislación del Estado requerido en materia de concurso de acreedores. De esta manera, el crédito extranjero será tratado como un crédito de cualquier acreedor privado<sup>1271</sup>.

En España el artículo 80 bis de la LGT no establece ninguna preferencia de prelación con relación a los créditos de titularidad de otros Estados o entidades internacionales o supranacionales en caso de que concurran con otros créditos de derecho público. La concurrencia con los créditos de derecho privado debe fijarse de acuerdo con la Ley Concursal y los presupuestos exigidos en el Derecho de la UE. Caben mencionar que el ordenamiento español no concede a los créditos extranjeros la garantía de prelación la

---

<sup>1270</sup> Vid. Supra. Capítulo 3. Apartado 3.8.2 Normas de prelación.

<sup>1271</sup> Vid. Supra. Capítulo 4. Apartado 4.8.6 Prelación de las deudas tributarias extranjeras.

hipoteca legal tácita, la afección de bienes o el derecho de retención<sup>1272</sup>.

Desde nuestro punto de vista, no se entiende que en la UE se establezca la misma norma de prelación que aplica en los instrumentos internacionales. Primero, porque si bien los Estados miembros tienen libertad para establecer su legislación fiscal igualmente tienen la obligación de respetar principios fundamentales como la no discriminación y la libre circulación en el mercado interior. Por otra parte, existe una serie de instrumentos de cooperación y un marco legal que garantiza una fiscalidad justa y eficaz de las actividades transfronterizas dentro de la UE<sup>1273</sup>.

Por lo cual, consideramos que los créditos fiscales de otros Estados miembros debieran tener al menos una prioridad preferente con respecto a los créditos privados. Como se ha apuntado es lógico que los créditos del Estado miembro requerido tengan la máxima prioridad. Sin embargo, los créditos de otro Estado miembro deberían tener una prioridad secundaria respecto a los créditos del Estado miembro requerido pero preferente respecto de los créditos privados.

Consideramos que este importante aspecto debiera regularse en la propia Directiva 2010/24UE en aras de mejorar la eficacia y eficiencia del cobro de créditos fiscales que fue la principal intención de la renovación de este importante instrumento de recaudación. Porque en la medida que los créditos tengan una prioridad preferente con respecto a los créditos privados, aumentará su posibilidad de cobro. Además de que el procedimiento para la recaudación de un crédito fiscal extranjero será mucho más rápido si no tiene que concursar

---

<sup>1272</sup> Así lo señala GARCÍA PRATS, A.: *Derecho Procesal Internacional...*, cit., p. 1683. “En este sentido, el artículo 80 de la LGT no atribuye a los créditos de titularidad de otros Estados o entidades internacionales o supranacionales relación alguna en caso de concurrencia con otros créditos de derecho público —cabe entender que nacionales—. La relación de concurrencia con otros créditos de derecho privado debe fijarse de acuerdo con la regulación de la Ley Concursal y las exigencias del derecho de la UE. La LGT tampoco otorga los créditos mencionados anteriormente las garantías siguientes: el derecho de prelación, la hipoteca legal tácita, la afección de bienes o el derecho de retención. Si otorga a los créditos tributarios asistidos la posibilidad de establecer medidas cautelares.”

<sup>1273</sup> Vid. COMISIÓN EUROPEA. *Fiscalidad - Impulsar el mercado interior y el crecimiento económico*, Bruselas, 2016, pp. 3-4.

con otros créditos privados.

No pasa desapercibido que la Directiva de Recaudación establece la posibilidad de que los Estados miembros puedan llegar a un acuerdo respecto a la prioridad que deben tener los créditos de otro Estado miembro en el Estado requerido. La Directiva, incluso reconoce la importancia de no hacer distinciones entre los Estados miembros en las reglas para cooperar. Así dispone que si un Estado miembro otorga una prioridad en los créditos fiscales de otro Estado miembro, no podrá negarse a establecer la misma preferencia a créditos idénticos o similares de otro Estado miembro en igualdad de condiciones<sup>1274</sup>.

Sin embargo, como hemos apuntado consideramos que las deudas tributarias originadas en otro Estado miembro deberían tener una prioridad preferente en el Estado miembro requerido con respecto a los créditos privados establecidos en dicho Estado miembro, lo cual redundaría en una mejora en la eficiencia y eficacia del cobro de créditos fiscales de otro Estado miembro.

### **5.7.9 Límites en la obligación de prestar asistencia**

La Directiva 2010/24/UE en su artículo 18 establece excepciones para prestar asistencia en el cobro de un crédito fiscal. Dichos supuestos no se articulan como un requisito de procedencia para solicitar la cooperación internacional que impida el prestar asistencia cuando se actualizan, sino que se configuran como una “excepción” a la obligación de prestar asistencia por parte del Estado requerido<sup>1275</sup>.

---

<sup>1274</sup> *Vid.* Artículo 13 (1) tercer párrafo de la Directiva 2010/24/UE.

<sup>1275</sup> *Cfr.* Artículo 18 de la Directiva 2010/24/UE. Los límites para prestar asistencia en el cobro de créditos fiscales están configurados de la misma manera que el artículo 27 del Modelo Convenio de la OCDE y la Convención Multilateral. *Vid. Capítulo 4. La asistencia bilateral en el cobro de créditos fiscales a través de los Convenios para evitar la doble imposición. Así como el Capítulo 5. Asistencia multilateral en el cobro de créditos fiscales a través del convenio sobre asistencia administrativa en asuntos fiscales de la OCDE y del Consejo de Europa.*

Es decir, el diseño de esta norma de excepción permite que el Estado requerido pueda, en su caso, prestar la asistencia en la recuperación de un crédito extranjero aún y cuando se actualicen los supuestos que le desvinculan de la obligación de prestar asistencia. Sin que en ese escenario el deudor tributario pueda alegar alguna violación al procedimiento. Porque la facultad de negarse a prestar asistencia es una facultad atribuida al Estado requerido, quien puede o no ejercerla<sup>1276</sup>.

#### **5.7.9.1 Excepción de prestar asistencia cuando el cobro de créditos fiscales pueda causar graves dificultades económicas o sociales en el Estado miembro requerido**

Como *primera excepción* se establece en la Directiva 2010/24/UE que el Estado requerido puede negarse a prestar asistencia cuando debido a la situación del deudor el cobro del crédito fiscal pueda crear graves dificultades económicas o sociales en el propio Estado miembro requerido, y siempre que las disposiciones legales y reglamentarias y las prácticas administrativas vigentes en ese Estado miembro permitan tal excepción en relación con los créditos nacionales<sup>1277</sup>.

La Directiva 2010/24/UE no define qué debe entenderse por graves dificultades económicas o sociales. Sin embargo, ese concepto es similar al que se establecía en la Convención Multilateral de 1988. En este instrumento internacional se establecía como una de las causas para negarse a prestar asistencia el que se afectara el interés esencial del Estado requerido. A pesar de que no existía una definición de ese concepto y de que los Estados se debían poner de acuerdo respecto a su alcance y contenido. Se había interpretado que el término interés esencial estaba referido a disposiciones que implicaban a los nacionales de

---

<sup>1276</sup> En sentido similar se ha pronunciado GARCÍA PRATS, A.: *Derecho Procesal Internacional...*, cit., p. 1685. “La directiva 2010/24 reconoce la existencia de una serie de límites a la asistencia a la recaudación (artículo 18). Dicho artículo 18 configura los supuestos enunciados como excepciones a la obligación de atender el requerimiento, pero no como razones que puedan ser alegadas por los obligados tributarios para oponerse a la asistencia solicitada o prestada. En caso de que el Estado requerido opte por prestar la asistencia, la misma surte plenos efectos. Así, las siguientes situaciones y deudas determinan la inexistencia de obligación de prestar asistencia.”

<sup>1277</sup> *Cfr.* Artículo 18 de la Directiva 2010/24/UE.



alguno de los Estados parte o bien que estaba relacionado con intereses políticos y económicos<sup>1278</sup>.

La interpretación del concepto interés esencial del deudor puede dar una idea de lo que se puede entenderse por “graves dificultades económicas y sociales”. No obstante, la extensión del concepto podría implicar que casi en cualquier caso los Estados miembros pudieran no estar obligados a prestar asistencia. Ante esa amplitud de contenido será el TJUE quien fije cuando la situación del deudor pueda crear “graves dificultades económicas y sociales”<sup>1279</sup>.

Por otra parte, el artículo 18 (1) de la Directiva 2010/24/UE establece que para que la autoridad requerida no esté obligada a conceder asistencia en la recaudación cuando la situación del deudor pueda causar graves dificultades económicas y sociales en el Estado miembro requerido, además es necesario que las disposiciones legales y reglamentarias y las prácticas administrativas vigentes en el Estado miembro requerido permitan esa excepción en relación con los créditos nacionales<sup>1280</sup>.

---

<sup>1278</sup> Vid. párrafo 191 del Informe explicativo de la Convención Multilateral de 1988 en: Explanatory report on the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters: Convention opened for signature on January 1988: OCDE, 1989, pp. 50-51. En el mismo sentido SAINT-AMANS, P.; RUSSO, R.: *Amending Protocol Strengthens...*, cit., p. 1063, refiere que la Convención Multilateral no define ni el concepto de orden público ni de interés esencial y deja a los Estados interesados el interpretar el concepto en cada caso particular. Asimismo, afirma que cuando la expresión refiere interés del Estado, incluye a aquellas personas que más tarde tendrán una dimensión de “nacional”. Para mayor detalle vid. Apartado: Excepciones a la obligación de prestar asistencia. En Capítulo 4 La asistencia bilateral en el cobro de créditos fiscales a través de los Convenios para evitar la doble imposición.

<sup>1279</sup> Al respecto GARCÍA PRATS, A.: *Derecho Procesal Internacional...*, cit., p. 1685. “...cuando la aplicación de medidas recaudatorias por parte del Estado requerido coloque al deudor ante dificultades económicas o sociales si la legislación del Estado requerido permite esa excepción. Deberá ser el Tribunal de Luxemburgo el que concrete el significado de la expresión «dificultades económicas y sociales».”

<sup>1280</sup> Vid. Artículo 18 (1) de la Directiva 2010/24/UE. En sentido similar se ha pronunciado DE TROYER, I.: *Tax Recovery Assistance...*, cit., p. 212. Esta disposición es similar a la establecida en el artículo 14 (a) de la Directiva 2008/55/CE. Como lo señala MONTERO DOMÍNGUEZ, A. D.: *La nueva Directiva Comunitaria...*, cit., p. 20. El artículo 18 de la Directiva “Es continuista en lo dispuesto en el apartado 1, en el que se señala que la prestación de asistencia para el cobro no será obligatoria para el Estado requerido cuando se den dos condiciones: -que dicha prestación pueda determinar dificultades económicas o sociales en dicho Estado requerido; -que dicha previsión esté prevista y regulada en la norma doméstica del Estado

### 5.7.9.2 El límite temporal en la obligación de prestar asistencia en el cobro de créditos fiscales

La Directiva establece en el artículo 18 (2) que el Estado requerido no tendrá obligación de prestar asistencia en el cobro de un crédito fiscal de otro Estado miembro ni de implementar medidas precautorias cuando la petición inicial de asistencia se refiera a créditos con una antigüedad mayor a cinco años.

De la lectura del primer párrafo del artículo 18 (2) de la Directiva 2010/24/UE es difícil precisar la fecha de inicio del cómputo de los cinco años de los créditos sobre los cuales se puede solicitar asistencia. Porque el precepto establece que empezarán a contar a partir “de la fecha de su vencimiento en el Estado miembro requirente”. Sin embargo, no se precisa en ese primer párrafo del artículo 18 (2) de la Directiva a qué vencimiento se refiere. Es en los párrafos subsecuentes que se dota de contenido a la expresión “de la fecha de su vencimiento en el Estado miembro requirente”<sup>1281</sup>.

De esta manera, en el primer supuesto, el plazo de cinco años para que exista obligación del Estado requerido de prestar asistencia debe contarse a partir de la fecha de vencimiento de su pago y hasta la fecha de solicitud inicial realizada por el Estado requirente<sup>1282</sup>.

---

requerido y sea aplicable, por tanto, de concurrir los elementos de hecho y derecho derivados de dicha norma, al cobro de sus créditos.”

<sup>1281</sup> Vid. Primer párrafo del artículo 18 (2) de la Directiva 2010/24UE.

<sup>1282</sup> Vid. MONTERO DOMÍNGUEZ, A. D.: *La nueva Directiva Comunitaria...*, cit., p. 20, quien también señala que el término vencimiento debe interpretarse en el contexto de la Directiva “...observar que el concepto de vencimiento puede ser equivoco, si bien parece razonable pensar que una interpretación del conjunto de la Directiva llevaría a concluir que se trata de la fecha en la que hubiese finalizado el plazo de ingreso en periodo voluntario de la deuda en cuestión.” Por su parte GARCÍA PRATS, A.: *Derecho Procesal Internacional...*, cit., p. 1685, señala en el mismo sentido que la fecha del plazo de vencimiento debe ser computada a partir del vencimiento del pago. “En segundo lugar, desaparece la obligación de atender la petición de asistencia relativo a créditos tributarios en los que hayan transcurrido más de cinco años desde la fecha de vencimiento de la obligación inicial de pago hasta la fecha de solicitud inicial de asistencia por parte del Estado requirente.”

Por otra parte, en caso de que el crédito fiscal o el documento inicial de ejecución sea impugnado, el plazo de cinco años debe ser contado desde la fecha en el que el crédito tributario adquiera firmeza o a partir de que el instrumento ejecutivo no pueda ser impugnado<sup>1283</sup>.

Finalmente, en aquellos casos en los que el crédito hubiera sido objeto de un aplazamiento, el inicio del plazo de cinco años para solicitar asistencia para su cobro debe computarse a partir del momento en el que concluye el plazo completo concedido para realizar el pago de la deuda tributaria<sup>1284</sup>.

Uno de los cambios más importantes de la Directiva es que el plazo de cinco años no puede prorrogarse indefinidamente, porque, la autoridad requerida no estará obligada a prestar asistencia para el cobro de créditos fiscales con una antigüedad superior a diez años.

---

<sup>1283</sup> *Vid.* Artículo 18 (2) segundo párrafo. *Vid.* GARCÍA PRATS, A.: *Derecho Procesal Internacional...*, cit., p. 1685. “A dichos efectos en caso de impugnación del crédito tributario o del instrumento inicial de ejecución del mismo, el *dies a quo* debe comenzar en el momento en el que el crédito tributario adquiera firmeza o cuando su instrumento ejecutivo resulte inimpugnable.” Por su parte MONTERO DOMÍNGUEZ, A. D.: *La nueva Directiva Comunitaria...*, cit., p. 20.; crítica el hecho de que la Directiva no establezca qué fases de impugnación son las que se refiere el artículo 18 (2). “Mantiene la norma una excepción a esa regla de computo para el caso de que el crédito o el instrumento inicial que permitiese la ejecución en el Estado requirente hubiera sido objeto de impugnación, en cuyo caso el plazo de cinco años comenzará a computarse dese que no fuese susceptible de nuevas impugnaciones en el Estado requirente. La Directiva no solventa, sin embargo, a qué fases impugnatorias se está refiriendo. Si pensamos en el modelo español habría que distinguir entre recursos en vía administrativa y recursos en vía jurisdiccional. En opinión del que suscribe, en este caso, dado que la Directiva no distingue, no es dado hacerlo el aplicador de la misma, por lo que habría que entender que se engloba cualquier vía de recurso a efectos de determinar el comienzo del computo del plazo de 5 años para poder realizar la solicitud de asistencia.”

<sup>1284</sup> *Vid.* Artículo 18 (2) tercer párrafo de la Directiva 2010/24UE. Sobre este supuesto refiere GARCÍA PRATS, A.: *Derecho Procesal Internacional...*, cit., p. 1685. “En situaciones en las que el crédito tributario haya disfrutado de un aplazamiento, la fecha de comienzo del periodo de cinco años debe referirse al momento en que finaliza el plazo aplazado correspondiente a la deuda tributaria.” Por su parte MONTERO DOMÍNGUEZ, A. D.: *La nueva Directiva Comunitaria...*, cit., p. 20, enfatiza la novedosa inclusión de este supuesto. “El texto incorpora dos novedades: La primera hace referencia al supuesto en el que por parte del Estado requirente se conceda un plazo o fraccionamiento para el pago al deudor. En ese caso el plazo de 5 años para poder realizar la solicitud de asistencia se comienza a computar desde que finalizase el plazo dado para dicho pago en virtud de dicho aplazamiento fraccionado.”

Plazo de diez años que se contará a partir de la fecha en la que el crédito debió haberse pagado en el Estado miembro requerido<sup>1285</sup>.

Desde nuestro punto de vista el límite a la obligación de prestar asistencia establecido en la Directiva 2010/24/UE, de cinco años contados a partir del vencimiento del crédito, mismos que no podrán exceder de un plazo máximo de diez años constituye una modificación que impulsa la eficacia y eficiencia de la asistencia en la recaudación. Primero, porque con ella se impulsa a los Estados a enfocarse en el cobro de los créditos fiscales más recientes y segundo, porque de esa manera se dejan atrás los créditos fiscales que por el paso del tiempo han perdido sus posibilidades de cobro<sup>1286</sup>.

Consideramos que la asistencia en la recaudación debiera ser un mecanismo de asistencia que utilicen los Estados una vez que se percaten que no será posible cobrar la totalidad del crédito en su territorio. Es decir, la asistencia en el cobro debe ser una fase final del procedimiento de cobro de los créditos fiscales en donde el Estado requirente, al conocer que existen otras posibilidades de cobro en otro Estado miembro, active este mecanismo internacional.

Lo anterior, porque con esta medida se hacen cumplir las leyes tributarias de un Estado miembro sin la limitación establecida por las fronteras y por otra parte se combate el fraude y la evasión fiscal que se presenta cuando los deudores deslocalizan sus bienes a otro Estado miembro con el fin de eludir el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

---

<sup>1285</sup> Vid. Artículo 18 (2) cuarto párrafo de la Directiva 2010/24UE. Sobre esta disposición GARCÍA PRATS, A.: *Derecho Procesal Internacional...*, cit., p. 1685, refiere: “En todo caso la Directiva estima que no existe obligación de prestar asistencia en relación con aquellas deudas con una antigüedad superior a diez años desde el momento en que debieran haberse hecho efectivas en el Estado requirente, entendido éste como límite absoluto.”

<sup>1286</sup> En sentido similar señala DE TROYER, I.: *Tax Recovery Assistance...*, cit., pp. 213-214, quien refiere que esta excepción esta basada en el experiencia general de que las posibilidades de recuperar un crédito fiscal disminuyen con el paso del tiempo. Por lo tanto, el Consejo decidió que los esfuerzos por recaudar debían ser concentrados en los casos en donde las posibilidades de tener éxito en la recaudación de un crédito son aún viables.

Sin embargo, la implementación de la asistencia en la recaudación no debe ser un medio para trasladar a otro Estado la carga de recaudar créditos fiscales antiguos que no han podido ser recaudados en el Estado miembro en donde se han generado. Razón por la cual consideramos acertado el hecho de que la Directiva 2010/24/UE establezca un límite en la obligación de prestar asistencia.

El plazo de diez años es razonable pues en ese tiempo es posible realizar las gestiones de cobro correspondientes incluso ante la impugnación del crédito fiscal. Este plazo de 10 años coincide con el sugerido en el Manual OCDE de Recaudación. La Convención Multilateral, en cambio, señala un plazo más largo para extinguir la obligación de prestar asistencia en el cobro (15 años).

Debido a que la Convención Multilateral establece un plazo más amplio en la obligación de prestar asistencia, se ha señalado que este instrumento establece una asistencia en la recaudación más amplia. No obstante, desde nuestra perspectiva, el hecho que en la Directiva el tiempo para que se extinga la obligación de prestar asistencia en el cobro de un crédito fiscal extranjero sea menor que el establecido en la Convención Multilateral, pensamos que es suficiente para que los créditos fiscales puedan ser recaudados en el Estado miembro en el que se generó la deuda.

Primero, porque la media de tiempo en el que se resuelven los casos legales en vía administrativa en la UE son cada vez menores de acuerdo con la Comisión Europea Para la Eficacia de la Justicia (CEPEJ), que es un órgano que analiza la duración de los procedimientos judiciales y las causas de dilaciones indebidas que depende del Consejo de Europa<sup>1287</sup>.

---

<sup>1287</sup> Sobre el CEPEJ *vid.* GARCÍA-MALTRÁS DE BLAS, E.: “Dilaciones indebidas y duración de los procesos en el Consejo de Europa y el Tribunal Europeo de Derechos Humanos: del tiempo razonable al tiempo óptimo y previsible”, *InDret*, vol. 2, 2007, pp. 8-9. “Existe en el Consejo de Europa un órgano al que es consustancial esta reflexión sobre la duración de los procedimientos judiciales y las causas de dilaciones indebidas: la Comisión para la Eficacia de la Justicia (CEPEJ). Su establecimiento refleja la voluntad de consolidar la Europa democrática y la protección de los derechos fundamentales, en cuanto ambos aspectos están indisolublemente unidos a la existencia de sistemas judiciales justos, eficaces y accesibles. Fue creada por el Comité de Ministros el 18 de septiembre de 2002, mediante la Resolución (2002) 1212, con

Efectivamente, el estudio más reciente del CEPEJ ha reflejado que la media de resolución de casos en materia administrativa en primera instancia ha ido a la baja debido a que en 2010 era de 446 días y en 2016 se redujo el tiempo de resolución a 357 días. Por otra parte, la media de resolución de casos administrativos en segunda instancia en 2010 fue de 338 y en 2016 se redujo a 315 días. No obstante que el tiempo de resolución de los asuntos administrativos en la Suprema Corte o en la última instancia, en 2010 fue de 230 y en 2016 de 359 días, podemos observar que el tiempo de resolución de casos en materia administrativa se ha reducido en las dos primeras instancias<sup>1288</sup>.

De estos datos se puede observar que los créditos fiscales que sean impugnados en la UE debieran resolverse en un plazo menor a 5 años dejando tiempo suficiente para que el Estado requirente, en su caso, pueda solicitar asistencia internacional para el cobro antes de que transcurra el límite máximo de diez años.

Por otra parte, consideramos que el plazo de 10 años en el que el Estado requerido está obligado a prestar asistencia para el cobro de un crédito de un Estado requirente, sirve de impulso a los Estados miembros para agilizar los procedimientos internos de recaudación. Así los Estados tratarán de recaudar los créditos fiscales en su territorio lo antes posible a fin de que, en caso de que sea necesario, cuenten con tiempo suficiente para que soliciten asistencia internacional para su recaudación.

---

la finalidad específica de mejorar la eficacia y el funcionamiento de los sistemas judiciales de los estados miembros, para generar una mayor confianza de los ciudadanos en la justicia. A tal fin, sus tareas incluyen examinar los resultados obtenidos por dichos sistemas, utilizando medios estadísticos y de evaluación comunes, identificar los problemas a los que se enfrentan, y explorar formas concretas para mejorarlos. No obstante, la CEPEJ no es un órgano de seguimiento o de supervisión. (...) Se confía en que los trabajos de la CEPEJ, al servir para mejorar los sistemas judiciales y ofrecer a los estados soluciones prácticas para evitar vulneraciones del artículo 6 del Convenio, contribuyan a reducir la carga de trabajo del TEDH. La CEPEJ cumpliría así una función de carácter preventivo, contribuyendo a la adecuada aplicación del Convenio.”

<sup>1288</sup> Vid. *European judicial systems Efficiency and quality of justice: CEPEJ Studies*, 2018, p. 272, fecha de consulta 21 febrero 2019, en <https://rm.coe.int/rapport-avec-couv-18-09-2018-en/16808def9c>. Este estudio está realizado con base en datos estadísticos de 2010 a 2016. Se reflejan también en materia administrativa el número de casos pendientes de resolver en la primera, segunda y última instancia.

Además, el plazo límite de diez años en la obligación de los Estados para prestar asistencia también impulsa a los Estados para que revisen y mejoren su normativa interna que regula los procedimientos de recaudación a fin de mejorarlos y simplificarlos en aras de agilizar los procedimientos de cobro.

Además, la mejora en los procesos y procedimientos para recaudar no sólo beneficia al Estado requirente respecto al agotamiento de las medidas para realizar el cobro del crédito en su territorio, sino que también beneficia al procedimiento de asistencia mutua en el cobro de créditos fiscales en sí. Porque como lo explica el Informe de la Comisión sobre el funcionamiento de los mecanismos establecidos por la Directiva 2010/24/UE, la buena implementación de la asistencia mutua en materia de cobro depende en gran medida de la eficacia del sistema de cobro de impuestos de cada país<sup>1289</sup>.

Finalmente, cabe mencionar que el plazo de diez años únicamente implica que el Estado requerido no tenga la obligación de prestar asistencia en el cobro de créditos con esa antigüedad. Lo que significa que si el Estado requerido considera pertinente prestar asistencia, podrá proporcionarla. Bajo ese escenario es recomendable que se otorgue asistencia en el cobro de créditos fiscales sólo en los casos más relevantes. Un parámetro

---

<sup>1289</sup> Vid. COM(2017) 778 final Informe de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo sobre el funcionamiento de los mecanismos establecidos por la Directiva 2010/24/UE del Consejo de 16 de marzo de 2010 sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas: p. 9. En donde se explica como la falta de procesos y procedimientos sencillos para realizar el cobro de los créditos fiscales o implementar medidas cautelares para su aseguramiento afecta directamente la implementación de la asistencia en el cobro de los créditos fiscales de otros Estados miembros. “Según confirmaron varios participantes en la consulta pública y la consulta de las autoridades tributarias, los Estados miembros deberían intensificar sus esfuerzos a fin de prestar asistencia en materia de cobro a otros Estados miembros, así como reducir las limitaciones y requisitos internos injustificados que restringen su capacidad para ejecutar las solicitudes de asistencia. En este sentido, parece efectivamente que las medidas nacionales en materia de cobro de impuestos de los distintos países no siempre son suficientes ni eficaces. En sus respuestas al cuestionario, varias autoridades tributarias señalan que su labor se ve entorpecida por normas nacionales complejas o procedimientos y requisitos internos engorrosos que menoscaban seriamente la capacidad de las autoridades tributarias para emprender medidas cautelares o de cobro”.

para identificar su importancia puede ser el monto de los créditos, de esta manera debieran concentrarse los esfuerzos en recaudar los créditos fiscales con mayor cuantía<sup>1290</sup>.

La excepción de prestar asistencia sobre créditos fiscales mayores a diez años permite que el Estado requerido pueda valorar cada caso y decidir si acepta o no prestar asistencia en la recaudación de créditos muy antiguos, a la vez que previene que se vincule al Estado requerido a prestar asistencia en créditos que son notoriamente inmemorables. De esta manera se evita que se solicite asistencia en el cobro de créditos fiscales muy antiguos como sucedió en los casos C-361/02 y C-362/02 promovidos por *Tsapalos y Diamantakis*<sup>1291</sup>.

Efectivamente, en el caso *Tsapalos y Diamantakis* con base en la Directiva 76/308/CE Italia solicitó a Grecia asistencia en el cobro de créditos fiscales que habían determinado en 1968 y que habiendo sido impugnados fueron confirmados en 1972. En este asunto se cuestionaba si era posible solicitar asistencia en el cobro de créditos fiscales cuya determinación y título ejecutivo fue emitido con anterioridad a la entrada en vigor de la Directiva. Además, se debatía si los créditos podían cobrarse después de la transposición de la Directiva en la legislación griega a través de la Ley n°1402/1983<sup>1292</sup>.

---

<sup>1290</sup> Vid. DE TROYER, I.: *Tax Recovery Assistance...*, cit., pp. 213-214, quien refiere que no está prohibido otorgar asistencia por créditos fiscales antiguos. En cuyo caso, los esfuerzos extraordinarios deben hacerse sobre las deudas de mayor cuantía cuando una deuda parece tener aún posibilidades de éxito.

<sup>1291</sup> En el mismo sentido refiere GARCÍA PRATS, A.: *Derecho Procesal Internacional...*, cit., p. 1685. “En todo caso la Directiva estima que no existe obligación de prestar asistencia en relación con aquellas deudas con una antigüedad superior a diez años desde el momento en que debieran haberse hecho efectivas en el Estado requirente, entendido éste como límite absoluto. Con esta previsión intenta hacer frente a situaciones como la acaecida en el caso *Tsapalos y Diamantakis*, asuntos C-361/02 y C-362/02, en los que el reconocimiento de la inexistencia de la prohibición de aplicación retroactiva de la Directiva sobre asistencia en la recaudación determinó la obligación de prestar asistencia respecto de unas deudas tributarias contraídas antes de que la Directiva hubiera entrado en vigor -porque el Estado requirente no era miembro de la Comunidad Europea- y con una antigüedad superior a los cuarenta años. El Convenio multilateral establece un plazo superior, eximiendo la obligación de prestar asistencia cuando su solicitud sea presentada después de un periodo de quince años a partir de la fecha del instrumento original que permite exigibilidad.”

<sup>1292</sup> Vid. Sentencia de 1 de julio de 2004, *Tsapalos y Diamantakis/Elliniko Dimosio*, C-361/02 y C-362/02, ECLI:EU:C:2004:401, apartados 12-23.



El TJUE determinó que la Directiva establecía normas de procedimiento y que ese tipo de normas procedimentales eran aplicables a todos los litigios pendientes en el momento en que entraran en vigor, además, la referida norma no establecía un límite en su aplicación. Por lo tanto, el Tribunal de Luxemburgo interpretó que la Directiva era aplicable a los créditos correspondientes que hubieran nacido en un Estado miembro y fueran objeto de un título emitido por dicho Estado con anterioridad a la entrada en vigor de la referida Directiva en otro Estado miembro donde la autoridad requerida tuviera su sede<sup>1293</sup>.

Finalmente se debe aclarar que esta excepción a la obligación de prestar asistencia, se aplica también a las demás formas de asistencia reguladas en la Directiva 2010/24/UE, es decir, al intercambio de información, la presencia en las oficinas administrativas y la participación en las investigaciones administrativas, así como en la asistencia en la notificación de documentos<sup>1294</sup>.

La *tercera excepción* a la obligación de los Estados miembros de prestar asistencia en el cobro de créditos fiscales se presenta cuanto el monto total del crédito fiscal objeto de la asistencia sea inferior a 1.500 euros<sup>1295</sup>.

Como hemos analizado en capítulos anteriores como regla general en la asistencia para el cobro de créditos fiscales se ha establecido que los costos que implica recaudar un crédito tributario, no debieran rebasar el monto del crédito que se desea recaudar. De esta manera los artículos 27 del Modelo Convenio OCDE y del Modelo Convenio de la ONU, así como la Convención Multilateral establecen que los Estados no estarán obligados a prestar asistencia en el cobro sobre un crédito en el que las cargas administrativas para recaudarlo fueran desproporcionadas en relación con el beneficio que se obtendría<sup>1296</sup>.

---

<sup>1293</sup> *Vid.* Sentencia de 1 de julio de 2004, *Tsapalos y Diamantakis/Elliniko Dimosio*, C-361/02 y C-362/02, ECLI:EU:C:2004:401, apartados 12-23.

<sup>1294</sup> *Vid.* Artículo 18 (2) de la Directiva 2010/24/UE.

<sup>1295</sup> *Vid.* Artículo 18 (3) de la Directiva 2010/24/UE.

<sup>1296</sup> *Vid.* el apartado 8 del artículo 27 del Modelo Convenio de la OCDE en su versión en español en:

La Directiva opta por establecer un límite para el monto del crédito sobre el cual se puede solicitar asistencia. Así todo crédito que no rebase ese monto establecido será considerado inviable para su recaudación<sup>1297</sup>.

Consideramos que esta disposición ayuda a concretizar cuando la carga administrativa para cobrar un crédito fiscal supera el beneficio que se obtendría por la eventual recaudación de una deuda. De esta manera, de acuerdo con la Directiva, el monto mínimo de la cuantía de la deuda refleja que los costos por las gestiones de cobro son inviables cuando el crédito es menor de 1.500 euros<sup>1298</sup>.

Por otra parte, desde nuestra perspectiva, la precisión de un monto mínimo del crédito fiscal que puede ser objeto de asistencia evita que el Estado requerido en cada caso valore la carga administrativa que le generará la activación de los mecanismos de recaudación a fin de que decida si acepta o no la solicitud de asistencia para el cobro de una deuda tributaria.

Además, en nuestra opinión, el hecho de que sea fijada una cuantía mínima de la deuda tributaria sobre la cual se puede solicitar asistencia, permite que la asistencia sobre créditos

---

OECD: *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio*, cit., p. 40. “En ningún caso las disposiciones de este artículo se interpretarán en el sentido de obligar a un Estado contratante a: (...) d) suministrar asistencia en aquellos casos en que la carga administrativa para ese Estado esté claramente desproporcionada con respecto al beneficio que vaya a obtener el otro Estado contratante.” *Cfr.* Con la versión en inglés actualizada del Modelo Convenio de la OCDE para corroborar que no ha variado el contenido del artículo 27 que se cita. *Vid. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*: p. 40. Una disposición en sentido similar se encuentra establecida en el artículo 21 (2) h de la Convención Multilateral. Para mayor detalle sobre la excepción de prestar asistencia en los artículos 27 del Modelo Convenio de la OCDE y de la ONU: *vid supra apartado 11.1 Excepciones a la obligación de prestar asistencia. Capítulo 4. La asistencia bilateral en el cobro de créditos fiscales a través de los convenios para evitar la doble imposición.* Con relación a la excepción de prestar asistencia en la Convención Multilateral *vid supra apartado 11. Excepciones a la obligación de prestar asistencia. Capítulo 5. Asistencia multilateral en el cobro de créditos fiscales a través del convenio sobre asistencia administrativa en asuntos fiscales de la OCDE y del Consejo de Europa.*

<sup>1297</sup> En sentido similar señala GARCÍA PRATS, A.: *Derecho Procesal Internacional...*, cit., p. 1686. “La directiva incorpora también una regla de *mínimos*, reconociendo la inexistencia de obligación de asistencia en relación con créditos tributarios de cuantía inferior a 1500 euros.”

<sup>1298</sup> Sobre este punto DE TROYER, I.: *Tax Recovery Assistance...*, cit., p. 214, considera que la nueva forma de limitar la asistencia en el cobro de créditos fiscales y de medidas cautelares es razonable. Porque el propósito de este monto es evitar una exisiva carga administrativa a las autoridades requeridas.

fiscales sea homogénea para todos los Estados miembros.

*Obligación de informar los motivos que se opongan a que se atienda una solicitud de asistencia.* Finalmente, se establece la obligación de la autoridad requerida de informar a la autoridad requirente de los motivos que se opongan a que sea satisfecha la petición de asistencia. Motivos que deben encuadrar en algunas de las excepciones a la obligación de prestar asistencia que han sido analizadas en este apartado<sup>1299</sup>.

#### **5.7.10. Las reglas de cobro de la deuda: Moneda, postergación del pago, intereses de demora y costos de ejecución.**

La Directiva 2010/24/UE también regula la forma en que las deudas tributarias deben ser cobradas, así establece reglas claras sobre la moneda en la que se debe pagar la deuda, los supuestos de una eventual postergación del pago, el cálculo de los intereses de demora así como las reglas de cobro de los gastos de ejecución.

Cuando con base en la Directiva el Estado requerido reciba el monto del crédito fiscal objeto de la asistencia, la autoridad del Estado requerido remitirá a la autoridad requirente los importes cobrados con relación al crédito mismo, a los intereses de demora generados a partir de la petición de cobro y los que se generen por la autorización de pago fraccionado<sup>1300</sup>.

*Moneda.* El cobro de la deuda asistida se debe realizar en la moneda oficial del Estado miembro requerido. Recordemos que en la UE el Euro es la moneda oficial en 19 de los 28 países miembros de la UE<sup>1301</sup>. En consecuencia es necesario establecer las reglas sobre la

---

<sup>1299</sup> Vid. Artículo 18 (4) de la Directiva 2010/24/UE. Al respecto *Cfr.* DE MIGUEL CANUTO, E.: *La cooperación entre Administraciones...*, cit., p. 284.

<sup>1300</sup> Vid. Artículo 13 (5) de la Directiva 2010/24/UE.

<sup>1301</sup> Sobre la moneda oficial en los países miembros de la UE. Vid. *La unión económica y monetaria y el euro*: Comisión Europea, Bruselas, 2015, p. 3, fecha de consulta 11 diciembre 2019, en <https://publications.europa.eu/es/publication-detail/-/publication/e862fc8f-f3c7-4599-b05e->

moneda en la que se realizará el cobro debido a que no todos los países a los que se les aplica la Directiva 2010/24/UE utilizan la misma moneda.

Por ejemplo, el Reino Unido que ha acordado que después de su salida de la Unión Europea seguirá aplicando la Directiva 2010/24/UE<sup>1302</sup>, si realiza el cobro de una deuda tributaria con base en la Directiva deberá hacerlo en libras, independientemente que el Estado miembro requirente utilice otra moneda.

Sin embargo, a pesar de que el cobro del crédito se realice en la moneda del Estado requerido, el monto cobrado se debe enviar al Estado requirente en la moneda que utilice este último. De acuerdo con el Reglamento de Ejecución 1189/2011, el tipo de cambio que se debe utilizar para enviar el monto recaudado por el Estado requerido al Estado requirente, será el último tipo de cambio publicado en el Diario Oficial de la UE anterior a la fecha en el que se realice el envío<sup>1303</sup>.

Dentro del Informe de la Comisión sobre el funcionamiento de los mecanismos establecidos por la Directiva 2010/24/UE, se señala que el Comité de cobros recientemente ha acordado la introducción de ciertos cambios al artículo 18 (2) del Reglamento de Ejecución 1189/2011 para permitir el cálculo automático del tipo de cambio en los futuros

---

cf39020ab8f6/language-es/format-PDF/source-search. En el que se refiere: “El euro forma parte de la vida cotidiana de los ciudadanos de 19 países miembros de la Unión Europea (UE). Entró en circulación en 2002 y es utilizado por más de 337 millones de personas que con él cubren sus necesidades cotidianas, ahorran para el mañana o invierten en el futuro. En la actualidad, es la divisa más importante del mundo después del dólar estadounidense. No existe ningún otro ejemplo similar de cooperación monetaria estrecha y a gran escala entre Estados soberanos.”

<sup>1302</sup> El Reino Unido aplicará la Directiva hasta cinco años después de que termine el periodo de transición entre los Estados miembros y el Reino Unido (31 de diciembre de 2020). Las deudas a las que se les aplicará la Directiva será a los montos exigibles hasta antes de que termine el periodo de transición. *Cfr.* ALVARADO, M.: “Commission Adopted agreements”, *Eur. Taxn.*, vol. 1, 59, 2019, (Journals IBFD), pp. 1-ss.

<sup>1303</sup> *Cfr.* Artículo 18 Reglamento de Ejecución (UE) No1189/2011 de la Comisión de 18 de noviembre de 2011 por el que se establecen disposiciones de aplicación de determinadas normas de la Directiva 2010/24/UE del Consejo sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos, y otras medidas.

formularios de solicitud. Cuestión que sin duda ayudará a simplificar la asistencia en el cobro de créditos fiscales y en la implementación de medidas cautelares<sup>1304</sup>.

Sin embargo, consideramos necesario que esa simplificación también llegue a los mecanismos a través de los cuales se transmiten los montos recuperados, pues una vez que se ha logrado el cobro de una deuda asistida por el Estado requerido, se deben hacer llegar los recursos al Estado requirente y el Estado requerido debe recuperar los costes generados del cobro.

Es decir, desde nuestra perspectiva el enfoque de simplificación de la asistencia en la recaudación no debe centrarse únicamente en la solicitud de asistencia, sino que debe abarcar hasta la última fase de la cooperación para el cobro de créditos fiscales, como lo es el procedimiento para enviar los créditos fiscales recuperados al Estado miembro requerido.

*Intereses de demora.* La Directiva 2010/24/UE establece que a partir de que se reciba la petición de cobro, los intereses de demora que se generen se calcularán con arreglo a las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas vigentes en el Estado miembro requerido<sup>1305</sup>.

En los capítulos anteriores analizamos las diferentes opciones que el Manual OCDE de recaudación establece para calcular los intereses de demora que se generan a partir de la fecha en la que se realiza una solicitud de asistencia para el cobro. Dentro de las opciones se encontraba: i) que fuera el Estado requirente el que calculara periódicamente el tipo de interés

---

<sup>1304</sup> La evaluación de la Directiva 2010/24/UE es sin duda un mecanismo que ayuda a implementar mejoras normativas detectadas después de la entrada en vigor de la norma comunitaria. Este ejercicio debiera aplicarse también en los instrumentos internacionales de asistencia en la recaudación regulados tanto en el artículo 27 del Modelo Convenio de la OCDE y del correlativo artículo del Modelo Convenio de la ONU. También es posible replicar el ejercicio de evaluación de asistencia en la recaudación en el Convenio Multilateral, en donde especialmente los países integrantes de UE pueden aportar sus experiencias del buen funcionamiento de la Directiva 2010/24/UE. *Vid. COM(2017) 778 final Informe de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo sobre el funcionamiento de los mecanismos establecidos por la Directiva 2010/24/UE del Consejo de 16 de marzo de 2010 sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas*: p. 11.

<sup>1305</sup> Artículo 13 (3) de la Directiva 2010/24/UE.

aplicable a la deuda tributaria conforme a su marco jurídico; ii) que fuera también el Estado requirente el que calculara el tipo de interés de la deuda asistida, pero al tipo de interés del Estado requerido y; iii) que fuera el Estado requerido el que calculara los intereses de demora al tipo de interés establecido en el propio Estado requerido<sup>1306</sup>.

La Directiva de Recaudación toma la tercera de las opciones que se propone en el Manual OCDE de recaudación. Cuestión que en la práctica puede dejar deudor tributario en la posición de pagar la tasa de interés más baja de entre las establecidas en el Estado requirente y el Estado requerido. Es decir, el contribuyente puede elegir pagar en el Estado miembro requirente o bien directamente en el Estado miembro requerido de acuerdo con la tasa de interés más baja<sup>1307</sup>.

*Postergación del pago.* Otra de las modificaciones a la Directiva para hacer la asistencia en el cobro de créditos más eficiente y eficaz es la facultad que tiene la autoridad requerida de otorgar directamente un plazo al deudor para pagar la deuda tributaria o bien autorizar el pago fraccionado del crédito y aplicar intereses a dicho respecto. Es decir, la autoridad requerida primero autoriza el pago a plazo o fraccionado solicitado por el deudor tributario y posteriormente informa al deudor.

En la Convención Multilateral, también se establece la posibilidad de que el Estado requerido autorice el diferimiento del pago de una deuda sobre la cual se presta asistencia, con la única condición de que se informe previamente al Estado requirente. Tanto en la Directiva 2010/24/UE como en la Convención Multilateral es necesario que se informe al Estado requirente, sólo que en la primera puede ser después de su autorización y en la segunda antes<sup>1308</sup>.

---

<sup>1306</sup> Vid. Apartado 5. Concepto de crédito fiscal Capítulo 5. Asistencia multilateral en el cobro de créditos fiscales a través del convenio sobre asistencia administrativa en asuntos fiscales de la OCDE y del Consejo de Europa.

<sup>1307</sup> En el mismo sentido DE TROYER, I.: *Tax Recovery Assistance...*, cit., p. 212.

<sup>1308</sup> Sobre este punto señala MORENO GONZÁLEZ, S.: *Asistencia mutua en materia...*, cit., p. 105. “El artículo 13.4 de la directiva permite, siempre que así se prevea en las disposiciones legales, reglamentarias

Es decir, el Estado requirente no tiene que asentir con la autorización de pago diferido del crédito sobre el cual solicitó asistencia, sino que únicamente se le deja conocer de la situación. Consideramos que esta disposición también favorece a la eficacia y eficiencia del procedimiento de asistencia mutua en el cobro de créditos fiscales. Porque cuando un Estado solicita asistencia generalmente se debe a que no puede recaudarlo por sus propios medios, por lo que en la asistencia internacional para el cobro se prioriza toda posibilidad de cobro, es decir, que éste sea recuperado incluso de forma diferida o fraccionada<sup>1309</sup>.

*Costos de ejecución.* El procedimiento de ejecución también incluye el cobro de los gastos que se han causado para el Estado requerido la recuperación del crédito. Sin embargo, es importante hacer notar que en caso de que el crédito no pueda ser cobrado, no será posible tampoco recuperar los referidos gastos de ejecución, lo que en la práctica puede influir en el ánimo de los Estados miembros para recuperar los créditos de otros Estados.

Como parte de la estrategia para el mejor funcionamiento de la asistencia en el cobro de créditos fiscales, la Comisión Europea propuso en 1998 al Parlamento Europeo y al Consejo el introducir un incentivo financiero para el Estado miembro requerido que asistiera a otro Estado miembro en el cobro de créditos fiscales. El incentivo consistía en cobrar un porcentaje del 0.1% sobre el monto a recuperar el cual debería ser indicado por el Estado requirente al momento de realizar la solicitud de asistencia. Sin embargo, el Parlamento

---

o administrativas vigentes en el Estado miembro requerido, conceder al deudor un plazo para el pago o autorizar un pago fraccionado y aplicar intereses a dicho respecto. No obstante, la norma comunitaria se distancia de sus antecedentes y de los instrumentos convencionales en materia de asistencia en la recaudación, ya que no se exige consultar previamente al Estado requirente la decisión de aplazamiento o fraccionamiento, sino que basta con que el Estado requerido comunique, a posteriori, al Estado requirente la decisión adoptada.”

<sup>1309</sup> DE TROYER, I.: *Tax Recovery Assistance...*, cit., p. 212. La autora explica que desde un punto de vista teórico, podría cuestionarse el hecho de que el Estado requirente esté vinculado por el periodo autorizado por el Estado requerido para que el deudor realice el pago. En la práctica, sin embargo, esta cuestión no es realmente relevante, porque la asistencia en la recaudación es solicitada normalmente cuando las autoridades requirentes no pueden recuperar el crédito por ellas mismas.

Europeo se opuso a la propuesta porque consideró que la asistencia en el cobro no debería estar basada en beneficios financieros para el Estado requerido<sup>1310</sup>.

En sentido similar, ha habido propuestas para incentivar la asistencia en el cobro de créditos fiscales entre los Estados, ninguna de ellas ha prosperado ni en la Unión Europea ni a nivel internacional en el artículo 27 del Modelo Convenio de la OCDE y de la Convención Multilateral en donde rige el principio de reciprocidad y en donde sólo es posible recuperar los gastos extraordinarios como los generados por la necesidad de presentar testigos, expertos, agentes de ejecución o algún gasto incurrido con relación a la asistencia en la recaudación solicitada<sup>1311</sup>.

En concreto, en la Directiva se establece que además del cobro del crédito fiscal y de los intereses correspondientes, el Estado requerido procurará cobrar los costes que se hubieran causado derivados del cobro, con arreglo a las leyes y reglamentos del Estado miembro requerido. Así antes de transferir los montos cobrados al Estado requirente, descontará los costes derivados del cobro que hubiera tenido que afrontar<sup>1312</sup>.

Por virtud del principio de reciprocidad la Directiva establece que los Estados miembros renuncian recíprocamente al todo reembolso de los gastos que resultasen de la

---

<sup>1310</sup> Doc. COM(1998)364, p. 6. Al respecto también *vid.* GRAU RUIZ, A.: *La cooperación internacional para la recaudación de tributos: el procedimiento de asistencia mutua*, La Ley, Madrid, 2000, pp. 1-ss. En sentido similar refiere a la propuesta hecha por la Comisión DE TROYER, I.: *Tax Recovery Assistance...*, cit., p. 212.

<sup>1311</sup> Sobre las propuestas para incentivar la asistencia en el cobro de créditos fiscales *vid.* BAL, A.: *Extraterritorial Enforcement of Tax Claims...*, cit., p. 8, quien propone el establecer un método de división de la renta recaudada, en donde el 25% sería atribuida al Estado requerido. En esta línea de compartir el monto recaudado con el Estado requerido se puede citar la Directiva del Ahorro y los Acuerdos Rubick en donde el Estado que recaudaba un monto en beneficio de otro retenía el 20% del monto recaudado. *Vid. Capítulo 6 Instrumentos internacionales con matices de asistencia en la recaudación.* Respecto a los gastos de ejecución que se cobran en los instrumentos internacionales que regulan la asistencia en el cobro de créditos fiscales. *Vid. Capítulo 4 La asistencia bilateral en el cobro de créditos fiscales a través de los Convenios para evitar la doble imposición. Así como el Capítulo 5 Asistencia multilateral en el cobro de créditos fiscales a través del convenio sobre asistencia administrativa en asuntos fiscales de la OCDE y del Consejo de Europa.*

<sup>1312</sup> Artículo 20 (1) de la Directiva 2010/24/UE.



asistencia mutua implementada con base en la propia Directiva. Sin embargo, sí es posible que los Estados requeridos puedan recuperar gastos de elevada cuantía o bien los erogados por la lucha contra la delincuencia organizada, en cuyo caso los Estados miembros se pondrán de acuerdo en la forma en la que tales gastos serán reembolsados<sup>1313</sup>.

Por otra parte, también es posible que el Estado requerido recupere los gastos de ejecución en los que incurrió para realizar el cobro de un crédito fiscal así como las pérdidas sufridas a consecuencia de que se consideren infundadas las actuaciones realizadas por la realidad del crédito, la validez del instrumento que permita su ejecución, y/o el instrumento que permita la adopción de las medidas cautelares<sup>1314</sup>.

Consideramos que el principio de reciprocidad es un principio adecuado para prestar asistencia mutua, porque eventualmente todos los Estados necesitaran de asistencia para el cobro de créditos fiscales. Asimismo, el hecho de que se permita que los Estados puedan recuperar los gastos extraordinarios en que incurran en el desarrollo del procedimiento para recuperar un crédito fiscal permite que al menos los Estados no tengan que erogar más gastos de los que generaría el cobro de un crédito recaudado en circunstancias normales en su propio Estado. Máxime, cuando es muy difícil cuantificar el monto de los gastos en que un Estado incurre en la recaudación de un crédito fiscal. Cada caso es diferente y se deben seguir causas diferentes de acuerdo a las características del crédito. El costo de recaudación entre un crédito y otro puede variar significativamente. Además de que el monto del crédito no necesariamente está relacionado con los gastos en los que se incurren para su recaudación<sup>1315</sup>.

---

<sup>1313</sup> Artículo 20 (2) de la Directiva 2010/24/UE.

<sup>1314</sup> Artículo 20 (3) de la Directiva 2010/24/UE.

<sup>1315</sup> En cuanto a la cuantificación de la carga económica y administrativa derivada de la asistencia en el cobro de créditos fiscales implementada a través de la Directiva 2010/24/UE. Vid. *COM(2017) 778 final Informe de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo sobre el funcionamiento de los mecanismos establecidos por la Directiva 2010/24/UE del Consejo de 16 de marzo de 2010 sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas*: p. 6. “Cabe señalar que la naturaleza de la Directiva, que proporciona la base jurídica y las herramientas técnicas que permiten a los Estados miembros prestarse asistencia mutua en materia de cobro de créditos pero no establece normas a nivel nacional en este sentido, hace que resulte complicado

El incentivo para los Estados de establecer mecanismos de asistencia en el cobro de créditos fiscales, debe ser la necesidad de cooperación internacional de las jurisdicciones para hacer cumplir su sistema impositivo aún más allá de sus fronteras. Como se ha explicado anteriormente, los deudores tributarios pueden deslocalizar sus activos de una jurisdicción a otra con el único propósito de evadir el pago de una deuda tributaria.

En este sentido, ante un mundo globalizado es necesario que los Estados cooperen entre sí, primero para desincentivar las posibles actitudes evasoras de impuestos, pues los deudores tributarios sabrán que ahí a donde lleven sus activos con el mero propósito de evadir el pago de una deuda, será posible que el Estado que la reclama pueda recuperarla a través de la asistencia en el cobro. Por otra, cuando efectivamente se actualice el supuesto en el que el deudor trate de evadir el pago de una deuda a tributaria, un Estado pueda de hecho activar los mecanismos de cooperación para su recaudación.

#### **5.7.11. Reglas de prescripción**

Al igual que su predecesora, la Directiva 2010/24/UE establece que los plazos de prescripción se regirán exclusivamente por las disposiciones legales vigentes en el Estado miembro requirente<sup>1316</sup>. Esta norma sigue el mismo principio establecido en los artículos 27 tanto del Modelo Convenio de la OCDE como del Modelo Convenio de la ONU. También la Convención Multilateral sigue esta regla general<sup>1317</sup>.

---

cuantificar la carga económica y administrativa derivada de dicha asistencia. Esta carga viene determinada en gran medida por los costes y el volumen de trabajo asociados a los procesos de cobro a nivel nacional. Asimismo, cada caso de cobro es distinto y depende de las circunstancias específicas del crédito. Por consiguiente, la evaluación solo reunió (algunos) datos sobre los costes y cargas dentro de los límites de aplicación de la Directiva y que reflejan las experiencias individuales de los funcionarios responsables del cobro. Esta información se analiza en detalle en el documento de trabajo de los servicios de la Comisión adjunto. No obstante, resulta imposible realizar una extrapolación que permita fundamentar una afirmación sobre los costes de aplicación de la normativa a nivel de la UE asociados a esta Directiva.”

<sup>1316</sup> *Vid.* Artículo 19 (1) de la Directiva 2010/24/UE.

<sup>1317</sup> *Vid supra* apartado: Prescripción. Capítulo 4. La asistencia bilateral en el cobro de créditos fiscales a través de los convenios para evitar la doble imposición. Así como el apartado: Prescripción. Capítulo 5.

Por otra parte, se reconocen efectos legales en el Estado requirente a las actuaciones que realice el Estado requerido para realizar el cobro de un crédito fiscal objeto de asistencia mutua, con relación a los plazos de prescripción de la deuda tributaria<sup>1318</sup>.

De esta manera, la Directiva de Recaudación establece que toda medida encaminada a cobrar un crédito fiscal por parte de la autoridad requerida o por cuenta de la misma con motivo de una solicitud de asistencia y que tenga por efecto suspender, interrumpir o prorrogar el plazo de prescripción de acuerdo con el sistema legal vigente en el Estado requerido, surtirá un efecto equivalente en el Estado miembro requirente<sup>1319</sup>.

Esta norma es congruente con los principios que rigen la asistencia en el cobro de créditos fiscales, pues como se explicó en capítulos anteriores, el Estado requerido solicita asistencia para cobrar una deuda tributaria más allá de sus fronteras, por ende, las gestiones para realizar su cobro continúan por cuenta de otro Estado pero a nombre del Estado

---

Asistencia multilateral en el cobro de créditos fiscales a través del convenio sobre asistencia administrativa en asuntos fiscales de la OCDE y del Consejo de Europa. Al respecto GARCÍA PRATS, A.: *Derecho Procesal Internacional...*, cit., p. 1684. “ La Directiva considera que las cuestiones referentes a los plazos de prescripción se regirán exclusivamente por las disposiciones legales vigentes en el Estado miembro requirente artículo —19—. la misma solución se ofrece en el convenio multilateral —artículo 14.1—. en consecuencia, es la legislación del Estado requirente la que determina la vigencia o extinción del crédito tributario cuya existencia se solicita. En sentido similar MORENO GONZÁLEZ, S.: *Reflexiones en torno a la asistencia...*, cit., p. 228. “Con carácter general, los instrumentos convencionales y comunitarios en materia de asistencia recaudatoria reconocen que las cuestiones referentes a los plazos de prescripción se regirán exclusivamente por las disposiciones legales vigentes en el Estado requirente.” En sentido similar se pronuncia la autora en su obra: *Asistencia mutua en materia...*, cit., p. 114. En sentido similar señala MONTERO DOMÍNGUEZ, A. D.: *La nueva Directiva Comunitaria...*, cit., p. 21. “La primera precisión legal ya clara una cuestión que antes podría suscitar dudas: en materia de plazos de prescripción, los que habrán de tenerse en cuenta son los que se regulan en el Estado requirente.”

<sup>1318</sup> *Vid.* Artículo 19 (2) de la Directiva 2010/24/UE. Al respecto señala MONTERO DOMÍNGUEZ, A. D.: *La nueva Directiva Comunitaria...*, cit., p. 21. “En cuanto a las causas de suspensión, interrupción o prórroga (términos que son utilizados por la directiva habida cuenta de la distinta regulación de la figura se contiene en las normas domésticas de los distintos Estados miembros), la nueva redacción separa en dos párrafos del apartado dos del artículo la regulación de las cuestiones distintas: - en uno, primero, se mantiene la regla según la cual toda actuación realizada por el Estado requerido que, conforme a su propia norma, suspenda, interrumpa o prorrogue el plazo de prescripción, surtirá idéntico efecto en el Estado requirente, siempre que la norma doméstica de éste regule un efecto equivalente.”

<sup>1319</sup> *Vid.* Artículo 19 (1) de la Directiva 2010/24/UE.

requerido, por ello es congruente que las actuaciones adoptadas en otro Estado que asiste en el cobro tengan por efecto suspender el plazo de prescripción<sup>1320</sup>.

Sin embargo, la Directiva 2010/24/UE establece una condición para que surtan los efectos de las actuaciones realizadas en el Estado requerido en el Estado requirente para efectos de la suspensión, interrupción o prórroga de los plazos de prescripción. La referida condición se concreta en que la legislación del Estado miembro requirente contemple en su normativa interna vigente los referidos efectos equivalentes<sup>1321</sup>.

Consideramos acertado que la Directiva 2010/24/UE exija que el reconocimiento de los actos realizados en el Estado miembro requerido para efectos de la suspensión, interrupción y prórroga de los plazos de prescripción de la deuda objeto de asistencia mutua

---

<sup>1320</sup> En sentido similar señala GRAU RUIZ, A.: *La cooperación internacional...*, cit., p. 251. “A primera vista podría parecer un contrasentido que los plazos de prescripción se rigen por el derecho del Estado requirente y su interrupción o suspensión por el Estado requerido. Sin embargo, es perfectamente coherente con el sistema perfilado de asistencia mutua en materia de recaudación, que sigue criterios subjetivos en la producción del acto y donde las cuestiones relativas a la obligación material se reducen siempre a la esfera competencial del Estado acreedor y las referidas a los concretos actos de ejecución a la del Estado que le asiste en el cobro de la deuda.” En el mismo sentido opina MORENO GONZÁLEZ, S.: *Asistencia mutua en materia...*, cit., p. 114.

<sup>1321</sup> *Vid.* Artículo 19 (2) de la Directiva 2010/24/UE. Sobre la necesidad del reconocimiento de efecto equivalente de las actuaciones en el Estado requerido en la legislación interna del Estado requirente se ha pronunciado en el mismo sentido: GARCÍA PRATS, A.: *Derecho Procesal Internacional...*, cit., p. 1685. “Cuestión distinta es el reconocimiento de los efectos suspensivos, interruptivos o de prórroga que sobre dicho plazo ejercen las actuaciones del Estado requerido en atención a la obligación de asistencia. La Directiva considera las actuaciones de la autoridad del Estado requerido surtirán los efectos sobre la prescripción del derecho original a cobrar la deuda por parte del Estado requirente conforme a la normativa del Estado requerido si el *Estado requirente prevé efectos equivalentes*; o en defecto en la primera, en virtud de la normativa del Estado requirente, y sin perjuicio de la aplicación de las medidas para proceder a la suspensión, interrupción o prórroga del plazo de prescripción que determinen las autoridades del Estado requirente.” Por su parte, MORENO GONZÁLEZ, S.: *Reflexiones en torno a la asistencia...*, cit., p. 228. “En el plano comunitario, el artículo 19 de la directiva 20 10/24/a introducido algunas novedades en materia de prescripción con la finalidad de simplificar su aplicación y favorecer las posibilidades de cobro. Así en relación con las causas de suspensión, interrupción o prórroga de los plazos de prescripción, el apartado dos del artículo 19 de la directiva aclara que se considerara que toda medidas encaminadas al cobro de los créditos por parte de la autoridad requerida, o por cuenta de la misma, a raíz de una solicitud de asistencia, y que tenga por efecto suspender, interrumpir o prorrogar el plazo de prescripción, De acuerdo con la normativa del Estado miembro requerido, surtirá el mismo efecto en el Estado requirente, siempre y cuando en este último se contemplen efectos equivalentes.” En sentido similar también *vid.* MONTERO DOMÍNGUEZ, A. D.: *La nueva Directiva Comunitaria...*, cit., p. 21.

esté regulado tanto en la Directiva como en la legislación interna del Estado requerido. Primero porque de esta manera el deudor tributario tendrá certeza de qué actos pueden suspender, interrumpir o prorrogar los plazos de prescripción. En segundo, lugar se especifican los casos en que de acuerdo con las normas del Estado requirente se actualizan los supuestos que afectan los plazos de prescripción<sup>1322</sup>.

Lo anterior, porque la norma que rige la forma de prestar la asistencia entre Estados Miembros reconoce los efectos de las actuaciones de un Estado en otro Estado. Pero además, el Estado miembro requerido en donde surtirán efectos las actuaciones descritas en la Directiva, reconoce en su legislación interna los efectos equivalentes que tiene las actuaciones de otro Estado miembro en su propio sistema jurídico para efectos de suspender, interrumpir y prorrogar los plazos de prescripción.

De esta manera se asegura la validez de las actuaciones realizadas en el procedimiento de asistencia mutua realizadas por el Estado requerido para efectos de suspender, interrumpir o suspender el plazo de prescripción para el cobro de los créditos fiscales. Sobre este punto la Directiva de Recaudación va más allá de la Convención Multilateral y de los artículos 27 de los Modelos Convenios tanto de la OCDE y de la ONU, en los que se hecha en falta una norma similar<sup>1323</sup>.

---

<sup>1322</sup> DE TROYER, I.: *Tax Recovery Assistance...*, cit., p. 211. Explica el motivo por el cual se requiere que la legislación interna del Estado requirente contemple la posibilidad de interrumpir, suspender o prolongar los plazos de prescripción. Así refiere que esta regla fue adicionada para tomar en consideración las situaciones en donde la suspensión, la interrupción y la prórroga del periodo que limita la ejecución de una deuda tributaria no es posible bajo las leyes del Estado requirente.

<sup>1323</sup> Vid supra apartado: Prescripción. Capítulo 4. La asistencia bilateral en el cobro de créditos fiscales a través de los convenios para evitar la doble imposición. Así como el apartado: Prescripción. Capítulo 5. Asistencia multilateral en el cobro de créditos fiscales a través del convenio sobre asistencia administrativa en asuntos fiscales de la OCDE y del Consejo de Europa. Sobre este punto señala GARCÍA PRATS, A.: *Derecho Procesal Internacional...*, cit., p. 1685. “El Convenio multilateral especifica que si los actos realizados por el Estado requerido para obtener el pago a partir de una solicitud de asistencia suspenden o interrumpen el periodo de prescripción o de cobro conforme a su legislación, también tendrán ese efecto en la legislación del Estado requirente, debiendo informar en dicho caso al Estado requirente sobre dichos actos —Y, cabe asumir, sus efectos—.” De lo anterior, se puede advertir que la Convención le da efectos a las actuaciones del Estado requerido en el Estado requirente sin que exija que se establezca en la legislación del Estado requirente el reconocimiento de los efectos equivalentes en dichas actuaciones. En

Mas aún, la Directiva contempla otra posibilidad de controversia y la aclara. Así, especifica que en caso de que la normativa vigente del Estado miembro requerido no permita la suspensión, la interrupción o la prórroga del plazo de prescripción, se considerará de cualquier manera, que toda medida encaminada al cobro de créditos por parte de la autoridad requerida o por cuenta de la misma a consecuencia de una solicitud de asistencia y que de haber sido realizada por la autoridad requirente o por cuenta de ésta en su propio Estado, hubiera tenido por efecto suspender, interrumpir o prorrogar el plazo de prescripción según las leyes vigentes en el Estado miembro requirente, se considerará para esos efectos, que fue aplicada en el Estado requirente<sup>1324</sup>.

De esta manera, aún cuando en el Estado requerido no sea posible interrumpir, suspender o prorrogar los plazos de prescripción, las actuaciones que éste realice con motivo de una solicitud de asistencia tendrá por efecto interrumpir, suspender o prorrogar los plazos de prescripción en el Estado requirente, cuestión que evita que la legislación del Estado requerido interfiera en las reglas de prescripción reguladas en el Estado requirente<sup>1325</sup>.

---

contraste, el artículo 27 del Modelo Convenio de la OCDE y el artículo 27 del Modelo Convenio de la ONU no precisan que las actuaciones que realice el Estado requerido tendrán los efectos de suspender, interrumpir o aplazar los plazos de prescripción cuestión que se deja a los Comentarios a dichos Modelos. En los mencionados comentarios se aconseja pactar una norma al respecto. Cuestión que, como se ha señalado anteriormente debe precisarse a nivel convencional y en la legislación interna de los Estados requerido y requirente. Vid supra apartado: Prescripción. Capítulo 4. La asistencia bilateral en el cobro de créditos fiscales a través de los convenios para evitar la doble imposición.

<sup>1324</sup> Vid. Artículo 19 (2) segundo párrafo de la Directiva 2010/24/UE.

<sup>1325</sup> En sentido similar refiere MORENO GONZÁLEZ, S.: *Reflexiones en torno a la asistencia...*, cit., p. 229. “Para resolver posibles problemas motivados por el hecho de que el Estado requerido no permita la suspensión, interrupción o prórroga del plazo de prescripción, el art. 19.2, segundo párrafo, de la Directiva dispone que toda medida encaminada al crédito por parte de la autoridad requerida a raíz de una solicitud de asistencia y que, en caso de haber sido aplicada por la autoridad requirente en su propio Estado miembro hubiera tenido por efecto suspender, interrumpir o prorrogar el plazo de prescripción de acuerdo con la normativa del Estado requirente, se considerará, a estos solos efectos, aplicada en este último”. Al respecto también señala MONTERO DOMÍNGUEZ, A. D.: *La nueva Directiva Comunitaria...*, cit., p. 21. “ En uno, segundo, regula, *ex novo*, la posibilidad de que el Estado requerido no se regule la suspensión, interrupción o prórroga del plazo de prescripción; pues bien, la solución es limpia: si la actuación desarrollada por el Estado requerido hubiese sido realizada por el requirente y hubiese tenido esos efectos suspensivos, interruptivos o de prórroga según su norma doméstica, dichos efectos se entenderán producidos.”

También la Directiva, con el afán de establecer reglas claras sobre la prescripción del crédito fiscal objeto de asistencia, esclarece que las actuaciones del Estado requerido con motivo de asistencia solicitada no impiden que el Estado miembro requirente continúe realizando gestiones de cobro que tengan por objeto interrumpir, suspender o prorrogar la prescripción del crédito sobre el cual se solicitó asistencia<sup>1326</sup>.

Con esta disposición en la Directiva se pone de manifiesto que el Estado requirente sigue conservando sus facultades para cobrar el crédito fiscal dentro de su territorio de acuerdo a sus normas vigentes , aún y cuando sobre el mismo crédito se hubiera solicitado asistencia para el cobro de créditos fiscales.

Finalmente, a fin de coordinar los esfuerzos realizados tanto por la autoridad requerida como por la autoridad requirente, se establece la obligación de informar mutuamente las actuaciones realizadas que suspendan, interrumpan o prorroguen el plazo de prescripción del crédito fiscal objeto de la asistencia solicitada<sup>1327</sup>.

En este punto de coordinación la Directiva también da un paso adelante en comparación con las normas internacionales que regulan la asistencia en el cobro de créditos fiscales, pues se establece no sólo la obligación del Estado requerido de informar al requirente sino que la obligación de informar sobre los actos que suspendan, interrumpan o prorroguen el plazo de prescripción del crédito asistido es mutua.

---

<sup>1326</sup> MORENO GONZÁLEZ, S.: *Reflexiones en torno a la asistencia...*, cit., p. 229. “Además, la Directiva advierte que las reglas anteriormente descritas no afectarán la posibilidad del Estado requirente de desarrollar actuaciones con esa finalidad suspensiva, Interruptiva o de prórroga del plazo de prescripción (art. 19.2 *in fine*).” También sobre esta cuestión señala MONTERO DOMÍNGUEZ, A. D.: *La nueva Directiva Comunitaria...*, cit., p. 21. “El texto incorpora, además como algo nuevo, la precisión de que las reglas descritas con anterioridad no afectarán a las posibilidades que el Estado requirente tiene de desarrollar, en paralelo a la actuación del requerido, actuaciones con esta finalidad suspensiva, interruptiva o de prórroga del plazo de prescripción.”

<sup>1327</sup> *Vid.* Artículo 19 (3) Directiva 2010/24/UE. Sobre este punto señala MONTERO DOMÍNGUEZ, A. D.: *La nueva Directiva Comunitaria...*, cit., p. 22. “El apartado 3 del artículo que comentamos también es nuevo. En él se establece una obligación de información mutua entre los Estados requirente y requerido en cuanto al desarrollo, por uno u otro, de las actuaciones a las que venimos haciendo referencia.” En sentido similar vid. COBOS GÓMEZ, J. M.: *Administrative Cooperation in the Recovery...*, cit., pp. 275-276.

Consideramos que es acertado que la Directiva establezca esta coordinación estrecha en relación con las actuaciones que suspenden, interrumpen o prorrogan los plazos de prescripción de los créditos asistidos. Porque el estar informado de estas actuaciones permite a ambas autoridades conocer si un crédito asistido está apunto de prescribir y realizar alguna actuación inmediata para evitar que se extinga la obligación tributaria con motivo de la prescripción. También permite que en caso de que se actualice la prescripción sobre un crédito asistido cualquiera de dichos Estados deje de realizar actuaciones para su cobro en beneficio del deudores tributarios<sup>1328</sup>.

No obstante que la Directiva establece reglas claras respecto a la forma en que serán aplicados los plazos de prescripción en la asistencia en el cobro de créditos fiscales, es importante hacer hincapié en que desde nuestro punto de vista quedan puntos a mejorar sobre todo en materia de derechos de los contribuyentes<sup>1329</sup>.

En primer lugar, debe enfatizarse que debido a que en cada Estado miembro los plazos de prescripción y las causas por las que se suspenden, interrumpen o aplazan las deudas tributarias son disímiles, es necesario que en el instrumento uniforme que permite la adopción de medidas de ejecución o bien en la solicitud para adoptar medidas cautelares, el Estado requirente informe detalladamente sobre las reglas de prescripción que rigen al crédito objeto de la asistencia.

---

<sup>1328</sup> DE TROYER, I.: *Tax Recovery Assistance...*, cit., p. 212. También advierte que es obvio que la información sobre la suspensión, interrupción y prolongación del periodo límite para ejecutar la deuda tributaria es necesaria para determinar cuando el periodo de limitación llega a su final.

<sup>1329</sup> MORENO GONZÁLEZ, S.: *Asistencia mutua en materia...*, cit., p. 115. “Finalmente, también como novedad se establece la obligación de información mutua entre los Estados requirente y requerido en cuanto al desarrollo, por uno y por otro, de las actuaciones que interrumpen, suspendan o prorroguen el plazo de prescripción. Una comunicación fluida entre Estados requirente y requerido tendrá una enorme importancia a la hora de efectuar el juicio de comparación sobre la presencia o ausencia de la equivalencia defectos en materia de prescripción. En sentido similar *vid.* DE MIGUEL CANUTO, E.: “Eficacia transnacional de la normativa interna y sus proyecciones metodológicas”, *Crónica tributaria*, 5, 2011, p. 45.



El informe sobre los plazos de prescripción hará posible que el Estado requerido conozca las reglas de prescripción. Esta información, permitirá al Estado requerido verificar que el crédito fiscal sobre el cual se solicita ayuda para su recaudación no ha prescrito. En este punto cobra especial relevancia la sugerencia que hemos hecho en apartados anteriores, en la que se propuso que se adjunte al UIPE el documento original que dio origen a la deuda tributaria, pues de esta manera la autoridad requerida podría corroborar que no ha operado la prescripción sobre el crédito objeto de la asistencia.

Asimismo, con la información recibida por la autoridad requerida, será posible que se informe al deudor tributario sobre las reglas de prescripción que rigen a la deuda cuyo pago se le requiere. Cuestión que consideramos relevante porque con ello se haría del conocimiento del deudor de los términos que rigen a los plazos de prescripción en el Estado requirente. Así el deudor puede conocer sus derechos para ejercitar una adecuada defensa contra los actos de ejecución implementadas por el Estado requerido<sup>1330</sup>.

La necesidad de informar sobre el régimen jurídico de la prescripción aplicable a las deudas tributarias objeto de asistencia mutua, ya ha sido reconocido por otros instrumentos internacionales, como lo es la Convención Multilateral que exige que en la solicitud de asistencia se señale los términos para la aplicación de la prescripción<sup>1331</sup>.

---

<sup>1330</sup> En sentido similar GARCÍA PRATS, A.: *Derecho Procesal Internacional...*, cit., p. 1684. “La regulación de la Directiva y de la Convención puede ser sometida a críticas por varios motivos. Aunque la solución ofrecida por la Directiva deriva de la competencia del Estado requirente para conformar los presupuestos normativos de sus deudas tributarias y el régimen aplicable a los mismos —por tanto el régimen correspondiente a su vigencia y extinción—, la traslación a un esquema de asistencia coloca al obligado tributario ante una situación de difícil comprensión sobre todo en el caso de que el régimen de la prescripción en el Estado requerido sea más restrictivo, tanto por lo que respecta a la fijación del plazo o periodo como régimen suspensivo o interruptivo de la misma. Así, puede darse el caso de que un obligado tributario pueda alegar la prescripción de la deuda frente actuaciones ejecutivas de la administración requerida pero la misma esté habilitada —por la normativa del Estado de origen— para llevar a cabo las mismas actuaciones ejecutivas para el cobro de deudas extranjeras. Las discrepancias del régimen jurídico de la prescripción en diferentes ordenamientos jurídicos aconsejaría, dada la respuesta de la directiva, que el documento ejecutivo informara al Estado requerido y también, sobretodo, a los obligados tributarios, del régimen jurídico de la prescripción en el Estado requirente, a efectos de proteger su derecho de defensa frente a las actuaciones ejecutivas del Estado requerido.”

<sup>1331</sup> En el mismo sentido se pronuncia GARCÍA PRATS, A.: *Ibid.* “El convenio multilateral exige que la

En España la norma que reconoce los efectos que interrumpen, suspenden o prorrogan los plazos de prescripción está transpuesta en el artículo 68.5 de la LGT. Conforme a dicha norma interna, las actuaciones de la administración tributaria que tienen por efecto interrumpir los plazos de prescripción y los de naturaleza análoga “...producirán los efectos interruptivos de la prescripción cuando se realicen en otro Estado en el marco de la asistencia mutua, aún cuando dichos actos no produzcan efectos interruptivos semejantes en el Estado en el que materialmente se realicen<sup>1332</sup>.”

Cabe mencionar que la norma española supera lo dispuesto en la Directiva, pues no sólo se reconoce los efectos de los actos que interrumpen el plazo de prescripción en otro Estado miembro con motivo del procedimiento de asistencia mutua, sino que además se reconocen efectos en otro Estado miembro respecto de actos que reconocen, regularizan, comprueban, inspeccionan y liquidan los créditos fiscales. Cuestión que en términos prácticos no afecta el procedimiento de asistencia mutua en el cobro de créditos fiscales regulado en la Directiva 2010/24/UE, debido a que en esta fase del procedimiento sólo se realizan actos tendentes al cobro de créditos fiscales<sup>1333</sup>.

En concordancia con la Directiva, el artículo 68.5 de la LGT reconoce la eficacia de los actos realizados por otro Estado en el procedimiento de asistencia en el cobro de créditos fiscales para efectos de interrumpir la prescripción de una deuda generada en territorio

---

solicitud de asistencia especifique las condiciones para la aplicación de dicho plazo.”

<sup>1332</sup> Vid. Artículo 68 de la LGT.

<sup>1333</sup> Sobre el efecto interruptivo de la prescripción resalta MORENO GONZÁLEZ, S.: *Asistencia mutua en materia...*, cit., p. 115. “Es llamativo que el artículo 19.2 de la Directiva otorgue efecto interruptivo de la prescripción a las actuaciones de la autoridad requerida, pero no prevea el mismo efecto para las actuaciones de los obligados tributarios en el otro Estado, de forma análoga los supuestos recogidos en el artículo 68 de la LGT, del mismo modo que nada establece sobre las cuestiones relativas a la caducidad, aspecto que, en opinión de algunas voces de la doctrina, debería determinarse conforme a la normativa interna del Estado requerido, puesto que guardan relación con el procedimiento”. En sentido similar *vid.* GARCÍA PRATS, A.: “Asistencia Mutua Internacional en Materia de Recaudación Tributaria”, en *Manual de Fiscalidad Internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, 2007, pp. 1318-1319.

español, aún y cuando el en Estado en el que se realizaron dichas actuaciones no tengan el efecto de interrumpir los plazos de prescripción<sup>1334</sup>.

Por otra parte, es de reconocerse que la transposición de la Directiva de Recaudación respecto a los actos que suspenden los plazos de prescripción en España hubiere sido efectuada en una norma con rango de Ley. Lo anterior, porque el propio artículo 8.f) de la LGT establece que las causas de interrupción de los plazos de prescripción deben regularse en una ley, de esta manera se cumple con los principios establecidos en la normativa del Estado que transpone la Directiva<sup>1335</sup>.

El legislador español retomó las sugerencias que se habían hecho con relación a la transposición de la anterior Directiva de asistencia en la recaudación, pues recordemos que anteriormente, la norma que reconocía los efectos equivalentes de las actuaciones realizadas en el procedimiento de asistencia mutua por otro Estado, estaban establecidas en el artículo

---

<sup>1334</sup> En este sentido señala DE MIGUEL CANUTO, E.: “Asistencia en la recaudación: la normativa interna”, *Crónica Tributaria*, 3, 2012, p. 41, fecha de consulta 21 julio 2015, en <http://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=4297882>. “El supuesto consiste en la consideración de las actuaciones de naturaleza análoga a las actuaciones con eficacia interruptiva realizadas en otro Estado en el marco de la asistencia. La consecuencia es la producción de efectos interruptivos de la prescripción, aun cuando no produzcan efectos semejantes en el Estado de la actuación. No se exige pues la simetría de normativas del Estado solicitante y el Estado requerido.”

<sup>1335</sup> Vid. Artículo 8.f) de la LGT. “Art. 8. *Reserva de ley tributaria*. —Se regularán en todo caso por ley: (...)f) El establecimiento y modificación de los plazos de prescripción y caducidad, así como de las causas de interrupción del cómputo de los plazos de prescripción.” Respecto a la valoración positiva de la transposición de la Directiva —en lo que respecta a las actuaciones que tienen por efecto interrumpir los plazos de prescripción— en una norma de rango de ley refiere MORENO GONZÁLEZ, S.: *Reflexiones en torno a la asistencia...*, cit., p. 230. “Por otra parte, desde la perspectiva del principio de jerarquía normativa, la introducción de este precepto en la LGT merece una valoración positiva, dado que anteriormente la cuestión se regulaba en el artículo 5.1 del real decreto 704/2002 en clara contravención del artículo 8.f) de la LGT.” Respecto a la transposición de la Directiva en el ordenamiento español también señala DE MIGUEL CANUTO, E.: *Asistencia en la recaudación...*, cit., p. 41. “Prescripción: en la acción de cobro, la duración del plazo de prescripción y el *dies a quo* no sufren alteraciones por razón de asistencia. Las actuaciones extraterritoriales son abordadas por la nueva normativa (artículo 68.5) a los efectos de la interrupción de la prescripción. El supuesto consiste en la consideración de las actuaciones de naturaleza análoga a las actuaciones con eficacia interruptiva realizadas en otro Estado en el marco de la asistencia. La consecuencia es la producción de efectos interruptivos de la prescripción, aun cuando no produzcan efectos semejantes en el Estado de la actuación. No se exige pues la simetría de normativas del Estado solicitante y el Estado requerido.”

5.2 del RD 704/2002, cuestión que no era acorde a lo exigido por el artículo 8.f) de la LGT por no establecerse los plazos que interrumpen la prescripción en una norma con rango de ley<sup>1336</sup>.

#### 5.7.12. Medios de defensa

La Directiva 2010/24/UE establece la distribución de competencias de los Estados miembros que conocerán de las controversias que se originen con motivo de la implementación de la asistencia en el cobro de créditos fiscales. Consideramos que esta disposición contribuye a la eficacia y eficiencia en la implementación de la asistencia mutua regulada en la Directiva porque fija reglas claras sobre qué actos puede revisar cada Estado miembro.

La definición clara de las competencias para conocer de los litigios que se originen con motivo de la aplicación de la Directiva de Recaudación, en primer lugar fortalece el

---

<sup>1336</sup> Respecto de la regulación del reconocimiento de efectos legales de las diligencias que tienen por objeto interrumpir los plazos de prescripción realizadas en otro Estado con motivo de un procedimiento de asistencia mutua que se regulaba en España a través del artículo 5.2 RD 704/2002, había señalado GARCÍA PRATS, A.: *Asistencia Mutua Internacional en Materia de Recaudación Tributaria...*, cit., pp. 1318-1319. “La incorporación de dicho precepto resulta necesaria para modular los efectos de la aplicación de la normativa del Estado requirente referida a la prescripción. Sin embargo, debe comentarse la incidencia de las exigencias incorporadas por la LGT en relación con la regulación de la prescripción en la aplicación de los efectos de la Directiva. El artículo 8.f) de la LGT establece que «el establecimiento y modificación de los plazos de prescripción y caducidad, así como de las causas de interrupción del cómputo de los plazos de prescripción» se regulan en *todo caso por ley*.” Sin embargo, la transposición de la normativa comunitaria al ordenamiento español de los efectos interruptivos de la prescripción —sobre todo de aquellos que se prevén para las actuaciones de otros estados miembros en asistencia para el cobro de deudas tributarias españolas se produce mediante una norma reglamentaria, En clara contravención del principio de preferencia de ley que se infiere de la LGT. De acuerdo con las existencias que se desprenden del principio de preferencia de ley, los efectos previstos en el artículo 5.2 del RD 704/2002 debieran haberse previsto, por ejemplo, en el artículo 68 de la LGT. A pesar de la supremacía de la Directiva por su pertenencia al ordenamiento comunitario, y de la libertad de transposición de los preceptos sus preceptos no resultan de aplicación directa —a no ser que dispongan de efecto directo y pueda ser alegado—, Por lo que se requiere que se produzca dicha transposición y que la misma respete las exigencias del ordenamiento en el que se trasponen en particular la relativas a las reglas de normación o el respecto a las exigencias del principio de jerarquía normativa.

derecho de defensa de los deudores tributarios porque se fijan reglas claras respecto qué autoridad será competente para resolver los medios de defensa que implemente con motivo de la asistencia en la recaudación. En segundo lugar, contribuye a agilizar los procesos legales que se instrumenten en el procedimiento de asistencia, porque los órganos de justicia de los Estados miembros conocen con precisión su competencia para resolver las disputas que se susciten con motivo de la aplicación de la Directiva<sup>1337</sup>.

#### 5.7.12.1 Competencia del Estado miembro requirente

La Directiva establece que toda controversia relacionada con el instrumento inicial de ejecución en el Estado miembro requirente o el UIPE, así como con la validez de una notificación realizada por una autoridad competente del Estado miembro requirente recaerá en el ámbito de revisión de las instancias competentes del Estado miembro requirente<sup>1338</sup>.

Asimismo, la Directiva siguiendo la línea de fortalecer el derecho de defensa del contribuyente, establece que si durante el procedimiento de cobro un interesado impugna el crédito, instrumento inicial de ejecución en el Estado miembro requirente o el UIPE, la

---

<sup>1337</sup> En sentido similar se ha pronunciado MORENO GONZÁLEZ, S.: *Reflexiones en torno a la asistencia...*, cit., p. 221. “Desde la perspectiva del derecho fundamental a la legítima defensa reviste especial importancia que el obligado tributario conozca puntualmente cuál es la sede competente para conocer de las reclamaciones y recursos planteados contra los actos y actuaciones administrativos adoptados en el marco del procedimiento de asistencia en la recaudación. La introducción de disposiciones que regulan este particular en los instrumentos normativos de asistencia mutua recaudatoria contribuya a clarificar la autoridad competente para conocer y resolver posibles disputas en el marco de un pronunciamiento transnacional de recaudación, cuestión que ha suscitado cierta controversia ante los tribunales españoles.” En este sentido la autora cita los siguientes precedentes: “STSJ de Galicia de 8 de febrero de 2010 (JUR 2010/179636), STSJ de Cataluña de 8 de noviembre de 2007 (JUR 2008/31287) y RRTEAC de 1 de febrero de 2006 (JUR 2006/157337), de 23 de junio de 2000 (JT 2000/1424) y 11 de junio de 1999 (NFJ008609)”.

<sup>1338</sup> Artículo 14 (1) de la Directiva 2010/24/UE. Sobre la competencia del Estado requirente GARCÍA PRATS, F. A.: *La asistencia internacional para la recaudación de deudas tributarias...*, cit., p. 1690. “Corresponde dilucidar al Estado requirente los litigios relativos al crédito, al instrumento inicial de ejecución, al instrumento uniforme que permite la ejecución en el Estado requerido, o los correspondientes a la validez de la notificación por parte del Estado requirente.” Al respecto MONTERO DOMÍNGUEZ, A. D.: *La nueva Directiva Comunitaria...*, cit., p. 16. “Si el objeto de la impugnación estuviese referido a una actuación del Estado requirente será este el competente para resolver: impugnación contra el crédito, contra el instrumento uniforme, contra las notificaciones realizadas por el requirente.” En sentido similar se ha pronunciado MORENO GONZÁLEZ, S.: *Reflexiones en torno a la asistencia...*, cit., p. 221.

autoridad requerida informará a ese interesado de la necesidad de entablar dicha acción ante la instancia competente del Estado miembro requirente, de acuerdo con la legislación vigente en el mismo<sup>1339</sup>.

*Competencia del Estado miembro requerido.* La Directiva establece que las medidas adoptadas por el Estado miembro requerido respecto a la validez de una notificación efectuada por una autoridad competente de ese Estado miembro se someterán al arbitraje de la instancia competente de ese Estado miembro, con arreglo a sus disposiciones legales y reglamentarias<sup>1340</sup>.

#### **5.7.12.2 Obligación de informar cualquier impugnación y la suspensión del procedimiento de cobro.**

La Directiva de Recaudación establece que cuando se entable un litigio ante una autoridad competente del Estado miembro requirente, dicho Estado tendrá la obligación de informar al Estado requerido de la impugnación realizada detallando si dicha impugnación fue realizada respecto de todo o parte del crédito y especificando en su caso que parte del crédito no fue impugnada<sup>1341</sup>.

---

<sup>1339</sup> Vid. Artículo 14(1) de la Directiva 2010/24/UE. En el mismo sentido vid. DE TROYER, I.: *Tax Recovery Assistance...*, cit., p. 215. También vid. MORENO GONZÁLEZ, S.: *Asistencia mutua en materia...*, cit., p. 108.; quien refiere “La principal evolución producida a este respecto consiste en que si durante el procedimiento de cobro un interesado impugna ante el Estado requerido el crédito, el instrumento inicial de ejecución o el instrumento uniforme de ejecución, dicho Estado deberá informar al interesado sobre la necesidad de que la impugnación se presente, en su caso, ante el Estado requirente y con arreglo a la legislación del mismo.” MONTERO DOMÍNGUEZ, A. D.: *La nueva Directiva Comunitaria...*, cit., pp. 16-17. “Aporta el nuevo texto una obligación que vincula al Estado requerido: suministrar información al interesado sobre la necesidad de que la impugnación sea presentada, cuando sea el caso, ante el Estado requirente y con arreglo a la legislación de este último.”

<sup>1340</sup> Vid. Artículo 14 (2) de la Directiva 2010/24/UE. En sentido similar señala MORENO GONZÁLEZ, S.: *Reflexiones en torno a la asistencia...*, cit., pp. 221-222. También véase MONTERO DOMÍNGUEZ, A. D.: *La nueva Directiva Comunitaria...*, cit., p. 16.

<sup>1341</sup> Vid. Artículo 14 (3) de la Directiva 2010/24/UE. Sobre la comunicación entre autoridades competentes

Consideramos que esta norma también contribuye al fortalecimiento de la defensa del contribuyente sobre todo porque salvo que el Estado requirente solicite lo contrario, la autoridad requerida suspenderá de inmediato el procedimiento de ejecución respecto de la parte del crédito que hubiera sido objeto de la impugnación<sup>1342</sup>.

También es de resaltarse que la suspensión del procedimiento de ejecución de la deuda impugnada se realizará tan pronto como el Estado requerido reciba la información correspondiente, ya sea del Estado miembro requirente o bien del propio interesado. Situación que también consideramos positiva porque se le permite al particular intervenir a fin de se pueda suspender el procedimiento de ejecución lo antes posible, lo cual también constituye una norma que favorece el derecho de defensa del contribuyente<sup>1343</sup>. PORQUÉ?

Recordemos que al analizar la Convención Multilateral, apuntamos que este instrumento internacional nada establecía respecto a la suspensión del procedimiento de ejecución cuando una deuda tributaria fuera impugnada. Por lo cual, propusimos que en líneas similares en las que la Directiva, se estableciera en la Convención la obligación de suspender el procedimiento de ejecución respecto de una deuda tributaria extranjera impugnada, tan pronto como el otro Estado miembro informara de la interposición del medio de defensa o bien en cuanto el propio deudor tributaria aportara esa información<sup>1344</sup>.

---

de los Estados miembros requerido y requirente *vid.* GARCÍA PRATS, A.: *Derecho Procesal Internacional...*, cit., p. 1690. “Este reparto de competencia jurisdiccional entre ambos Estados sobre la competencia administrativa declarativa y sobre la competencia administrativa ejecutiva exige una comunicación directa e inmediata entre las autoridades administrativas de ambos Estados intervinientes del desarrollo del procedimiento y de cualquier acto o actuación con repercusión en el expediente de asistencia.”

<sup>1342</sup> *Vid.* Artículo 14 (3) de la Directiva 2010/24/UE. El Estado requerido también tiene competencia para intervenir en los procedimientos prejudiciales como el concursus a los que esté sometido el deudor tributario sobre el cual se solicita la asistencia internacional en la recaudación tributaria. Así lo ha determinado el TJUE TJUE (Sala Primera) de 14 de marzo de 2019 (petición de decisión prejudicial planteada por el Helsingin käräjäoikeus — Finlandia) — *Metirato Oy, en liquidación / Suomen valtio/Verohallinto, Eesti Vabariik/Maksu- ja Tolliamet, C-695/17*.

<sup>1343</sup> *Vid.* Artículo 14 (4) de la Directiva 2010/24/UE.

<sup>1344</sup> *Vid.* Apartado last resort mechanism. Capítulo 5. Asistencia multilateral en el cobro de créditos fiscales a través del convenio sobre asistencia administrativa en asuntos fiscales de la OCDE y del Consejo

Por otra parte, consideramos que cuando un particular realice alguna impugnación en un Estado miembro que no tiene competencia para su resolución, debe ser aquí en donde los actos que realicen los particulares en alguno de los Estados miembros cooperantes debieran ser equivalentes, es decir, al igual que en el caso de la prescripción los actos realizados por el Estados requerido tienen el efecto de suspender, interrumpir o aplazar dicho plazo límite en el Estado requirente, también debiera aplicarse esta regla de equivalencia para los deudores tributarios que ejercitan su derecho de defensa ante un Estado miembro requerido sin competencia para resolver su impugnación.

Es decir, consideramos que la impugnación realizada ante un Estado miembro sin competencia para conocer de ese medio de defensa, debiera tener efecto equivalente en el otro Estado miembro, a fin de que esa actuación, suspenda los plazos que tiene el particular para impugnar el instrumento inicial de ejecución, el UIPE o la validez de una notificación en el Estado miembro requirente, o bien, los litigios sobre los actos de ejecución o alguna notificación realizada por el Estado miembro requerido<sup>1345</sup>.

Más aún, consideramos que para fortalecer la protección del derecho de defensa del particular que impugne actos que son competencia del Estado requirente en el Estado requerido y viceversa, debiera establecerse la posibilidad de que el Estado miembro que reciba una impugnación que no fuere de su competencia, además de informar tal hecho al particular, debiera enviar esa impugnación a la oficina central de enlace del otro Estado

---

de Europa. P.210.

<sup>1345</sup> Respecto a la necesidad de establecer actos equivalentes en el otro Estado miembro cooperante, aunque esta sugerencia se ha observado dentro de las reglas de prescripción, consideramos que esta propuesta puede ser aplicada a los casos de suspensión o interrupción de los plazos para impugnar actos derivados del procedimiento de asistencia en el cobro de créditos fiscales en el Estado miembro competente. *Vid.* GARCÍA PRATS, A.: *Asistencia Mutua Internacional en Materia de Recaudación Tributaria...*, cit., p. 1319. “Debe hacerse notar, finalmente, que producen dicho efecto interruptivo las actuaciones de la autoridad requerida, pero no se prevé el mismo efecto a las actuaciones de los obligados tributarios en el otro Estado, de forma paralela a los supuestos recogidos en el artículo 68 de la LGT.” Por su parte también MORENO GONZÁLEZ, S.: *Reflexiones en torno a la asistencia...*, cit., p. 229. “Es llamativo que el artículo 19.2 de la Directiva otorgue efecto interruptivo de la prescripción a las actuaciones de la autoridad requerida, pero no prevea el mismo efecto para las actuaciones de los obligados tributarios en el otro Estado, de forma análoga a los supuestos recogidos en el artículo 68 de la LGT...”



miembro a fin de que la remita a la autoridad competente encargada de su resolución, teniendo como fecha de presentación la fecha en que fue recibida en el Estado miembro que la remite<sup>1346</sup>.

Refuerza nuestra propuesta el hecho de que la impugnación de diversos actos derivados del procedimiento de asistencia en el cobro de créditos fiscales, pueden no encuadrar exactamente en los actos que son descritos en la Directiva para distribuir las competencias del Estado miembro requerido y el requirente.

En efecto, la competencia de los Estados miembros no siempre está delimitada claramente, tal es el caso por ejemplo, cuando un particular cuestiona que el crédito que se le está requiriendo con motivo del procedimiento de asistencia regulado por la Directiva no se encuentra dentro del ámbito de aplicación de la Directiva.

En este sentido, si un deudor argumenta que la deuda tributaria que se le requiere con fundamento en la Directiva 2010/24/UE es de naturaleza civil y no fiscal, ¿quién tendría competencia para resolver esa impugnación? Si consideramos que esa impugnación tiene que ver con la naturaleza del crédito podríamos decir que el Estado miembro competente sería el Estado requirente, sin embargo, si ponemos énfasis en la aplicación de la Directiva, en cuanto se cuestiona la facultad del Estado miembro requerido para ejercitar actos de cobro sobre el deudor, podríamos decir que el competente es el Estado miembro requerido<sup>1347</sup>.

---

<sup>1346</sup> Una propuesta similar realiza GARCÍA PRATS, A.: *Derecho Procesal Internacional...*, cit., p. 1689, pues sugiere que en relación con las vías de oposición al desarrollo procedimental de la asistencia a la recaudación por parte del obligado tributario, la Directiva establece un reparto de la competencia jurisdiccional entre el Estado requirente y el Estado requerido. Frente al reconocimiento automático de las actuaciones administrativas de otro Estado, se obliga al obligado tributario a articular sus mecanismos de defensa frente a las autoridades del Estado competente, sin que el documento ejecutivo uniformado deba indicar qué actos y actuaciones son reclamables ante qué Estado, y sin que la Directiva haya aprovechado la oportunidad para establecer una suerte de ventanilla única que permitiera a los obligados tributarios presentar sus reclamaciones ante una única administración, comunicándose posteriormente las administraciones afectadas a través de las oficinas de enlace. Esta alternativa resultaría más respetuosa con el derecho de defensa del obligado tributario, y menos lesiva a sus intereses, que la simple inadmisión del recurso de reclamación presentado por el obligado tributario.

<sup>1347</sup> En este sentido *vid.* DE TROYER, I.: *Tax Recovery Assistance...*, cit., p. 215. Desde el punto de vista de

Bajo esa perspectiva, para proteger el derecho de defensa del deudor tributario insistimos en que es indispensable que las impugnaciones realizadas en un Estado miembro cooperante, surtan efectos equivalentes en el otro Estado miembro a fin de que se interrumpan los plazos de impugnación o bien se tenga por interpuesto el medio de defensa en la fecha de su presentación en cualquiera de los Estados miembros, ya sea el requerido o el requirente.

La importancia de que un Estado miembro que considere que no tiene competencia para resolver la impugnación que se le ha planteado, lo remita de inmediato a la autoridad competente del otro Estado miembro para que resuelva la controversia planteada, contribuye a reforzar los derechos de los deudores tributarios a fin de que no queden en Estado de indefensión ante una situación que no permita definir claramente la competencia del Estado requirente o del Estado requerido<sup>1348</sup>.

### **5.7.12.3 Excepción a la regla de competencia del Estado requerido de conocer sobre la validez de la notificación realizada por éste**

Como hemos explicado anteriormente, de acuerdo con el artículo 14 (1) de la Directiva, las impugnaciones sobre la validez de una notificación efectuada en el Estado miembro requirente, será competencia de los organismos encargados de resolver estas controversias en el propio Estado miembro requirente<sup>1349</sup>.

---

la autora la competencia para resolver una impugnación que cuestiona si la deuda requerida en el procedimiento de asistencia internacional entra dentro del ámbito de aplicación de la Directiva es el Estado requirente, cuando se argumenta que la deuda es de naturaleza contractual y no de naturaleza fiscal, Cuestión que es lógica porque las instituciones competentes del Estado miembro requirente están familiarizadas con la naturaleza de la deuda.

<sup>1348</sup> DE TROYER, I.: *Ibid.* La autora cita la sentencia de 21 de julio de 2009 dictada en Alemania, en la que el “Bundesfinanzhof” determinó que la impugnación de requerimiento de pago tenía que ser dirigida en contra de la autoridad local responsable de la deuda y no en contra de la oficina central de enlace que comunica la solicitud de asistencia a otro Estado miembro. Bundesfinanzhof 21 de julio de 2009 (VII R 52/08) BStBl. 2010 II, p.51.

<sup>1349</sup> Artículo 14 (1) de la Directiva 2010/24/UE.

Esta regla encuentra su lógica en el hecho de que los organismos encargados de resolver controversias en el Estado miembro requirente, tienen pleno conocimiento de la legislación que es aplicable a las notificaciones realizadas en el Estado requirente y por lo tanto son las más indicadas para determinar si esas disposiciones legales fueron respetadas a la hora de realizar una notificación<sup>1350</sup>.

Sin embargo, en la sentencia de *Milan Kyrian* resuelto al amparo de la anterior Directiva de Recaudación 76/308/CEE por el TJUE, se estableció la necesidad de establecer una excepción a la regla de competencia del Estado requerido para conocer sobre la validez de las notificaciones realizadas por ese Estado. Excepción que ha sido reiterada al amparo de la Directiva 2010/24/UE en la sentencia *Donnellan*<sup>1351</sup>.

De esta manera, el TJUE determinó que en principio la instancia del Estado miembro en el que la autoridad requirente tiene su sede es la única competente para valorar el fundamento de los medios de defensa interpuestos en contra del crédito y el título ejecutivo. Sin embargo, ello no obsta para que de forma excepcional, la instancia del Estado miembro en el que la autoridad requerida tiene su sede esté facultada para verificar si la ejecución de dicho título puede vulnerar, en específico el orden público del Estado requerido, de tal manera que sea necesario denegar la asistencia solicitada total o parcialmente o bien someterla a observancia de ciertas condiciones<sup>1352</sup>.

El Tribunal de Luxemburgo determinó que, de conformidad con el artículo 13, apartado 1, de la Directiva 2010/24/UE, el crédito asistido recibe igual trato que un crédito del Estado miembro. Sin embargo, es difícil concebir que un título que permite la ejecución

---

<sup>1350</sup> En el mismo sentido opina DE TROYER, I.: *Tax Recovery Assistance...*, cit., p. 216.

<sup>1351</sup> *Vid.* Sentencia del TJUE de 14 de enero de 2010, *Milan Kyrian vs Celní úřad Tábor*, C-233/08, ECLI:EU:C:2010:11, apartados 43-50. También *vid.* Sentencia de 26 de abril de 2018, *Eamonn Donnellan /The Revenue Commissioners*, C-34/17, ECLI:EU:C:2018:282, apartados 42-47.

<sup>1352</sup> *Vid.* Sentencia de 26 de abril de 2018, *Eamonn Donnellan /The Revenue Commissioners*, C-34/17, ECLI:EU:C:2018:282, apartado 47. *Vid.* Sentencia del TJUE de 14 de enero de 2010, *Milan Kyrian vs Celní úřad Tábor*, C-233/08, ECLI:EU:C:2010:11, apartado 42.

de cobro de un crédito sea ejecutado por ese Estado miembro si dicha ejecución puede vulnerar el *orden público* de dicho Estado<sup>1353</sup>.

En ejercicio de la facultad del TJUE de controlar los límites sobre los cuales los Estados miembros pueden recurrir a conceptos nacionales como el *orden público* para denegar una solicitud de asistencia y en interpretación estricta del principio de confianza mutua, determinó que era procedente denegar la solicitud de asistencia mutua<sup>1354</sup>.

Tanto en el caso *Kyrian* como en el de *Eamonn Dennellan* se denegó la asistencia en el cobro de créditos fiscales porque se transgredía el *orden público*. A continuación se explica brevemente los supuestos que confluyeron para que el Tribunal de Luxemburgo llegara a esa conclusión.

Así, en la sentencia *Kyrian* el TJUE determinó que en el marco de la asistencia mutua de la Directiva 76/308, para que el destinatario de un título ejecutivo que permite el cobro, pudiera ejercer sus derechos, el particular debía recibir la notificación del ese título de ejecución en una lengua oficial del Estado miembro en el que tiene su sede la autoridad requerida, cuando se vulnere el *orden público* del Estado requerido<sup>1355</sup>.

Por otra parte, en el caso de *Eamonn Donnellan* el Tribunal de Luxemburgo determinó que se justificaba una denegación de la ejecución de la petición de cobro por razones vinculadas a la tutela judicial efectiva y por el hecho de que el Estado requerido, la ejecución de un crédito fiscal (sanción pecuniaria) que no se hubiera notificado al interesado era contraria al *orden público*<sup>1356</sup>.

---

<sup>1353</sup> Vid. Sentencia de 26 de abril de 2018, *Eamonn Donnellan /The Revenue Commissioners*, C-34/17, ECLI:EU:C:2018:282, apartado 48.

<sup>1354</sup> Vid. Sentencia de 26 de abril de 2018, *Eamonn Donnellan /The Revenue Commissioners*, C-34/17, ECLI:EU:C:2018:282, apartado 49.

<sup>1355</sup> Sentencia del TJUE de 14 de enero de 2010, *Milan Kyrian vs Celní úřad Tábor*, C-233/08, ECLI:EU:C:2010:11, apartado 57.

<sup>1356</sup> Vid. Sentencia de 26 de abril de 2018, *Eamonn Donnellan /The Revenue Commissioners*, C-34/17,

De esta manera, no obstante que las reglas de competencia de los Estados miembros están claramente delimitadas en el artículo 14 (1) (2) de la Directiva de Recaudación, una impugnación sobre la notificación de una deuda tributaria efectuada por las autoridades competentes del Estado requirente puede ser analizada por el Estado miembro requirente a fin de determinar si la misma fue realizada de tal manera que no implique una violación al *orden público* del Estado requerido<sup>1357</sup>.

#### 5.7.12.4 Posibilidad de adoptar medidas cautelares

Como medida para asegurar el cobro del crédito que se está impugnando, la Directiva establece la posibilidad de que tanto el Estado miembro requerido como el Estado miembro requirente adopten medidas cautelares, sujeto a la condición de que las normas legales o reglamentarias vigentes en el Estado miembro requerido lo permitan<sup>1358</sup>.

Consideramos que la posibilidad de adoptar medidas cautelares cuando la deuda a recaudar o parte de ella se encuentra en fase de impugnación, también aporta eficacia y eficiencia al procedimiento de asistencia en el cobro de créditos fiscales regulado en la Directiva 2010/24/UE. Porque permite que a pesar de que los actos entorno al crédito

---

ECLI:EU:C:2018:282, apartados 51-52.

<sup>1357</sup> Con relación a la sentencia de *Eamonn Dennellan*, VANDENBERGHE, L.: “EU – Court of Justice – 26 April 2018, C-34/17, Eamonn Donnellan”, *EU an International Tax Collection News*, 2018-2, p. 125, fecha de consulta 1 marzo 2019, en <https://mail.google.com/mail/u/0/?q=tesis#search/Luk.Vandenberghe%40ec.europa.eu?projector=1>.; subraya que solo se puede esperar que un deudor tributario pague un impuesto o una deuda relativa a un impuesto, si éste es propiamente informado sobre esa deuda. Por lo tanto, es importante que las autoridades fiscales actúen con una notificación válida antes de iniciar medidas de recaudación. El autor reitera que este presupuesto también aplica en las situaciones transfronterizas en el contexto de asistencia mutua en el cobro de créditos fiscales. Con relación a la sentencia *Milan Kyrian*, DE TROYER, I.: *Tax Recovery Assistance...*, cit., p. 218.; enfatiza que no se pueden tomar medidas de cobro y que el periodo para impugnar la deuda o un instrumento que permite la ejecución de esa deuda no llega a su fin, hasta en tanto no haya sido validamente notificada la deuda o el instrumento que permita su ejecución (como es confirmado por el artículo 17 del Reglamento de implementación 1189/2011, con respecto al plazo para impugnar la deuda o el instrumento inicial de ejecución).

<sup>1358</sup> Vid. Artículo 14 (4) segundo párrafo y artículo 16 de la Directiva 2010/24/UE.

extranjero se encuentren en impugnación, la deuda pueda ser garantizada a fin de que cuando se hayan instaurados los medios de defensa correspondientes, la deuda pueda ser recaudada.

Además, se otorga facultades al Estado requerido para que pueda instaurar las medidas cautelares correspondientes para que el crédito que está siendo impugnado pueda ser garantizado. De esta manera, se impulsa a que en todo momento tanto el Estado miembro requerido como el requirente puedan actuar con rapidez en aras de asegurar el cobro de la deuda objeto del procedimiento de asistencia.

Respecto a la adopción de medidas cautelares en la regla general establecida en el artículo 16 de la Directiva de Recaudación se establece el denominado requisito de doble filtro, que quiere decir que para adoptar medidas cautelares será necesario que el sistema jurídico tanto del Estado requerido como en el requirente lo permitan. Sin embargo, en el artículo 14 (4) segundo párrafo, que regula la adopción de medidas cautelares respecto de un crédito fiscal impugnado, este doble requisito no se exige sino que basta con que en el Estado requerido se establezca la posibilidad de implementar medidas cautelares para que se pueda asegurar el cobro de una deuda impugnada<sup>1359</sup>.

Es conveniente señalar que existe otra interpretación que podría apoyar la postura de que el requisito de doble filtro podría exigirse también en la adopción de medidas cautelares para asegurar los créditos impugnados. La interpretación anterior tendría como base el hecho de que el propio artículo 14 (4) segundo párrafo de la Directiva establece que sin perjuicio con lo dispuesto en el artículo 16 de la Directiva se podrán implementar medidas cautelares para asegurar una deuda impugnada. En este sentido como el referido artículo 16 sí establece el requisito de doble filtro, podría interpretarse que también tratándose del aseguramiento de

---

<sup>1359</sup> Esta interpretación es sostenida también por GARCÍA PRATS, A.: *Derecho Procesal Internacional...*, cit., pp. 1691-1692. “No obstante, la Directiva permite que el Estado requerido adopte, en dichos supuestos suspensivos, las medidas cautelares pertinentes para garantizar el cobro. Sin embargo, la adopción de las mismas está supeditado a un doble requisitos: que las mismas sean solicitadas por parte de la autoridad del Estado requirente, y que la normativa del Estado requerido permita su adopción para los créditos tributarios domésticos en circunstancias similares. A pesar de este doble requisito, la directiva parece eliminar el requisito de doble filtro exigido con carácter general para la posible adopción de medidas cautelares por parte del Estado requerido.”

una deuda impugnada es necesario que la legislación del Estado requerido y del requirente permita la adopción de medidas cautelares<sup>1360</sup>.

Por otra parte es preciso observar que la Directiva 2010/24/UE no se pronuncia expresamente sobre el Estado que será el competente para dilucidar controversias en torno a las medidas cautelares que tome el Estado requerido por cuenta propia o bien a petición del requerido. No obstante, es posible interpretar que los litigios sobre las medidas cautelares deben ser competencia del Estado requerido al estar incluidas como medidas de ejecución adoptadas por dicho Estado<sup>1361</sup>.

Finalmente, como se ha analizado en apartados anteriores, la Directiva permite que se pueda *solicitar asistencia en el cobro de un crédito impugnado o de la parte impugnada del crédito*. A fin de evitar repeticiones innecesarias remitimos al lector al apartado correspondiente<sup>1362</sup>.

*Suspensión del procedimiento de ejecución por la iniciación de un procedimiento amistoso*. El cuarto párrafo del artículo 14 (4) establece como causa de suspensión o aplazamiento del procedimiento de ejecución cuando las autoridades competentes de un Estado miembro requirente o del requerido hubieran iniciado un procedimiento amistoso y el resultado de ese procedimiento pudiera afectar el crédito objeto de la asistencia mutua<sup>1363</sup>.

---

<sup>1360</sup> Vid. Artículo 14 (4) segundo párrafo y 16 de la Directiva 2010/24/UE.

<sup>1361</sup> Vid. Artículo 14 (1) (2) (3) (4) de la Directiva 2010/24/UE. En sentido similar se ha pronunciado GARCÍA PRATS, A.: *Derecho Procesal Internacional...*, cit., p. 1690. “La Directiva guarda silencio en torno a la atribución de competencias para ventilar las cuestiones relacionadas con la adopción de medidas cautelares por parte del Estado requerido en atención a la petición formulada por el Estado requirente, aunque cabe considerar que corresponderá atribuir las al Estado requerido al englobarlas como 'medidas de ejecución' adoptadas por el Estado requerido.

<sup>1362</sup> Vid supra en el apartado de capítulo: La necesaria mejora a los supuestos de excepción del principio de firmeza del crédito fiscal asistido.

<sup>1363</sup> Vid. Artículo 14 (4) cuarto párrafo de la Directiva 2010/24/UE.

Sin embargo, la propia norma antes mencionada, establece excepciones para la suspensión del procedimiento de ejecución por la iniciación de un procedimiento amistoso. Las referidas excepciones se actualizan cuando se trate de un caso de urgencia inmediata debido a fraude o insolvencia<sup>1364</sup>.

En este sentido, consideramos acertado que la Directiva de Recaudación establezca como excepciones para la suspensión del procedimiento de ejecución el fraude o la insolvencia, porque una de las funciones de la Directiva como se ha explicado con anterioridad es desincentivar el fraude y la evasión fiscal internacional, por lo cual debe ser implacable en los casos en los que esta norma se pueda utilizar para retrasar el procedimiento de ejecución con la mera intención de eludir la obligación de pago.

Cuestión que además es muy importante para crear en el ánimo de las personas que cumplen con sus obligaciones tributarias un sentido de justicia fiscal, pues más allá de las fronteras el deudor tributario será perseguido para que soporte las cargas tributarias como cualquier deudor tributario.

Para asegurar en todo momento la recaudación de la deuda tributaria el artículo 14 (4) cuarto párrafo de la Directiva 2010/24/UE establece que en los casos que proceda la suspensión con motivo de la iniciación de un procedimiento amistoso, será posible adoptar medidas cautelares en los términos que hemos analizado anteriormente cuando la ejecución del cobro de un crédito asistido se suspende por la interposición de un medio de defensa<sup>1365</sup>.

#### **5.7.12.5 Modificación o retirada de la solicitud de asistencia**

En caso de que la autoridad competente del Estado miembro requirente modifique o retire su petición de asistencia en el cobro de un crédito fiscal, lo deberá comunicar de

---

<sup>1364</sup> Vid. Artículo 14 (4) cuarto párrafo de la Directiva 2010/24/UE.

<sup>1365</sup> Vid. Artículo 14 (4) cuarto párrafo de la Directiva 2010/24/UE. *Vid supra* apartado de este capítulo: *Posibilidad de adoptar medidas cautelares*.



inmediato a la autoridad competente del Estado miembro requerido, para lo cual, ha de indicar los motivos de la modificación o del retiro de la solicitud de asistencia <sup>1366</sup>.

Si la modificación de la solicitud de asistencia es originada con motivo del fallo emitido a una impugnación del crédito objeto de la asistencia, la autoridad competente del Estado requirente enviará la decisión junto con el instrumento uniforme revisado que permita la ejecución del crédito modificado o confirmado, una vez recibida la modificación de la solicitud y los documentos correspondientes para continuar con el procedimiento de cobro con base en el instrumento de ejecución revisado<sup>1367</sup>.

Las medidas de cobro o cautelares que se hubieren realizado con base en el instrumento uniforme que permite la ejecución enviado en un principio al Estado requerido, podrán seguir aplicándose bajo la base del instrumento revisado, a menos que la solicitud se hubiere debido a la invalidez del instrumento inicial que permite la ejecución en el Estado

---

<sup>1366</sup> Vid. Artículo 15 (1) de la Directiva 2010/24/UE. En el mismo sentido se ha pronunciado DE TROYER, I.: *Tax Recovery Assistance...*, cit., p. 219. Por su parte MONTERO DOMÍNGUEZ, A. D.: *La nueva Directiva Comunitaria...*, cit., p. 17. señala “El precepto que pasamos a comentar es de nuevo cuño. A través del mismo se reconoce y regula una situación que no es extraña en la tramitación de este tipo de asistencia: la de la situación que originó la solicitud por parte del Estado requirente cambie por alguna razón que evidentemente no se tasa en la norma.” Así, el autor enfatiza la obligación de información que contiene la norma. “Contiene, en esencia, una obligación de información por parte del requirente hacia el requerido comunicándole dichas alteraciones en la situación original.” Por su parte DE MIGUEL CANUTO, E.: *La cooperación entre Administraciones...*, cit., p. 297. Señala que el artículo 15 establece una manifestación del deber de información. “el Estado solicitante debe informar al Estado requerido de la modificación de su petición de cobro y de la retirada de su petición de cobro (art. 15).

<sup>1367</sup> Vid. Artículo 15 (2) de la Directiva 2010/24/UE. Respecto a esta norma MONTERO DOMÍNGUEZ, A. D.: *La nueva Directiva Comunitaria...*, cit., p. 17. “Se especifica el caso concreto en que la modificación traiga causa de la resolución de un litigio para lo cual sea competente el Estado requirente según lo visto más arriba en relación con el artículo 14. Recuérdese que en el precepto citado se establece que es competencia del Estado requirente la resolución de los recursos que se planteen contra la procedencia del crédito en sí, contra el instrumento inicial de ejecución en ese Estado (en el caso de España, la providencia de apremio), contra el instrumento uniforme que permite la ejecución en el Estado requerido (que no esté sujeto a reconocimiento, adición o sustitución por el Estado requerido) y contra las notificaciones realizadas por el Estado requirente.” También sobre este punto *vid.* DE TROYER, I.: *Tax Recovery Assistance...*, cit., p. 219.

miembro requirente o del instrumento uniforme original que permite la ejecución en el Estado miembro requerido<sup>1368</sup>.

Consideramos que el hecho de que las diligencias de cobro o cautelares se reanuden desde el punto en el que se suspendieron contribuye a que el procedimiento de asistencia sea más rápido y eficiente. En virtud de que si previamente a la suspensión del procedimiento de ejecución se habían embargado bienes o derechos, no será necesario identificar y realizar los actos correspondientes para ese embargo otra vez, sino que se continuará con el procedimiento de cobro sobre esos bienes o derechos embargados.

#### **5.7.12.6 La transposición de la Directiva en España: los medios de defensa y suspensión del procedimiento de cobro**

El artículo 177 duodecimos de la LGT, en línea con lo establecido en la Directiva de Recaudación, establece que la revisión del instrumento de ejecución habilitado por las normas de asistencia mutua para el ejercicio de actuaciones recaudatorias, se llevará acabo por el Estado o entidad internacional o supranacional requirente de la asistencia mutua, salvo que las normas reguladoras de la misma establezcan una cuestión diferente<sup>1369</sup>.

Por otra parte, se establece que la revisión de las diligencias de embargo y demás actuaciones de la Administración tributaria derivadas de una solicitud de cobro recibida, se llevará acabo por los órganos revisores establecidos en la LGT y las normas que la desarrollan<sup>1370</sup>.

---

<sup>1368</sup> Vid. Artículo 15 último párrafo de la Directiva 2010/24/UE. También al respecto vid. DE TROYER, I.: *Tax Recovery Assistance...*, cit., p. 219.

<sup>1369</sup> Vid. Artículos 177 nonies y 177 duodecimos de la LGT.

<sup>1370</sup> Vid, Artículos 177 nonies y 177 duodecimos de la LGT.

De esta manera, en contra del instrumento de ejecución dictado al amparo de las normas de asistencia mutua no serán los motivos de oposición establecidos en el artículo 167.3 de la LGT.

Esto es, no serán admisibles los motivos de oposición: i) la extinción total de la deuda o prescripción del derecho a exigir el pago; ii) solicitud de aplazamiento fraccionamiento o compensación en periodo voluntario y otras causas de suspensión del procedimiento de recaudación; iii) falta de notificación de la liquidación ; iv) anulación de la liquidación; v) error u omisión de la providencia de apremio que impida la identificación del deudor o de la deuda apremiada<sup>1371</sup>.

En cuanto a los motivos de oposición a las diligencias de embargo y al resto de actuaciones derivadas de una solicitud de asistencia mutua para el cobro, sólo serán admisibles: i) la extinción de la deuda o del derecho a exigir su pago; ii) la falta de notificación de la providencia de apremio; iii) el incumplimiento de las normas reguladoras del embargo contenidas en la LGT; iv) la suspensión del procedimiento de recaudación<sup>1372</sup>.

En un procedimiento de asistencia mutua las actuaciones del Estado requerido y del requirente están relacionadas, pues la Administración que proporciona ayuda actúa como una extensión de la administración que la solicita. En este sentido, es común que las impugnaciones que un gobernado realice se fundamenten en actuaciones llevadas a cabo en otro Estado, por lo cual, el artículo 177 undecies de la LGT, regula estos casos<sup>1373</sup>.

Se prevé que cuando el motivo de oposición se fundamente en medios de prueba obtenidos en actuaciones ante instancias administrativas o judiciales de otro Estado o entidad

---

<sup>1371</sup> Vid. Artículo 167.3 de la LGT. En el mismo sentido se ha pronunciado MORENO GONZÁLEZ, S.: *Reflexiones en torno a la asistencia...*, cit., p. 222.

<sup>1372</sup> Vid. Artículo 177 undecies y 170.3 de la LGT.

a LGT. En el mismo sentido vid. MORENO GONZÁLEZ, S.: *Asistencia mutua en materia...*, cit., p. 109.

<sup>1373</sup> Vid. Artículo 177 undecies de la LGT.

internacional o supranacional, se deberá solicitar por el órgano competente la debida acreditación de los mismos y la información proporcionada tendrá el valor probatorio que proceda conforme al procedimiento que corresponda o conforme a las reglas sobre medios y valoración de pruebas contenidas en el Código Civil o en la Ley de Enjuiciamiento Civil, salvo disposición en contrario<sup>1374</sup>.

Finalmente, las impugnaciones realizadas en contra de otras actuaciones en las que la Administración actúe conforme al procedimiento de asistencia mutua, serán oponibles los motivos que deriven de la propia LGT y su normativa de desarrollo<sup>1375</sup>.

#### **5.7.12.7 La transposición de los supuestos de suspensión.**

El ordenamiento Español en la misma línea de la Directiva establece dos supuestos de suspensión de la deuda tributaria objeto de un procedimiento de asistencia mutua.

Se establece la *suspensión de oficio* cuando se comunica a España la existencia de un litigio instaurado en el Estado o entidad internacional o supranacional que pudiera afectar el crédito respecto del cual se solicita asistencia para su recaudación. La referida suspensión de oficio operará cuando la existencia de los medios de defensa antes descritos sean comunicados ya sea por el propio Estado o entidad internacional o supranacional que solicitó la asistencia o bien por el interesado<sup>1376</sup>.

Cuando la interposición de los medios de defensa en contra de un crédito objeto de asistencia mutua sea comunicado por el interesado, la normativa Española exige que éste acredite fehacientemente la existencia del mismo. En este punto el artículo 177 terdecies de

---

<sup>1374</sup> Vid. Artículo 177 undecies de la LGT y artículo 170.3 del mismo ordenamiento legal.

<sup>1375</sup> Así lo ha establecido MORENO GONZÁLEZ, S.: *Reflexiones en torno a la asistencia...*, cit., p. 222.

<sup>1376</sup> Vid. Artículo 177 terdecies (1) de la LGT.

la LGT en línea con lo dispuesto por la Directiva 2010/24/UE exige al particular que *acredite fehacientemente* la interposición del litigio que pudiera afectar el crédito asistido<sup>1377</sup>.

La exigencia del acreditamiento fehaciente de los medios de defensa que pudieran afectar el crédito objeto de la asistencia mutua es lógico, pues el Estado Español no podría suspender la ejecución de un crédito en un procedimiento de asistencia mutua con base en presunciones. No obstante, en beneficio del contribuyente que manifieste su imposibilidad de acreditar la interposición de un medio de defensa de forma fehaciente, podría contemplarse la posibilidad de que el Estado Español requiera al Estado requirente que confirme la interposición de los medios de defensa alegados por el interesado.

También en concordancia con la Directiva 2010/24/UE, el apartado 2 del artículo 177 terdecies de la LGT, establece que la suspensión de oficio antes detallada operará sólo respecto de la parte del crédito fiscal impugnado, cuando la impugnación que pudiera afectar el crédito fiscal objeto de asistencia se hubiera hecho de forma parcial. De tal manera que el procedimiento de asistencia continuará en la parte que no haya sido materia de algún medio de defensa<sup>1378</sup>.

*Posibilidad de ejecutar créditos fiscales impugnados.* Por otra parte, en aras de priorizar la rapidez en la ejecución de la deuda tributaria tal y como lo prevé la Directiva de Recaudación, la legislación española establece que no se acordará la suspensión o que ésta quedará sin efecto cuando el Estado o la entidad internacional o supranacional manifiesten *su voluntad a favor de la ejecución de la parte no afectada*<sup>1379</sup>.

---

<sup>1377</sup> Vid. Artículo 177 terdecies (1) de la LGT. Sobre este punto GARCÍA PRATS, A.: *Derecho Procesal Internacional...*, cit., p. 1691. "...En desarrollo de esta previsión, el artículo 177 terdecies de la LGT determina la suspensión de oficio del procedimiento de asistencia a la recaudación como consecuencia (a) de la comunicación de la existencia de un litigio que afecte al crédito por parte del Estado o entidad internacional o supranacional requirente; (b) la comunicación de dicho litigio y su *acreditación fehaciente* por parte del interesado o afectado por el procedimiento de asistencia."

<sup>1378</sup> Vid. Artículo 177 terdecies (1) segundo párrafo de la LGT.

<sup>1379</sup> Vid. Segundo párrafo del artículo 177 terdecies (1) de la LGT. 1. "Se acordará la suspensión de oficio del procedimiento de recaudación instado al amparo de las normas de asistencia mutua por la

En este punto, recordemos que la Directiva de Recaudación 2010 en el artículo 14 (4) tercer párrafo, establece que un crédito fiscal impugnado puede ser cobrado en el procedimiento de asistencia mutua siempre y cuando las disposiciones legales y reglamentarias y las prácticas administrativas del Estado miembro requerido y requirente lo permitan – *requisito de doble filtro*. Además, se requiere que la solicitud esté motivada<sup>1380</sup>.

Sin embargo, el artículo 177 terdecies de la LGT nada establece sobre el requisito de doble filtro ni tampoco de la obligación de motivar la petición de continuar el procedimiento de asistencia mutua conforme a lo establecido en la Directiva 2010/24/UE<sup>1381</sup>.

No hubiera estado de más que al transponer la Directiva el artículo 177 terdecies de la LGT en línea con la Directiva 2010/24/UE hubiera hecho referencia a los requisitos de motivación y de doble filtro. Parece que al legislador español le ha parecido obvio que la continuación del procedimiento de ejecución de un crédito impugnado procederá siempre que lo permitan las legislaciones del Estado requirente y del requerido y que además en la solicitud se expresen los motivos por los cuales se realiza tal petición<sup>1382</sup>.

---

comunicación de la existencia de un litigio por el Estado o entidad internacional o supranacional requirente que pudiera afectar al crédito respecto del cual se hubiera solicitado asistencia. Dicha suspensión también tendrá lugar cuando el interesado en el procedimiento comunique y acredite fehacientemente la existencia del mismo. No obstante lo anterior, dicha suspensión no se acordará o quedará sin efecto cuando dicho Estado o entidad internacional o supranacional manifieste su voluntad a favor de la ejecución.”

<sup>1380</sup> Vid supra en este capítulo en el apartado 5.7.1 La posibilidad de recaudar créditos fiscales no firmes. El dilema entre la rapidez y la protección de los derechos de los contribuyentes.

<sup>1381</sup> El artículo 77 terdecies (1) segundo párrafo de la LGT.

<sup>1382</sup> Sobre este punto también GARCÍA PRATS, A.: *Derecho Procesal Internacional...*, cit., p. 1691, critica el que el legislador español no hubiera establecido los requisitos de doble filtro establecidos en la Directiva 2010/24UE. “Como excepción a la regla general, la Directiva permite que el Estado requirente solicite a la autoridad requerida el cobro del crédito o de parte del mismo a pesar de su impugnación. Para ello, se requiere que dicha posibilidad este reconocida por la legislación y la práctica administrativa de ambos Estados, requirente y requerido. El legislador español olvida dicha condición o requisito de doble filtro al permitir que la suspensión no se acuerde o quede sin efecto —artículo 177 terdecies LGT— *cuando dicho Estado o entidad internacional o supranacional manifieste su voluntad a favor de la ejecución*. Con lo que se elimina la posibilidad de que la administración tributaria española, de forma unilateral, pueda enjuiciar la validez, oportunidad o adecuación de dicha petición unilateral del Estado requirente.” Por su parte MORENO GONZÁLEZ, S.: *Asistencia mutua en materia...*, cit., p. 82. “Por otra parte, el contenido de la regulación que se introduce en la LGT en desarrollo de la Directiva carece, en ocasiones, de un adecuado

En cualquier caso, en términos de la Directiva 2010/24/UE, que prevalece sobre la legislación interna de un Estado miembro, se debe entender que para que proceda una solicitud de el Estado requirente de continuar con la ejecución de un crédito impugnado, tanto las disposiciones internas del Estado requirente como las del Estado requerido lo deben permitir y la solicitud en ese sentido debe estar motivada<sup>1383</sup>.

En este sentido, debe señalarse que la legislación Española no en todos los casos permite la ejecución de un crédito fiscal impugnado. De acuerdo con el artículo 172.3 de la LGT el procedimiento de ejecución no puede finalizar con la enajenación de los bienes y derechos embargados previamente<sup>1384</sup>.

En este sentido, a pesar de que un Estado miembro solicite a España la continuación del procedimiento de ejecución hasta la enajenación de los bienes y derechos en términos del

---

detalle.”

<sup>1383</sup> No pasa desapercibido que para algunos autores la remisión a la Directiva no es suficiente para considerar que se aplica la misma. Sin embargo, en este caso no hay remisión a la Directiva sólo se prevé una excepción a la suspensión del procedimiento de ejecución cuando un crédito fiscal esté impugnado. De esta manera debe entenderse que cuando proceda, de acuerdo con el instrumento internacional aplicable (Artículo 27 de los Convenios para evitar la doble tributación, Convención Multilateral o Directiva 2010/24/UE), el Estado español no acordará la suspensión de un crédito impugnado o bien la dejará sin efecto. Cfr. MORENO GONZÁLEZ, S.: *Asistencia mutua en materia...*, cit., pp. 82-83. También vid. FALCÓN Y TELLA, R.: “El Real Decreto-Ley 20/2011, de 30 diciembre, y la técnica jurídica”, *Revista Quincena Fiscal*, No. 2/2013, BIB 2012\196, p. 4. “Si todas estas remisiones a la «normativa sobre asistencia mutua» se refieren a la Directiva, como parece, estamos de nuevo ante un grave defecto de técnica jurídica, pues como es bien sabido la Directiva sólo obliga a los Estados miembros en cuanto al resultado a alcanzar, careciendo de eficacia directa como regla general . Ello supone que no es una norma jurídica que puede aplicarse a los p articulares, y ello es así aunque una norma interna remita a la Directiva, pues ni siquiera una Ley interna puede conferir eficacia directa a una Directiva que no la tiene, al menos a través de una genérica remisión a la misma. Ciertamente, la jurisprudencia comunitaria ha reconocido la eficacia directa y la primacía de aquellos preceptos de las Directivas que sean incondicionados y suficientemente precisos. Pero tal eficacia directa sólo opera en beneficio de los particulares (porque de otro modo quedaría vacía la obligación del Estado de ejecutar la Directiva en un determinado plazo), si dichos particulares deciden acogerse a la Directiva, aunque ello conlleve la inaplicación de la norma interna. Dicho de otro modo, todas las remisiones genéricas a las excepciones que contenga la «normativa sobre asistencia» permiten a los contribuyentes alegar la Directiva si es suficientemente precisa (cosa que podrían haber hecho sin la remisión). Pero la Administración no puede pretender una aplicación directa de la Directiva a los p articulares en los puntos no previstos ni desarrollados en la ley interna, sin que a estos efectos pueda considerarse como transposición de la Directiva una genérica remisión a lo previsto en la misma”.

<sup>1384</sup> 172.3 de la LGT.

artículo 14 (4) tercer párrafo de la Directiva 2010/24/UE, no será posible continuar el procedimiento de ejecución hasta cobrar la deuda impugnada.

Lo anterior, porque la normativa interna de España no permite que la Administración enajene los bienes y derechos embargados en el procedimiento de apremio, hasta que el acto de liquidación de la deuda tributaria ejecutada sea firme.

Es decir, a pesar de que el artículo el artículo 177 terdecies de la LGT establezca que se continuará con el procedimiento de ejecución de un crédito impugnado a petición del Estado requirente, este procedimiento no podrá concluir con la enajenación de bienes y derechos embargados, por prohibición expresa del artículo 172.3 de la LGT. Por lo tanto, no se podrá transmitir el importe del crédito cobrado al Estado requerido. Sino que el procedimiento de ejecución se llevará a cabo hasta la fase procesal inmediatamente anterior a la adopción del acuerdo de enajenación<sup>1385</sup>.

Esta disposición a su vez plantea excepciones en función de la naturaleza de los bienes embargados (percederos o con riesgo de pérdida de valor), en los casos de fuerza mayor y cuando sea el propio contribuyente quien solicite su enajenación. En estos casos sí será

---

<sup>1385</sup> Sobre este punto manifiesta MORENO GONZÁLEZ, S.: *Reflexiones en torno a la asistencia...*, cit., p. 223. “La interpretación y aplicación de este precepto de la Directiva plantea el problema de su integración con el artículo 172.3 LGT. De acuerdo con este último, el procedimiento de ejecución no puede finalizar con la enajenación de los bienes y derechos embargados previamente hasta que el acto de liquidación de la deuda tributaria ejecutada sea firme, salvo en los supuestos de fuerza mayor, bienes percederos, bienes en los que exista riesgo de pérdida inminente de valor o cuando el obligado tributario solicite de forma expresa su enajenación. Tras los cambios efectuados por el Real Decreto-Ley 20/2011, el artículo 177 terdecies, apartado 1, de la LGT no resuelve el problema interpretativo, ya que se limita a señalar que la suspensión no se acordará o quedará sin efecto cuando dicho Estado o entidad internacional o supranacional manifieste su voluntad a favor de la ejecución, pero no se aclara, en tal caso, que actuaciones se llevarán a cabo para proseguir el procedimiento ejecutivo de cobro y como se conjuga este extremo con el límite establecido en su artículo 172.3 LGT. Si se acude a la normativa infra legal previa a la Directiva 2010/24/UE, la OM HAC 2324/2003 adopta un planteamiento ciertamente ambiguo, pues si bien parece admitir la aplicación de esta excepción a nuestro ordenamiento, advierte que, a la mayor brevedad posible y, en cualquier caso, en el plazo de un mes desde que se haya recibido la comunicación del Estado requirente, se informará acerca de las disposiciones y prácticas vigentes en España que no permitan continuar, en todo o en parte, el procedimiento, y en particular del contenido del art. 172.3 LGT. Cabría pensar que, en un escenario como el descrito, el procedimiento ejecutivo de cobro podría desarrollarse hasta la fase procesal inmediatamente anterior a la adopción del acuerdo de enajenación.”



posible enajenar los bienes y derechos embargados aún y cuando el acto de liquidación de la deuda tributaria impugnada aún no sea firme<sup>1386</sup>.

*Obligación del Estado requirente de restituir al obligado el importe cobrado e indemnizaciones cuando el crédito impugnado es declarado nulo.* En caso de que el procedimiento de recaudación de un crédito fiscal impugnado en todo o en parte fuera declarado nulo, Estado requirente estará obligado a devolver todo importe cobrado, con las indemnizaciones debidas, con arreglo a las disposiciones vigentes en el Estado miembro requerido<sup>1387</sup>.

El *segundo supuesto de suspensión* regulado en el artículo 177 terdecies de la LGT se presenta cuando alguno de los Estados o entidades internacionales o supranacionales que intervienen en la asistencia mutua, hubieren iniciado un procedimiento amistoso y el resultado de dicho procedimiento pudiera afectar el crédito respecto del cual se hubiera

---

<sup>1386</sup> Cfr. Artículo 172 (3) de la LGT. “Enajenación de los bienes embargados. (...) 3. La Administración tributaria no podrá proceder a la enajenación de los bienes y derechos embargados en el curso del procedimiento de apremio hasta que el acto de liquidación de la deuda tributaria ejecutada sea firme, *salvo en los supuestos de fuerza mayor, bienes perecederos, bienes en los que exista un riesgo de pérdida inminente de valor o cuando el obligado tributario solicite de forma expresa su enajenación.*” (Énfasis añadido).

<sup>1387</sup> *Vid.* Artículo 14 (4) tercer párrafo de la Directiva 2010/24/UE. Sobre la obligación del Estado miembro requirente de devolver el importe cobrado e indemnizar al deudor tributario si el resultado de la impugnación resulta favorable al interesado vid: MORENO GONZÁLEZ, S.: *Reflexiones en torno a la asistencia...*, cit., p. 223. “El artículo 14.4 párrafo tercero de la Directiva 2010/24/UE Contiene una excepción a la regla de suspensión del procedimiento de ejecución en el Estado requerido. Así, la autoridad requirente podrá, con arreglo a las disposiciones legales y reglamentarias y a las prácticas administrativas vigentes en su propio Estado, solicitar a la autoridad requerida el cobro de un crédito impugnado o de la parte impugnada de un crédito, siempre que las disposiciones y prácticas de Estado requerido lo permitan. Por consiguiente, para que esta excepción opere es necesario que esté prevista en el ordenamiento de ambos Estados, requirente y requerido. Toda solicitud en tal sentido debe ser motivada. En esta hipótesis, si el resultado de la impugnación favoreciera al deudor, la autoridad requirente deberá hacerse cargo de la devolución de todo importe cobrado, junto con las indemnizaciones debidas, con arreglo a las disposiciones vigentes en el Estado miembro requerido.” Por su parte GARCÍA PRATS, A.: *Derecho Procesal Internacional...*, cit., p. 1692.; resalta el hecho de que la devolución debe hacerse en términos de las disposiciones del Estado requerido. “En caso de cobro y posterior resultado favorable de la impugnación para el obligado tributario, la Directiva establece la obligación del Estado requirente de proceder a la devolución del importe cobrado con las indemnizaciones debidas, pero con arreglo a las disposiciones vigentes en el Estado miembro requerido.”

solicitado asistencia . Este texto está en línea con lo establecido en el último párrafo del artículo 14 de la Directiva 2010/24/UE<sup>1388</sup>.

Como supuesto de excepción el artículo 177 terdecies de la LGT establece que la suspensión dictada como consecuencia de la iniciación de un procedimiento amistoso, concluirá hasta que finalice dicho procedimiento amistoso, salvo que, entre otros supuestos, existan indicios racionales de que dicho cobro se verá frustrado o gravemente dificultado, en cuyo caso se continuará la ejecución<sup>1389</sup>.

La legislación española en los supuestos por los que se puede continuar el procedimiento de ejecución a pesar de haberse iniciado un procedimiento amistoso por alguno de los Estados que intervienen en la asistencia mutua, establece un abanico más amplio de posibilidades de no suspensión que los establecidos en la Directiva 2010/24/UE<sup>1390</sup>.

Así, mientras la Directiva contempla sólo al fraude o la insolvencia como supuestos en los que no se efectuará la suspensión del procedimiento de ejecución con motivo de un procedimiento amistoso, el artículo 177 terdecies de la LGT va más allá de la Directiva y contempla como supuestos de no suspensión entre otros supuestos que “existan indicios racionales de que dicho cobro se verá frustrado o gravemente dificultado”. Con esta redacción se contemplan además del fraude o insolvencia, cualquier otro motivo que impida o dificulte el cobro el cual se puede acreditar incluso de forma indiciaria<sup>1391</sup>.

---

<sup>1388</sup> Artículo 177 terdecies (3) de la LGT y último párrafo del artículo 14 de la Directiva 2010/24/UE. En sentido similar se pronuncia MORENO GONZÁLEZ, S.: *Asistencia mutua en materia...*, cit., p. 110.

<sup>1389</sup> Artículo 177 terdecies (3) de la LGT. Sobre este punto *vid.* GARCÍA PRATS, A.: *Derecho Procesal Internacional...*, cit., p. 1691. También *vid.* MORENO GONZÁLEZ, S.: *Asistencia mutua en materia...*, cit., p. 110.

<sup>1390</sup> Artículo 177 terdecies (3) de la LGT y último párrafo del artículo 14 de la Directiva 2010/24/UE.

<sup>1391</sup> Artículo 177 terdecies (3) de la LGT y último párrafo del artículo 14 de la Directiva 2010/24/UE.

*Posibilidad de establecer medidas cautelares.* Cuando se decreta la suspensión con motivo de un procedimiento amistoso, el legislador español acorde con la Directiva 2010/24/UE estableció en la parte final del apartado 3 del artículo 177 terdecies de la LGT que se podrán adoptar medidas cautelares para garantizar el cobro del crédito conforme a lo dispuesto por el artículo 81.2 de la propia LGT<sup>1392</sup>.

*Modificación de la Solicitud y terminación del procedimiento.* El artículo 177 quaterdecies de la LGT establece la modificación o retirada de la petición original de asistencia, como una de las causas para la terminación del procedimiento de recaudación que sean tramitados bajo las normas de asistencia mutua<sup>1393</sup>.

En este sentido, el artículo 177 quaterdecies de la LGT no abunda sobre los detalles de la suspensión o modificación de la solicitud de asistencia. Recordemos que en la Directiva establece la obligación de información sobre cualquier modificación o retiro de una solicitud de asistencia. También es necesario que dicha modificación o retirada de solicitud sea motivada (Artículo 15 de la Directiva 2010/24/UE).

No obstante, en la normativa española no se señala ni la obligación de informar sobre la modificación o retiro de la solicitud de asistencia. Tampoco se exige que la misma esté motivada. Cuestión que tiene como consecuencia que la sola notificación de la modificación o retiro de la solicitud de asistencia, dé lugar a la terminación del procedimiento de asistencia en la recaudación solicitada originalmente por un Estado, entidad internacional o supranacional.

Como se explicó anteriormente, la Directiva establece que si la modificación de la solicitud de asistencia obedece a una decisión derivada de un litigio, la autoridad requerida

---

<sup>1392</sup> Artículo 177 terdecies (3) de la LGT y último párrafo del artículo 14 de la Directiva 2010/24/UE.

<sup>1393</sup> *Vid.* Artículo 177 quaterdecies de la LGT. En el mismo sentido DE MIGUEL CANUTO, E.: *Asistencia en la recaudación...*, cit., p. 39. Señala “Respecto a la terminación del procedimiento de apremio en el marco de la asistencia, junto a las causas del artículo 173, pago de la deuda, declaración de crédito incobrable y otras causas previstas, el artículo 177.14 añade ahora, la modificación de la petición original y la retirada de la petición original. Se refiere a la petición original de asistencia por el Estado solicitante.”

proseguirá el procedimiento de cobro o la adopción de medidas cautelares sobre la base del instrumento modificado. O bien, es posible que las medidas de cobro o cautelares antes mencionadas que se tomaron con base en el UIPE original puedan continuar pero con base en el instrumento original<sup>1394</sup>.

La determinación de la Directiva sobre la continuación de las medidas de cobro o cautelares que se implementaron con base en el UIPE original, podría implicar que éstas reiniciarán desde el punto de en el que se suspendió el procedimiento. Siempre y cuando la modificación no se deba a la invalidez del instrumento original del ejecución o del UIPE. Sin embargo, sobre este punto la Directiva no abunda más<sup>1395</sup>.

Sin embargo, el Reglamento de Ejecución 1189/2011 sí establece de forma más detallada las consecuencias de una modificación de solicitud de asistencia cuando derivado de un litigio se modifique el documento original que permite la ejecución en el Estado requirente o del UIPE pero únicamente cuando la cuantía del crédito fuera mayor o menor. En el supuesto de la reducción del importe del crédito la autoridad requerida proseguirá la acción de cobro o la adopción de medidas cautelares, limitando dicha acción a la cantidad pendiente de percibir. Es decir, las medidas de cobro y cautelares se reanudan desde el punto en el que se suspendieron pero con la finalidad de recaudar o asegurar un monto menor de la deuda tributaria<sup>1396</sup>.

---

<sup>1394</sup> Vid. Supra en este Capítulo apartado: Modificación o retirada de la solicitud de asistencia.

<sup>1395</sup> Vid. Artículo 15 (2) de la Directiva 2010/24/UE. En le mismo sentido MORENO GONZÁLEZ, S.: *Asistencia mutua en materia...*, cit., p. 111. “La Directiva comunitaria no precisa los efectos que la modificación de la solicitud de cobro puede tener sobre el procedimiento iniciado en el Estado requerido. No obstante, el artículo 22 del Reglamento de Ejecución proporciona algunas reglas a este respecto dependiendo de que la modificación de la solicitud de cobro dé lugar a una reducción o incremento del importe del crédito.”

<sup>1396</sup> Vid. Artículo 22 (2) (3) (4) del Reglamento de Ejecución 1189/2011. En este sentido vid. MORENO GONZÁLEZ, S.: *Reflexiones en torno a la asistencia...*, cit., pp. 224-225, quien señala: “En el primer caso (reducción del importe del crédito), la autoridad requerida proseguirá su acción de cobro o de adopción de medidas cautelares, limitando dicha acción a la cantidad pendiente de recibir. Si la autoridad requerida ya hubiera procedido a cobrar una cantidad que supere el importe de la deuda pendiente, pero aún no se hubiese iniciado el procedimiento de transferencia de la deuda cobrada al Estado requirente, la autoridad

Asimismo, el Reglamento de Ejecución precitado, establece que cuando la modificación del UIPE origine un incremento en el importe del crédito objeto de la asistencia para el cobro, la autoridad requirente puede enviar una petición adicional de cobro o de adopción de medidas cautelares. En este supuesto, ambas peticiones la inicial y la adicional se tramitarán al mismo tiempo en la medida de lo posible<sup>1397</sup>.

En el supuesto en el que por lo avanzado del procedimiento de cobro la adopción de medidas cautelares no fuera posible la acumulación de la petición adicional y la inicial, la

---

requerida devolverá el importe cobrado de más a la persona que tenga derecho a percibirlo.”

<sup>1397</sup> Vid. Artículo 22 (5) del Reglamento de Ejecución 1189/2011. Sobre el segundo supuesto Vid. MORENO GONZÁLEZ, S.: *Asistencia mutua en materia...*, cit., p. 111. En el segundo caso (aumento del importe del crédito), se faculta a la entidad requirente para enviar a la autoridad requerida una petición adicional de cobro o de adopción de medidas cautelares. En la medida de lo posible, la autoridad requerida tramitará la petición adicional al mismo tiempo que la petición inicial de la autoridad requirente, pero cuando la acumulación no sea posible dado lo avanzado del procedimiento en curso, la autoridad requerida solo estará obligada a tramitar la petición adicional si esta alude a un importe igual o superior a 1.500 €. En este sentido, el Capítulo VII.5 de la OM HAC 2324/2003 ha abordado la modificación de la cuantía del crédito de forma muy similar a la efectuada por la normativa comunitaria. No obstante, se ha advertido por algunas voces que aunque la Orden prevé expresamente la posibilidad de que la Administración tributaria española, como autoridad requirente, emita una petición complementaria de asistencia cuando “por cualquier motivo, la cuantía del crédito objeto de la petición de cobro hubiera sufrido una modificación” esta posibilidad no resulta aplicable en nuestro ordenamiento jurídico, donde se prohíbe la *reformatio in peius*”. Esta postura también fue sostenida por GARCÍA PRATS, A.: *Asistencia Mutua Internacional en Materia de Recaudación Tributaria...*, cit., pp. 1321-1322, al analizar la anterior Directiva 76/308/CEE quien ya entonces señalaba: “Si el procedimiento de asistencia había sido suspendido la confirmación de la deuda o del título ejecutivo permitirá la continuación del procedimiento de asistencia -a pesar del silencio de la Directiva-; la extinción del crédito tributario -cualquiera que sea su causa- determina la suspensión del procedimiento de asistencia; la disminución del crédito determina la limitación de la asistencia a la cantidad pendiente de recibir; el aumento de crédito exigirá la emisión de una petición complementaria de asistencia por la diferencia, que podrá ser tramitada conjuntamente con la inicial, o de forma separada, atendiendo la fase del procedimiento inicial, en cuyo caso se aplicarán todos los requisitos -incluidos los de cuantía mínima- a esta nueva solicitud de forma independiente, salvo el relativo a la determinación del tipo de cambio aplicable, que será equivalente al de la solicitud original. Esta última posibilidad no resulta aplicable a nuestro ordenamiento, al prohibirse expresamente la *reformatio in peius*. La OM 2324/2003 prevé, no obstante, la posibilidad de emitir una petición complementaria de asistencia, cuando por cualquier motivo la cuantía del crédito objeto de la petición hubiera sufrido una modificación (punto VII.5). A pesar de la aparente indefinición de situaciones que se permite abarcar la OM, las peticiones complementarias sólo pueden deberse al aumento de la cuantía del crédito como consecuencia del resultado de la impugnación de la deuda, en atención a lo dispuesto en el artículo 18,4 por lo que las mismas no tienen cabida en nuestro ordenamiento -arts. 223.4 LGT y 237.1 LGT.”

autoridad requerida sólo estará obligada a tramitar la petición adicional si ésta alude a un importe igual o superior a 1500 euros.

En este sentido, consideramos que cuando el documento original que permite la ejecución en el Estado miembro requirente o el UIPE no es declarado inválido con motivo de los litigios instaurados en su contra, las actuaciones de cobro o la implementación de medidas cautelares siguen siendo válidos. Así se presupone que el resultado del litigio fue la modificación de la cantidad a pagar en mayor o menor cuantía.

Esta interpretación es acorde con lo dispuesto en el artículo 15 de la Directiva 2010/24/UE y con el Reglamento de Ejecución 1189/2011, pues bajo el supuesto de que el instrumento inicial que permite la ejecución en el Estado requirente o el UIPE continúe válido reiteramos que las actuaciones de cobro o las medidas cautelares que se tomaron con anterioridad a los litigios instaurados en su contra, seguirían siendo válidos.

No obstante, se ha señalado que, de acuerdo con la legislación española, no sería posible atender a una solicitud complementaria de asistencia en el cobro, con motivo del incremento de la deuda tributaria originado por la implementación de un litigio. El motivo de la imposibilidad de recaudar una deuda mayor de la originalmente exigida a través del procedimiento de asistencia en el cobro, se ha derivado del principio *reformatio in peius* que rige a los medios de impugnación regulados en la LGT.

De acuerdo con los artículos 223.4 y 237.1 de la LGT en ningún caso se puede empeorar la situación del recurrente. En consecuencia, no sería posible recaudar una deuda tributaria de cuantía mayor a la originalmente solicitada, pues en ese supuesto, se estaría empeorando la situación del deudor tributaria como consecuencia de la implementación de un litigio.

Analicemos el principio *reformatio in peius*, si consideramos que el argumento en contra de esta postura, sería que los medios de defensa que originaron la modificación de una deuda tributaria se rigen por las leyes del Estado requirente, sin que ello pudiera afectar las reglas de recaudación de la deuda tributaria que se establecen en el Estado requerido.

Sin embargo, consideramos que si bajo las reglas establecidas en la legislación española no es posible recaudar un monto mayor al inicialmente determinado en el documento original que permite la ejecución, el crédito asistido no podría recaudarse con base en el artículo 13 (1) de la Directiva 2010/24/UE, pues éste tendría el tratamiento de los créditos originados en el Estado miembro requerido.

*Otros supuestos de terminación.* De acuerdo con el artículo 177 quaterdecies de la LGT los procedimientos de asistencia podrán terminar además por las causas señaladas en el artículo 173 de la misma LGT. De acuerdo con éste último precepto legal, el procedimiento de apremio se termina<sup>1398</sup>:

a) Con el pago de la cantidad debida.

b) Con el acuerdo que declare el crédito total o parcialmente incobrable. Una vez que se declaren fallidos todos los obligados al pago. Sin embargo, si se tiene noticia de que alguno de los obligados al pago volviera a tener solvencia se reanudará el procedimiento de pago siempre que no hubiere expirado el plazo de prescripción.

c) Con el acuerdo de haber quedado extinguida la deuda por cualquier otra causa.

### **5.7.13. La evaluación de la asistencia en el cobro de créditos fiscales implementada a través de la Directiva 2010/24/UE.**

Como se adelantó en epígrafes anteriores la asistencia en el cobro de créditos fiscales implementada a través de la Directiva 2010/24/UE fue evaluada de forma positiva en el

---

<sup>1398</sup> *Vid.* Artículo 173 de la LGT. En la misma línea expresa MORENO GONZÁLEZ, S.: *Reflexiones en torno a la asistencia...*, cit., p. 224. “El nuevo art. 177 quaterdecies LGT dispone que estos procedimientos de recaudación podrán terminar, además por las causas previstas en el artículo 173 LGT (es decir, por el pago de la cantidad debida, por el acuerdo que declare el crédito como incobrable total o parcialmente, una vez declarados fallidos todos los obligados al pago, y por el acuerdo de haberse extinguido la deuda por cualquier motivo), por la modificación o retirada de la petición de cobro original efectuada por el Estado o entidad requirente, en línea con lo dispuesto por el artículo 15 de la Directiva 2010/24/UE.”

Informe de la Comisión sobre el funcionamiento de los mecanismos establecidos por la Directiva mencionada.

En el informe se determinó que uno de los principales objetivos de la Directiva evaluada era “*mejorar la eficiencia y la eficacia de la asistencia y facilitarla en la práctica*”. La mayoría de los Estados miembros confirmaron que el objetivo se cumplió. También los participantes en la consulta pública estuvieron de acuerdo en que el actual marco de la UE ha propiciado a la asistencia en la recaudación entre los Estados miembros<sup>1399</sup>.

Los datos sobre el número de solicitudes de asistencia en el cobro de créditos fiscales reflejan que las peticiones han variado teniendo una tendencia de un aumento progresivo en el periodo de 2011-2016<sup>1400</sup>.

---

<sup>1399</sup> Vid. COM(2017) 778 final Informe de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo sobre el funcionamiento de los mecanismos establecidos por la Directiva 2010/24/UE del Consejo de 16 de marzo de 2010 sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas: p. 6.

<sup>1400</sup> Vid. COM(2017) 778 final Informe de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo sobre el funcionamiento de los mecanismos establecidos por la Directiva 2010/24/UE del Consejo de 16 de marzo de 2010 sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas: Ibid., p. 4. En la evaluación hecha por DE TROYER, I.: Recovery Assistance in the EU..., cit., p. 290, sobre el número de peticiones de asistencia recibidas en el periodo de 2011 a 2013, ya resaltaba la tendencia del aumento del número de solicitudes de cobro.



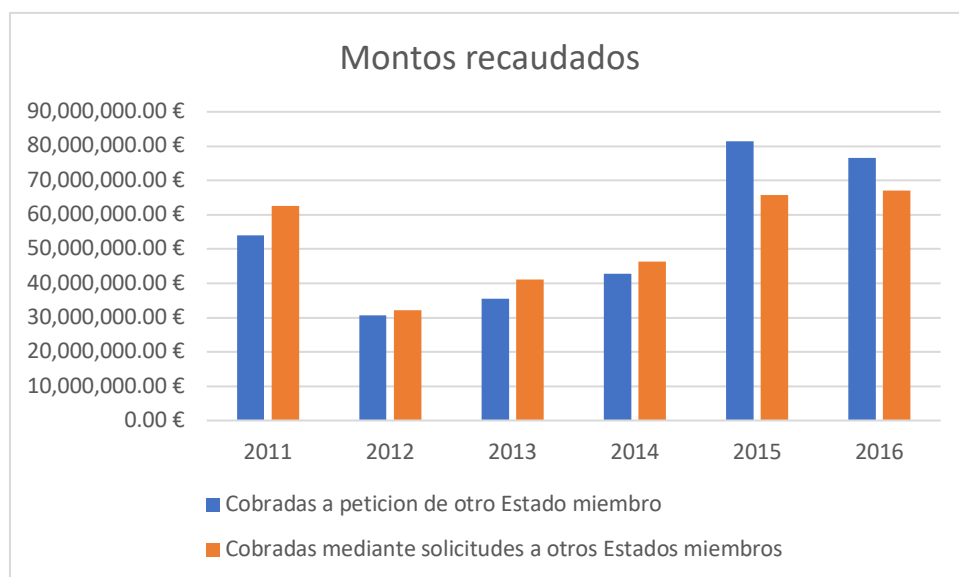


Por otra parte, aunque no es posible establecer una relación directa entre las solicitudes de cobro y las cantidades cobradas, se observa que tras la implementación de la Directiva 2010/24/UE hubo un decremento de las cantidades recaudadas. Descenso que se explica por la implementación tardía de la Directiva en varios Estados miembros (2012), aunado con las cargas de trabajo que para las autoridades competentes implicó familiarizarse con la nueva legislación, los procedimientos y los nuevos formularios de solicitud e instrumentos uniformes, no obstante, en los últimos años las cantidades recaudadas van en aumento, tal y como se puede apreciar de la siguiente tabla y gráfico<sup>1401</sup>:

---

<sup>1401</sup> Vid. Graficas de elaboración propia con los datos tomado de: COM(2017) 778 final Informe de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo sobre el funcionamiento de los mecanismos establecidos por la Directiva 2010/24/UE del Consejo de 16 de marzo de 2010 sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas: p. 5.

Año	Cobradas a petición de otro Estado miembro	Cobradas mediante solicitudes a otros Estados miembros
2011	54,031,822.00 €	62,475,879.00 €
2012	30,641,451.00 €	32,076,738.00 €
2013	35,580,763.00 €	41,115,223.00 €
2014	42,839,876.00 €	46,395,481.00 €
2015	81,402,061.00 €	65,711,419.00 €
2016	76,500,163.00 €	67,019,250.00 €



De lo anterior, se advierte que durante los primeros años de implementación de la Directiva (2012-2014) las cantidades recaudadas a través de la asistencia en el cobro fueron menores en comparación a las que se recaudaron en 2011. Sin embargo, se observa que a partir de 2015 el monto recaudado ha ido en aumento superando las cifras recaudadas en 2011. Si como se afirma en el Informe de la Comisión el decremento de las cantidades recaudadas se debió a la curva de aprendizaje que experimentaron los Estados miembros en la

implementación de la nueva normativa de asistencia en la recaudación, en los siguientes años la cifras recaudación deberían seguir aumentando<sup>1402</sup>.

No obstante, es importante hacer notar que las cifras recaudadas a través de la asistencia en el cobro de créditos fiscales reflejadas en las estadísticas no se pueden tomar como un parámetro directo para evaluar la efectividad y eficacia de la implementación de la Directiva<sup>1403</sup>. Sin embargo, sí es útil para evaluar los esfuerzos que realizan los Estados miembros para recaudar impuestos bajo el procedimiento de asistencia mutua<sup>1404</sup>.

---

<sup>1402</sup> Vid. COM(2017) 778 final Informe de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo sobre el funcionamiento de los mecanismos establecidos por la Directiva 2010/24/UE del Consejo de 16 de marzo de 2010 sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas: Ibid.

<sup>1403</sup> Vid. COM(2017) 778 final Informe de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo sobre el funcionamiento de los mecanismos establecidos por la Directiva 2010/24/UE del Consejo de 16 de marzo de 2010 sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas: Ibid. En donde se explica que el aumento de solicitudes de asistencia y de las sumas recaudadas no es un indicativo adecuado del buen funcionamiento de la regulación existente en la UE en materia de asistencia en la recaudación. “Evidentemente, el aumento de las solicitudes de asistencia y de las sumas cobradas no es en sí mismo un indicativo adecuado del funcionamiento del marco de asistencia en materia de cobro de la UE.” De forma similar apunta SMITTE, P. VAN DER: “Effective EU Tax Collection: A Utopia?”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 68, 6/7, 2014, p. 387, que desde 2006 la Comisión Europea ha publicado tres reportes estadísticos en asistencia mutua en el cobro de créditos fiscales, que están basados casi exclusivamente en los montos efectivamente recaudados. Sin embargo, resalta el autor, que no existe definición en términos de efectivo (effective) y de eficiente (efficient) para indicar cuando la asistencia en recaudación de impuestos puede considerarse como efectiva y eficiente.

<sup>1404</sup> Así lo señala también SMITTE, P. VAN DER: *Effective EU Tax...*, cit., p. 387. El autor pone dos ejemplos para demostrar que los montos recaudados no son fiables suficientemente para hacer un juicio sobre la efectividad del procedimiento de asistencia en la UE. “Example 1: A taxpayer has a tax assessment with EUR 10 million of tax liability to be paid. The tax collector is aware of a bank account of the taxpayer in another Member State with EUR 1 million in it. The collector sends a request to the other Member State for assistance in collection of EUR 10 million, the amount stated in the Initial Instrument Permitting Enforcement, which must be included in the request.<sup>13</sup> The actual amount recovered of EUR 1 million results in a (real) recovery ratio of 10%. However, since the amount to be collected via the request is EUR 1 million and not EUR 10 million, the (statistical) recovery ratio should be 100%. Example 2: This example is even more striking. An applicant Member State asks the requested Member State to recover an amount of tax of EUR 2,000. The latter first sends a warning letter to the taxpayer, who immediately pays the tax due, but directly to the applicant Member State.<sup>14</sup> This Member State terminates the mutual assistance process. As the requested Member State did not recover the amount requested, the result is EUR 0 and, therefore, the recovery ratio is 0%. However, the tax claim is fully paid due to initiating the mutual assistance procedure. The recovery ratio should, therefore, be 100%.”

Es de resaltar que a pesar de las mejoras normativas introducidas en el marco legal de la asistencia mutua, aún queda mucho por hacer, porque los importes efectivamente cobrados están muy por debajo de las cantidades sobre las cuales se pidió la ayuda para su recaudación<sup>1405</sup>.

En el reporte de la Comisión de 2012 se reveló que el porcentaje de recaudación global (*global recovery ratio*) obtenido en el periodo 2009-2010 no había incrementado en gran medida respecto al porcentaje estimado en años anteriores (2004) en donde se había reflejado que del total del monto sobre el cual se solicitó la asistencia mutua sólo se recaudaba en promedio el 5%-6%. La Comisión en este reporte también resaltó que existían variables que no permitían evaluar exactamente la relación entre el monto solicitado en asistencia para su recaudación y el monto efectivamente recaudado. Porque una solicitud de cobro no siempre obtenía su resultado en el mismo año, sino que se prolongaba en el tiempo<sup>1406</sup>.

Sin embargo, en el Documento de trabajo del Informe de la Comisión sobre el funcionamiento de los mecanismos establecidos por la Directiva 2010/24/UE (2017), se afirma que no es posible obtener un indicador claro del porcentaje del monto sobre el cual se solicita asistencia para el cobro y las cantidades efectivamente cobradas<sup>1407</sup>. No obstante, la Comisión reconoce que los montos sobre los cuales se solicita asistencia mutua están muy por debajo los montos efectivamente recaudados.

En este sentido, aun queda mucho por hacer para que la asistencia en el cobro de créditos fiscales implementada en la UE sea más efectiva. Desde nuestro punto de vista la

---

<sup>1405</sup> “Commission staff working document for the evaluation of the use of mutual tax recovery assistance on the basis of Directive 2010/24/EU by the EU Member States”: p. 23.

<sup>1406</sup> Vid. COM(2012) 58 final Report from the Commission to the Council and the European Parliament on the use of the provisions on mutual assistance for the recovery of claims relating to certain levies, duties, taxes and other measures in 2009-2010: Comisión Europea, Bruselas, 2012, p. 5, fecha de consulta 28 marzo 2019, en [https://www.parliament.bg/pub/ECD/115273COM\\_2012\\_58\\_EN\\_ACTE\\_f.pdf](https://www.parliament.bg/pub/ECD/115273COM_2012_58_EN_ACTE_f.pdf).

<sup>1407</sup> “Commission staff working document for the evaluation of the use of mutual tax recovery assistance on the basis of Directive 2010/24/EU by the EU Member States”: p. 23.

principal medida que potenciará el funcionamiento de este mecanismo de ayuda es sin duda un cambio en la política de los Estados que impulse la cooperación internacional en materia de cobro de créditos fiscales internacionales.

El cambio en las políticas de cooperación debe incluir además de la firma de acuerdos internacionales con terceros países, acciones concretas que hagan posible la implementación de la asistencia. La primera y más importante es destinar recursos financieros para la creación de órganos especializados que puedan tramitar las solicitudes de recaudación y llevar todos los trámites que requiera este tipo de ayuda<sup>1408</sup>.

De igual manera se debe invertir en la formación de funcionarios a fin de que estén altamente capacitados para implementar la asistencia en el cobro. Estas medidas no sólo permitirán a los Estados miembros asistir en el cobro de créditos fiscales, sino que además

---

<sup>1408</sup> Vid. COM(2017) 778 final Informe de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo sobre el funcionamiento de los mecanismos establecidos por la Directiva 2010/24/UE del Consejo de 16 de marzo de 2010 sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas: p. 7. La Comisión reveló que existe la necesidad de asignar recursos suficientes para lograr la ayuda mutua en el cobro de créditos fiscales entre Estados de la UE. “En sus respuestas al cuestionario de evaluación, dieciocho Estados miembros señalaron que el número de solicitudes de cobro procedentes de otros Estados miembros les resulta muy oneroso, y diecisiete expresaron su preocupación por la falta de recursos a nivel nacional. Alegan que no disponen de recursos humanos suficientes para garantizar un seguimiento diligente de todas las solicitudes. b. Diez Estados miembros manifestaron además su impresión de que la asistencia transfronteriza en materia de cobro no es una prioridad para algunas administraciones tributarias. Cabe suponer que los resultados de la asistencia mutua en materia de cobro se ven influidos, al menos en cierta medida, por un nivel insuficiente de esfuerzo por parte de los Estados miembros requeridos para facilitar la asistencia solicitada (y, en algunos casos puntuales, por las deficiencias del sistema interno de cobro de impuestos. c. El éxito de este mecanismo de asistencia mutua depende fundamentalmente de que se destinen los recursos y esfuerzos suficientes a la cooperación en este ámbito. Los Estados miembros deben destinar recursos suficientes a su recaudación interna, así como a las solicitudes de asistencia de otros Estados miembros. Es condición indispensable para el correcto funcionamiento del mercado interior que todos los Estados miembros realicen esta inversión y eliminen toda medida protectora de carácter discriminatorio. Asimismo, esto contribuye a prevenir el fraude y las pérdidas presupuestarias. En definitiva, la inversión en asistencia mutua en materia de cobro podría entenderse como un elemento esencial de la estrategia de cumplimiento para las administraciones tributarias, ya que aborda el sentimiento de impunidad de los contribuyentes deshonestos. Obviamente, también recae en los Estados miembros requirentes la responsabilidad de aumentar el cumplimiento de las obligaciones fiscales y maximizar la recaudación y las posibilidades de cobro en su territorio pero, cuando sea necesario, deben poder contar con la solidaridad de los Estados miembros requeridos.”

hará posible que se tramiten las solicitudes de asistencia internacional para cobrar sus propios créditos.

Por otra parte, los Estados miembros deben mejorar sus procedimientos de cobro a fin de hacerlos más sencillos y eficientes. En esa medida, es posible que los Estados puedan prestar asistencia en el cobro de créditos fiscales con mayor eficiencia y eficacia<sup>1409</sup>.

Es indispensable que los Estados utilicen las nuevas tecnologías en sus sistemas de recaudación. Sobre todo si tomamos en consideración que actualmente existe una gran cantidad de información con relevancia tributaria disponible para los Estados proveniente de la UE y de terceros países. En ese contexto, se deben realizar esfuerzos para que los

---

<sup>1409</sup> *Vid. Ibid.*, p. 9. La Comisión señala la importancia de reforzar la recaudación a nivel interno. “a. Al ejecutar una solicitud de cobro o de medidas cautelares, la autoridad requerida hará uso de todas las competencias y procedimientos establecidos de conformidad con las leyes, reglamentos o disposiciones administrativas de su Estado miembro requirente aplicables a créditos idénticos o similares (Artículos 13, apartado 1, y 17 de la Directiva 2010/24). Por consiguiente, el buen funcionamiento de la asistencia mutua en materia de cobro depende en gran medida de la eficiencia del sistema de cobro de impuestos de cada país. Según confirmaron varios participantes en la consulta pública y la consulta de las autoridades tributarias, los Estados miembros deberían intensificar sus esfuerzos a fin de prestar asistencia en materia de cobro a otros Estados miembros, así como reducir las limitaciones y requisitos internos injustificados que restringen su capacidad para ejecutar las solicitudes de asistencia. En este sentido, parece efectivamente que las medidas nacionales en materia de cobro de impuestos de los distintos países no siempre son suficientes ni eficaces. En sus respuestas al cuestionario, varias autoridades tributarias señalan que su labor se ve entorpecida por normas nacionales complejas o procedimientos y requisitos internos engorrosos que menoscaban seriamente la capacidad de las autoridades tributarias para emprender medidas cautelares o de cobro. (...) Esta conclusión concuerda con las presentadas por la Comisión en su Comunicación del 7 de abril de 2016 relativa a un plan de acción sobre el IVA, en las que la Comisión sostiene que las administraciones tributarias deben ser más eficientes. Se facilitarán debates estratégicos con los máximos responsables de las autoridades de cobro de impuestos de los distintos Estados miembros para apoyar iniciativas en esta materia y reformas de carácter nacional. Debe tenerse en cuenta, no obstante, que cada Estado miembro tiene sus particularidades en lo que respecta a la organización de sus autoridades tributarias y sus procesos de cobro de impuestos. Por consiguiente, los escollos en los procesos de cobro y en la organización no son necesariamente los mismos en todos los Estados miembros, de manera que las buenas prácticas de un Estado miembro no siempre pueden transponerse a otro simplemente. Con carácter prioritario, la Comisión invitará a los Estados miembros con las tasas más bajas de asistencia en materia de cobro (esto es, de alrededor del 2 % o menos: Austria, Bulgaria, Chipre, Croacia, Eslovaquia, España, Estonia, Grecia, Hungría, Italia, Letonia, Lituania, Luxemburgo, Malta, Reino Unido y Rumania)<sup>14</sup> a realizar un análisis de los principales problemas de los que adolecen, con la participación de expertos nacionales en materia de cobro de impuestos, procedentes de la administración y, posiblemente, de otros ámbitos. La Comisión prestará su apoyo en la evaluación de posibles medidas para mejorar la eficacia de los procesos de cobro.”

funcionarios encargados de la recaudación tributaria puedan tener acceso a bases de datos que les permitan solicitar asistencia para el cobro de créditos fiscales a los Estados en donde los deudores tributarios tienen bienes<sup>1410</sup>.

Además de manejar efectivamente los datos de los contribuyentes, también podría implementarse un registro nacional de bienes de los contribuyentes. Estas medidas pueden ayudar a agilizar los procedimientos de recaudación. Sin que se dejen de lado la protección de los contribuyentes<sup>1411</sup>.

Sobre la mejora de los sistemas para recaudar, llama la atención que la Unión Europea dentro de su Plan de Acción no pone mucha atención en la asistencia en la recaudación ni a nivel nacional ni internacional, pues no obstante que se menciona como un objetivo a perseguir no se realizan propuestas concretas al respecto<sup>1412</sup>.

Esperamos que el Informe de la Comisión sobre el funcionamiento de los mecanismos establecidos por la Directiva 2010/24/UE sirva para que se fortalezcan tanto el marco normativo de asistencia internacional de cobro de créditos fiscales, como los procedimientos internos de los Estados miembros en materia de recaudación.

El impulso en la simplificación y eficiencia en los sistemas internos de recaudación de los Estados miembros no sólo beneficiará a la asistencia en la recaudación que se

---

<sup>1410</sup> En el mismo sentido señala la Comisión en *Ibid.*, p. 9. “Parece, asimismo, que procede mejorar y facilitar el intercambio de información en el seno de los Estados miembros y el acceso a las bases de datos con información pertinente a efectos de cobro de impuestos.”

<sup>1411</sup> El respeto de los derechos de sujetos a quienes se dirigen las medidas de cobro prestadas en asistencia en la recaudación debe ser respetada. Así lo reconoce la propia Comisión: “Paralelamente, los Estados miembros deberían tener en cuenta la necesidad de respetar los derechos de los deudores tributarios, como solicitan los participantes en la consulta pública.” *Ibid.*, p. 9.

<sup>1412</sup> “COM(2012) 722 final Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo Plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal”: *Comisión Europea*, pp. 2-ss, fecha de consulta 28 marzo 2019, en <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52012DC0722&from=EN>. En sentido similar se pronuncia SMITTE, P. VAN DER: *Effective EU Tax...*, cit., p. 387.

implementa en la UE sino además favorecerá al desarrollo de la asistencia en la recaudación que se realiza en el ámbito internacional<sup>1413</sup>.

También es importante mencionar que en todas estas mejoras no se debe dejar de lado la protección de los derechos de los contribuyentes. Así dentro de la mejora regulatoria se deben impulsar normas que aseguren la protección de los deudores tributarios. En esta misma línea deben procurarse que en la capacitación de los funcionarios se resalte la importancia de conocer los derechos de los contribuyentes a fin de que en cada procedimiento que se instaure para el cobro internacional de un crédito fiscal, dichos derechos sean respetados<sup>1414</sup>.

## **5.8 El intercambio de información como presupuesto indispensable para la asistencia en la recaudación**

La Directiva 2010/24/2010 reconoce la importancia del intercambio de información para hacer efectiva la asistencia en el cobro de créditos fiscales. Una de las principales funciones del intercambio de información consiste en su utilidad para verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes<sup>1415</sup>. Sin embargo, el

---

<sup>1413</sup> COM(2017) 778 final Informe de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo sobre el funcionamiento de los mecanismos establecidos por la Directiva 2010/24/UE del Consejo de 16 de marzo de 2010 sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas: pp. 1-ss.

<sup>1414</sup> Vid. COM(2017) 778 final Informe de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo sobre el funcionamiento de los mecanismos establecidos por la Directiva 2010/24/UE del Consejo de 16 de marzo de 2010 sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas: Ibid., p. 13. En el que se señala que “Un mayor esfuerzo comunicativo para explicar esta legislación y otorgarle visibilidad contribuiría a aumentar el cumplimiento de las obligaciones fiscales y el respeto de los derechos de los contribuyentes”.

<sup>1415</sup> Cfr. CALDERÓN CARRERO, J. M.: *Intercambio de Información...*, cit., pp. 711-ss. “El intercambio de información fiscal entre estados responde a la necesidad de dotar a las administraciones tributarias de los medios adecuados para verificar el cumplimiento de los deberes que corresponden a los obligados tributarios que operan transnacionalmente. El control de las obligaciones tributarias, a la postre, no representa otra cosa que «administrar información» de manera que el Estado puede controlar todo aquello de lo que tiene o puede tener conocimiento.” Por su parte también MORENO GONZÁLEZ, S.: “Nuevas tendencias en materia de intercambio internacional de información tributaria: hacia un mayor y más efectivo intercambio automático de información”, *Crónica tributaria*, 146, 2013, p. 194. También resalta que la principal función del intercambio de información es el verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de contribuyentes con operaciones internacionales, sin desconocer que no es la única función del



intercambio de información también es útil para realizar la recaudación de créditos fiscales a nivel internacional<sup>1416</sup>.

Los instrumentos que regulan la asistencia en el cobro de créditos fiscales también reconocen la utilidad del intercambio de información para efectos de implementar la asistencia en el cobro de créditos fiscales. Así en los comentarios al artículo 27 del Modelo Convenio de la OCDE se establece que el artículo 26 del mismo Modelo Convenio aplica a los intercambios de información realizado en la aplicación de la asistencia mutua a fin de

---

intercambio de información. “Como es sabido, el intercambio de información tributaria entre Estados obedece a la necesidad de proporcionar a las Administraciones tributarias los instrumentos adecuados para verificar el cumplimiento de los deberes que corresponden a los obligados tributarios que operan transnacionalmente, así como para detectar presuntos incumplimientos. Puede afirmarse, por consiguiente, que la principal, aunque no exclusiva, función del intercambio de información es la de servir de instrumento de control de las obligaciones de los contribuyentes que llevan a cabo operaciones económicas internacionales, constituyendo una herramienta para luchar contra el fraude y la evasión fiscal internacionales”. Respecto a la función del intercambio de información también *vid.* GARDE GARDE, M.; DE LAS MORENAS FERNÁNDEZ, E.: “Cooperación Internacional: Intercambio de Información. Acuerdos de Intercambio de Información. Mecanismos de Intercambio de información”, en I. Corral Guadaño, N. Carmona Fernández (eds.) *Manual de fiscalidad internacional*, 4a, Instituto de Estudios Fiscales, España, 2016, p. 1478. “Todas las Administraciones Tributarias requieren de manera imprescindible disponer de información abundante, fiable y actualizar a fin de desarrollar las dos grandes tareas o procedimientos de los organismos que tienen encomendada la gestión del sistema tributario del país: — Verificar si el conjunto de los obligados tributarios esta no cumpliendo correctamente con las obligaciones que las normas tributarias les imponen; — Detectar aquellos supuestos de presuntos incumplimientos, que requieren una actuación específica por parte de los órganos de la administración.

<sup>1416</sup> La utilidad del intercambio de información ha sido reconocido también por el TJUE (Sala Quinta) quien en su sentencia de 22 de noviembre de 2018 *Sofina SA y otros contra Ministre de l'Action et des Comptes publics*, C-575/17, ECLI:EU:C:2018:943, apartados 75 y 76, determinó que la Directiva 2010/24/UE que sustituyó a la Directiva 2008/55/CE ofrece un marco de cooperación a las autoridades del Estado miembro de origen un marco de cooperación y asistencia que les permite recaudar efectivamente el crédito fiscal en el Estado miembro de residencia. De manera que permite a un Estado miembro de origen obtener de la autoridad competente del Estado miembro de residencia la información necesaria que le permita cobrar un crédito fiscal generado (en este asunto) en el momento de distribuir los dividendos. Así el Tribunal resolvió que el establecer una retención en origen por el pago de dividendos para un no residente al momento de su distribución se opone a los artículos 63 TFUE y 65 TFUE porque para los residentes la tributación de acuerdo al régimen general del impuesto sobre sociedades (francés) “únicamente tiene lugar al final del ejercicio en el que se percibieron si dicha sociedad ha obtenido beneficios durante ese ejercicio, pudiendo, en su caso, no tener lugar nunca tal tributación si esa sociedad cesa en sus actividades sin haber obtenido beneficios desde la percepción de dichos dividendos”. Con esta determinación el TJUE reitera el criterio adoptado en las sentencias: sentencias de 29 de noviembre de 2011, *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, apartado 78, y de 12 de julio de 2012, *Comisión/España*, C-269/09, EU:C:2012:439, apartados 70 y 71.

asegurar la confidencialidad de la información intercambiada en este tipo de asistencia<sup>1417</sup>.

Por su parte el Convenio Multilateral también incluyó los estándares de intercambio de información establecidos en el artículo 26 del Modelo Convenio de la OCDE hasta 2010. Los cuales también rigen a los intercambios de información para implementar la asistencia mutua en el cobro de créditos fiscales<sup>1418</sup>.

En la misma línea la Directiva 2010/24/UE introdujo cambios importantes en el uso de información que se intercambia para hacer posible la asistencia en el cobro de créditos fiscales. De esta manera, la Directiva también incluyó los lineamientos del nuevo estándar de intercambio de información que se introdujeron en 2005 y que estaban vigentes hasta 2010 en el artículo 26 del Modelo Convenio de la OCDE y que tuvieron como base los desarrollos alcanzados en materia de intercambio de información hasta ese momento<sup>1419</sup>.

La Directiva 2008/55/CE que precedió a la actual Directiva de Recaudación, establecía que, a petición de la autoridad requirente, la autoridad requerida le comunicaría los datos que fueran útiles para el cobro de un crédito. En este sentido la nueva redacción establecida en el artículo 5 de la Directiva 2010/24/UE tuvo por objeto incluir en la Directiva los estándares

---

<sup>1417</sup> Vid. Apartado 5 de los Comentarios al artículo 27 del Modelo Convenio de la OCDE en *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*: p. 509. El precepto refiere que se aplicará el artículo 26 a los intercambios de información realizado en la aplicación del artículo 27 a fin de asegurar la confidencialidad de la información intercambiada en este tipo de asistencia Cabe hacer mención que este apartado anteriormente sólo establecía que se aplicaría el apartado 1 del artículo 26 del Modelo Convenio de la OCDE para la aplicación del artículo 27 igualmente para asegurar la confidencialidad de la información intercambiada en el ámbito de la asistencia mutua en la recaudación de impuestos *vid.* OECD: *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio*, cit., p. 427.

<sup>1418</sup> *Vid. Supra* Apartado: Cambios en materia de intercambio de información de la Convención Multilateral: su impacto en la asistencia en cobro de créditos fiscales del Capítulo 5. Asistencia multilateral en el cobro de créditos fiscales a través del convenio sobre asistencia administrativa en asuntos fiscales de la OCDE y del Consejo de Europa.

<sup>1419</sup> En el mismo sentido establece CALDERÓN CARRERO, J. M.: *Hacia una nueva era...*, cit., p. 56. “La nueva Directiva extiende el ámbito del intercambio de información cubierto por tal norma alineándolo con los estándares internacionales establecidos a través del artículo 26 del Modelo de Convenio OCDE (2003-2010)”.

internacionales de intercambio de información<sup>1420</sup>.

El artículo 5 de la Directiva 2010/24/UE, regula el intercambio de información a solicitud y dispone que a petición de la autoridad requirente, la autoridad requerida facilitará toda la información que sea previsiblemente pertinente para la requirente, a efectos del cobro de los créditos cubiertos por la Directiva<sup>1421</sup>.

Así, se establece que, a petición de la autoridad requirente, la autoridad requerida facilitará toda la información que sea *previsiblemente pertinente (foreseeably relevant)* para la autoridad requirente a efectos del cobro de los créditos objeto de la Directiva 2010/24/UE<sup>1422</sup>. El objetivo de esta redacción fue el facilitar el intercambio de información más amplio posible, pero sin que se realizaran investigaciones genéricas o investigaciones de pesca (*fishing expeditions*)<sup>1423</sup>.

---

<sup>1420</sup> Vid. Artículo 5 de la Directiva 2008/55/CE. Así como el artículo 5 de la Directiva 2010/24/UE.

<sup>1421</sup> Vid. Artículo 5 de la Directiva 2010/24/UE.

<sup>1422</sup> Respecto a los créditos objeto de la Directiva Vid. Supra apartado 1. La acertada ampliación de las contribuciones cubiertas por la Directiva del presente Capítulo.

<sup>1423</sup> En el comentario 4.1 al artículo 26 del Modelo Convenio de la OCDE vigente en 2010 se explicó que la expresión *previsiblemente relevante* tuvo por objeto alinear su redacción a los TIAE sin que su intención fuera alterar los efectos de la disposición. Cfr. El contenido del comentario 4.1 en OECD: *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio*, cit., p. 411. También vid. *Article 26 of the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital and its Commentary*: OECD, pp. 83-ss, fecha de consulta 25 marzo 2019, en [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/implementing-the-tax-transparency-standards/article-26-of-the-oecd-model-tax-convention-on-income-and-on-capital-and-its-commentary\\_9789264088016-6-en](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/implementing-the-tax-transparency-standards/article-26-of-the-oecd-model-tax-convention-on-income-and-on-capital-and-its-commentary_9789264088016-6-en). En los comentarios realizados en el modelo vigente en 2010 no se establecían parámetros para determinar cuando una solicitud de información reunía el requisito de previsiblemente relevante o bien cuando se consideraba que se estaba realizando una petición genérica. Sin embargo, en los comentarios al artículo 26 del Modelo Convenio de la OCDE en su actualización en 2012 se aclaró el contenido de la expresión *previsiblemente relevante* y el concepto de *fishing expeditions*. De esta manera los comentarios aclaraban que el término relevancia previsible implicaba que la información solicitada tuviera una posibilidad razonable de ser relevante en una investigación en curso, incluso cuando después de que se recibiera la información se tornara en irrelevante. Por su parte en cuanto al término *fishing expeditions*, los comentarios también aclararon que las peticiones podían afectar no sólo a un contribuyente sino también a un grupo de ellos, debiéndose identificar convenientemente al grupo de contribuyentes, los hechos y circunstancias que motivaban la petición, así como las disposiciones jurídicas que ese grupo estaba incumpliendo. Cfr *Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version)*: OECD, 2014, p. C (26), fecha de consulta 25 marzo 2019, en <https://read.oecd->

De esta manera, tomando la interpretación que se ha dado a la frase previsiblemente pertinente, el intercambio de información que se realice con base en el artículo 5 de la Directiva 2010/24/UE debe tener como propósito la asistencia en la recaudación de un crédito en específico, sin que se pueda utilizar esta forma de cooperación para realizar un control fiscal diverso al procedimiento de asistencia mutua para la recaudación<sup>1424</sup>.

---

ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2015-full-version\_9789264239081-en.

<sup>1424</sup> En el mismo sentido se ha pronunciado CALDERÓN CARRERO, J. M.: *Hacia una nueva era...*, cit., p. 57. Respecto a la interpretación del término previsiblemente relevante también GARDE GARDE, M.; DE LAS MORENAS FERNÁNDEZ, E.: *Cooperación Internacional: Intercambio...*, cit., pp. 1492-1493. Señala que la interpretación de la expresión previsiblemente pertinente establecida en el artículo 26 del Modelo de Convenio de la OCDE (idéntico al establecido en el artículo 5 de la Directiva) determina el alcance del intercambio que ha de ser el más amplio posible y generoso sin que se permita realizar peticiones no justificadas. “El artículo 26 del Modelo Convenio de la OCDE reconoce este principio general del intercambio al señalar que los Estados intercambiarán «la información previsiblemente pertinente para aplicar lo dispuesto el presente convenio para administrar y exigir lo dispuesto en la legislación nacional de los Estados contratantes». La interpretación de esta expresión previsiblemente pertinente determina el alcance del intercambio que ha de ser el más amplio posible y generoso, siempre respetando los límites que más adelante se indicarán. El alcance amplio del intercambio, sin embargo, no permite realizar solicitudes que no estén lo suficientemente justificadas («echar las redes» del inglés fishing expeditions), es decir, realizar una solicitud de información sin nexo aparente con una investigación abierta. Los requerimientos de información deben referirse a uno o más casos concretos y expresar de forma motivada la razones por las que se pide una información. Las peticiones masivas información no son procedentes y deben reconducirse a lo que los países acuerden bilateralmente en términos del intercambio automático de información. Por ejemplo una petición basada en que el otro país facilite información sobre todos los residentes en el Estado petionario que posean bienes inmuebles en el Estado requerido podría calificarse como *fishing*. El equilibrio entre estas dos consideraciones está contemplado en el estándar de «previsiblemente pertinente». Los comentarios al artículo 26 MCOCDE no explican qué se entiende por previsiblemente pertinente o como los Estados han de justificar la pertinencia previsible de la información disponible. Únicamente se refiere a que no está permitido «echar las redes». Los nuevos comentarios al artículo 26 aprobados en la última actualización de 2012 vienen a aclarar ambos términos y su relación al expresar que en el momento en que se realiza la petición ha de haber una posibilidad razonable de que la información solicitada sea relevante, sin perjuicio de que posteriormente una vez proporcionada pueda devenir no relevante. Aclara, por otra parte que las peticiones pueden afectar no sólo a un contribuyente si no también a un grupo, sin que en este caso, puede hablarse, necesariamente, de «pesca». En estos casos, el Estado requirente debería identificar convenientemente al grupo, los hechos y circunstancias que subyacen bajo la petición si como la normativa que supuestamente los miembros del grupo están incumpliendo. Asimismo, se proporciona numerosos ejemplos que tratan de ilustrar y clarificar distintos casos concretos.” En sentido similar señala SEER, R.: “Chapter 26 Exchange of Information between Tax Authorities: Structures and Recent Developments”, en H. Jochum, P. Essers, M. Lang, N. Winkeljohann, Wiman (eds.) *Practical problems in European and international tax law : essays in honour of Manfred Mössner*, IBFD, Amsterdam, 2016, pp. 1-ss.; quien además aclara que varios países han interpretado que el artículo 26 del MCOCDE con la aclaración a los comentarios realizada en 2012 incluye peticiones de información sobre grupos de personas, mientras que otros países han considerado esta aclaración como una nueva disposición. Por su parte PISTONE, P.: “Chapter 11: Exchange of Information and Mutual

El término previsiblemente relevante utilizado en el intercambio de información establecido en la Directiva 2010/24/UE se concretiza siempre en una solicitud de asistencia en el cobro de un crédito fiscal. En consecuencia, la petición de información siempre estará ligada a la recuperación de una deuda tributaria previamente determinada en donde el o los deudores tributarios deben estar plenamente identificados. Por lo que en estos casos sería muy raro que una petición de información tuviera como objetivo una investigación genérica o una expedición de pesca<sup>1425</sup>.

No obstante, consideramos positivo que la Directiva 2010/24/UE contenga el estándar más amplio de intercambio de información a fin de que la asistencia en el cobro de créditos fiscales pueda implementarse con eficacia y eficiencia, sin que los Estados puedan oponerse a proporcionar la información necesaria para implementar la asistencia en el cobro de créditos fiscales.

Por otra parte, también se estableció en la Directiva 2010/24/UE la eliminación del secreto bancario. El apartado 3 del artículo 5 de la referida Directiva estableció que en ningún caso la autoridad requerida de un Estado Miembro podría ampararse en la limitación establecida en el apartado 2 del propio artículo para negarse a facilitar la información, es

---

Assistance in the Collection of Taxes”, en M. Lang, Alexander Rust, J. Schuch, C. Staringer (eds.) *The UN Model Convention and its relevance for the global tax treaty network*, Online books, IBFD, Amsterdam, 2017 (European and International tax law and policy series), p. 2. Señala que la amplitud del término previsiblemente relevante ha originado críticas sobre las diversas interpretaciones al grado de extender la información que puede ser requerida. Sobre este punto también puede consultarse MCLNTYRE, M.: “How to end the charade of information exchange”, *Tax Notes International*, vol. 56, 4, 2009, pp. 255-ss.

<sup>1425</sup> En sentido similar SEER, R.: “Recent Development in Exchange of Information within the EU for Tax Matters”, *EC tax review*, vol. 22, 2, 2013, p. 74, refiere que el intercambio de información con el propósito de recaudar una deuda tributaria generalmente no es necesario, si la solicitud de recaudación o de establecimiento de medidas precautorias puede ser presentada. Por su parte DE TROYER, I.: *Recovery Assistance in the EU...*, cit., p. 289, refiere que se puede argumentar que el artículo 5 de la Directiva 2010/24/UE puede ser usado como base legal para intercambiar una categoría de información específica u otorgar acceso directo a bases de datos de otros Estados miembros, con el presupuesto de que el Estado miembro en cuestión solicita esa información por ser previsiblemente relevante para la recaudación de impuestos. Además de que bajo la Directiva 2010/24/UE el requerimiento de información está normalmente ligado a una específica deuda y a deudores específicos o personas con relevancia ligados a esos deudores.

decir, la autoridad requerida ya no podía negarse a proporcionar información alegando que los datos estaban en posesión de un banco o de otra entidad financiera, o bien de una persona designada o que actuara como agente o fiduciario o porque afectara a los intereses de propiedad de una persona<sup>1426</sup>.

Sin embargo, la Directiva en el apartado 4 del artículo 5 de la Directiva establece la posibilidad de que existan otros motivos por los cuales la autoridad requerida no proporcione la información solicitada. En ese supuesto, la autoridad requerida informará a la requirente de los motivos que se opongan a que la petición de información sea satisfecha<sup>1427</sup>.

De esta manera, la Directiva de Recaudación se alinea con el estándar de intercambio de información a petición, pues se evita que otro Estado miembro se niegue a proporcionar información amparado en el establecimiento del secreto bancario<sup>1428</sup>. La eliminación del

---

<sup>1426</sup> *Vid.* Artículo 5 (3) Directiva 2010/24/UE.

<sup>1427</sup> *Vid.* Artículo 5 (4) Directiva 2010/24/UE.

<sup>1428</sup> en el 2005 la OCDE, modificó el Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y Patrimonio y dentro de esas modificaciones incorporó una substancial mejora para permitir el intercambio de información bancaria, así en el apartado 5 del artículo 26 se estableció que los Estados contratantes no podrían rehusar el intercambio de información aduciendo que los datos se encuentran en poder de un banco o otra institución financiera, mandatario o persona que actúa en capacidad de agente fiduciario o porque afecta a la titularidad de derechos o intereses en una persona, es decir, protegidos por el secreto bancario. Esta cláusula constituye un anti-blocking statutes clause, cuyo principal antecedente es el artículo 26.3 del Modelo Convenio de EEUU, el cual fue desarrollado y modulado por el Global Tax Forum OCDE en el marco del Proyecto de Competencia Fiscal Perniciosa a través del Modelo de la OCDE de 2002 de intercambio de información. En el mismo sentido CALDERÓN CARRERO, J. M.: “El procedimiento de intercambio de información establecido en los convenios de doble imposición basados en el modelo de convenio de la OCDE”, en *Fiscalidad Internacional*, 4a, CEF, Madrid, 2010, p. 1304. La eliminación del secreto fiscal constituyó un gran avance en el ámbito del intercambio de información, pues con ella los Estados ya no podían negarse a intercambiar información amparados en el secreto bancario, lo cual es un reflejo de la voluntad actual de la comunidad internacional. Al respecto *vid.* HORTALÀ, J.: *Comentarios a la red española de convenios de doble imposición*, Thomson Aranzadi, Navarra, 2007, p. 805. Derivado de esta actualización, la crisis económica de 2008 y el descubrimiento que realizaron algunos países como Alemania y Francia sobre la utilización de paraísos fiscales europeos, por parte de sus contribuyentes, para eludir impuestos, la comunidad internacional mostró su interés por luchar contra los paraísos fiscales y ampliar el nivel de intercambio de información con los territorios de baja y nula tributación, los cuales operan bajo reglas estrictas de protección al secreto bancario. *Cfr.* RODRÍGUEZ-BEREIJO, M.: “El intercambio de información fiscal entre los Estados y su incidencia probatoria”, *InDret*, No. 3, 2012, p. 5, fecha de consulta 10 noviembre 2015, en <http://www.indret.com/pdf/918.es.pdf>. Así como ANAMOURLIS, T.; NETHERCOTT, L.: “An overview of tax information Exchange agreements and Bank

secreto bancario ha hecho que la cooperación internacional avance a unos pasos antes no imaginados<sup>1429</sup>.

Consideramos que es de gran relevancia que la Directiva 2010/24/UE contemple la posibilidad de obtener información bancaria, pues como su propósito es el cobro de un crédito fiscal, el acceso a las cuentas bancarias de los deudores tributarios redundará en la eficacia y

---

secrecy”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 63, No. 12, 2009, p. 621. Así, la voluntad política en este sentido se manifestó en un importante foro internacional como lo es el G20, que en su reunión celebrada en Londres el 2 de abril del 2009, el grupo, con Nicolás Sarkozy a la cabeza anunció: “la era del secreto bancario ha terminado” y señaló que los países europeos debían acomodarse a un nuevo estándar internacional de transparencia e intercambio de información en materia fiscal. Sobre este punto puede consultarse también: CALDERÓN CARRERO, J. M.: *Intercambio de Información...*, cit., pp. 738-740.; CALDERÓN CARRERO, J.: “Tendencias actuales en materia de intercambio de información entre Administraciones Tributarias”, *Crónica tributaria*, 99, 2001, pp. 25-40.; CALDERÓN CARRERO, J.: “El intercambio de información entre administraciones tributarias como mecanismo de control del fraude fiscal internacional”, *Revista de derecho financiero y de hacienda pública*, vol. 50, 258, 2000, pp. 769-802.; GARCÍA PRATS, A.: “Los Nuevos Estándares Internacionales de Intercambio de Información: FATCA o el Fin del Secreto Bancario”, en *Intercambio de Información, Blanqueo de Capitales y Lucha Contra el Fraude Fiscal*, Instituto de Estudios Fiscales, Valencia, 2014, pp. 196-197.

<sup>1429</sup> Vid. OBERSON, X.: “General Report”, en *International Fiscal Association 2013 Copenhagen Congress*, vol. 98b, Cahiers de droit fiscal International, Netherlands, 2013, pp. 22-23, señaló que en el 2008 la crisis económica afectó a los Estados y puso presión a las políticas de los Estados para reducir sus déficits presupuestarios, lo anterior y la serie de escándalos como el llamado Liechtenstein CD affair, con información robada y el USB que implicó que no se reportada la renta de los contribuyentes de la OCDE dieron un fuerte ímpetu para prevenir la evasión fiscal. Así que relata que los Estados no sólo esperan estar listos para incrementar su eficacia para luchar contra la evasión fiscal y el abuso de agresivos esquemas fiscales sino para optimizar los impuestos sobre el capital. De esta manera describe que siguiendo la reunión 17 OCDE París el 21 de octubre de 2008 estuvieron de acuerdo que los estándares de efectiva y transparente intercambio de información debía ser implementada como una guía mundial y que las medidas defensivas debían ser adoptadas contra los Estados y Jurisdicciones que se negaran a adoptar los estándares. Enfatiza que el comunicado del G20 sobre tomar medidas contra las jurisdicciones no cooperativas incluidos los paraísos fiscales en donde se afirmaba que los Estados estaban listos para utilizar sanciones de protección a sus finanzas públicas y sistemas financieros y que la era del secreto bancario había terminado. Por lo que refiere que estos esfuerzos fueron combinados con la elaboración de las listas de jurisdicciones que no tenían implementados los estándares internacionales en términos del intercambio de información (llamadas listas negras, grises y blancas), por lo que para aparecer en la lista blanca se pedía la firma de 12 Convenios basados en el Modelo Convenio de la OCDE con cláusula de intercambio de información o bien la firma de 12 TIEAS. Concluye enfatizando que el 2009 podía ser identificado como el punto de inflexión de la evolución del intercambio global de información que se podía comparar con el “big bang” porque al igual que el universo, se comenzó con una rápida expansión en un destello y estalló con una expansión de la red de tratados, por lo que después del Bing Bang creció el número de TIEAS firmados a 700. Sobre este punto también vid. GARCÍA PRATS, A.: *Los Nuevos Estándares...*, cit., pp. 196-ss.; RODRÍGUEZ-BEREIJO, M.: *El intercambio de información fiscal entre los Estados y su incidencia probatoria...*, cit., pp. 6-ss.

eficiencia en el cobro de los créditos objeto de asistencia con los fondos que pudiera tener el deudor tributario en otro Estado miembro<sup>1430</sup>.

Además de lo anterior, el cobro sobre los saldos de cuentas bancarias es mucho más fácil que el que se realiza sobre otros bienes como por ejemplo los bienes inmuebles, que requieren un procedimiento específico para su valuación y venta haciendo que el cobro se prolongue en el tiempo.

Otra novedad de la Directiva 2010/24/UE fue que estableció el *intercambio de información espontáneo*. Así cuando un Estado miembro devuelva algún impuesto o derecho diverso al impuesto al valor añadido a un residente en otro Estado miembro, podrá informar al Estado miembro de establecimiento o residencia de la futura devolución que le realizará al contribuyente<sup>1431</sup>.

Es importante destacar que el intercambio *espontáneo* de información se regulaba en la Directiva 2008/55/CE, previendo la posibilidad de realizar intercambios espontáneos de información en caso de devoluciones de impuestos, no obstante, era necesario que los Estados miembros celebraran un acuerdo específico en este sentido<sup>1432</sup>.

---

<sup>1430</sup> CALDERÓN CARRERO, J. M.: *Hacia una nueva era...*, cit., p. 57. También manifiesta que el levantamiento del secreto bancario en la Directiva 2010/24/UE representa un paso adelante muy relevante: “El alineamiento de este mecanismo con los estándares OCDE en la materia conlleva el levantamiento del secreto bancario y mercantil, de manera que la autoridad requerida no puede negarse a obtener y facilitar la información solicitada solo porque dicha información obre en posesión de un banco, otra entidad financiera, una persona designada o que actué como agente o fiduciario o porque afecte a los intereses de propiedad de una persona. Por tanto, el principal límite al intercambio de información y asistencia en la recaudación tributaria que existía en relación con algunos Estados miembros que excluían tal asistencia en casos donde la información estaba en poder de entidades financieras ha sido superado, dándose un paso adelante muy relevante que sitúa a los contribuyentes comunitarios en una situación muy similar en todos los Estados miembros. No cabe descartar que una medida como esta provoque movimientos de deslocalización de activos europeos hacia países terceros.”

<sup>1431</sup> *Vid.* Artículo 6 de la Directiva 2010/24/UE.

<sup>1432</sup> *Vid.* Artículo 23 de la Directiva 2008/55/CE.



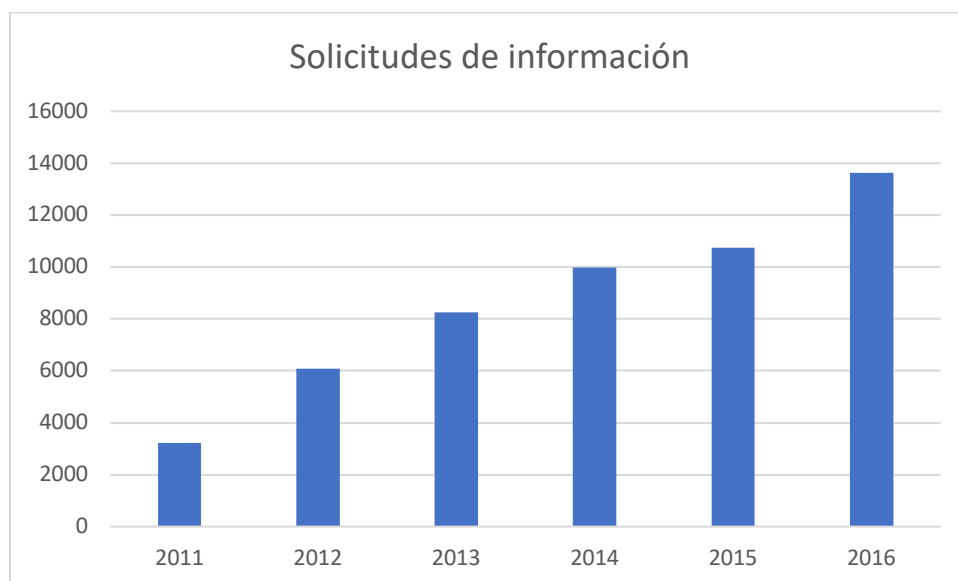
Consideramos positivo que la Directiva establezca la posibilidad de intercambiar información de forma espontánea cuando un Estado miembro realice alguna devolución a un contribuyente con residencia o establecimiento en otro Estado miembro. Sin embargo, dado a que la información sobre devoluciones de este tipo es frecuente, consideramos que este tipo de intercambio de información debería ser obligatorio en lugar de ser potestativo, así, podría establecerse el intercambio de información automático sobre devoluciones de impuestos y derechos diversos del IVA que se realizaran a contribuyentes con residencia o establecimiento en otro Estado miembro.

Finalmente cabe mencionar que el intercambio de información en materia administrativa en la Unión Europea se ha desarrollado principalmente en la Directiva 2011/16/UE, misma que contempla el intercambio de información a petición de parte, espontáneo y automático, la cual es analizada en un apartado específico en esta investigación. No obstante, las solicitudes de intercambio de información con base en la Directiva 2010/24/UE que tienen por objeto hacer posible la asistencia en el cobro de créditos fiscales, es bastante importante y la misma va en aumento<sup>1433</sup>.

Como lo refleja el Informe de la Comisión sobre el funcionamiento de los mecanismos establecidos por la Directiva 2010/24/UE, si se compara el número de solicitudes de información recibidas en 2011 con el número de solicitudes que se recibieron en 2016 se puede apreciar un aumento exponencial, pues en 2011 se recibieron 3.218 solicitudes de información y en 2016 este tipo de solicitudes aumentó a 13.630. Lo anterior se puede apreciar en la siguiente gráfica.

---

<sup>1433</sup> También DE TROYER, I.: *Recovery Assistance in the EU...*, cit., p. 288. Resalta que el intercambio de información contemplado en la Directiva 2010/24/UE no está tan desarrollado como el contemplado en la Directiva 2011/16/UE.



De esta manera se pone de relieve la importancia del intercambio de información para hacer posible la asistencia en el cobro de créditos fiscales. Así tenemos que en 2011 se recibieron 3.218 solicitudes de información; en 2012 fueron 6.081; en 2013 aumentaron a 8.250; en 2014 también hubo un incremento gradual a 9.988; en 2015 se recibieron 10.733 y en 2016 se incrementó a 13.630<sup>1434</sup>.

Es conveniente resaltar que los Estados miembros se han dado cuenta de la importancia de mejorar y facilitar el intercambio de información que en los últimos años ha tenido un avance sin precedentes. Sin embargo, el mero almacenamiento de información no reporta ningún beneficio a los Estados. Lo realmente importante es el uso de esa información.

En materia de asistencia en el cobro de créditos fiscales esa importancia se puede concretizar en utilizar esa información para conocer el lugar en donde un deudor tributario

---

<sup>1434</sup> COM(2017) 778 final Informe de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo sobre el funcionamiento de los mecanismos establecidos por la Directiva 2010/24/UE del Consejo de 16 de marzo de 2010 sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas: p. 4.

posee activos que sirvan para recaudar una deuda tributaria. En el informe de la Comisión sobre el funcionamiento de los mecanismos establecidos por la Directiva 2010/24/UE se ha reflejado la necesidad de utilizar la información que los Estados poseen a través de una base de datos con información pertinente a efectos del cobro de impuestos<sup>1435</sup>.

La importancia del intercambio de información para efectos de la recaudación tributaria, también se refleja en las conclusiones del Informe precitado, en donde se destaca que la intensificación del intercambio de información a escala internacional dará como resultado que la asistencia en el cobro de créditos fiscales entre la UE y con terceros países tendrá cada vez mayor importancia<sup>1436</sup>.

La creciente información de la que los Estados disponen hace indispensable la mejora normativa y la homogenización de los instrumentos que hacen posible la asistencia internacional en la recaudación tributaria a fin de que los Estado puedan utilizar esa información disponible para recaudar sus deudas tributarias, cuando no es posible recaudarlas en su propio territorio debido principalmente a que algunos contribuyentes deslocalizan sus activos o los ocultan con la finalidad de evadir el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

---

<sup>1435</sup> Así lo reflejaron los Estados miembros en: COM(2017) 778 final Informe de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo sobre el funcionamiento de los mecanismos establecidos por la Directiva 2010/24/UE del Consejo de 16 de marzo de 2010 sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas: Ibid., p. 9. En el punto 4.2 Reforzar la recaudación y el cobro de impuestos a nivel interno: un requisito indispensable para el éxito del mecanismo de asistencia en materia de cobro, apartado a) se afirmó: “Parece, asimismo, que procede mejorar y facilitar el intercambio de información en el seno de los Estados miembros y el acceso a las bases de datos con información pertinente a efectos de cobro de impuestos.”

<sup>1436</sup> Vid. COM(2017) 778 final Informe de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo sobre el funcionamiento de los mecanismos establecidos por la Directiva 2010/24/UE del Consejo de 16 de marzo de 2010 sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas: Ibid., p. 13. “El cobro de impuestos sigue siendo una cuestión compleja cuando se trata de delitos de fraude fiscal organizado cometidos por personas físicas o jurídicas: las personas físicas que cometen fraude fiscal o crean estructuras fiscales fraudulentas desaparecen o trasladan sus activos; las personas jurídicas organizan su insolvencia y también trasladan sus activos. Como consecuencia de la intensificación del intercambio de información a escala internacional, la asistencia en materia de cobro entre la UE y terceros países irá adquiriendo mayor relevancia.”

## 5.9 Traslado de funcionarios para asistir en los procedimientos de recaudación

La posibilidad del traslado de los funcionarios del Estado requirente a las oficinas administrativas del Estado requerido en su momento fue recibido como una novedosa forma de cooperación administrativa en materia tributaria incluida en la Directiva 210/24/UE<sup>1437</sup>.

No obstante, sin restarle importancia a la inclusión de esta facultad en la Directiva de Recaudación, debe precisarse que la posibilidad de trasladar funcionarios al extranjero no es nueva en el ámbito de la cooperación administrativa en materia tributaria, pues esta atribución ya se contemplaba en la regulación sobre intercambio de información, específicamente en el artículo 26 del Modelo Convenio de la OCDE, el artículo 9 de la Convención Multilateral, el artículo 6 de los acuerdos TIAE, e incluso en el artículo 6 de la Directiva del Consejo de la Unión Europea 77/799/EEC sobre Asistencia Mutua, modificada por la Directiva del Consejo 2004/56/EC<sup>1438</sup>. También se contemplaba una facultad similar

---

<sup>1437</sup> En este sentido FALCÓN Y TELLA, R.; PULIDO GUERRA, E.: *Derecho fiscal...*, cit., p. 212, expresó que “Además el intercambio de información (previa petición, de forma automática y espontánea), la cooperación administrativa incluye la posibilidad de que el Estado que suministra información autorice la presencia de funcionarios de otros Estados, lo que constituye una novedad en el derecho fiscal internacional.” También CALDERÓN CARRERO, J. M.: *Hacia una nueva era...*, cit., p. 57, señaló “El tercer elemento novedoso introducido por esta Directiva consiste en la previsión relativa a la presencia de funcionarios del Estado requirente en las oficinas administrativas y participación en las investigaciones recaudatorias del Estado requerido (art. 7)”.

<sup>1438</sup> Así se explica en Manual para la aplicación de las disposiciones relativas al intercambio de información con fines tributario: aprobado por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE el 23 de enero de 2006: pp. 1-6, fecha de consulta 15 diciembre 2018, en <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/41814491.pdf>. La presencia de funcionarios extranjeros en un Estado se explica cuando se realiza una petición de información, debido a que la autoridad del Estado requirente en un primer momento solicita información con relevancia tributaria al Estado requirente, cuando esta información no esté disponible el Estado requerido lo comunicará al requirente a fin de que determine si es necesario que se inicie una autoría especial, en este caso toma relevancia el traslado de funcionarios del Estado requirente al requerido para que estén presentes pasiva o activamente en auditoría fiscal especial. Al respecto vid., el punto 87 del Comentario sobre las disposiciones del Artículo 9 en: Texto del Informe Explicativo Revisado de La Convención Sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal enmendada por Protocolo: OCDE y Consejo de Europa, 2011, p. 15. En sentido similar se pronunció MORGAN, V.: “Mutual administrative assistance in tax matters”, *Asian-Pacific tax and investment bulletin*, vol. 7, 5, 1989, p. 209, al referirse al artículo 9 de la Convención Multilateral, precisa a pesar de que no se mencione en el comentario del Modelo Convenio de la OCDE de 1977, tanto las auditorías fiscales simultáneas como las auditorías fiscales en el extranjero entran dentro del ámbito del artículo 26 del Modelo Convenio de la OCDE.

en el artículo 11-2 del Reglamento del Consejo de la Unión Europea sobre Cooperación Administrativa en Materia del IVA 1798/2003<sup>1439</sup>.

Como medio para aumentar la eficacia de la asistencia en el cobro de créditos fiscales, la presencia de funcionarios en otro Estado miembro no se ha utilizado por los Estados miembros, así se refleja en Informe de la Comisión sobre el funcionamiento de los mecanismos establecidos por la Directiva 2010/24/UE, en el que se ha documentado sólo un caso en el que funcionarios se desplazaron a otro Estado miembro en el periodo de 2015-2016<sup>1440</sup>.

Las razones por las que los Estados miembros han desaprovechado la oportunidad de trasladar a sus funcionarios a otro Estado miembro se ha atribuido a que necesitaban tiempo para dimensionar las oportunidades de aplicación de esta nueva forma de cooperación, sumado con el hecho de que algunos Estados miembros no habían implementado en tiempo la Directiva cuestión que habría impedido su utilización<sup>1441</sup>.

No obstante, el hecho de que a cinco años de la entrada en vigor de la Directiva los Estados miembro sigan sin utilizar la posibilidad de trasladar a sus funcionarios a las oficinas

---

<sup>1439</sup> Manual para la aplicación de las disposiciones relativas al intercambio de información con fines tributario: aprobado por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE el 23 de enero de 2006: pp. 1-6.

<sup>1440</sup> Vid. COM(2017) 778 final Informe de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo sobre el funcionamiento de los mecanismos establecidos por la Directiva 2010/24/UE del Consejo de 16 de marzo de 2010 sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas: p. 4. Específicamente en el punto 2 (b) se afirma: “No obstante, los Estados miembros no han recurrido aún a la posibilidad de que sus funcionarios encargados del cobro de impuestos se trasladen a otro Estado miembro, estén presentes durante las investigaciones administrativas —o incluso participen en tales investigaciones, entrevistando a personas y examinando registros— y asistan a los funcionarios competentes del Estado miembro requerido en el transcurso de las actuaciones judiciales en dicho Estado miembro”.

<sup>1441</sup> Así lo explica DE TROYER, I.: *Recovery Assistance in the EU...*, cit., p. 290, quien refirió que no sorprendía que los Estados miembros no hubieran hecho uso de las posibilidades ofrecidas por el artículo 7 (1) de la Directiva en 2012 y 2013, atribuyendo ese hecho a que los Estados necesitarían tiempo para descubrir en dónde estas nuevas posibilidades ofrecían oportunidades de uso exitoso. Más aún no debería olvidarse que algunos Estados miembros no implementaron la Directiva en tiempo, que también obstaculizó el uso de esta posibilidad.

administrativas de otro Estado miembro no es un indicativo que permita evaluar el impacto de esta forma de cooperación en el aumento de la eficacia la asistencia en la recaudación en la UE<sup>1442</sup>.

Primero porque esta forma de cooperación fue concebida -tanto en el Modelo Convenio de la OCDE como en la Convención Multilateral- como “extrema” y solo se recomienda su implementación cuando la autoridad requirente esté convencida que la presencia de funcionarios en otro país ayudará de forma relevante a resolver uno o varios casos de importancia nacional o bien que se esté efectuando una auditoría de gran escala, es decir, no debe implementarse en casos “menores”<sup>1443</sup>. Por lo que desde nuestro punto de vista el hecho de que sea posible acudir de a esta forma de cooperación en casos excepcionales constituye en sí una mejora en la eficacia de la asistencia mutua en el cobro de créditos fiscales.

En segundo lugar, porque la cooperación contemplada en el artículo 7 de la Directiva de Recaudación fue concebida en instrumentos internacionales precedentes cuando no existían los medios de comunicación que hoy existen, de manera que la presencia de funcionarios en otro Estado era vista como una mediada inmediata en contraste con el

---

<sup>1442</sup> Vid. COM(2017) 778 final Informe de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo sobre el funcionamiento de los mecanismos establecidos por la Directiva 2010/24/UE del Consejo de 16 de marzo de 2010 sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas: p. 4.

<sup>1443</sup> En el Manual para la aplicación de las disposiciones relativas al intercambio de información con fines tributario: aprobado por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE el 23 de enero de 2006: p. 10, se establecen las circunstancias que deben evaluarse antes de solicitar la presencia de funcionarios en otro Estado. Así en el punto 3 se recomienda reflexionar sobre los siguientes puntos: “¿Está convencido el país requirente de que la fiscalización o comprobación tributaria en el país extranjero contribuirá en gran medida a solucionar a tiempo y con éxito el caso tributario doméstico? ¿Podría resolverse el caso tributario eficientemente y de forma adecuada utilizando otros métodos? ¿Qué importancia y cuán significativo es el caso? Un país no debe hacer una solicitud en casos de poca relevancia. Debe observarse, sin embargo, que el importe del impuesto involucrado no debe ser el único factor a considerar en la determinación si el caso reviste o no importancia. Entre otros factores, se incluyen, por ejemplo, el grado de riesgo de incumplimiento (por ejemplo, pueden haber varios casos similares de esta naturaleza), la evaluación acerca de la implicación del contribuyente en planificación fiscal agresiva, la incidencia a la hora de solucionar otros casos en el ámbito doméstico” En sentido similar se establece en Texto del Informe Explicativo Revisado de La Convención Sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal enmendada por Protocolo: p. 15.

intercambio de información que se realizaba de forma escrita<sup>1444</sup>. Actualmente, es posible que los Estados se comuniquen con los funcionarios de otro Estado miembro de forma rápida y sencilla, además los registros que se revisan en el Estado requerido pueden ser enviados digitalmente casi de forma instantánea, bajo ese contexto el traslado físico de los funcionarios a otro Estado es cada vez menos necesario.

En este punto, a fin de aprovechar los avances tecnológicos en esta forma de cooperación, podría implementarse la actuación activa y pasiva de los funcionarios en las oficinas donde desempeñan sus funciones las autoridades administrativas del Estado miembro requerido de forma virtual, es decir a través de una teleconferencia en donde los funcionarios de otros Estados podrían incluso entrevistar a personas, para ello habría que modificar el artículo 7 de la Directiva 2010/24/UE y fortalecer la regulación relativa a los derechos de los contribuyentes quienes tendrían que ser informados previamente de este tipo de cooperación.

Dentro de los cambios a la Directiva El establecimiento de todas las formas de asistencia administrativa en un instrumento como son: la asistencia en el cobro de créditos fiscales, el intercambio de información y notificación de documentos se contemplaba en la anterior Directiva 2008/55/CE del Consejo.

---

<sup>1444</sup> Esta conclusión se desprende del punto 4 y 5 del Modulo 6 - Las fiscalizaciones o comprobaciones tributarias en el extranjero del *Manual para la aplicación de las disposiciones relativas al intercambio de información con fines tributario: aprobado por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE el 23 de enero de 2006*: p. 4. “Tradicionalmente, el intercambio de información ha sido llevado a cabo por escrito. A menudo, este procedimiento escrito puede consumir mucho tiempo y, debido a ello, puede no ser tan eficaz como otras alternativas para asegurar el cumplimiento en aquellos casos en que se requiere una intervención rápida por parte de la administración tributaria, como, por ejemplo, en los casos de contratación internacional de mano de obra o actividades itinerantes.” “Además, a fin de que las administraciones fiscales tengan entendimiento claro y detallado del negocio y de las relaciones entre un residente de un país sujeto a una fiscalización o comprobación tributaria, y sus entidades vinculadas en el extranjero, generalmente resulta útil seguir de cerca una fiscalización iniciada en un país extranjero. Existen también situaciones en las que los auditores tributarios no pueden inspeccionar los libros y registros en su propio país, porque la legislación de dicho país permite a los contribuyentes mantener documentación contable en otro país. Las comprobaciones tributarias en el extranjero pueden resultar de gran utilidad en todas estas circunstancias.”

Debido a la importancia que ha representado el intercambio de información en los últimos años, además del regulado en la Directiva de la asistencia mutua en materia de cobro, la UE adoptó otra Directiva específica sobre intercambio de información, que completa el modelo de asistencia mutua en la UE. Nos referimos a la Directiva 2011/16/UE, de 15 de febrero de 2011, relativa a cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se derogó la Directiva 77/799/CEE<sup>1445</sup>.

La conveniencia de establecer todas las formas de asistencia administrativa en un mismo instrumento consiste en que todas estas son necesarias e interactúan entre sí para poder realizar el cobro de una deuda tributaria, así la autoridad competente puede solicitar información a las autoridades de otro Estado a fin de conocer si el contribuyente tiene bienes suficientes para realizar el cobro y desde luego para realizar las notificaciones correspondientes para hacer saber al contribuyente sobre las diligencias administrativas relacionadas con la deuda tributaria sobre la que se solicita ayuda<sup>1446</sup>.

---

<sup>1445</sup> En este sentido vid. CALDERÓN CARRERO, J. M.: *Hacia una nueva era...*, cit., p. 65. “El ECOFIN en su reunión de 15 de febrero de 2011 aprobó la adopción del texto de la nueva Directiva comunitaria en materia de asistencia mutua e intercambio de información que debe transponerse no más tardar del 1 de enero de 2013. Sin embargo, la publicación en el DOUE L de esta norma comunitaria no tuvo lugar hasta el 11 de marzo de 2011. La Directiva 2011/16/UE, de 15 de febrero de 2011, relativa a cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE, completa el nuevo modelo de asistencia administrativa mutua cuya primera pieza resultaba de la Directiva 2010/24/UE, de asistencia en la recaudación.”

<sup>1446</sup> La interacción del intercambio de información con la asistencia en el cobro de créditos fiscales se ha reconocido también en los Modelos Convenios de la OCDE y de la ONU en donde se establece que es aplicable el apartado primero del artículo 26 al intercambio de información realizado en la aplicación del artículo 27 que regula la asistencia en el cobro de créditos fiscales. *Vid Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*: pp. 513-ss.



## 5.10. La asistencia en la notificación y su relación con la cooperación en la recaudación internacional

La Directiva 2010/24/UE también establece como asistencia la posibilidad de realizar notificaciones de documentos emitidos por autoridades administrativas, sino también de documentos judiciales<sup>1447</sup>.

Al respecto, consideramos que la asistencia en la notificación de documentos judiciales no debiera regularse en la Directiva 2010/24/UE. Porque por una parte este instrumento de cooperación regula en esencia la asistencia en materia administrativa y por ende sigue las reglas acuñadas en las relaciones entre los obligados tributarios y el Estado. En este sentido, la aplicación de un instrumento de esta naturaleza podría vulnerar disposiciones específicas del orden judicial. Por lo tanto, es deseable que la cooperación judicial se lleve a cabo a través de los instrumentos internacionales que regulan a la cooperación en materia judicial.

La asistencia en las notificaciones también aprovecha los avances tecnológicos para hacer más eficiente la comunicación entre Estados. Al igual que el UIPE, las solicitudes de información, y las solicitudes de medidas cautelares, las solicitudes de notificación también se remitirán por medios electrónicos mediante un modelo normalizado, a menos que ello no sea posible por cuestiones técnicas<sup>1448</sup>.

La asistencia en materia de notificaciones establece el principio de *subsidiaridad* de esta manera, una solicitud de notificación se realizará únicamente en caso de que sea incapaz de realizar la notificación con arreglo a la normativa en materia de notificación del documento de que se trate aplicable en el Estado miembro requirente<sup>1449</sup>.

---

<sup>1447</sup> *Vid.* Artículo 8 (1) de la Directiva 2010/24/UE.

<sup>1448</sup> Artículo 21 de la Directiva 2010/24/UE.

<sup>1449</sup> *Vid.* Artículo 8 (2) de la Directiva 2010/24/UE. En el mismo sentido señala CALDERÓN CARRERO, J. M.: *Hacia una nueva era...*, cit., p. 58. “Tal procedimiento está sujeto a una regla de subsidiariedad, de forma que el Estado requirente solo puede acudir al mismo cuando sea incapaz de realizar la notificación

También, se establece el principio de *proporcionalidad*, al establecer que el Estado miembro requirente podrá solicitar ayuda en la notificación de documentos cuando su realización en su territorio y de acuerdo con sus disposiciones legales, conlleve dificultades desproporcionadas<sup>1450</sup>.

La autoridad requerida realizará las notificaciones con arreglo a sus disposiciones legales y reglamentarias, así como con su práctica administrativa en vigor. Sin perjuicio de cualquier otra forma de notificación utilizada en el Estado miembro requirente<sup>1451</sup>.

La autoridad requerida velará por la notificación que se realiza en asistencia y también informará sin demora a la autoridad requirente del curso que se le haya dado a la petición de notificación del documento a su destinatario<sup>1452</sup>.

Una de las cuestiones más novedosas de la Directiva 2010/24/UE es la posibilidad de que tiene la autoridad competente del Estado requirente pueda notificar directamente cualquier documento a través de correo certificado o por vía electrónica, a su destinatario cuando éste se encuentre en territorio de otro Estado miembro<sup>1453</sup>.

También es destacar el uso de un modelo normalizado en las solicitudes de asistencia para la notificación de documentos que mejora la eficacia y eficiencia de la asistencia mutua pues permite que se proporcionen los datos indispensables para realizar las notificaciones lo que facilita no sólo la elaboración de las peticiones, sino a demás permite que el Estado requerido pueda contar con los elementos necesarios para efectuar dicha notificación y por su parte el destinatario de la notificación tendrá información sobre la finalidad de la

---

con arreglo a su normativa o cuando tal actuación conllevara dificultades desproporcionadas.”

<sup>1450</sup> *Vid.* Artículo 8 (2) de la Directiva 2010/24/UE.

<sup>1451</sup> *Vid.* Artículo 9 (1) (2) de la Directiva 2010/24/UE.

<sup>1452</sup> *Vid.* Artículo 8 (3) y 9 de la Directiva 2010/24/UE.

<sup>1453</sup> *Vid.* Artículo 9 último párrafo de la Directiva 2010/24/UE.

notificación, el plazo para su notificación, la naturaleza e importe del crédito y el órgano responsable que emitió el documento a notificar<sup>1454</sup>.

Sin embargo, aún se puede mejorar la regulación de la notificación de documentos, pues, aunque el artículo 8 establece una serie de información que se debe proporcionar para realizar la notificación de un documento, falta un elemento indispensable para la defensa de los contribuyentes. Consideramos que se debe establecer dentro del modelo normalizado información sobre las posibilidades de impugnar el documento que se notifica en aras de respetar el derecho a la defensa del destinatario del documento reconocido en el artículo 47 de la Carta Europea de Derechos y Libertades Fundamentales<sup>1455</sup>.

Lo anterior, porque el artículo 8 (1) d) ii) de la Directiva sólo exige que sean proporcionados los datos de la oficina en la que puede obtenerse información adicional sobre el crédito o las posibilidad de impugnar la obligación de pago, lo cual constituye un obstáculo innecesario para el ejercicio del derecho de defensa del obligado tributario porque no se le informa directamente sobre los plazos que tiene para ejercitar los medios de defensa a su alcance tanto en el Estado requirente como en el Estado requerido<sup>1456</sup>.

---

<sup>1454</sup> Artículo 8 de la Directiva 2010/24/UE. En sentido similar señala MORENO GONZÁLEZ, S.: *Reflexiones en torno a la asistencia...*, cit., p. 211, que el empleo de modelos normalizados no sólo mejora la eficacia de la asistencia mutua sino que también refuerza la posición jurídica del contribuyente. “A nuestro juicio, el empleo de modelos normalizados no sólo mejora la eficacia del sistema de asistencia mutua, sino que también contribuye a reforzar la posición jurídica del contribuyente, en la medida en que tendrá información sobre la finalidad y plazos de la notificación, naturaleza e importe del crédito, así como del órgano responsable del documento notificado.”

<sup>1455</sup> En términos similares opina MORENO GONZÁLEZ, S.: *Ibid.* “Sin embargo, un aspecto relevante desde la perspectiva del derecho de defensa y que no ha recibido atención suficiente es el que se refiere a las posibilidades de impugnar la obligación de pago. Entendemos indispensable que en el modelo normalizado autoridad requirente precise con toda claridad el órgano ante el que puede impugnarse la obligación de pago y el plazo dentro del cual puede hacerse.” En sentido similar refiere DE MIGUEL CANUTO, E.: *Eficacia transnacional de...*, cit., p. 51.

<sup>1456</sup> *Vid.* Artículo 8 (1) d) ii) de la Directiva 201024/UE. También véase: MORENO GONZÁLEZ, S.: *Reflexiones en torno a la asistencia...*, cit., p. 216. Así como DE MIGUEL CANUTO, E.: *La cooperación entre Administraciones...*, cit., p. 293.

Otro aspecto, que el Modelo uniforme de notificación (UNF) debe cumplir es el régimen lingüístico que la Directiva de Recaudación regula en su artículo 22 (1), conforme al cual, dicho documento uniforme debe ser enviado al Estado miembro requerido en la lengua oficial o en una de las lenguas oficiales de dicho Estado miembro, o bien, deberá ser acompañado de una traducción en esa lengua o lenguas<sup>1457</sup>.

Consideramos que la obligación de enviar la solicitud de notificación en uno de los idiomas del Estado miembro requerido es un gran avance y representa el respeto a los derechos de los contribuyentes de conocer con certeza al menos *el objeto y la causa de la petición*. Con esta previsión la Directiva respeta la determinación realizada por el TJUE en el caso *Milan Kyrian*<sup>1458</sup>.

Es decir, la obligación de comunicar al deudor el UNF en un idioma que pueda comprender constituye el reconocimiento del derecho del particular a ejercer una adecuada defensa frente a una resolución que se le notifique y que sea proveniente de otro Estado.

Sobre todo, porque a diferencia de la asistencia en el cobro que supone que previamente el Estado requirente ha notificado al deudor tributario el crédito fiscal. La asistencia internacional para la notificación de una resolución será la primera noticia que un contribuyente tiene respecto de un crédito fiscal y en esa medida es indispensable que el destinatario pueda entender esa determinación para que, en su caso, pueda ejercer su derecho de defensa.

---

<sup>1457</sup> *Vid.* Artículo 22 (1) de la Directiva 2010/24/UE.

<sup>1458</sup> *Vid.* Sentencia del TJUE de 14 de enero de 2010, *Milan Kyrian vs Celní úřad Tábor*, C-233/08, ECLI:EU:C:2010:11, apartados 57-60. En la que se determinó que la comunicación efectiva de los documentos relativos a un crédito o a su cobro no se puede lograr sin el respeto a los intereses legítimos de sus destinatarios, por lo tanto, “el destinatario del título ejecutivo debe estar en condiciones de identificar con certeza, al menos, el objeto y la causa de la petición” Consideramos que este precedente es igualmente aplicable a las notificaciones porque a diferencia del requerimiento de pago, la notificación de un documento es la primera noticia que el obligado tributario podría tener de la resolución en la que se determina un crédito fiscal a su cargo. Por esta razón la notificación de un documento en el idioma oficial del Estado requerido cobra mayor relevancia.

La Directiva 2010/24/UE determina que los documentos que pueden ir acompañados a la solicitud de asistencia como puede ser la resolución por la que se determina un crédito fiscal y otros documentos anexos deberán ser notificados en el idioma en el que sean recibidos<sup>1459</sup>.

Consideramos que, en este punto, la Directiva 2010/24/UE debiera exigir además que la resolución que determine una obligación fiscal a cargo del destinatario sea remitida igualmente en el idioma oficial del Estado miembro requerido, a fin de que el obligado tributario pueda entender su contenido y alcance a fin de que esté en condiciones de ejercer su derecho de defensa.

La notificación de una resolución con base en el procedimiento de asistencia mutua, en un idioma diferente al establecido en el Estado requerido puede vulnerar el derecho de defensa del destinatario cuando no pueda comprender el alcance y contenido de la resolución que se le notifica. El razonamiento realizado por el TJUE en el caso *Milan Kyrian vs Celní úřad Tábor*, C-233/08 podría ser aplicado con mayor rigor, en este supuesto, debido a que lo que se le notifica al particular es la resolución por la que se determina una obligación fiscal<sup>1460</sup>.

Máxime que el propio TJUE, ha reconocido que si el Estado un Estado miembro desea notificar a un obligado tributario que se encuentra en otro Estado miembro la resolución de un crédito a su cargo, lo deberá hacer conforme al artículo 8 de la Directiva 2010/24/UE. Así lo determinó el TJUE al definir que el artículo precitado establece “*la posibilidad de que la autoridad que haya emitido el crédito solicite a la autoridad competente del Estado miembro de residencia del interesado asistencia para la notificación de los documentos relativos a dicho crédito*”<sup>1461</sup>.

---

<sup>1459</sup> *Vid.* Artículo 177 nonies (3) de la LGT.

<sup>1460</sup> *Vid.* Sentencia del TJUE de 14 de enero de 2010, *Milan Kyrian vs Celní úřad Tábor*, C-233/08, ECLI:EU:C:2010:11, apartados 57-60.

<sup>1461</sup> *Vid.* Sentencia de 26 de abril de 2018, *Eamonn Donnellan /The Revenue Commissioners*, C-34/17,

En España por ejemplo el artículo 177 sexies de la LGT establece que los documentos que se deban notificar en el marco de la asistencia mutua, “*serán remitidos al destinatario en la lengua en la que sean recibidos por la Administración Tributaria, salvo que la normativa de asistencia mutua establezca otra cosa*”<sup>1462</sup>.

En este sentido, como la Directiva 2010/24/UE no establece la obligación de notificar los documentos objeto de la asistencia en el Estado requerido, los documentos que sean notificados por la Administración Tributaria española, se realizarán en el idioma en el que sean remitidos. Así corresponderá al Estado miembro requirente determinar si envía una traducción de la resolución a notificar en uno de los idiomas oficiales del Estado miembro requerido o no.

Por otra parte, en el artículo 177 sexies de la LGT tampoco se prevé la obligación de enviar una traducción en uno de los idiomas oficiales del Estado requerido, de los actos administrativos dictados en España por la AEAT sobre los cuales se solicite asistencia para que sean notificados en otro Estado miembro.

Por lo que consideramos que la falta de notificación de una resolución por la que se determine un crédito fiscal en el idioma oficial del Estado miembro requerido podría vulnerar el derecho de defensa de los contribuyentes cuando UNF no permita comprender el alcance de lo notificado. Todo lo cual aconseja no sólo la modificación de la Directiva 2010/24/UE sino también de las legislaciones internas de los Estados miembros para garantizar que el obligado tributario reciba la notificación de una resolución a través de la cual se le determina un crédito fiscal, en el idioma oficial o en uno de los idiomas oficiales del Estado requerido. Pues de esta manera se garantiza el derecho de defensa del particular destinatario de tal notificación.

---

ECLI:EU:C:2018:282, apartado 54.

<sup>1462</sup> *Vid.* Artículo 177 sexies de la LGT.

La protección de los derechos de los contribuyentes en el procedimiento de asistencia en la notificación cobra relevancia porque como lo muestra el Informe de la Comisión sobre el funcionamiento de los mecanismos establecidos por la Directiva 2010/24/UE, la solicitud de este tipo de ayuda está en aumento<sup>1463</sup>.

La implementación del modelo uniforme de notificación (UNF) se ha valorado positivamente en el Informe de la Comisión sobre el funcionamiento de los mecanismos establecidos por la Directiva 2010/24/UE, pues se afirma que ha mejorado la eficiencia y eficacia del mecanismo de asistencia en el cobro<sup>1464</sup>.

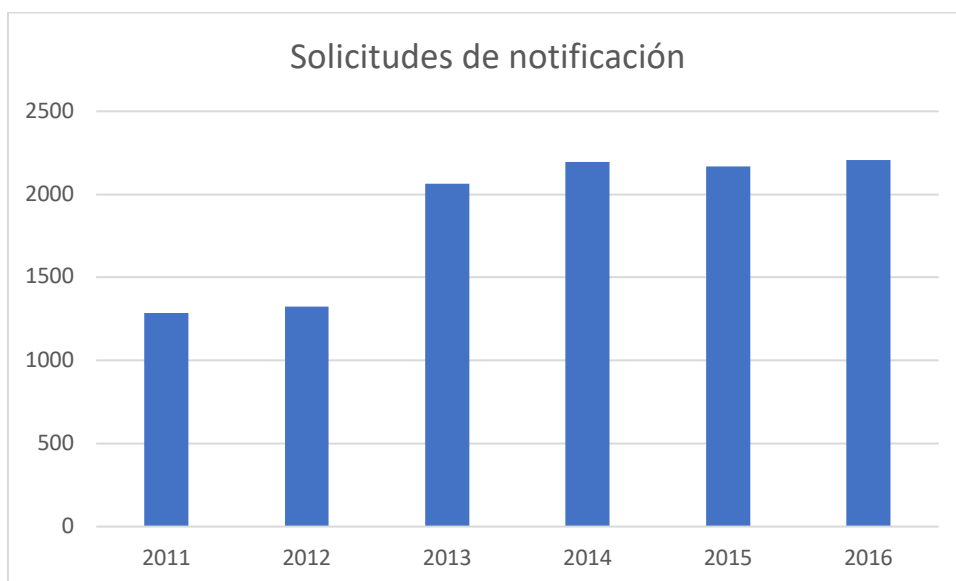
El uso de la asistencia en la notificación también va en aumento, como se puede apreciar en la siguiente gráfica, en el 2011 el número de solicitudes de notificación fueron 1.284, las cuales aumentaron gradualmente en el 2012, año en el que se recibieron 1.323, sin embargo en el 2013 hubo un aumento de más del 50% de las solicitudes que se había recibido el año anterior, pues se recibieron 2.066. Desde ese año hasta el 2016 el aumento ha sido gradual, pues en 2014 se recibieron 2.195, en el 2015 las solicitudes descendieron a 2.168 y en 2016 aumentaron nuevamente 2.205<sup>1465</sup>.

---

<sup>1463</sup> Vid. COM(2017) 778 final Informe de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo sobre el funcionamiento de los mecanismos establecidos por la Directiva 2010/24/UE del Consejo de 16 de marzo de 2010 sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas: p. 4.

<sup>1464</sup> Vid. COM(2017) 778 final Informe de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo sobre el funcionamiento de los mecanismos establecidos por la Directiva 2010/24/UE del Consejo de 16 de marzo de 2010 sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas: Ibid., p. 6. “La utilización de los formularios electrónicos de solicitud y los instrumentos uniformes — el instrumento uniforme que permite la ejecución en el Estado miembro requerido (UIPE), y el modelo uniforme de notificación (UNF)— ha mejorado la eficiencia y eficacia del mecanismo de asistencia en materia de cobro.”

<sup>1465</sup> Vid. COM(2017) 778 final Informe de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo sobre el funcionamiento de los mecanismos establecidos por la Directiva 2010/24/UE del Consejo de 16 de marzo de 2010 sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas: Ibid., p. 4.



El aumento en las solicitudes de notificación, desde nuestro punto de vista refleja la disposición de los Estados miembros de cooperar, por lo que es importante que el marco legal que regula la asistencia en las notificaciones de los Estados miembros sea revisado a fin de simplificarlo y fortalecerlo.

La simplificación y el fortalecimiento del marco legal de las notificaciones hará que se avance en la cooperación internacional. Porque la simplificación de la regulación en esta materia permitirá que los Estados miembros agilicen los procedimientos de notificación, los cuales incluso pueden realizarse por medios electrónicos<sup>1466</sup>. Por otra parte el fortalecimiento

---

<sup>1466</sup> Al respecto, DE TROYER, I.: *Recovery Assistance in the EU...*, cit., p. 289, resalta también la importancia de fortalecer y simplificar los procedimientos para llevar a cabo las notificaciones, debido al incremento de las solicitudes y a que toda persona que se mueve a otro Estado miembro es susceptible de ser notificada con base al procedimiento de asistencia en la notificación. De esta manera señala entre otras cosas, que la legislación del Estado miembro requirente debiera imponer que las notificaciones se realicen a través de un correo electrónico registrado con prueba de entrega de los documentos a notificar, cuando el servicio postal en el Estado miembro requirente no puede ofrecer esa prueba de la entrega de los documentos. Así resalta la importancia de que los Estados miembros utilicen las comunicaciones electrónicas modernas (por ejemplo el e-mail) a fin de superar las dificultades que se presentan en las notificaciones.



del marco jurídico permitirá que las notificaciones realizadas a través de la asistencia mutua se mantengan válidas ante las posibles impugnaciones que se realicen sobre las mismas<sup>1467</sup>.

La simplificación y el fortalecimiento de las disposiciones que regulan las notificaciones también se reflejará en la protección de los derechos de los contribuyentes quienes podrán ser notificados efectivamente de las resoluciones que modifiquen su esfera de derechos. Así con pleno conocimiento del contenido y alcance de tal resolución los obligados tributarios podrán ejercitar sus derechos ante los órganos competentes.

---

<sup>1467</sup> El COM(2017) 778 final Informe de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo sobre el funcionamiento de los mecanismos establecidos por la Directiva 2010/24/UE del Consejo de 16 de marzo de 2010 sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas: p. 9.; sugiere una mejora normativa en las medidas de cobro y en este sentido consideramos que esta mejora normativa debiera también abarcar las disposiciones legales domésticas de cada Estado miembro para realizar las notificaciones en el marco de la asistencia mutua.



## **CAPÍTULO 6. DIFERENTES INSTRUMENTOS INTERNACIONALES QUE PERMITEN LA RETENCIÓN/RECAUDACIÓN DE CONTRIBUCIONES DE OTROS ESTADOS**

Como lo hemos visto con anterioridad derivado del descubrimiento de la comunidad sobre contribuyentes que tenían cuentas en paraísos fiscales con la finalidad de evadir el pago de impuestos en sus países, surgieron nuevos mecanismos para cooperar. En este apartado analizaremos dos de los principales instrumentos internacionales que tuvieron por objeto recaudar las sumas de dinero que las instituciones bancarias escondían para evitar el pago de impuestos<sup>1468</sup>.

Como se mencionó en el capítulo anterior, se hizo evidente que Estados como Suiza y Liechtenstein estaban atrayendo inversiones a través de ayudar a contribuyentes a evadir impuestos, amparados con su secreto fiscal. Por lo cual surgieron dos principales instrumentos: acuerdos bilaterales de amnistía fiscal celebrados por Suiza con Reino Unido y Austria denominados RUBIK por su complejidad; y la “*Foreign Account Tax Compliance Act*”- FATCA que fue aprobada el 18 de marzo de 2010 como parte de la ley *Hiring Incentives for Restore Employment* tendiente al restablecimiento del empleo en los Estados

---

<sup>1468</sup> *Vid. Supra. Capítulo 2, apartado 2.1.1 La necesidad de la cooperación internacional para combatir los efectos dañinos de la globalización.*

Unidos de América <sup>1469</sup>. Estos instrumentos tienen como característica común que ambos tienen elementos de recaudación tributaria a nivel internacional.

Antes de entrar al estudio de cada uno de los instrumentos internacionales, consideramos pertinente en primer lugar, hacer una distinción de los elementos esenciales de la asistencia en la recaudación para posteriormente analizar si los mecanismos de cooperación antes anotados tienen los requisitos mínimos indispensables para considerarlos como instrumentos de asistencia en la recaudación de créditos fiscales nacidos en otro país. Por lo tanto, el análisis de esta investigación está dirigido a establecer si estos instrumentos aportan una nueva forma de cooperación este ámbito y por lo tanto si han surgido nuevas formas de cooperación para recaudar un crédito fiscal extranjero.

## **6.1 La Directiva del Ahorro: el intercambio automático de información y su sistema transitorio de retención para recaudar las contribuciones omitidas**

### **6.1.1 La necesidad de cooperación entre los Estados Miembros que da origen a la Directiva del Ahorro. El dilema entre el consenso y la eficacia**

Derivado de los acuerdos alcanzados en el Consejo Europeo de Santa María da Feira de los días 19 y 20 de junio de 2000 y de las posteriores sesiones del Consejo ECOFIN de los días 26 y 27 de noviembre de 2000, 13 de diciembre de 2001 y 21 de enero de 2003 y después de dos propuestas que no habían alcanzado a consolidarse, se aprueba la Directiva del ahorro 2003/48/CE<sup>1470</sup>.

El origen de esta Directiva se encuentra en el principio de libre circulación de capitales

---

<sup>1469</sup> MARTÍNEZ GINER, L.A. “El Fortalecimiento de La Obtención de Información Tributaria En El ámbito Internacional: FATCA versus RUBIK.” *Quincena Fiscal Aranzadi*, No. 19/2012, consultado en BIB 2012/3095, Pág. 1.

<sup>1470</sup> Considerando séptimo de la Directiva 2003/48/CE del Consejo de 3/06/2003, en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses.

entre los Estados Miembros que garantizan los artículos 56 a 60 del Tratado de la Comunidad Europea y entre éstos y terceros países conforme a los artículos 63, 66, 75 y 215 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea<sup>1471</sup>, así como en la Directiva 88/361/CEE de 24 de junio, que a raíz de dicha liberación ya contemplaba la necesidad de atenuar las distorsiones que se provocarían, en especial los ocasionados por los rendimientos del ahorro. Los residentes de los Estados Miembros reciben pagos de intereses que están sujetas a tributación, sin embargo, por su fácil movilidad son difíciles de fiscalizar<sup>1472</sup>, De esta manera, algunos contribuyentes a fin de eludir el pago de los tributos que generaban estos rendimientos hicieron uso de los sistemas tributarios más asequibles para tales fines, cuestión que fue apoyada en muchos casos por la política fiscal utilizada por jurisdicciones que deseaban

---

<sup>1471</sup> Se ha señalado por ello que “Cualquier estudio en el que se pretenda analizar algún aspecto de la armonización fiscal comunitaria se debe abordar partiendo, como premisa previa, del análisis del denominado Derecho originario, es decir, de las disposiciones normativas en materia tributaria contenidas en los Tratados comunitarios. En este sentido, tras la entrada en vigor del Tratado de Lisboa el 1/12/2009, se debe acudir al Tratado de la Unión Europea (T.U.E.) y al Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (T.F.U.E.)-, pues son estos los instrumentos normativos encargados de enunciar el reparto de las competencias entre la Unión y los Estados miembros y de diseñar un marco jurídico común para todos, y bajo el cual deben aplicar las políticas europeas las instituciones comunitarias. El objetivo principal de los anteriores tratados consiste, como es sabido, en conseguir la integración progresiva de las políticas económicas de los Estados mediante el establecimiento de un Mercado común basado en las cuatro libertades de circulación –personas, bienes, capitales y servicios-. Y para la consecución de este objetivo los Estados renuncian a parte de su soberanía otorgando poder normativo a las instituciones comunitarias que aprobarán, según proceda, Reglamentos, Directivas, Decisiones, y en definitiva, normas de Derecho derivado de obligado cumplimiento en los Estados con preferencia al Derecho interno. La doctrina ha criticado, sin embargo, la escasez de normas referentes a la armonización y coordinación fiscal incluidas en los anteriores Tratados.” *Vid.* GIL RODRÍGUEZ, I.: “La reforma de la Directiva del ahorro y su solapamiento con la Directiva de cooperación administrativa”, *Civitas. Revista española de derecho financiero*, 168, 2015, p. 13. En el mismo sentido: FALCÓN Y TELLA, R.: “El Derecho Fiscal europeo”, *VVAA Estudios de Derecho Financiero y Tributario en Homenaje al Profesor Calvo Ortega*, Tomo II, Lex Nova, Valladolid, 2005.

<sup>1472</sup> Así lo refirió la propia Directiva de 2003/48/CE de 3 de junio de 2003, en sus considerandos 6 y 8. En este sentido señala GIL RODRÍGUEZ, I.: *La reforma de la ...*, cit., p. 13. “En virtud de la Directiva 88/361/CEE de 24 de junio, cualquier residente de un Estado miembro podía acudir al sistema financiero de otro Estado y acceder a sus productos en igualdad de condiciones que los residentes de este segundo Estado. Esta liberalización, sin embargo, originó algunos riesgos en el mercado de capitales, aún no superados, pues ha permitido a los inversores condicionar sus decisiones por motivos fiscales y acudir a aquellos Estados que cuentan con una menor tributación.”

atraer este tipo de capitales<sup>1473</sup>.

Sin embargo, el establecimiento de un mercado interior exigía la cooperación y certidumbre entre los Estados miembros que debían sacrificar algunos de sus intereses como lo era el secreto bancario, a fin de hacer posible el ejercicio de las libertades comunitarias, eliminando paulatinamente las distorsiones provocadas por privilegios de determinados Estados en perjuicio de otros<sup>1474</sup>. Así, el objetivo de la Directiva del ahorro fue fundamentalmente el hacer posible un mínimo de imposición efectiva de los rendimientos del ahorro en forma de intereses dentro de la Comunidad Europea<sup>1475</sup>.

---

<sup>1473</sup> Lampreave al respecto señala: “Es indudable que la falta de instrumento jurídico regulador a nivel internacional de factores con alta movilidad, como es el capital, ha conllevado la deslocalización de rentas hacia países con legislaciones más laxas, como un ejercicio más de competencia fiscal ejercida por ciertos Estados, cuyo perfil negativo se evidencia, en el momento en que los Estados ofertan niveles de imposición excesivamente bajos con el objetivo principal de maximizar la atracción a sus jurisdicciones, afectando negativamente a otros Estados. Debido a la opacidad del Estado atrayente, la repercusión en el resto de los Estados se evidencia en la imposibilidad de recabar la información necesaria, para un control y en su caso una sujeción impositiva, respecto a los operadores domésticos que deslocalicen rentas hacia otros Estados más atractivos fiscalmente.” LAMPREAVE MÁRQUEZ, P.: “El intercambio de información sobre las rentas del ahorro desde una perspectiva global y su adaptación al Convenio para evitar la doble imposición entre los Estados Unidos y España”, *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, vol. 29, 11, 2013, p. 1.

<sup>1474</sup> *Vid.* CHICO DE LA CÁMARA, P.; GALÁN RUIZ, J.; RODRÍGUEZ ONDARZA, J.: *Fiscalidad internacional convenios de doble imposición, impuesto sobre la renta de no residentes y ayudas de Estado*, vol. VI, Thomson reuters, España, p. 36. Los autores refieren que con la Directiva se llega al dilema de la construcción del mercado interior- aún pendiente – que resulta imposible sin un clima de colaboración y confianza entre los Estados miembros que lleve a ceder competencias a cambio del interés común. Estas renunciaciones suponen inconvenientes de cierto calado, pero no son comparables con los perjuicios que podría ocasionar la disgregación del mercado interior. Al mismo tiempo, estas sesiones recíprocas son imprescindibles para garantizar las libertades comunitarias mediante un sistema coherente que evite situaciones privilegiadas o perjuicios desproporcionados para el interés financiero de algunos Estados miembros.

<sup>1475</sup> Al respecto, García Prats señala que una de las razones por la cual la Directiva del ahorro se restringe a los pagos de intereses fue porque: “es el ámbito de los pagos transfronterizos el que se ve afectado en mayor medida por la libre circulación de capitales protegida por el Tratado de la comunidad europea.” Resalta, además, que la propuesta de Directiva del Consejo relativa a un régimen común de retención a cuenta sobre intereses reveló que los intereses transfronterizos eran los que mayor riesgo de no declaración y por lo tanto eran más susceptibles de evadir la tributación que generaban, precisamente por la liberación de su circulación. *Vid.* GARCÍA PRATS, A.: “La Propuesta de Directiva de imposición sobre el ahorro: algunos apuntes”, *Crónica tributaria*, 96, 2000, p. 56. En el mismo sentido DELMAS refiere respecto a la finalidad de la Directiva el ahorro: “el objetivo era asegurar la tributación efectiva de los rendimientos del

Para lograr tal fin, se presentó una propuesta de Directiva en el ámbito de la fiscalidad del ahorro el 10 de febrero de 1989, la cual contemplaba un mecanismo de retención obligatorio en la fuente a fin de asegurar que los intereses tuvieran una imposición efectiva, sin embargo, ese diseño no fue aceptado por algunos países miembros y en general por los mercados internacionales<sup>1476</sup>. Así a fin de lograr el conceso se presentó una nueva propuesta en 1998 cuyo objetivo primordial era garantizar una tributación mínima para cada uno de los Estados miembros, así como el establecer los cimientos para terminar con la deslocalización de las rentas principalmente las obtenidas por concepto de intereses dentro del propio ámbito de la Unión Europea. No obstante, esa propuesta seguía contando con la oposición de los algunos Estados miembros<sup>1477</sup>. Situación que dio origen a una nueva Propuesta de Directiva de fiscalidad del ahorro de 18 de julio de 2001, en la que el fin ya no fue la obtención de la imposición mínima, sino el asegurar la tributación efectiva de los rendimientos del ahorro en

---

ahorro en forma de intereses dentro de la Comunidad y sólo se aplicaría a los no residentes de la Unión Europea que obtengan intereses en un Estado distinto del suyo. DELMAS GONZÁLEZ, F.: “Directiva sobre fiscalidad del ahorro. El estado del debate”, *Instituto de Estudios Fiscales*, vol. DOC. N.º 20/01, 2001, p. 6.

<sup>1476</sup> Cfr. García Prats quien refiere que: “La propuesta de Directiva ahora presentada comparte importantes cambios respecto del alcance y contenido de las medidas armonizadoras previstas en la propuesta de Directiva de 1989. La Propuesta de 1989 opta por el establecimiento de un mecanismo de *retención obligatoria en la fuente –en el Estado de la fuente-* de los intereses como medida destinada a garantizar la imposición efectiva de la principal manifestación de los rendimientos de capital –tras la liberación de su movimiento- Este mecanismo contó con la oposición de algunos países miembros, así como de una reacción desfavorable de los mercados, llevando la propuesta a un estado de paralización hasta que ha sido sustituida por la Propuesta objeto del presente comentario. GARCÍA PRATS, A.: *La Propuesta de directiva...*, cit., pp. 32-33.

<sup>1477</sup> Como señala DELMAS GONZÁLEZ “El objetivo inicial perseguido por la propuesta del año 1998 era garantizar unos ingresos tributarios mínimos al Tesoro de cada uno de los Estados miembros al tiempo que se sientan unas bases mínimas para terminar con la estrategia desfiscalizadora iniciada hace tiempo ya por todos los Estados con vista a hacer atractiva la afluencia de capitales externos; paralelamente se pretende reconducir a una situación más equilibrada el tratamiento tributario de las diferentes fuentes de renta” DELMAS GONZÁLEZ, F.: *Directiva sobre fiscalidad...*, cit., p. 5. En el mismo sentido GARCÍA PRATS señala “...lo bien cierto es que la nueva Propuesta, con la que se pretende hacer efectiva la *imposición mínima de los rendimientos del ahorro dentro de la Comunidad*, sigue contando con un serio rechazo cuando no oposición frontal, por parte de algunos Estados miembros.” GARCÍA PRATS, A.: *La Propuesta de directiva...*, cit., p. 33.

forma de intereses dentro de la Comunidad Europea<sup>1478</sup>.

Después de las propuestas de Directiva en la materia, se logró el consenso para aprobar la Directiva del ahorro el 3 de junio de 2003, no obstante que su entrada en vigor estaba prevista a los 20 días siguientes de su publicación oficial, su aplicación fue posible hasta el 1 de julio de 2005, debido a las situaciones a resolver derivado del período transitorio que caracterizó a la Directiva y que analizaremos más adelante. El objetivo de la Directiva citada consistió en *permitir que los rendimientos del ahorro en forma de intereses pagados en un Estado miembro a los beneficiarios efectivos que eran personas físicas residentes fiscales en otro Estado miembro pudieran estar sujetos a imposición efectiva de conformidad con la legislación de este último Estado miembro*<sup>1479</sup>.

Para conseguir el fin de la Directiva, su diseño se sustentaba en dos pilares: *el intercambio de información* que era necesario para abatir la opacidad aprovechada por algunos contribuyentes a fin de no tributar sobre las rentas obtenidas de intereses y *un sistema de retención a cuenta* incluido en un régimen transitorio, sin el cual no habría sido posible el consenso unánime para lograr la aprobación de la Directiva del Ahorro, debido a la afectación de los intereses de Estados miembros como Austria Bélgica y Luxemburgo que en ese momento tenían vigente en sus legislaciones el secreto bancario<sup>1480</sup>.

---

<sup>1478</sup> Vid. DELMAS GONZÁLEZ, F.: *Directiva sobre fiscalidad...*, cit., p. 5, quien al analizar la Propuesta de Directiva de fiscalidad del ahorro de 18 de julio de 2001 resalta: “Ahora se ha evolucionado en el objetivo y ya no es obtener una tributación mínima sino asegurar la tributación efectiva de los rendimientos del ahorro en forma de intereses dentro de la Comunidad.”

<sup>1479</sup> El objetivo fue delimitado en la propia Directiva del ahorro en su artículo 1 que estableció: “1. El objetivo final de la presente Directiva consiste en permitir que los rendimientos del ahorro en forma de intereses pagados en un Estado miembro a los beneficiarios efectivos que son personas físicas residentes fiscales en otro Estado miembro puedan estar sujetos a imposición efectiva de conformidad con la legislación de este último Estado miembro.”

<sup>1480</sup> MOLINA HERRERA señala que en los considerandos 5, 6 y 10 el Consejo reconoció que se estaba produciendo una distorsión en el mercado interior a favor de los Estados que favorecían la elusión de la tributación de los intereses por parte de los inversores no residentes. Además de que admitió que el objetivo no podía alcanzarse por los Estados miembros. Afirma que a pesar de que la Directiva no lo mencione, ello se debía principalmente al régimen del secreto bancario vigente en esa época en diversos Estados miembros, particularmente Austria Bélgica y Luxemburgo. Por ello, señala el autor, la única



Para la eficacia de la Directiva se requería, además, el acuerdo con terceros países a fin de evitar que los capitales situados en un Estado miembro migraran a otros Estados en donde la obligación de intercambio de información y de retención no alcanzara a los intereses pagados a residentes de los Estados de la Comunidad Europea. No obstante que el artículo 7 de la Directiva establecía que se aplicaría a los intereses abonados por agentes pagadores establecidos en el territorio en el que sea de aplicación el Tratado, conforme a lo dispuesto en el artículo 299 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea, (nuevo artículo 355 del TFUE) su aplicación no era uniforme en todos los territorios dependientes o asociados de Estados miembros<sup>1481</sup>.

---

solución era adoptar medidas de armonización fiscal. En concreto el establecimiento de un régimen de intercambio de información automática que superara las deficiencias de la Directiva de Asistencia Mutua. Vid. MOLINA HERRERA, P.: “Los prisioneros y la mina de diamantes (Avances y limitaciones de la Directiva del ahorro)”, *Noticias de la Unión Europea*, 254, 2006, p. 38. Por su parte GARCÍA PRATS señala que desde el proyecto de la Directiva del Ahorro con la que se pretendía hacer efectiva la imposición mínima de los rendimientos del ahorro dentro de la Comunidad, contó con un gran rechazo por parte de algunos Estados miembros, lo que originó que los plazos previstos para su implantación se vieran superados por la falta de consenso de los Estados respecto de los mecanismos diseñados que afectaban a ciertos productos financieros. Enfatiza: “Hasta el punto de que la Propuesta original ha sufrido diversas modificaciones destinadas a lograr el consenso unánime de los Estados miembros, necesario para el éxito de la Propuesta. Vid. GARCÍA PRATS, A.: *La Propuesta de directiva...*, cit., p. 33. Asimismo, BORJA SANCHÍS señaló que la Directiva 2003/48/CE, de 3 de junio, regulaba la fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses, adoptando el procedimiento de información automático entre los Estados miembros, exceptuando a Austria, Bélgica y Luxemburgo, para poder llevar a cabo la imposición efectiva de dichos pagos en el Estado de residencia del beneficiario efectivo personas físicas. Vid. BORJA SANCHÍS, A.: *La Asistencia Administrativa en Materia de Autoliquidación Tributaria en La Unión Europea*, Dialogo, Valencia, 2005, pp. 56-60.

<sup>1481</sup> Cfr. CHICO DE LA CÁMARA, P. Y OTROS: *Fiscalidad internacional convenios...*, cit., vol. VI, p. 663. “La DAH [Directiva del Ahorro] establece su ámbito de aplicación en el territorio de aplicación del tratado CE (art. 299 TCE, nuevo art. 355 TFUE) el tratado no prevé su aplicación uniforme en todos los territorios dependientes o asociados de estados miembros. por ello ha sido necesaria la firma de una serie de acuerdos con dichos territorios debido al riesgo de fuga de capitales hacia estos lugares. No hay que olvidar que muchos de ellos eran considerados paraísos fiscales. Una consecuencia práctica es que la responsabilidad de la aplicación concreta de esta normativa será el Estado miembro del que, en su caso, dependen dichos territorios”. Por su parte el mismo autor en la obra individual CHICO DE LA CÁMARA, P.: “Los agujeros negros de la Directiva sobre fiscalidad del ahorro.”, *Noticias de la Unión Europea*, 254, 2006, p. 5, refiere: “Por consiguiente no se trata de una norma armonizadora, sino de una norma para prevenir y evitar la evasión y el fraude fiscal. Esto explica que aunque en el ámbito de aplicación de la Directiva se circunscriba (como no podría ser de otra forma) a la cena comunitaria, también pretende extender sus tentáculos sobre terceros estados receptores del ahorro.”

## 6.1.2 El ámbito de aplicación objetivo

La Directiva del ahorro fue –acorde a su fin– el pago de intereses, a efecto de determinar lo que debía ser considerado por intereses, la Directiva realizó su propia definición en lugar de remitir a la legislación interna, con lo cual se estableció un concepto comunitario de estas rentas<sup>1482</sup>. Así los intereses se podían sintetizar en tres tipos de rentas: 1) los rendimientos de créditos y préstamos, 2) los rendimientos distribuidos por instituciones de inversión colectiva (IIC) de reparto y 3) las plusvalías de acciones y participaciones de IIC<sup>1483</sup>.

---

<sup>1482</sup> El artículo 6 de la Directiva definió a los intereses de la siguiente manera: “Definición de pago de intereses 1. A efectos de la presente Directiva, se entenderá por «pago de intereses»: a) los intereses pagados o contabilizados relativos a créditos de cualquier clase, estén o no garantizados por una hipoteca e incorporen o no una cláusula de participación en los beneficios del deudor, y en particular los rendimientos de valores públicos y rendimientos de bonos y obligaciones, incluidas las primas y los premios vinculados a éstos. Los recargos por mora en el pago no se considerarán pagos de intereses; b) los intereses devengados o capitalizados obtenidos en el momento de la cesión, el reembolso o el rescate de los créditos a que se refiere la letra a); c) los rendimientos procedentes de pagos de intereses, directamente o a través de una entidad de las mencionadas en el apartado 2 del artículo 4, distribuidos por: i) OICVM autorizado de conformidad con la Directiva 85/ 611/CEE, ii) entidades que recurran a la opción prevista en el apartado 3 del artículo 4, y iii) organismos de inversión colectiva establecidos fuera del territorio a que se refiere el artículo 7; d) los reembolso o el rescate de acciones o participaciones en los organismos o entidades siguientes, cuando éstos hayan invertido directa o indirectamente, por medio de otros organismos de inversión colectiva o entidades mencionados a continuación, más del 40 % de sus activos en los créditos a los que se refiere la letra a): i) OICVM autorizado de conformidad con la Directiva 85/ 611/CEE, ii) entidades que recurran a la opción prevista en el apartado 3 del artículo 4, y iii) organismos de inversión colectiva establecidos fuera del territorio a que se refiere el artículo 7. No obstante, los Estados miembros podrán incluir los rendimientos mencionados en la letra d) en la definición de pago de intereses únicamente en la proporción en que dichos rendimientos correspondan a ingresos que, directa o indirectamente, procedan de pagos de intereses en el sentido de las letras a) y b). 2. Con respecto a las letras c) y d) del apartado 1, cuando un agente pagador no tenga ninguna información referente a la proporción de los rendimientos que proceden de pagos de intereses, la cantidad total de los rendimientos se considerará un pago de intereses.”

<sup>1483</sup> En ese sentido *vid.* CHICO DE LA CÁMARA, P. Y OTROS: *Fiscalidad internacional convenios...*, cit., vol. VI, p. 645. Lo autores refieren: “En conclusión, puede afirmarse que la DAH [Directiva del Ahorro] incluye dentro de su ámbito de aplicación tres tipos de rentas fundamentalmente: los rendimientos de créditos y préstamos, los rendimientos distribuidos por (instituciones de inversión colectiva) IIC de reparto y las plusvalías de acciones y participaciones de IIC. No obstante, la Comisión ha planteado la ampliación a

El término de interés respecto de algunas rentas, coincidían con lo que la legislación española consideraba intereses en el sentido de la remuneración obtenida por la cesión de terceros de capitales propios, sin embargo, otras podrían afectar a ganancias patrimoniales o dividendos<sup>1484</sup>. Los Estados miembros podían excluir de la definición de pago de intereses, cualquier rendimiento de los previstos en el artículo 6.1, letras c) y d), bajo ciertos requisitos, sin que ningún Estado miembro pudiera oponerse a dicha exclusión.<sup>1485</sup>. Regla que también

---

otros tipos de rentas como algunos seguros de vida, determinados dividendos, y rendimientos de productos estructurados.”

<sup>1484</sup> Al analizar la propuesta de Directiva del Ahorro de 1998 GARCÍA PRATS al referirse a los incisos c) y d) del artículo 5, similares a los apartados c) y d) del artículo 6 de la Directiva del Ahorro, destacó: “En virtud de los apartados c y d) del artículo 5 también se ven afectados por la propuesta los diferentes tipos de renta provenientes u obtenidos como consecuencia de la participación de Organismos de Inversión Colectiva en Valores Mobiliarios. Se produce, de este modo, un proceso de ampliación del concepto comunitario de intereses paralelo al experimentado en la normativa tributaria interna de Estados Miembros, que en nuestro país ha provocado la ampliación constante de la categoría de los rendimientos de capital frente a la categoría de las ganancias patrimoniales; paralelo también a la ampliación que experimenta el concepto de intereses en el Modelo Convenio OCDE, con la inclusión de los rendimientos implícitos dentro del ámbito de aplicación del artículo 11. Sin embargo, la Propuesta va más allá integrando no sólo a estos conceptos, que se infieren de las letras a) y b) del artículo 5, sino otras rentas, que al menos en el ordenamiento español, no merecen la calificación de intereses”. GARCÍA PRATS, A.: *La Propuesta de directiva...*, cit., p. 40. Asimismo apuntó que los rendimientos distribuidos por organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios, así como el reparto de plusvalías de acciones y participaciones de dichas entidades, de acuerdo con la legislación de España no tenían la calificación de intereses sino de ganancias patrimoniales o dividendos. Por lo que, ante una inminente retención mínima conforme a la Directiva del Ahorro, a rentas que estarían exentas de acuerdo al derecho doméstico o incluso conforme a los convenios para evitar la doble tributación, era preferible optar por el intercambio de información. GARCÍA PRATS, A.: *Ibid.*, p. 41. Al respecto *vid.* también a CHICO DE LA CÁMARA, P. Y OTROS: *Fiscalidad internacional convenios...*, cit., vol. VI, p. 646. Quienes opinan que: “En principio la DAH [Directiva del Ahorro] afecta a intereses en el sentido económico del término, pero podría afectar a plusvalías en algunos supuestos.”

<sup>1485</sup> MOLINA HERRERA critica que de acuerdo con el artículo 6.6, los Estados miembros podían excluir de la definición de pago de intereses, cualquier rendimiento de los previstos en el artículo 6.1, letras c) y d), es decir los distribuidos por la OICVM autorizados, entidades que optaran por ser tratadas del mismo modo y organismos de inversión colectiva establecidos fuera del ámbito de aplicación del tratado, así como los rendimientos obtenidos en el momento de la sesión, reembolso, rescate de acciones o participaciones en tales organismos cuando hubieran invertido más del 40% de sus activos en créditos, proveniente de organismos o entidades establecidos en su territorio, cuando de las inversiones de sus organismos o entidades en los créditos mencionados en la letra a) del apartado 1) [intereses correspondientes a créditos de cualquier clase] no superaran el 15% desactivo. Este régimen también podía extenderse a los intereses abonados o ingresados en una cuenta de una entidad establecida en un Estado miembro a la cual se pagaran o atribuyeran intereses para disfrute del beneficiario efectivo. El autor señaló que la norma se justifica por motivos de simplificación, pero apuntó que no debía excluirse el hecho de que podían utilizarse para limitar el intercambio de información. Asimismo, señaló que, a

constituyó un acuerdo para alcanzar el consenso que permitió la aprobación de la Directiva.

Dentro de los puntos débiles de la Directiva del ahorro se encontraba el hecho de que se excluyeran ciertos instrumentos de ahorro como los que incluían planes de pensiones y contratos de seguro, así como productos financieros derivados<sup>1486</sup>. Para justificar dichas exclusiones se argumentó que la Comisión deseaba aprobar una Directiva que regulara las contribuciones transfronterizas sobre planes de pensiones<sup>1487</sup>. También se destacó que una característica de los instrumentos exceptuados fue que se traba de productos sin riesgo asegurado<sup>1488</sup>. Tales exclusiones que desde el principio fueron criticadas, permitían la elusión

---

diferencia del Reino Unido, España no había hecho uso de esa opción, por lo que debían suministrar información de todos los fondos de renta fija, los mixtos, e incluso los de renta variable que tuvieran en su cartera picos de renta fija. Por su parte también

<sup>1486</sup> En este sentido, CALDERÓN CARRERO, J. M.: “Hacia una nueva era de cooperación fiscal europea: las Directivas 2010/24/UE y 2011/16/UE de asistencia en la recaudación y de cooperación administrativa en materia fiscal”, *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, 343, 2011, p. 72, fecha de consulta 21 julio 2015, en <http://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=3743192> Señaló que: “El intercambio de información automático establecido en la nueva Directiva comunitaria, sin embargo, no ha sido configurado sobre un modelo de máximos sino de mínimos. Llama la atención la no inclusión en su ámbito objetivo de determinadas categorías de renta del ahorro privado que tampoco están cubiertas por las medidas adoptadas a través de la Directiva 2003/48/CE (por ejemplo, rentas vitalicias o temporales, o rentas distribuidas por o generadas en la transmisión de participación de instituciones de inversión colectiva cuando estas invierten sus activos sin superar el umbral que determina que la renta sea calificada como pago de intereses) aunque sean obtenidas por personas físicas o que quedan extramuros a tal mecanismo (Directiva de Fiscalidad del Ahorro) cuando son percibidas a través de sociedades holding patrimoniales (meras tenedoras de activos financieros sin actividad económica).”

<sup>1487</sup> *Cfr.* CHICO DE LA CÁMARA, P.: *Los agujeros negros de...*, cit., p. 5, quien señala: “Sin embargo frente a estos productos financieros, que sí están incluidos en el ámbito de aplicación de la Directiva, resulta lamentable, como lo reconoce implícitamente la exposición de motivos en el considerando 13º, que la Directiva excluya expresamente a las pensiones y contratos de seguros, además de otros tipos de instrumentos de ahorro como son los productos financieros derivados. Se ha pretendido justificar dicha exclusión sobre la base de que la comisión pretende aprobar una Directiva que regule las contribuciones transfronterizas de planes de pensiones. Se nos antoja ciertamente difícil la aprobación de esta nueva Directiva, dadas las dificultades para alcanzar la unanimidad de una Europa ahora de veinticinco Estados miembros, por lo que hubiera sido deseable que dicha norma comunitaria hubiera introducido algún marco normativo (de mínimos) para garantizar conforme a la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en los casos Danner y Wielockx que los planes de pensiones suscritos en un Estado miembro distinto al del lugar de residencia del beneficiario no lleguen a sufrir discriminación en razón de nacionalidad.

<sup>1488</sup> Asimismo, respecto al objeto material de la Directiva del Ahorro, expresaron CHICO DE LA CÁMARA y otros autores que “Hay una serie de exclusiones previstas, como los seguros y las pensiones, así como

de la aplicación de la Directiva del ahorro, a través de invertir en vehículos “opacos”<sup>1489</sup>.

### 6.1.3 Ámbito subjetivo

La Directiva del ahorro establecía que por *beneficiario efectivo se entendería cualquier persona física que recibiera un pago de intereses o cualquier persona física en cuyo beneficio se atribuyera un pago de intereses, salvo en caso de que aportara pruebas de que dicho pago no se había efectuado en beneficio suyo*<sup>1490</sup>. En principio el concepto de

---

los intereses pagados a personas jurídicas. (...) Nótese que nos referimos a productos sin riesgo asegurado o donde el riesgo asegurado es mínimo en relación con respecto al capital garantizado (como los seguros unit linked).” CHICO DE LA CÁMARA, P. Y OTROS: *Fiscalidad internacional convenios...*, cit., vol. VI, p. 641.

<sup>1489</sup> Vid. DELMAS GONZÁLEZ, F.: “Directiva del Ahorro 2003/48/CE, de 3 de junio: ¿Un proceso finalizado?”, *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera*, 170, Ciss Praxis, 2004, p. 135, quien apuntó: “resulta evidente que hay instrumentos financieros que se encuentran privilegiados, al ser opacos fiscalmente, desde la perspectiva de la Directiva y, simplemente, con ese privilegio, ya cuentan con un valor añadido importante, desde el punto de vista de su comercialización, máxime cuando se está poniendo de manifiesto claramente que las alternativas de inversión de los diferentes instrumentos financieros, los que están en la Directiva y los que no, son perfectamente sustituibles entre sí, en la mayor parte de los supuestos. Por tanto resulta claro que la Directiva, al introducir un sesgo en la información de los instrumentos financieros, está privilegiando determinados instrumentos y está provocando distorsiones en el mercado, eso evidentemente es difícil de cuantificar, pero desde un punto de vista comercial es indudable esa ventaja comparativa. Ello además puede provocar distorsiones en la asignación de inversiones y que se hagan inversiones erróneas por causas de índole fiscal. Sería deseable por tanto un ensanchamiento del campo de aplicación de los instrumentos financieros objeto de aplicación de la Directiva para evitar esas distorsiones que son evidentes. Del mismo modo que en el caso anterior determinadas rentas, tales como las pensiones y los seguros de vida tampoco están en el campo de aplicación de la Directiva; del mismo modo sucede con determinados rendimientos procedentes de instituciones de inversión colectiva armonizadas que invierten con vocación mayoritaria en renta variable”. En el mismo sentido GIL RODRÍGUEZ apuntó que: “En su ámbito objetivo de aplicación alberga un amplio catálogo de productos financieros, que no parece, sin embargo, ser de la entidad suficiente por cuanto excluye a algunos instrumentos financieros equivalentes; a planes de pensiones y contratos de seguros; así como algunos instrumentos de inversión colectiva. Estas exclusiones desde un inicio fueron observadas y pronto se pudo detectar que invirtiendo en instrumentos financieros “opacos” era posible eludir, sin dificultad, la aplicación de la Directiva comunitaria.” GIL RODRÍGUEZ, I.: *La reforma de la Directiva del ahorro y su solapamiento con la Directiva de cooperación administrativa...*, cit., p. 18.

<sup>1490</sup> El artículo 2 de la Directiva establecía textualmente lo siguiente: 1. A efectos de la presente Directiva, por «beneficiario efectivo» se entenderá cualquier persona física que reciba un pago de intereses o cualquier persona física en cuyo beneficio se atribuya un pago de intereses, salvo en caso de que aporte pruebas de que dicho pago no se ha efectuado en beneficio suyo, es decir: a) actúa en calidad de agente pagador en el sentido del apartado 1 del artículo 4, o b) actúa por cuenta de una persona jurídica, una entidad sujeta a imposición sobre sus beneficios de acuerdo con las normas generales de la tributación de

beneficiario efectivo comprendía a toda persona física que recibiera un pago de intereses o bien a la persona física que en su beneficio se atribuyera el pago de intereses, por interés debía entenderse el concepto amplio definido por la propia Directiva que ya se ha explicado. Asimismo, la Directiva establecía una presunción salvo prueba en contrario de ser beneficiario efectivo. De esta manera se establecen los supuestos en los cuales una persona física no ha de ser considerada beneficiario efectivo, a saber: a) cuando dicha persona actúa como agente pagador. b) cuando actúa por cuenta de una persona jurídica y c) cuando actúa por cuenta de otra persona física que sea el beneficiario efectivo<sup>1491</sup>.

Uno de los aspectos más reprochados en el diseño de la Directiva, fue que ésta sólo se aplicaría a los pagos realizados a una persona física residente en un Estado miembro distinto del de aquel en que se encontraba establecido el agente pagador. Por lo que, si el Estado del agente pagador coincidía con el de la residencia del beneficiario, la fiscalización del pago de los intereses correspondía al propio Estado miembro, lo cual aparentemente no perjudicaba al mercado único, pues lo que era deseable fiscalizar, en el ámbito comunitario, era el pago de intereses en el caso de que hubiera un cambio de residencia, no obstante que

---

las empresas, un OICVM autorizado de conformidad con la Directiva 85/ 611/CEE o una entidad de las mencionadas en el apartado 2 del artículo 4 de la presente Directiva y que, en este último caso, comunica el nombre y la dirección de esa entidad al operador económico que efectuó el pago de los intereses, el cual, a su vez, transmite dichas informaciones a la autoridad competente del Estado miembro en que esté establecido, o c) actúa por cuenta de otra persona física que sea el beneficiario efectivo y comunica al agente pagador la identidad de ese beneficiario efectivo de conformidad con el apartado 2 del artículo 3. 2. Cuando un agente pagador tenga datos que sugieran que la persona física que recibe el pago de intereses, o a la que se atribuye un pago de intereses, puede no ser el beneficiario efectivo, y cuando las letras a) y b) del apartado 1 no se apliquen a dicha persona, deberá adoptar medidas razonables para establecer la identidad del beneficiario efectivo con arreglo a lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 3. En caso de que el agente pagador no pueda identificar al beneficiario efectivo, considerará como beneficiario efectivo a la persona física en cuestión.

<sup>1491</sup> Cfr. CHICO DE LA CÁMARA, P. Y OTROS: *Fiscalidad internacional convenios...*, cit., vol. VI, p. 654, quien señala: “En principio el concepto de beneficiario efectivo abarcará a toda persona física que reciba un pago de intereses a toda persona física en cuyo beneficio se atribuya un pago de intereses (art. 2), sin embargo, también deben tenerse en cuenta los sujetos que reciben determinadas plusvalías derivadas de acciones y participaciones de IIC. La DAH enumera estrictamente las situaciones en las que una persona no ha de ser considerado beneficiario efectivo (i) cuando dicha persona actúa como agente pagador. (ii) cuando actúa por cuenta de una persona jurídica y (iii) cuando actúa por cuenta de otra persona física que sea el beneficiario efectivo.”

ello también implicara distorsiones en el mercado interior<sup>1492</sup>. Además, el concepto de beneficiario efectivo en la Directiva podía fácilmente ser eludida con la interposición de una persona jurídica, como lo veremos más adelante.

El concepto de beneficiario efectivo parece haber sido tomado del Modelo convenio de la OCDE, sin embargo, su función en el convenio y en la Directiva del ahorro era opuesto. Pues mientras el concepto de beneficiario efectivo pretendía limitar los beneficios del Convenio para evitar la doble imposición, impidiendo que con la interposición de una persona jurídica con residencia en un Estado contratante se pudieran tomar los beneficios del convenio de forma indebida; en el caso de la Directiva del Ahorro, el beneficiario efectivo era utilizado para restringir el ámbito subjetivo de su aplicación, es decir, su finalidad era la de evitar la evasión fiscal del pago de intereses por virtud de la libre circulación de capitales en la Comunidad Europea, en donde no se requería limitar beneficios de la Directiva sino más bien evitar que los intereses eludieran el pago de la renta correspondiente en el Estado miembro en donde se generaban<sup>1493</sup>.

---

<sup>1492</sup> Al respecto, MOLINA HERRERA, P.: *Los prisioneros y...*, cit., p. 43, señaló: que la directiva sólo se aplica respecto de los pagos realizados a una persona física residente en un Estado miembro distinto de aquel en que se encuentra establecido el agente pagador. Si el Estado de la gente pagador coincide con el de la residencia del beneficiario, el control de la tributación es un problema meramente interno, que - parece entenderse- no perjudica al mercado único, pues las maniobras de planificación exigirían un cambio de residencia (aunque tal vez podría plantearse si la ausencia de tributación en el propio estado de residencia no obstaculiza las inversiones en el extranjero o discrimina a los no residentes). Limitación a los supuestos en el que el beneficiario es una persona física. El objetivo de la directiva limita a “*permitir que los rendimientos del ahorro, en forma de intereses pagados en un Estado miembro a los beneficiarios efectivos, que sean personas físicas residentes fiscales en otro estado miembro puedan estar sujetos a imposición efectiva, de conformidad con la legislación de este último Estado miembro*”. El autor establece que la limitación formal del objetivo pone en peligro su consecución real, pues bastará para eludirlo el acudir a la interposición de personas jurídicas.

<sup>1493</sup> Así lo refiere GARCÍA PRATS, A.: *La Propuesta de directiva...*, cit., pp. 35-36, al señalar: “El concepto de beneficiario efectivo parece tomado del Modelo convenio de la OCDE, que lo utilizó por primera vez en los artículos 10 a 12 con la aprobación del Modelo de 1977 que sustituyó al Proyecto de Convenio de 1963. Sin embargo, en ambos casos el concepto y su función son, precisamente, opuestos. Como indica el Comentario al Modelo de Convenio de la OCDE, la cláusula del beneficiario efectivo pretende restringir las ventajas aplicables previstas en el Convenio de doble imposición a efectos de evitar una interposición interesada de personas residentes con el ánimo principal de beneficiarse indebidamente del Convenio. Por tanto, y a pesar de su difícil concreción en los países de derecho civil, constituye uno de los mecanismos antiabuso primeramente incorporados al Modelo de Convenio y, en consecuencia, a los Convenios de

El concepto de beneficiario efectivo hubiera sido, tal vez eficaz, si todas las jurisdicciones del mundo estuvieran dispuestas a intercambiar información, con lo cual siempre se acudiría a las personas jurídicas que están detrás de las sociedades, detectando a la persona que recibe en última instancia los rendimientos de las rentas pasivas. Lo cual hasta ahora no ha sido posible, no obstante, los grandes avances en materia de intercambio de información que se han realizado en los últimos años.

*Aplicación condicionada a la adopción de medidas equivalentes* en el artículo 17 de la Directiva del Ahorro se sujetaba la aplicación de la Directiva al hecho de que se tomaran *medidas equivalentes* por parte de Suiza, Mónaco, Liechtenstein y Andorra, a fin de evitar la migración de capitales a dichas jurisdicciones que mantenían el secreto fiscal y que por ende impedía obtener información respecto de la residencia de los beneficiarios de los intereses pagados en dichas jurisdicciones. Además, se especificó también que la entrada en vigor de la Directiva se condicionaba a que se hubieran establecido todos los **acuerdos** u otros arreglos que estipularan que todos los territorios dependientes o asociados pertinentes con Islas del Canal, Isla de Man y los territorios dependientes o asociados del Caribe, así como con EEUU<sup>1494</sup>.

No obstante, la subordinación de la entrada en vigor de la Directiva de los acuerdos con terceros países, sin que se establecería un plazo perentorio para su firma; la rapidez con la que se negociaron esos acuerdos fue notable, pues se consiguió el consenso de los países

---

doble imposición para evitar la utilización abusiva e interesada de los preceptos 10 y 12 de los Convenios de doble imposición, por aquellos sujetos y entidades que no deberían poder beneficiarse legítimamente en virtud de cláusulas que determinan su ámbito subjetivo de aplicación. Sin embargo, en la Propuesta de Directiva aparece como mecanismo tendente a limitar el alcance de la Directiva, que se propone per se, como mecanismo necesario para evitar la evasión fiscal producida por la libre circulación de mercancías. Por lo que, de este modo, la incorporación de la referencia al beneficiario efectivo viene a restringir, en la Directiva, el ámbito de aplicación de la medida anti-elusión contenido en la Directiva.”

<sup>1494</sup> Al respecto apunta GIL RODRÍGUEZ, I.: *La reforma de la Directiva del ahorro y su solapamiento con la Directiva de cooperación administrativa...*, cit., p. 9. “El período transitorio debía concluir en la fecha en que entrara en vigor el último de los acuerdos suscritos entre la Comunidad Europea y algunos de los territorios siguientes; por una parte, Suiza, Mónaco, Andorra, Liechtenstein y San Marino, territorios todos ellos europeos pero no pertenecientes a la Unión Europea; y, por otra, con EEUU. Los citados acuerdos debían establecer medidas equivalentes a las previstas en el art. 10.2 Directiva 2003/48/CE.”



que por años se habían resistido a cooperar en materia de intercambio de información a fin de proteger su secreto bancario que impedía conocer la identidad de quienes invertían en dichos Estados<sup>1495</sup>.

En virtud de la rapidez con la que se mueven los capitales, la Comisión también tenía como objetivo la aplicación de medidas equivalentes de la Directiva del ahorro a otros centros financieros como los asiáticos (Singapur, Hong Kong y Macao) y otros países como Noruega o Islandia quienes habían mostrado interés en unirse a los acuerdos de fiscalidad del ahorro<sup>1496</sup>. Ello demuestra la visión de la Comisión de combatir el fraude y la evasión fiscal de los rendimientos del ahorro a través del intercambio de información. Si bien es cierto que el desarrollo y la implementación de la Directiva del Ahorro fue muy lento, es indudable que este instrumento trazó el camino para hacer posible que los capitales escondidos en jurisdicciones renuentes a revelar información pudieran tributar en el Estado de la residencia de su beneficiario, parámetros que tomó la llamada Ley FATCA y los acuerdos de la OCDE en materia de intercambio de información<sup>1497</sup>.

---

<sup>1495</sup> MOLINA HERRERA, P.: *Los prisioneros y...*, cit., p. 40. “A priori podría haberse pensado que la subordinación de la aplicación de la Directiva a la adopción de acuerdos internacionales con terceros estados suponía renunciar a su aplicación efectiva. Sin embargo, el objetivo se ha conseguido en un plazo razonable. Se trata de una prueba más de esa tendencia al consenso que nos permite ser optimistas.”

<sup>1496</sup> Vid. LAMPREAVE MÁRQUEZ, P.: El intercambio de información sobre las rentas del ahorro desde una perspectiva global y su adaptación al Convenio para evitar la doble imposición entre los Estados Unidos y España..., cit., p. 6, quien refiere que: “Es importante poner de manifiesto que la Comisión sigue ateniendo su objetivo de fomentar la aplicación de medidas equivalentes a las aplicadas por los Estados miembros por parte de los grandes centros financieros fundamentalmente asiáticos —Hong Kong, Singapur y Macao—, aunque también deben destacarse las negociaciones con Noruega o Islandia, países que han mostrado interés en participar en los Acuerdos de fiscalidad del ahorro.

<sup>1497</sup> GIL RODRÍGUEZ, I.: *La reforma de la Directiva del ahorro y su solapamiento con la Directiva de cooperación administrativa...*, cit., p. 19, refiere para evitar que los beneficiarios efectivos pudieran ocultar las rentas percibidas en forma de intereses en un Estado miembro distinto del de su residencia, la Directiva comunitaria apuesta por *mejorar la coordinación tributaria* entre las Administraciones tributarias de los Estados miembros implicados, es decir, entre el Estado de la fuente y el Estado de la residencia del beneficiario efectivo. Diseña, por ello, un sistema de intercambio automático de información que recuerda al establecido, más tarde, en el modelo IGA 1 A de la normativa FATCA, ..., por cuanto exige que el intercambio de información se sustancie, en primer término, entre el denominado agente pagador de las rentas y la autoridad competente del Estado miembro en que dicho agente esté establecido. A su vez, dicha autoridad tributaria, es decir, la del Estado de la fuente, estará obligada a transmitir la información

*El agente pagador* por su parte era cualquier operador económico que pagara intereses al beneficiario efectivo, o le atribuyera el pago de intereses para su disfrute inmediato, ya fuera el deudor del título de crédito que producía los intereses o el operador encargado por el deudor o el beneficiario efectivo de pagar los intereses o de atribuir su pago, así lo definía el artículo 4 de la Directiva del Ahorro<sup>1498</sup>. La Directiva distinguía al agente pagador en sentido estricto y a los agentes por extensión o residuales.

Así *en sentido estricto, eran agentes pagadores* las personas físicas o jurídicas deudoras de intereses, así como los intermediarios entre el deudor y el acreedor que, en el ejercicio de sus operaciones comerciales, pagaran intereses al beneficiario efectivo, de esta manera el concepto de intereses en algunos casos determinaría quien sería agente pagador. De tal manera que, no obstante que existieran varios intermediarios entre el deudor y el acreedor, el agente pagador sería el último de ellos<sup>1499</sup>.

---

proporcionada previamente por el agente pagador, a la autoridad competente del Estado miembro de la residencia de la persona física beneficiaria del pago de intereses.” En el mismo sentido también se ha señalado que la Unión Europea buscó ir más allá del intercambio de información a requerimiento, por lo que incluyó el esquema de AEOI para los intereses percibidos por residentes de la Unión Europea en el llamado “Monti Package” de 1998. A pesar de las dificultades para obtener consenso político, la Directiva del Ahorro entró en vigor desde 2005. Cuando se lanzó estaba llena de agujeros que hicieron que se quedara corta en sus expectativas. También *Vid.* HO, K. M.; JIANG, Y. (EDS.): “CHAPTER 13: HARMFUL TAX COMPETITION”, en *A new dawn for the international tax system : evolution from past to future and what role will China play?*, vol. Part 2: International Tax Rules, IBFD, Holland, 2016, p. 7.

<sup>1498</sup> Se ha destacado el papel del agente pagador: “el sistema consiste en imponer a los operadores económicos establecidos en un Estado miembro que paguen intereses a los beneficiarios efectivos de los mismos, siempre que sean personas físicas residentes fiscales en otro estado miembro, la obligación de proporcionar a la autoridad competente de este último estado la información necesaria para que estas rentas puedan quedar sometidas a tributación en el mismo. Éste es el sistema básico y que se quiere sea el uniforme y definitivo para todos los estados miembros.” ESTEVE PARDO, MA.: “La Directiva sobre el Ahorro ¿Contiene medidas contrarias a la libre circulación de capitales?”, *Noticias de la Unión Europea*, 254, 2006, p. 18.

<sup>1499</sup> Se ha establecido que “De acuerdo con el artículo 4.1 Directiva, se entenderá por agente pagador cualquier operador económico que pague intereses al beneficiario efectivo o le atribuya el pago de intereses para su disfrute inmediato, ya sea el deudor del título de crédito que produce los intereses o el operador encargado por el deudor o el beneficiario efectivo de pagar los intereses o de atribuir su pago. Es decir, son agentes pagadores tanto los deudores de intereses (personas físicas y jurídicas) como los intermediarios (también personas físicas y jurídicas) entre el deudor y el acreedor que, en el ejercicio de su actividad económica, paguen intereses al beneficiario efectivo sin perjuicio de que se defina este término en el siguiente epígrafe, será la persona física a qué corresponden en el en última instancia los

Serán *agentes pagadores por extensión* cualquier entidad establecida en un Estado Miembro, a la cual se le paguen intereses o se le atribuyan para el disfrute del beneficiario efectivo. El objetivo de esta definición fue impedir la interposición de entidades que impidieran la aplicación de la Directiva.

Lo relevante del concepto de agente pagador, consistía en el pago efectuado material y efectivamente en un Estado miembro, pues la obligación recaía en dicho sujeto independiente de los intermediarios financieros que hubieran intervenido en dicha operación<sup>1500</sup>. El agente pagador, tendría la obligación de informar a las autoridades fiscales del Estado miembro el pago de rendimientos al beneficiario efectivo (una persona física residente en ese Estado), como mínimo una vez al año<sup>1501</sup>.

---

intereses. Es importante indicar que la propia definición de intereses, como se verá en epígrafes sucesivos, determinará que entidades que no serían tradicionalmente consideradas como agentes, de acuerdo con un concepto de interés más usual que el empleado por la Directiva, puedan estar incluidas en la definición del artículo 4.1. CALDERÓN CARRERO, J. M.; MARTÍN JIMÉNEZ, A.: “La Directiva en Materia de Fiscalidad de los Rendimientos del Ahorro en forma de Pago de Intereses”, en *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*, CISS, 2017, p. 1165.

<sup>1500</sup> Desde la propuesta de 1998, GARCÍA PRATS, A.: *La Propuesta de directiva...*, cit., p. 43, ya había hecho énfasis en el cambio de la propuesta original de Directiva del Ahorro de 1988 en el sentido de que: “Esta concreción territorial define y modifica los criterios que definen el ámbito territorial y funcional de aplicación de la Propuesta de Directiva. Del criterio del *deudor* residente/establecido en el territorio de la Comunidad –artículo 3 de la Propuesta de 1988- se pasa a un criterio de establecimiento del sujeto pagador –deudor o no-. El concepto del pago –y de sujeto pagador- se convierte pues en criterio determinante de la aplicación de los mecanismos previstos en la Propuesta de a Directiva. Por su parte CHICO DE LA CÁMARA, P. Y OTROS: *Fiscalidad internacional convenios...*, cit., vol. VI, p. 660 . Al respecto opina que: Es agente pagador todo operador económico que pague intereses al beneficiario efectivo o le atribuya el pago de intereses para su disfrute inmediato, ya sea el deudor del título de crédito que produce los intereses o el operador encargado por el deudor o el beneficiario efectivo de pagar los intereses o de atribuir su pago. Por ello es preciso tener en cuenta el Estado del pago material y efectiva de la renta al beneficiario efectivo.

<sup>1501</sup> LAMPREAVE MÁRQUEZ, P.: El intercambio de información sobre las rentas del ahorro desde una perspectiva global y su adaptación al Convenio para evitar la doble imposición entre los Estados Unidos y España..., cit., p. 5, refiere “Mediante el mecanismo aprobado, la entidad financiera en el momento que se devengan los citados rendimientos lo pondrá en conocimiento de las autoridades fiscales del EM donde se encuentre establecido. Una vez obtenida, la Directiva impone que la autoridad competente del EM del agente pagador deberá comunicar, como mínimo una vez al año, la información recibida a las autoridades del Estado donde resida el beneficiario efectivo, el cual someterá a gravamen dichos rendimientos de acuerdo con sus disposiciones legales”.

No obstante, que el diseño de la Directiva del ahorro fue muy innovador al emplear al agente pagador a fin de fiscalizar las rentas pasivas, el ámbito de aplicación de la Directiva permitía que éstos agentes pudieran eludir la obligación de proporcionar información de sus clientes, pues a través de otro agente pagador presente en un tercer Estado o jurisdicción, que no estuviera obligado en términos de la Directiva por su ubicación territorial, se canalizaban los pagos de los rendimientos a sus clientes, a pesar de que el beneficiario efectivo residiera en un Estado miembro<sup>1502</sup>.

Otra limitante al diseño de agente pagador, era que al realizar el pago de intereses o bien al atribuirlos a cualquier entidad, que no tuviera personalidad jurídica y que no estuviera sujeta a la tributación de las empresas, además de no ser una institución de inversión colectiva conforme a los parámetros comunitarios de la Directiva 85/611/CE, podía ser excluida de las obligaciones de la Directiva, a pesar de estar establecida en un Estado miembro a la que se pagarían o atribuirían intereses para el disfrute del beneficiario efectivo<sup>1503</sup>.

---

<sup>1502</sup> En torno al agente pagador se ha afirmado: “las dificultades que surgen son múltiples. La primera y quizá, más evidente será que los pagos de intereses realizados por agentes establecidos fuera de la UE escapen a las medidas de la Directiva y así, por ejemplo, el pago a un residente español que realiza una entidad bancaria panameña, incluso si se requiera intereses de fuente comunitaria, escapa a las disposiciones de la Directiva. Más también la propia idea de establecimiento en un Estado miembro por parte de la gente pagador (art. 1.2) plantea problemas que no han sido solucionados, ¿están sujetos a su ámbito de aplicación los pagos realizados por cuenta de un residente en España, por ejemplo, por la sucursal uruguaya de un banco español o alemán? Si la respuesta fuera que no están sujetos dichos pagos, la Directiva sería fácil de ludir; sí, por el contrario, la respuesta fuera afirmativa, probablemente, los efectos de la Directiva se estarían extendiendo más allá de la que parece ser el tenor de la norma (en este caso, ¿por qué no incluir a la filial uruguaya del banco español o alemán?) Y su ámbito territorial de aplicación definido en el artículo 7 (de hecho, la Directiva 2014/48/ incluía disposiciones específicas a estos efectos para evitar que los pagos se canalicen a través de establecimientos permanentes, filiales u otros agentes pagadores ubicados fuera del territorio de la UE).” CALDERÓN CARRERO, J. M.; MARTÍN JIMÉNEZ, A.: *La Directiva en Materia...*, cit., p. 1166. En el mismo sentido opina GIL RODRÍGUEZ, I.: *La reforma de la Directiva del ahorro y su solapamiento con la Directiva de cooperación administrativa...*, cit., p. 5, quien refiere: También aquí presentaba la Directiva comunitaria un punto débil que facilitaba que, en algún supuesto, pudiera llegar a eludirse. Así resultaba en casos en los que el agente pagador, aunque establecido en algún Estado miembro de la Unión Europea, sin embargo, actuaba a través de otro agente pagador ubicado en un tercer Estado o jurisdicción, no incluido en el ámbito de aplicación territorial de la Directiva comunitaria, a sabiendas de que el beneficiario efectivo residía en un Estado miembro.

<sup>1503</sup> Así lo señala GIL RODRÍGUEZ, I.: *La reforma de la Directiva del ahorro y su solapamiento con la Directiva de cooperación administrativa...*, cit., p. 18. “Por otra parte, se consideraba también agente pagador, en el momento del pago o de la atribución del pago, a cualquier entidad (sin personalidad jurídica,

Asimismo, la exclusión realizada en el artículo 4.2 de lo que debe entenderse por agente pagador, también podía causar la elusión de la Directiva, en cuanto que se dejaba a consideración del agente pagador el definir si tenía o no ese carácter en los siguientes supuestos: a) que la entidad perceptora de los intereses era una persona jurídica; b) que sus beneficios estuvieran sujetos a imposición de conformidad con las disposiciones que regían la tributación de las empresas o c) que se tratara de una institución de inversión colectiva OICVM. Las entidades que no se ubicaran en esos supuestos podrían solicitar que se les tratara como una OICVM, para lo cual se le exigiría presentar al agente pagador un certificado emitido por el Estado miembro en donde residiera la entidad<sup>1504</sup>. De esta manera, se dejaba al agente pagador la facultad de decidir si le era aplicable o no la Directiva con base en la valoración de los certificados que se le presentaran como prueba que incluso podían estar en un idioma distinto al de éste<sup>1505</sup>.

---

cuyos beneficios no estuvieran sujetos a la tributación de las empresas y que no fuera una institución de inversión colectiva conforme a los parámetros comunitarios de la Directiva 85/611/CE) establecida en un Estado miembro a la que se pagaran o atribuyeran intereses para el disfrute del beneficiario efectivo.” En el mismo sentido se afirma que: ... una sociedad (o persona jurídica en general) que percibe intereses, incluso si los mismos no tributan en sede societaria o lo hacen a tipos muy reducidos, no se encontrará dentro del ámbito de aplicación de la Directiva a menos de que se trate de una OICVM, por lo que si está controlada por una sola persona física, las disposiciones de la Directiva pueden ser eludidas con enorme facilidad. CALDERÓN CARRERO, J. M.; MARTÍN JIMÉNEZ, A.: *La Directiva en Materia...*, cit., p. 1168.

<sup>1504</sup> Se refiere en este sentido: “hay que tener presente que el artículo 4.2. Directiva excluye la consideración de agente por extensión si el agente pagador tiene motivos para creer que se da en la entidad perceptoras del interés alguna de las notas que el propio precepto define: (1) la entidad es una persona jurídica; o (2) sus beneficios están sujetos a imposición de conformidad con las normas generales de tributación de las empresas; (3) se trata de una institución de inversión colectiva o (OICVM) reconocida de conformidad con la Directiva 85/611/CEE. Las entidades a quienes no se aplique ninguna de estas excepciones podrán, sin embargo, podrán optar por ser tratada como una OICVM, en cuyo caso se les exigirá un certificado expedido por el Estado miembro de establecimiento de la entidad y que debe ser presentado a la gente pagador en el sentido del artículo 4.1. Directiva (la regulación del ejercicio de esta opción corresponde a los estados miembros) CALDERÓN CARRERO, J. M.; MARTÍN JIMÉNEZ, A.: *La Directiva en Materia...*, cit., p. 1167.

<sup>1505</sup> El mismo autor refiere: “Lo cierto es que la definición de agente pagados por extensión presenta numerosas dudas y algunas lagunas importantes que pueden dificultar la aplicación de la directiva. En primer lugar, la aplicación de las excepciones por el agente pagador del artículo 4.1 es sumamente incierta, pues depende de si tiene motivos para creer, sobre la base elementos probatorios oficiales presentados por la entidad que se aplica alguna de las excepciones que evitan la consideración, de agente por extensión. Cuales son tales motivos con la intensidad probatoria que debe desplegar la entidad y admitir el agente en sentido propio no son cuestiones cerradas en la Directiva. En los pagos transfronterizos este amplio

Asimismo, los agentes pagadores no estaban obligados, en todos los casos, a imputar los intereses al beneficiario efectivo, en el caso de que éstos no fueran objeto de reparto, sino que quedaba a discreción de cada Estado miembro el imponer la obligación de considerar percibido los intereses a pesar de que no se hubieran pagado. Por lo cual, los agentes pagadores podían quedar exentos de informar sobre los intereses no pagados a los beneficiarios efectivos<sup>1506</sup>.

Con el diseño de la Directiva del Ahorro, se dota de un papel muy importante a los agentes pagadores de los Estados miembros a fin de combatir el fraude y la evasión fiscal, pues eran éstos los encargados de aplicar la Directiva y determinar qué debía entenderse por intereses y por beneficiario efectivo<sup>1507</sup>. Con ello se siembra la semilla para el diseño del sistema mundial de intercambio automático de información tributaria que fue retomado por la Ley FATCA y después por la OCDE para diseñar el estándar para el intercambio automático de información de cuentas financieras (*Standar for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters*), en donde también se utiliza la figura del

---

margen de apreciación que se deja a la gente pagador puede ser un problema cuando no sea consciente o no estoy familiarizado con la entidad que recibe el pago (v.gr. porque aprecia erróneamente pruebas que, por ejemplo, pueden ser representadas en otros idiomas o sobre entidades que no tienen una equivalencia clara en su ordenamiento jurídico etc.).

<sup>1506</sup> MOLINA HERRERA, P.: *Los prisioneros y...*, cit., p. 44. “los Estados miembros podrán solicitar de los agentes pagadores en su territorio que anualicen los intereses durante un periodo que no podrá exceder de un año y que consideren esos intereses anualizados como pago de intereses, incluso si no se ha llevado efecto ninguna sesión, rescate o reembolso durante ese periodo. [artículo 6.5 con referencia a las letras b) y d) del apartado 1 de ese mismo precepto].

<sup>1507</sup> DELMAS GONZÁLEZ, F.: *Directiva sobre fiscalidad...*, cit., p. 9. La importancia del agente pagador fue subrayada por el autor al analizar las propuestas de las Directivas del Ahorro, al establecer: “Puesto que hay determinados sujetos a los que no se aplica la Directiva, el agente pagador deberá plantearse una serie de cuestiones respecto del posible beneficiario efectivo de cara a la aplicación o no de la Directiva. Así el agente pagador tendrá que preguntarse si es una persona física el beneficiario efectivo, en cuyo caso se aplicará la Directiva. Si se trata de una persona jurídica, la Directiva no se aplicará, si se trata de una entidad sujeta a gravamen con carácter general en la normativa del Impuesto sobre Sociedades del Estado, la Directiva no se aplicará. Si se trata de una institución de inversión colectiva coordinada, la Directiva tampoco se aplicará. En este último caso, en esta fase queda fuera del ámbito de aplicación la renta que perciba la institución, no obstante una vez perciba la renta por el beneficiario, será en ese momento cuando quede dicha renta dentro del ámbito de aplicación de la Directiva”.

agente pagador para obtener la información que deberá ser intercambiada<sup>1508</sup>.

#### **6.1.4 Los pilares de la Directiva del ahorro: el intercambio de información y el régimen transitorio optativo**

La Directiva del Ahorro establecía un *sistema de intercambio de información automática* sobre los intereses objeto de la Directiva, aunque este método de intercambio de información ya existía en la Directiva 77/799/CEE actualmente Directiva 2011/16/UE, la del Ahorro definió qué información se debía de intercambiar y cuándo se debía hacer, por lo que se impuso la obligación de obtención de la información y de transmisión<sup>1509</sup>. Cuestión que fue pionera por mucho tiempo, si se toma en cuenta que fue hasta el 1 de enero de 2014 que la Directiva 2011/16/UE estableció la obligación de los Estados miembros se transmitir información de forma automática sobre la obtención de determinadas categorías de rentas tanto de personas físicas y entidades (incluso cualquier vehículo o estructura jurídica)<sup>1510</sup>.

---

<sup>1508</sup> Así se ha afirmado: “hasta cierto punto puede decirse que la Directiva de Fiscalidad del Ahorro ha sido el germen del actual movimiento de generalización del intercambio de información automática como estándar y que viene impulsado por EEUU o la propia OCDE.” CALDERÓN CARRERO, J. M.; MARTÍN JIMÉNEZ, A.: *La Directiva en Materia...*, cit., p. 1182. En el mismo sentido GIL RODRÍGUEZ, I.: *La reforma de la Directiva del ahorro y su solapamiento con la Directiva de cooperación administrativa...*, cit., p. 19.

<sup>1509</sup> Por tanto, uno de los aspectos sustantivos de la Directiva 2003/48 reside en las obligaciones de obtención y suministro de información que conlleva, en tanto que el sistema, forma o procedimiento de intercambio no difiere mucho del previsto en los habituales mecanismos de intercambio de información (Directiva 77/799/CEE actual Directiva 2011/16/UE, o CDIs con la cláusula de intercambio de información). El mecanismo de intercambio de información automática articulado en la Directiva 2011/16/UE no puede ser comparado por su tosquedad, con el establecido en la Directiva de Ahorro (v.gr. limitación de tipología de rentas a las que afecta, no obligatoriedad de recabar la información para intercambio si no sólo obligación intercambiar la información ‘disponible’ etc) CALDERÓN CARRERO, J. M.; MARTÍN JIMÉNEZ, A.: *La Directiva en Materia...*, cit., p. 1183.

<sup>1510</sup> Las rentas que se tenían que intercambiar eran: Rentas del trabajo dependiente. Remuneraciones de director (administradores, consejeros); productos de seguro de vida, no cubiertos por otros instrumentos jurídicos de la UE sobre el intercambio de información y otras medidas similares (la Directiva 2003/48/CE), pensiones, titularidad de propiedad inmobiliaria y rendimientos inmobiliarios. *Vid.* SEER, R.: “Chapter 26 Exchange of Information between Tax Authorities: Structures and Recent Developments”, en H. Jochum, P. Essers, M. Lang, N. Winkeljohann, Wiman (eds.) *Practical problems in European and international tax law : essays in honour of Manfred Mössner*, IBFD, Amsterdam, 2016, p. 3.

Sin embargo, esta obligación no implicaba el deber del Estado miembro de recabar la información, sino que sólo se intercambiaría la información disponible en los archivos de la Administración Tributaria del Estado miembro que encuadrara en tal categoría de rentas e incluso se contemplaba la posibilidad de que alguno de los Estados miembros manifestara su deseo de no recibir tal información o bien de recibirla a partir de un determinado monto, con lo cual se puede ver la diferencia en términos de la obligación de recabar y transmitir información e la Directiva del Ahorro<sup>1511</sup>.

La información que se debía obtener e intercambiar era la identidad y residencia de beneficiar efectivo, el nombre y la dirección de la gente pagador, el número de cuenta del beneficiario efectivo, el monto de los intereses pagados o generados durante el año fiscal<sup>1512</sup>.

Esta información debía ser transmitida al menos una vez al año dentro de los seis

---

<sup>1511</sup> CALDERÓN CARRERO, J. M.: *Hacia una nueva era...*, cit., p. 71, señala que: “Otra cuestión relevante que plantea la regulación de este mecanismo resulta de considerar como la Directiva no parece obligar en todo caso a los Estados miembros a obtener y transmitir información sobre las referidas categorías de renta a los otros Estados miembros, sino que solo obliga a transmitir la «información disponible», esto es, «la información recogida en los expedientes fiscales del Estado miembro que comunique la información, y que se pueda obtener de conformidad con los procedimientos para recabar y tratar la información de dicho Estado miembro». Los apartados 2 y 3 del artículo 8 de la Directiva vendrían a confirmar la no obligatoriedad de los Estados miembros de recabar información sobre la obtención de rentas por personas domiciliadas en otros Estados miembros, de suerte que los Estados miembros son libres de no gravar tales rentas y por tanto de no tener información disponible en sus bases de datos fiscales sobre la obtención por una persona domiciliada en otro Estado miembro. No obstante, los Estados miembros deben informar a la Comisión en relación con las categorías enumeradas en el artículo 8.1 de la Directiva respecto de las cuales dispongan de información.” Incluso como se señala, la Directiva prevé “la posibilidad de que un Estado miembro indique - a otro Estado miembro y a la Comisión - que no desea recibir información automática sobre alguna categoría de renta o patrimonio de las que conforman el intercambio automático, o que la desea recibir a partir de un determinado umbral económico.” *Vid.* MARTÍNEZ GINER, L.: “El intercambio de información tributaria en la Unión Europea a la luz de la Directiva 2011/16/UE sobre cooperación en el ámbito de la fiscalidad: aspectos novedosos”, en M.A. Collado Yurrita, S. Moreno González (eds.) *Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria*, Atelier, Barcelona, 2012, p. 84.

<sup>1512</sup> Artículo 8 de la Directiva del Ahorro. En este sentido se señala “que en relación con el contenido mínimo de la información de la gente pagador debe comunicar a su autoridad competente sobre los pagos de intereses, lo cierto es que la Directiva permite a los Estados limitar tal suministro de información mínimo al importe total de los intereses o los rendimientos o al importe total de la cesión, rescate o reembolso (artículo 8.2 en *in fine*) *Vid.* CALDERÓN CARRERO, J. M.; MARTÍN JIMÉNEZ, A.: *La Directiva en Materia...*, cit., p. 1184.



meses siguientes al término del ejercicio fiscal del Estado miembro de agente pagador, lo cual suponía un desfase en el pago del IRPF que debía hacer el beneficiario efectivo de los intereses objeto de la Directiva del Ahorro<sup>1513</sup>.

A fin de realizar el intercambio automático de información la Directiva del Ahorro establecía que sería aplicable la Directiva 77/799/CEE / actual Directiva 2011/16/UE, sin embargo, ello no podría suponer que se aplicaran a la Directiva del Ahorro las limitantes incompatibles entre ésta y la Directiva de Cooperación Administrativa, como podrían ser las normas internas que impedían a los Estados miembros proporcionar la información protegida por el secreto bancario<sup>1514</sup>.

Como se ha visto, uno de los puntos débiles de la Directiva del Ahorro, fue la no obligatoriedad del intercambiar la información respecto de los intereses cubiertos, por parte de Bélgica, Austria y Luxemburgo quienes podían aplicar un régimen de retención a cuenta, que analizaremos más adelante, en lugar de proporcionar información.

---

<sup>1513</sup> “La periodificación con la que se intercambia la información ocasionaría que el Estado miembro destinatario recibiera la información con posterioridad a la finalización del periodo de autoliquidación de IRPF relativo a los pagos de intereses obtenidos por el beneficiario efectivo residente y satisfechos por el agente pagador establecido en el otro Estado” *Vid.* CALDERÓN CARRERO, J. M.; MARTÍN JIMÉNEZ, A.: *Ibid.*, p. 1185.

<sup>1514</sup> Respecto a la regulación de los restantes aspectos relativos al intercambio de información, señala CALDERÓN CARRERO, J. M.; MARTÍN JIMÉNEZ, A.: *Ibid.*, pp. 1185-1186. “Se ha optado por utilizar las disposiciones de la Directiva 77/799/CEE / actual Directiva 2011/16/UE a tal efecto. Es decir, la regulación sustantiva y el cauce a través del cual debe llevarse a cabo la transmisión de información ordenada en la Directiva 2003/48 viene dado por la Directiva 77/799/ actual Directiva 2011/16/UE (y la norma nacional que la transpone, adaptada a las singularidades de la Directiva de fiscalidad del ahorro). No obstante, el cause y ordenación de la Directiva 77/799/ actual Directiva 2011/16/UE resulta en todo caso modulado por las disposiciones materiales de la Directiva 2003/48. (...) Entre las modulaciones más relevantes resulta la expresamente prevista en el art. 9.3 de la Directiva 2003/48, precepto que clarifica en todo caso que las limitaciones resultantes de la Directiva 77/799 / Directiva 2011/16/UE no se aplicará a la información que debe facilitarse en virtud de la Directiva de Fiscalidad del Ahorro. Con esta precisión se pretende impedir que las normas internas de los Estados que excluyen u obstaculizan el acceso de información financiera o bancaria por parte de las autoridades fiscales (los denominados *bloking statutes*) pueden frustrar el objetivo perseguido por tal norma comunitaria, el cual reside precisamente en eliminar la opacidad (fiscal) que venía disfrutando el ahorro privado en forma de intereses invertido por los particulares en países europeos diferentes del de su residencia.”

No óbstate que estos países sí se podían beneficiar de la información que intercambiaban los demás Estados y jurisdicciones obligados por la Directiva del Ahorro. Aunque Bélgica anunció que intercambiaría información a partir del 1 de enero de 2011 y Luxemburgo ha seguido la misma tendencia al intercambiar información desde el 1 de enero de 2015, Austria fue el país que más se benefició del sistema de retención<sup>1515</sup>.

La oposición de los Estados y jurisdicciones beneficiados por el régimen transitorio de la Directiva del Ahorro fue fuertemente criticada, pues iba en contra de la tendencia del estándar de transparencia internacional impulsado por FATCA y la OCDE y posteriormente adoptado por la Unión Europea a través de las modificaciones a la Directiva de Asistencia Administrativa 2011/16/EU y que han propiciado la derogación de la Directiva del Ahorro cuya aplicación subsistió con base en disposiciones transitorias<sup>1516</sup>.

*Régimen de retención a cuenta.* Bélgica, Luxemburgo y Austria se resistieron al intercambio de información, pues querían asegurarse de que otros territorios también se obligarían en los mismos términos al intercambio de información. Si bien este régimen no era el deseable fue el que permitió que la Directiva del Ahorro entrara en vigor.

---

<sup>1515</sup> En el mismo sentido se afirma SEER, R.: *Chapter 26 Exchange of Information between Tax Authorities: Structures and Recent Developments...*, cit., p. 4. “Desde el 1 de enero de 2011 Bélgica ha tomado parte en el intercambio automático de información, dejando de aplicar el sistema de retención. Luxemburgo ha seguido la misma política fiscal desde el 1 de enero de 2015, sólo Austria aún se resiste al intercambio de información de los intereses del ahorro.”

<sup>1516</sup> Sobre la puesta en práctica de la Directiva del Ahorro se ha señalado que Bélgica, Austria y Luxemburgo no cooperan de la misma manera que otros estados miembros. Ellos están autorizados para aplicar un régimen de retención en lugar de proporcionar información. No obstante que ellos pueden obtener información de otros estados miembros. Éste hecho es visto como un problema por el ponente de Italia quien piensa que esta regla distorsiona libertad de circulación del capital. Además en la literatura Alemana esta excepción es evaluada muy críticamente pues los inversionistas internacionales [de tales jurisdicciones] aún tienen considerable tolerancia. Cfr. SEER, R.; GABERT, I.: “Mutual assistance and information exchange”, en *2009 EATLP Congress, Santiago de Compostela*, vol. 8, European Association of Tax Law Professors (EATLP), 2009 (EATLP international tax series), p. 25. Al respecto señaló MOLINA HERRERA, P.: *Los prisioneros y...*, cit., p. 40. “La directiva fue fruto de un consenso político que no consiguió eliminar de inmediato en secreto bancario en Austria Bélgica y Luxemburgo. Porque la norma concedió a estos Estados periodo transitorio, en el papel, un periodo indefinido, discretamente justificado en la existencia de ‘divergencias estructurales’”.

Este régimen consistía en realizar una retención a cuenta sobre las rentas del ahorro de beneficiarios efectivos residentes en la Unión Europea, ésta fue del 15% en los tres primeros años del período transitorio -que comprendía del primero de julio de 2005 (fecha de aplicación de la Directiva del ahorro) y hasta el 30 de junio de 2008; posteriormente la retención incrementaría al 20% en los subsecuentes tres años, esto es, hasta el 30 de junio de 2011); y finalmente a una tasa del 35%, a partir del primero de julio de 2011.

Los Estados beneficiarios de este régimen además podían conservar el 25% del monto retenido por realizar la recaudación y la transmisión de los montos que correspondían al Estado de residencia del inversionista, por lo que las cantidades que recibía este último era el equivalente al 75% del total importe retenido. Los Estados de residencia, por su parte, estaban obligados a eliminar la doble imposición que pudiera actualizarse derivado de la aplicación del sistema de retención<sup>1517</sup>.

*La modificación de la Directiva del Ahorro* después de las críticas recibidas se modificó la Directiva del Ahorro a través de la Directiva 2014/48/EU de 24 de marzo de 2014, en la que se trataron de mejorar los puntos débiles que habían provocado la elusión en la aplicación de esta Directiva, dentro de las principales podemos mencionar: la ampliación de las rentas, la identidad del beneficiario efectivo de los pagos, la definición de agente pagador y otras cuestiones de procedimiento<sup>1518</sup>.

---

<sup>1517</sup> En este sentido se señala “Este régimen excepcional les permitía practicar una retención a cuenta sobre las rentas del ahorro de inversores comunitarios que ascendió al 15% en los tres primeros años del período transitorio (que computando desde el 1/07/2005 -fecha de aplicación de la Directiva del ahorro- transcurrió hasta el 30/06/2008); al 20% en los tres años siguientes (es decir, hasta el 30/06/2011); y al 35%, a partir del 1 de julio de 2011. Gran parte de los ingresos que percibían, sin embargo, debían transferirlos al Estado miembro de residencia del beneficiario efectivo. Concretamente, el 75% del total importe retenido, pudiendo mantener el 25% restante. Los Estados de residencia, por su parte, estaban obligados a eliminar la doble imposición que pudiera resultar por aplicación del sistema de retención. *Vid.* GIL RODRÍGUEZ, I.: *La reforma de la Directiva del ahorro y su solapamiento con la Directiva de cooperación administrativa...*, cit., p. 21.

<sup>1518</sup> *Vid.* GARDE GARDE, M.; DE LAS MORENAS FERNÁNDEZ, E.: “Cooperación Internacional: Intercambio de Información. Acuerdos de Intercambio de Información. Mecanismos de Intercambio de información”, en I. Corral Guadaño, N. Carmona Fernández (eds.) *Manual de fiscalidad internacional*, 4a, Instituto de Estudios Fiscales, España, 2016, p. 1507, quien refiere: “Recientemente se ha modificado la Directiva del

Sin embargo, debido al amplio ámbito de aplicación de la Directiva 2014/107/UE de 18 de marzo de 2014, la Comisión Europea adoptó la propuesta de Directiva en orden de derogar la Directiva del Ahorro. La idea detrás de esta derogación era la de asegurar que habrá sólo un estándar de intercambio de información automático en la Unión Europea y evitar situaciones donde dos estándares serían aplicables en duplicidad<sup>1519</sup>.

A pesar de la derogación de la Directiva del Ahorro, ésta siguió vigente, pues en ella se establecían medidas transitorias, en las que se permite a Austria el seguir aplicando la Directiva 2014/107/UE un año más que el resto de los estados miembros. Asimismo, con la derogación de la Directiva 2003/48/CE se eliminó la obligación de transponer el contenido de la Directiva 2014/48/UE<sup>1520</sup>.

---

Ahorro mediante la Directiva 2014/48/UE del Consejo de 24 de marzo de 2014, introduciendo mejoras. Destacan: la ampliación de las rentas, la identidad del beneficiario efectivo de los pagos, la definición de agente pagador y otras cuestiones de procedimiento.” También *vid.* GIL RODRÍGUEZ, I.: *La reforma de la Directiva del ahorro y su solapamiento con la Directiva de cooperación administrativa...*, cit., p. 15 “De este modo, la Directiva 2014/48/UE se encarga de mejorar algunos aspectos de la Directiva del Ahorro de 2003: 1.- Incrementa su ámbito objetivo de aplicación, ampliando el paquete de productos financieros sometidos al intercambio automático de información y, en definitiva, poniendo freno a las posibilidades de defraudación. 2.- Desde un punto de vista subjetivo, establece un enfoque de transparencia en la definición del beneficiario efectivo con el objeto de desvelar la identidad de las personas físicas residentes de un Estado miembro que pudieran ocultarse a través de estructuras intermedias, entidades o instrumentos jurídicos establecidos en terceros países o jurisdicciones, fuera del ámbito territorial de aplicación de la Directiva (trust, de Derecho nacional o extranjero; International Business Company; foundation, etc.) y a través de las cuales percibían el pago de intereses procedentes de un Estado miembro. En estos supuestos, se entiende que el pago ha sido percibido o atribuido en beneficio inmediato de la citada persona física, en calidad de beneficiario efectivo de la citada entidad o instrumento jurídico. La Directiva comunitaria exige a los agentes pagadores la aplicación de ese “enfoque de transparencia” en virtud del cual deberán informar sobre los pagos de intereses realizados a los beneficiarios efectivos que se ocultan a través de ese tipo de entidades o instrumentos jurídicos establecidos fuera del ámbito de aplicación territorial de la Directiva.”

<sup>1519</sup> PARADA, L.: “Intergovernmental Agreements and the Implementation of FATCA in Europe”, *World Tax Journal*, 2015, p. 218, refiere que La existencia de dos estándares de intercambio de información en la Unión Europea puede, con certeza, incrementar los costos para las administraciones y para los operadores económicos.

<sup>1520</sup> *Vid.* GIL RODRÍGUEZ, I.: *La reforma de la Directiva...*, cit., p. 15, quien ha señalado “...que no obstante, se prevén medidas transitorias, referidas especialmente a Austria que podrá aplicar la Directiva 2014/107/UE un año más tarde que el resto de Estados miembros. Con la derogación de la Directiva 2003/48/CE ya no será necesario transponer el contenido de la Directiva 2014/48/UE.”

Recordemos que desde 1907 Francia y Reino Unido firmaron un convenio de asistencia mutua en materia de sucesiones (*death duty*) el 15 de noviembre de 1907, que ya desde entonces contemplaba la posibilidad e intercambiar información de manera automática en materia de sucesiones<sup>1521</sup>, modalidad que había sido retomada en los Convenios Modelo de la OCDE de forma genérica, es decir, estableciendo la posibilidad de que los Estados contratantes fijaran el ámbito objetivo y subjetivo de la información a intercambiar de forma automática<sup>1522</sup>.

Sin embargo, debe reconocerse la aportación de la Directiva de ahorro en tanto que fue precursora en desarrollar un sistema de intercambio automático de información respecto al pago de intereses, que constituye una renta pasiva de fácil deslocalización y que por ende requiere de la cooperación de los agentes pagadores que tienen los datos suficientes para ubicar al beneficiario efectivo (persona física) de dicha renta, con lo cual se logró el consenso de los Estados miembros para la aprobación de un instrumento de cooperación de esta magnitud <sup>1523</sup>.

*La relevancia de la Directiva del ahorro en nuestra investigación* radica principalmente en el sistema de retención a cuenta, pues a través de este mecanismo era posible que los Estados miembros retuvieran sobre las rentas del ahorro de beneficiarios

---

<sup>1521</sup> Vid. Supra. Capítulo 1, apartado 0 1.4 La importancia de los primeros convenios de cooperación internacional en materia tributaria.

<sup>1522</sup> Al respecto GARCÍA PRATS, A.: *La Propuesta de directiva...*, cit., p. 57, aclara que: “La propuesta de suministro de información no debe confundirse, por ello, con los mecanismos de intercambio de información existentes, aunque puedan parecerse en su funcionamiento con algunas de las manifestaciones concretas del intercambio de información de forma automática y espontánea. Como indican los comentarios de artículo 7.1 Los Estados miembros deben facilitar los datos previstos, sin condiciones de reciprocidad, a cualquier otro Estado miembro en el que el beneficiario efectivo tenga su residencia fiscal”.

<sup>1523</sup> Al respecto GIL RODRÍGUEZ, I.: *La reforma de la Directiva...*, cit., p. 15, señala: “...la Directiva 2014/48/UE, del Consejo de 24 de marzo. La Directiva aprobada en el 2003, aunque contaba con numerosas vías de escape, ha sido pionera en el establecimiento de un sistema de intercambio automático de información en materia de pago de intereses obtenidos por personas físicas en un Estado miembro que no es el de su residencia...” Por su parte GARCÍA PRATS, A.: *Ibid.*, p. 56, señala que el sistema de suministro de información “constituye la alternativa novedosa” aportada a la propuesta de la directiva necesaria para lograr el consenso entre los Estados miembros.

efectivos residentes en otros Estados miembros el 15%, 20% o 35% según el año de su aplicación.

Una vez realizada la retención, los Estados miembros que habían realizado la retención debían enviar el monto retenido al Estado miembro del que era residente el titular de la cuenta que contenía las rentas del ahorro. Es decir, con este mecanismo era posible que otro Estado recaudara a cuenta de otro una contribución.

Además este sistema de retención a cuenta establecía un atractivo incentivo, pues se permitía a los Estados miembros que realizaban la retención quedarse con el 25% del monto retenido.

Desde nuestro punto de vista este instrumento internacional aportó una forma sencilla de retener/recaudar una contribución de otro Estado, sin que existiera una solicitud previa y concreta, además tampoco existía la obligación de brindar la misma asistencia, pues en contra partida de esta retención a cuenta se eximía al Estado miembro en cuestión de intercambiar información.

Consideramos que si bien no era deseable la opacidad que se ocasionaba con la falta de intercambio de información, si debe reconocerse la importancia de la Directiva del Ahorro en la simplificación de la retención/recaudación de la contribución a cargo de los residentes en la UE por la obtención de rendimientos del ahorro.

Para efectos de nuestra investigación, este esquema de retención a cuenta puede servir como parámetro para el diseño de nuevos instrumentos de asistencia internacional en el cobro de créditos fiscales que sean eficaces y eficientes.

## 6.2 Acuerdos RUBIK

Suiza creó un modelo de acuerdo bilateral denominado “Rubik”, denominado así por su complejidad<sup>1524</sup>. Este Modelo contemplaba una retención a favor del Estado contratante, en orden de preservar la confidencialidad de contribuyente que debía impuestos a dicho Estado contratante y que tenía su residencia en Suiza<sup>1525</sup>.

Estos acuerdos fueron firmados con Alemania el 21 de septiembre de 2011 y modificado el 5 de abril de 2012. Con Reino Unido fue firmado el 6 de octubre de 2011 y modificado el 20 de marzo de 2012 finalmente con Austria el cual fue firmado el 13 de abril de 2012. Todos los cuales fueron ratificados por el parlamento suizo en mayo de 2012. Sin embargo, el Parlamento Alemán rechazó la firma de este acuerdo con Suiza.

El Parlamento alemán (*Bundesrat*) rechazó la firma del acuerdo Rubik con Suiza el 23 de noviembre de 2012, como lo señala PISTONE, este rechazo se debió principalmente al hecho de que este acuerdo no se encontraba alineado con los compromisos internacionales de Alemania y con su política interna respecto a los estándares de intercambio de información<sup>1526</sup>.

La decisión del parlamento en este sentido de alguna manera ayudó a que este tipo de acuerdos no se celebraran entre otros países de Europa. Este acuerdo ha sido criticado precisamente porque a través de él se permite seguir ocultando la identidad de las personas que han evadido impuestos y que han escondido sus activos con la finalidad de no pagar

---

<sup>1524</sup> MARTÍNEZ GINER, L. A.: “El fortalecimiento de la obtención de información tributaria en el ámbito internacional: FATCA versus RUBIK”, *Quincena fiscal*, 19, 2012, pp. 19-ss.

<sup>1525</sup> OBERSON, X. “The Development of International Assistance in Tax Matters in Switzerland: From Evolution to Revolution.” *Journals IBFD*, no. 53 *Eur. Taxn.* 8, (2013), p. 375.

<sup>1526</sup> PISTONE, P. “European Union/Switzerland – Exchange of Information and Rubik Agreements: The Perspective of an EU Academic.” *Bulletin for International Taxation*, Vol. 67, n.º 4/5, *Journals IBFD*, Amsterdam, 2013, p. 218.

impuestos en países como Suiza que habían garantizado tal anonimato bajo el secreto fiscal reconocido en sus leyes internas. Lo cual va en contra de la política de transparencia fiscal que ha desarrollado la OCDE y que ha sido apoyada por la comunidad internacional<sup>1527</sup>.

### **6.2.1 El mecanismo de retención de los acuerdos Rubik: su utilidad para recaudar contribuciones de otro Estado**

La mayoría de las investigaciones sobre los acuerdos Rubik se centran en el intercambio de información que los mismos regulan, sin embargo, nuestro enfoque se centra en la importancia de la implementación de un mecanismo que permitía retener/recaudar una contribución de otro Estado para posteriormente remitirle la suma equivalente a éste menos un porcentaje que se quedaba aquel<sup>1528</sup>.

Estos acuerdos sólo sirvieron como acuerdos de transición para regular el pasado y formar las bases para el futuro porque ante la presión de la comunidad internacional, no era posible seguir manteniendo el secreto fiscal en países como Suiza, cuestión que se confirmó con la Ley sobre el cumplimiento fiscal relativa a cuentas en el extranjero (*La Foreign*

---

<sup>1527</sup> En este sentido *vid.* LAMPREAVE MÁRQUEZ, P.: “Diferentes enfoques para el intercambio automático de información”, *Quincena fiscal*, No. 15, BIB 2013\1925, 2013, p. Página 18; MARTÍNEZ GINER, L. A.: “El fortalecimiento de la obtención de información tributaria en el ámbito internacional: FATCA versus RUBIK.”, *Quincena Fiscal Aranzadi*, vol. Consultado en BIB 2012\3095, 2012, (No. 19/2012) PISTONE, P.: “European Union/Switzerland - Exchange of Information and Rubik Agreements: The Perspective of an EU Academic”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 67, No. 4/5, 2013, p. Página 218.

<sup>1528</sup> *Vid.* MARTÍNEZ GINER, L. A.: *El fortalecimiento de la obtención...*, cit., p. 22, quien menciona la utilidad recaudatoria de estos convenios, aunque su análisis se centra en el hecho de que, desde la perspectiva del autor, su implementación supone un ataque a las medidas comunitarias para combatir el fraude fiscal. Por su parte LAMPREAVE MÁRQUEZ, P.: *Diferentes enfoques para...*, cit., pp. 16-18, en su análisis de los acuerdos Rubik concluye que estos suponen un retroceso y que son antagónicos a los esfuerzos de la Unión Europea de desarrollar un intercambio efectivo de información en el ámbito comunitario. Asimismo GRINBERG, I.: “Beyond FATCA: An Evolutionary Moment for the International Tax System”, *Georgetown University Law Center*, 2014, pp. 29-30, señala que el objetivo político de Suiza al celebrar estos convenios fue la aceptación de la idea de una retención anónima y su equivalencia con el intercambio automático de información.



*Account Tax Compliance Act*) y el nuevo estándar de intercambio automático de información de la OCDE (CRS)<sup>1529</sup>.

Estos acuerdos fueron relevantes porque Suiza es el offshore más importante del mundo (*offshore asset management centre*) el cual maneja aproximadamente el 27% del patrimonio mundial en este tipo de jurisdicciones<sup>1530</sup>.

Como lo hemos analizado en un epígrafe anterior estos acuerdos fueron celebrados después de los descubrimientos que hicieron Estados Unidos de Norteamérica y algunos países de Europa sobre los activos que sus residentes tenían en Suiza, los cuales no habían sido declarados para efectos fiscales. Ante tales hechos varias instituciones bancarias suizas pagaron al IRS varias sumas de dinero, calculadas con base al monto que se había estimado omitido por concepto del pago de impuestos. Esto fue desde nuestro punto de vista un motivo importante para que Suiza celebrara este tipo de Convenios<sup>1531</sup>.

Ello porque por una parte se había comprometido con sus instituciones bancarias y éstas a su vez con sus clientes a mantener la confidencialidad de sus titulares, sin embargo, ante la presión política de Estados Unidos, Inglaterra y Alemania principalmente, también tenía que responder sobre sus políticas que de alguna manera habían provocado que los residentes de aquellos países trasladaran sus activos a Suiza con la finalidad de no pagar impuestos en sus países de residencia sobre los mismos. Esto es, los Estados como Alemania, Inglaterra por una parte reclamaban a Suiza los impuestos que no habían sido pagados por sus contribuyentes y, por otra parte, dichos contribuyentes reclamaban el secreto bancario

---

<sup>1529</sup> En sentido similar señala OBERSON, X.: “The Development of International Assistance in Tax Matters in Switzerland: From Evolution to Revolution”, *Journals IBFD*, 53 Eur. Taxn. 8, 2013, p. Pág. 377.

<sup>1530</sup> *Cfr.* GRINBERG, I.: *Beyond FATCA...*, cit., p. 27.

<sup>1531</sup> Vid. *Supra*. Capítulo 2. Apartado 2.3.3 Los acuerdos RUBIK impulsados por Suiza: la implementación de una retención a favor de otro Estado “como esquema de recaudación estimada” a cambio de seguir en la opacidad.

que les había asegurado el régimen suizo<sup>1532</sup>. Por lo cual, los acuerdos Rubik fueron diseñados para responder a estas dos exigencias. Dichos acuerdos fueron propuestos por Asociación de Bancos extranjeros en Suiza y por los propios Bancos suizos, los cuales fueron bien recibidos por el Ministro de Finanzas de ese país<sup>1533</sup>.

Lo atractivo de estos convenios fue que aseguraban para algunos Estados una recaudación billonaria inmediata que en una época de crisis económica era atractiva para los Estados. Inglaterra por ejemplo esperaba recaudar entre 4 y 7 billones de libras en un inicio respecto de las cuentas que Suiza mantenía en sus instituciones financieras y futuras cantidades que serían cobradas en forma de retenciones<sup>1534</sup>.

Suiza también había asegurado una transferencia de fondos a febrero de 2013 por la cantidad de 350 millones de libras. Esto es, en lugar de intercambiar información, que llevaría a Inglaterra a investigar caso por caso y a determinar los montos omitidos que posteriormente podrían ser impugnados por los contribuyentes, antes de cobrarlos, se transferían las cantidades estimadas a fin de pagar un estimado de las contribuciones omitidas por los contribuyentes residentes en los países afectados y con ello también se conservaba el anonimato de los titulares de las cuentas. Por lo que este convenio le ofrecía la oportunidad a Inglaterra, Austria y Alemania (e un inicio), de recaudar de forma inmediata las contribuciones que le eran debidas sin siquiera ejercitar sus mecanismos internos de recaudación<sup>1535</sup>.

---

<sup>1532</sup> Vid. LAMPREAVE MÁRQUEZ, P.: *Diferentes enfoques para...*, cit., p. Pág. 17, considera que “La Confederación Helvética pese a haberse negado durante años a intercambiar información, amparándose para ello en el secreto bancario, reconocido en su legislación interna, y haber sido receptor de cantidades de dudosa procedencia, es un país con un sistema fiscal estructurado, algo agresivo y poco transparente quizás, pero poco coincidente con la noción clásica de paraíso fiscal propiamente dicho.”

<sup>1533</sup> MARTÍNEZ GINER, L. A.: *El fortalecimiento de la...*, cit., p. 18.

<sup>1534</sup> BAKER, P.: “The UK-Switzerland Rubik Agreement”, *British Tax Review*, vol. 2012, p. Pág. 1.

<sup>1535</sup> En el mismo sentido se manifiesta MARTÍNEZ GINER, L. A.: *El fortalecimiento de la...*, cit., p 22, cuando establece “Con esta retención sobre rendimientos Suiza se asegura la prevalencia del secreto

En resumen, los referidos convenios Rubik tenían cuatro objetivos principales: preservar el secreto bancario suizo; asegurar la recaudación de los Estados contratantes respecto de sus residentes con activos en Suiza; la posibilidad de regular la omisión del pago de impuestos hacía el pasado; evitar que los contribuyentes retiren los activos de Suiza hacía un tercer Estado.

### **6.2.3 Preservación el secreto bancario a cambio de realizar una retención a cuenta sobre las rentas del ahorro**

El acuerdo establece que con éste se logra alcanzar un nivel de cooperación con respecto a la tributación de los activos cubiertos equivalente al resultado que se logra a través de un acuerdo para intercambiar automáticamente información acerca de esas personas<sup>1536</sup>.

El Convenio contemplaba la posibilidad de regular los activos depositados en las cuentas de instituciones financieras en Suiza. Así las personas relevantes (residentes en Reino Unido o Austria) tendrían la posibilidad de regular dichos activos mediante el pago de los impuestos omitidos a través de una retención que realizaría el agente pagador (la institución financiera suiza) quien lo entregaría al gobierno suizo y este a su vez lo entregará a Inglaterra o Austria. Con esta opción se aseguraría a las personas relevantes el anonimato. En caso de que la persona relevante consideraran que ya habían hecho el pago de los impuestos por esos activos autorizarían al agente pagador a revelar la información de sus cuentas<sup>1537</sup>.

---

bancario, mientras que los Estados de residencia de los clientes -Alemania, Austria y Reino Unido- reciben periódicamente unos importantes ingresos sin ningún tipo de esfuerzo fiscal.”

<sup>1536</sup> *Vid.* Artículo 1, apartado 1. Agreement between the Swiss Confederation And the United Kingdom Of Great Britain And Northern Ireland on Cooperation in the area of Taxation (6 de octubre de 2011) Treaties IBFD. En el mismo sentido se ha manifestado MARTÍNEZ GINER, L. A.: *El fortalecimiento de la obtención...*, cit., p. 19.

<sup>1537</sup> Artículo 5 del Agreement between the Swiss Confederation And the United Kingdom Of Great Britain And Northern Ireland on Cooperation in the area of Taxation (6 de octubre de 2011) Treaties IBFD. En el mismo sentido MARTÍNEZ GINER, L. A.: *El fortalecimiento de la obtención ...*, cit., p. 20.

El sistema de retención a cuenta operaría sobre los activos depositados en cuentas suizas (hacia el pasado) y otra sobre los rendimientos que en el futuro pudieran producir tales activos (hacia el futuro). Para calcular el monto a retener/recaudar se emplea una fórmula compleja que varía de acuerdo con el número de años que los activos han estado en las cuentas de las instituciones suizas. Así entre más años tengan esos activos, menor será el pago de impuestos y entre menos años mayor será el monto por pagar, así como la diferencia entre el monto inicial y el monto final<sup>1538</sup>.

La tasa de retención oscilaba entre el 21% y 41% de los activos situados en instituciones financieras suizas en el caso de Reino Unido y en Austria entre un 15% y 38% sobre los activos de los residentes de ese país<sup>1539</sup>. Con este sistema se le permitía al beneficiario efectivo el anónimo de las cuentas suizas además de regularizar por todos los impuestos y todos los años que dispone el convenio hasta diciembre de 2012<sup>1540</sup>. Sobre este punto se han señalado las ventajas de este convenio pues muchas personas solucionaron su problema de pago de impuestos mucho mejor que si hubiera pagado año con año los impuestos de al menos 20 años<sup>1541</sup>.

Finalmente, el agente pagador expediría un certificado al beneficiario efectivo de la cuenta confirmándole que no debía impuestos por dichos activos y por los periodos en cuestión. El certificado sería proporcionado con efectos extintivos incluidos intereses, multas y gastos de demora o recargos<sup>1542</sup>.

---

<sup>1538</sup> OBERSON, X.: *The Development of International....*, cit., p. 375. También vid. MARTÍNEZ GINER, L. A.: *El fortalecimiento de la obtención....*, cit., p. 20.

<sup>1539</sup> Vid. LAMPREAVE MÁRQUEZ, P.: *Diferentes enfoques para....*, cit., p. 17. En sentido similar se ha pronunciado MARTÍNEZ GINER, L. A.: *El fortalecimiento de la obtención....*, cit., p. 20.

<sup>1540</sup> BAKER, P.: *The UK-Switzerland....*, cit., p. Pág. 2.

<sup>1541</sup> BAKER, P.: *Ibid.*

<sup>1542</sup> OBERSON, X.: *The Development of International....*, cit., p. Pág. 375.

El agente pagador entregaba el monto retenido al gobierno de Suiza y éste a su vez lo entregaba a Reino Unido o a Austria, de manera que la deuda tributaria “estimada” se extinguía. Los gobiernos de Austria y Reino Unido se comprometieron a reconocer el certificado expedido por el agente pagador como prueba del pago de los impuestos sobre esos activos<sup>1543</sup>.

#### **6.2.4 La retención a cuanta a cambio de tener por cumplida la obligación de intercambio de información.**

Con este modelo de convenio Suiza intentaba solucionar la presión que pesaba sobre este país para intercambiar información. Así con este sistema de retención se considerarían cumplidas sus obligaciones de informar. Esto es, los gobiernos contratantes considerarían cumplidos los estándares que exige el intercambio de información automático sobre las personas que hubieran optado pagar los impuestos de sus activos en Suiza<sup>1544</sup>.

Así mismo, los Estados manifestaron su intención de no seguir comprando datos robados de bancos suizos, así como no perseguir a los agentes pagadores suizos ni a sus empleados por las omisiones de impuestos auspiciadas por estos antes de la entrada en vigor del convenio<sup>1545</sup>.

Sin embargo, es importante resaltar que el Acuerdo celebrado entre Reino Unido y Suiza preveía el reconocimiento del pago de impuestos y el anonimato del agente pagador,

---

<sup>1543</sup> Vid. Artículo 30 del Agreement between the Swiss Confederation And the United Kingdom Of Great Britain And Northern Ireland on Cooperation in the area of Taxation.

<sup>1544</sup> Vid. el artículo 1, apartado 1. “Agreement between the Swiss Confederation And the United Kingdom Of Great Britain And Northern Ireland on Cooperation in the area of Taxation”: *Ibid*. En el mismo sentido se ha manifestado MARTÍNEZ GINER, L. A.: *El fortalecimiento de la obtención...*, cit., p. 19.

<sup>1545</sup> Al respecto OBERSON, X.: *The Development of International...*, cit., p. 376, señaló que era poco probable que las personas que se habían beneficiado de estos convenios enfrentaran cargos criminales debido a los términos en los que se negoció el convenio con Reino Unido.

sin embargo, esta disposición no aplicaba a ciertos casos criminales dentro de los cuales se encuentran los relacionados con el lavado de dinero<sup>1546</sup>.

A través de este mecanismo se satisfizo de forma temporal los intereses de las partes involucradas, pues Inglaterra y Austria requerían la información de las cuentas en Suiza para verificar que los impuestos correspondientes a dichos activos hubieran sido pagados y en su caso recaudar las cantidades omitidas. En cambio, el agente pagador podía conservar el anonimato. Además Suiza contenía las exigencias en materia de intercambio de información y seguía preservando el secreto bancario de los clientes de sus instituciones financieras<sup>1547</sup>.

La reciprocidad de este convenio no era equivalente pues a cambio de la retención a cuenta el Gobierno Suizo recibiría información de sus residentes en el otro Estado. Así por ejemplo el Gobierno de Reino Unido se comprometió a implementar medidas que aseguraran la efectiva recaudación de los residentes en Suiza que tuvieran activos en el país mencionado en primer lugar, pero se aclaraba que dicha asistencia sólo incluía el intercambio de información en líneas similares a las que se ha comprometido y que esto se acordaría en un acuerdo por separado<sup>1548</sup>. De esta forma, el Gobierno de Suiza cristalizó sus esfuerzos por mantener el secreto bancario<sup>1549</sup>.

---

<sup>1546</sup> Artículo 2, párrafo 1, inciso n), punto (i); artículo 9, párrafo 7 y párrafo 9 y 13, inciso b) punto (i) “Agreement between the Swiss Confederation And the United Kingdom Of Great Britain And Northern Ireland on Cooperation in the area of Taxation”: Sobre este aspecto ROSEMBUJ, T.: *Intercambio Internacional de Información Tributaria*, Edicions Universitat de Barcelona, 2004, p. 59, considera que el fraude y la Evasión fiscal deben ser combatidas en el mismo nivel que el blanqueo de capitales y viceversa. Pues desde su punto de vista, no hay razón para no compartir esta información porque tanto el fraude y la evasión fiscal, así como el blanqueo de capitales provienen de un hecho ilícito.

<sup>1547</sup> Como lo anota GRINBERG, I.: *Beyond FATCA...*, cit., pp. 29-30, a través de este convenio se logra el objetivo político de Suiza que ha sido ganar la aceptación de la idea de que el retenedor anónimo es equivalente al intercambio de información automática.

<sup>1548</sup> Artículo 35 en Agreement between the Swiss Confederation And the United Kingdom Of Great Britain And Northern Ireland on Cooperation in the area of Taxation.

<sup>1549</sup> GRINBERG, I.: *Beyond FATCA...*, cit., p. 30.

Este convenio introduce dos elementos nuevos de interés a nuestra investigación. El primero es la intervención de los agentes pagadores (instituciones financieras suizas). Desde nuestro punto de vista, dichos agentes actúan como auxiliares en la recaudación al retener tanto hacia el pasado como al futuro las contribuciones generadas por los activos depositados en sus instituciones financieras. Sin perder de vista que esa colaboración se realiza para mantener el anonimato de los beneficiarios efectivos de las cuentas abiertas en sus instituciones financieras.

Por otra parte, la reciprocidad en este convenio no es correspondiente con la que se recibe, pues como lo hemos explicado, mientras Suiza se comprometió a retener/recaudar las contribuciones estimadas por los activos invertidos en sus instituciones financieras, el otro Estado (Reino Unido y Austria) se comprometió a intercambiar información de los residentes suizos.

También es importante mencionar que la retención/recaudación es optativa, es decir el convenio prevé en principio el intercambio de información de las cuentas bancarias suizas, pero en este caso, está subordinado a la retención/recaudación, esto es, si el cliente no deseaba que se revelaran sus datos entonces manifestaba por escrito que estaba de acuerdo con que el agente pagador le realizara una retención y la entregara al Gobierno Suizo, quien a su vez lo entregará al gobierno de Reino Unido o Austria según de donde fuera residente.

Por el contrario, si no deseaba pagar el monto establecido por la fórmula establecida en el Convenio, la persona relevante manifestaba por escrito que estaba de acuerdo en que se intercambiaban sus datos sobre los activos que poseía en cuentas de bancos suizos, mensualmente<sup>1550</sup>. Así por ejemplo, la autoridad competente de Reino Unido podría realizar más solicitudes de información sobre la persona relevante que optara por intercambiar su

---

<sup>1550</sup> Artículos 7 y 10 en Agreement between the Swiss Confederation And the United Kingdom Of Great Britain And Northern Ireland on Cooperation in the area of Taxation.

información en caso de que con la información proporcionada no pudiera ser identificado el beneficiario efectivo de la cuenta en cuestión.

Finalmente, en caso de que el beneficiario efectivo desee retirar los fondos a un tercer país, sus datos serán intercambiados<sup>1551</sup>.

Consideramos que este sistema de retención a cuenta de los activos invertidos en las instituciones financieras suizas a cambio del anonimato del beneficiario efectivo de las mismas, si bien no era deseable porque ayudaba a mantener el secreto bancario, para efectos de nuestra investigación aporta una idea alternativa que simplificaba el cálculo de las contribuciones omitidas de los beneficiarios efectivos que tenían activos en Suiza y a la vez permitía que fueran las propias instituciones financieras las que colaboraran en su retención para que Suiza recaudara las contribuciones de otro Estado.

### **6.3 La ley sobre el cumplimiento fiscal relativa a cuentas en el extranjero (*Foreign Account Tax Compliance Act-FATCA*): la implementación de una retención/sanción en caso de no informar**

#### **6.3.1 Orígenes de FATCA**

Una de las principales razones por la que los contribuyentes de Estados Unidos podían fácilmente esconder activos en paraísos fiscales a fin de no pagar los impuestos

---

<sup>1551</sup> Artículo 18 en “Agreement between the Swiss Confederation And the United Kingdom Of Great Britain And Northern Ireland on Cooperation in the area of Taxation”: *Ibid.* Por su parte, MARTÍNEZ GINER, L. A.: *El fortalecimiento de la obtención...*, cit., pp. 19-ss, apunta que podría ser controvertido que se les permitiera a los contribuyentes con cuentas en Suiza, simplemente mover sus activos a otras instituciones con la finalidad de no cumplir con el intercambio de información.



correspondientes, se debía a que las instituciones financieras extranjeras no reportaban ningún tipo de información al IRS<sup>1552</sup>.

Por otra parte, FATCA es el resultado de la experiencia de Estados Unidos al implementar su poderoso instrumento para detectar la evasión fiscal, la denominada John Doe Summons. El Departamento de Justicia y el IRS lo ha utilizado para descubrir a los evasores fiscales y otros delitos financieros<sup>1553</sup>. Este mecanismo legal fue utilizado, por ejemplo, en el programa Offshore Credit Card Program (OCCP) en los que se detectó a quienes utilizaban tarjetas de crédito de paraísos fiscales o bien de otros instrumentos financieros para encubrir sus activos.

Una vez identificados el IRS utilizó información de tres tarjetas de crédito de las compañías VISA, MasterCard y American Express de individuos que podrían participar en esquemas de evasión fiscal en paraísos fiscales<sup>1554</sup>. Derivado de los descubrimientos hechos por el IRS, éste implementó en 2003 el programa de cumplimiento voluntario “*Offshore Voluntary Compliance Initiative (OVCI)*” que obtuvo un importante resultado en materia de recaudación, pues como hemos analizado dejó una importante recaudación a EEUU<sup>1555</sup>.

---

<sup>1552</sup> Así lo refiere HARVEY, R.: “Offshore Accounts: Insider’s Summary of FATCA and Its potential Future”, *Villanova Law Review*, Vol. 57, 2012, p. Pág. 473.

<sup>1553</sup> “‘John Doe’ summons gives US IRS strong tools to ferret out tax evaders, crack secrecy havens”: *Association of Certified Financial Crime Specialist*, 2013, fecha de consulta en <http://www.acfcs.org/john-doe-summons-gives-us-irs-strong-tools-to-ferret-out-tax-evaders-crack-secrecy-havens/>.

<sup>1554</sup> INTERNAL REVENUE SERVICE (ÚLTIMO): “Offshore Credit Card Program (OCCP)”, 2015, fecha de consulta 26 octubre 2015, en <https://www.irs.gov/uac/Offshore-Credit-Card-Program-%28OCCP%29-1>.

<sup>1555</sup> En un inicio el IRS publicó que el resultado del programa Offshore Voluntary Compliance Initiative (OVCI) obtuvo una recaudación por \$73 millones de dólares, *vid.* INTERNAL REVENUE SERVICE: “Offshore Compliance Program Shows Strong Results”, *IRS News Release*, 2003, fecha de consulta 26 octubre 2015, en <https://www.irs.gov/pub/irs-news/ir-03-95.pdf> Sin embargo otro estudio realizado en 2013, revela que la recaudación obtenida como resultado de la implementación de dicho programa fue por un total de \$200 millones de dólares. *Vid. Offshore Tax Evasion IRS Has Collected Billions of Dollars, but May be Missing Continued Evasion: United States Government Accountability Office-GAO*, 2013, p. Pág. 10, fecha de consulta en <http://www.gao.gov/assets/660/653369.pdf>.

Sin embargo, no era fácil para el IRS obtener la información de las cuentas bancarias establecidas en paraísos fiscales. Para que el IRS pudiera hacer uso de *John Doe Summons*, debía obtener autorización de una corte federal la “*federal district court judge in an ex parte court proceeding*”. La dificultad consistía que ante la corte debía probar lo siguiente: 1) Que la petición estaba relacionada con una investigación de una persona en particular, o un determinado grupo o clase de personas; 2) Que había bases razonables para creer que dicha persona, grupo o clase de personas había o podría incumplir alguna disposición de la ley tributaria la “*internal revenue law*” y 3) Que la información requiriera ser obtenida de registros o testimonios que no estuvieran disponibles por medio de otros recursos<sup>1556</sup>. La eficacia de este mecanismo está probada pues este instrumento fue el que ayudó a detectar el caso de evasión del banco USB<sup>1557</sup>.

Además de lo anterior, también impulsó el desarrollo de FATCA la implementación de un sistema (*Qualified Intermediary (QI) system* en 2001) que trató de resolver los problemas ocasionados por la falta de información de las inversiones de contribuyentes estadounidenses en instituciones financieras extranjeras. Dichos problemas eran principalmente dos:

1) Los contribuyentes de Estados Unidos podían invertir en Instituciones Financieras extranjeras en activos de Estados Unidos, pero no se les requería que reportaran nada al IRS y;

---

<sup>1556</sup> *FY 2014 Congressional Budget: Tax Division United States Department of Justice*, p. Pág. 10 Este documento justifica el presupuesto de ingresos del ejercicio fiscal del 2011. La División Fiscal del Departamento de Justicia de los Estados Unidos “*Tax Division United States Department of Justice*” La parte en la que se describe los esfuerzos que dicha división ha realizado respecto a los activos en paraísos fiscales no reportados, es muy útil para conocer cómo se ha implementado la *John Doe Summons* y los resultados que se obtuvieron, especialmente en el caso del USB Bank.

<sup>1557</sup> *Vid.* Capítulo anterior USB Case. En el mismo sentido CAVELTI LUZIUS, U.: “Automatic Information Exchange versus the Withholding Tax Regime Globalization and Increasing Sovereignty Conflicts in International Taxation”, *World Tax Journal*, vol. 05, No. 2, 2013, p. 180.

2) Los agentes retenedores en Estados Unidos como por ejemplo un banco no recolectaban la información adecuada en los casos en los que se reducía la retención en pagos a clientes extranjeros como las instituciones financieras extranjeras<sup>1558</sup>.

Los principales problemas de este sistema eran principalmente: a) que no se requería reportar las inversiones en activos extranjero; b) No se requería determinar el beneficiaría efectivo; c) El sistema fue diseñado para realizar la retención adecuada a pagos a extranjeros; d) El *QI system* era principalmente para las operaciones de custodia de bienes por lo que les era aplicables en su mayoría a bancos o fideicomisos (*trust companies*). Finalmente, dicho sistema no auditaba, sino que era una lista de procedimientos que necesitaban ser realizados<sup>1559</sup>.

Finalmente, con el objetivo de combatir la evasión fiscal realizada a través de paraísos fiscales, el Subcomité permanente en investigaciones del Senado de los Estados Unidos, presentó el “*Staff Report on Tax Haven Banks and U.S. Tax Compliance*” en el cual analizó el *QI system* e hizo recomendaciones dentro de las que destacan las siguientes<sup>1560</sup>:

- a. Fortalecer el QI System, reportando las cuentas extranjeras de “U.S. Person”. Sin importar si los clientes *U.S. person* tienen inversiones en Estados Unidos “*U.S. scurries or US source income*” y cuentas en donde el beneficiario efectivo sea *U.S Person*, incluso si las cuentas están a nombre de una corporación extranjera, *trust*, fundación u otra entidad.
- b. Fortalecer la obligación de reportar bajo la forma 1099. Esto a través de obligar a reportar a las instituciones financieras de Estados Unidos y

---

<sup>1558</sup> HARVEY, R.: *Offshore Accounts: Insider’s Summary of FATCA and Its potential Future...*, cit., p. Pág. 474.

<sup>1559</sup> HARVEY, R.: *Ibid.*, p. Pág. 476.

<sup>1560</sup> LEVIN, C.; COLEMAN, N.: *Tax Haven Banks and U.S. Tax Compliance: Staff Report of Permanent Subcommittee on Investigations*, United States Senate, Washington DC, 2008, pp. 16-17, fecha de consulta 6 abril 2019, en [www.hsgac.senate.gov](http://www.hsgac.senate.gov).

Extranjeras que obtengan información de que el beneficiario efectivo de la cuenta extranjera es una *U.S. Person*.

- c. Fortalecer el *QI Audits*. El IRS debe requerir a los auditores de los bancos que reporten evidencia de actividades fraudulentas o ilegales.
- d. **Penalizar a los paraísos fiscales que impidan recolectar los impuestos causados por contribuyentes de Estados Unidos**. A través de bloquear con dichas prácticas de hacer negocios con instituciones financieras de Estados Unidos.
- e. Atribuir una presunción de control cuando un contribuyente de Estados Unidos use paraísos fiscales.

Como se puede observar esta investigación dio origen a FATCA, pues la mayoría de las recomendaciones hechas en este reporte están contenida en dicha regulación.

### **6.3.2 El diseño de FATCA la implementación del intercambio de información de cuentas financieras**

La Ley sobre el cumplimiento fiscal relativa a cuentas en el extranjero en adelante (FATCA), ha sido una de las respuestas más poderosas que ha tomado Estados Unidos de Norteamérica (EEUU) para combatir la evasión fiscal. Como hemos visto en el Capítulo 2 de esta investigación, éste país descubrió prácticas de bancos que promovían la evasión de impuestos de los nacionales estadounidenses amparados en el secreto bancario<sup>1561</sup>.

Por lo cual la administración Obama implementó en la normativa estadounidense sobre cumplimiento tributario de cuentas extranjeras (*Foreing Account Tax Compliance Act* –FATCA–), aprobada el 18 de marzo de 2010 como una sección de la *Hiring Incentives to*

---

<sup>1561</sup> Vid. Supra. Capítulo 2, apartado 2.2.1 El escándalo del banco suizo UBS: el impacto de la obtención de información bancaria en la recaudación tributaria a través de programas de cumplimiento voluntario y de determinaciones de impuestos (el inicio del fin del secreto bancario).

*Restore Employment (HIRE) Act*. Dicha normativa constituyó un nuevo capítulo 4 del “*Internal Revenue Code*” de EEUU<sup>1562</sup>.

Esta sección contiene en cuatro secciones (1471 a 1474) incluidas en el capítulo 4 (*Income Taxes*), subtítulo A (*Taxes to enforce reporting on certain foreign accounts*) del *Internal Revenue Code*. En adición el IRS publicó un reglamento que desarrolla la normativa FATCA<sup>1563</sup> y otras disposiciones que ayudan a su implementación e interpretación<sup>1564</sup>. EEUU hizo varias modificaciones a esta disposición y finalmente, su versión definitiva fue publicada por el Departamento del Tesoro de EEUU el 17 de enero de 2013<sup>1565</sup>. Es importante mencionar que la implementación de la Normativa FATCA ha propiciado una serie de disposiciones y reglamentaciones que se actualizan constantemente en la página web del IRS en una sección especial<sup>1566</sup>.

---

<sup>1562</sup> ISUSI APRAIZ, I.: “FATCA: Principales implicaciones”, en F.A. García Prats (ed.) *Intercambio de Información, Blanqueo de Capitales y Lucha Contra el Fraude Fiscal*, Instituto de Estudios Fiscales, Valencia, 2014, p. 321.

<sup>1563</sup> El 15 de febrero de 2012 el Tesoro y el IRS publicaron una propuesta de reglamento para desarrollar la normativa FATCA [Reg. 121647-10, *Proposed Regulations Relating to Information Reporting by Foreign Financial Institutions and Withholding on Certain Payments to Foreign Financial Institutions and Other Foreign Entities*, <http://www.irs.gov/pub/newsroom/reg-121647-10.pdf>]. La versión final de dicho reglamento se publicó el 17 de enero de 2013 [TD 9610, 78 Fed. Reg. 5873, <http://www.irs.gov/PUP/businesses/corporations/TD9610.pdf>] (último acceso: 15.09.2013).

<sup>1564</sup> Son los siguientes: Notice 2010-60 — “Notice and Request for Comments Regarding Implementation of Information Reporting and Withholding Under Chapter 4 of the Code”, IRB 2010-37, de 13 de septiembre de 2010; Notice 2011-34 — “Supplemental Notice to Notice 2010-60, Providing Further Guidance and Requesting Comments on Certain Priority Issues Under Chapter 4 of Subtitle A of the Code”; Notice 2011-53 — Chapter 4, “Implementation Notice, describing the timeline for the implementation of FATCA and discussing matters that will be addressed in regulations by Treasury and the IRS”; IRS Announcement 2012-42 modifies certain timelines for FATCA; Notice 2013-43 — “Revised timeline and other guidance regarding the implementation of FATCA”. Todos ellos disponibles en [http://www.irs.gov/Businesses/Corporations/Foreign-Account-Tax-Compliance-Act-\(FATCA\)](http://www.irs.gov/Businesses/Corporations/Foreign-Account-Tax-Compliance-Act-(FATCA)) (último acceso: 15.09.2013).

<sup>1565</sup> MICHAELS, M.: “FATCA update”, *Trusts & Trustees, Oxford Journals*, vol. 19, No. 7, 2013, p. 744.

<sup>1566</sup> IRS: “Foreign Account Tax Compliance Act FATCA | Internal Revenue Service”, pp. 1-ss, fecha de consulta 3 septiembre 2019, en <https://www.irs.gov/businesses/corporations/foreign-account-tax-compliance-act-fatca>.

La normativa FATCA fue diseñada para que las instituciones financieras extranjeras fueran objeto de una retención del 30% sobre una serie de pagos obtenidos de fuente de EEUU y sobre los ingresos procedentes de la venta de valores con fuente de EEUU, sin embargo, dichas instituciones podían quedar relevadas de realizar dicha retención, si firmaban un acuerdo con las autoridades fiscales de EEUU el *Internal Revenue Service* (IRS) en el que se comprometían a proporcionar la información antes descrita.<sup>1567</sup>

Otra forma de interpretar la normativa FATCA ha sido el considerar que se encuentra en primer lugar la obligación de suministro de información por parte de las instituciones financieras extranjeras que manejen cuentas bancarias de clientes con conexiones tributarias en EEUU y en caso de no suministrarse esa información dichas instituciones estarían obligadas a retener el 30% del total de los rendimientos con origen en EEUU que se paguen a cualquier entidad extranjera, retención que se ha denominado por algunos autores como una verdadera sanción por no informar<sup>1568</sup>.

Independientemente de estos dos enfoques, para efectos de nuestra investigación lo relevante de la normativa FATCA es el esquema de retención que implementa y que recuerda

---

<sup>1567</sup> En el mismo sentido opina MARTÍNEZ GINER, L. A.: *El fortalecimiento de la .....*, cit., p. 20. También MORENO GONZÁLEZ, S.: “Luces y Sombras de los Acuerdos FATCA sobre Control Tributario de Cuentas extranjeras”, en F.A. García Prats (ed.) *Intercambio de Información, Blanqueo de Capitales y Lucha Contra el Fraude Fiscal*, Instituto de Estudios Fiscales, Valencia, 2014, p. 333. HARVEY, R.: *Offshore Accounts: Insider’s...*, cit., p. 1-ss. CAVELTI LUZIUS, U.: *Automatic Information Exchange...*, cit., pp. 5-ss. También *vid.* MICHAELS, M.: *FATCA update...*, cit., pp. 1-ss.

<sup>1568</sup> LAMPREAVE MÁRQUEZ, P.: *Diferentes enfoques para...*, cit., p. 20. La opinión textual de la autora es la siguiente: “El núcleo de FATCA pivota en que las instituciones financieras extranjeras, que tengan clientes sujetos a obligación personal en los EEUU y por tanto sujeto por todas sus rentas mundiales en el citado país, deberán suministrar información mediante el mecanismo de intercambio «automático». De no darse el intercambio, las instituciones financieras extranjeras quedarán sujetas a una retención del 30 % todos los rendimientos de fuente norteamericana que se satisfagan a cualquier entidad extranjera, en beneficio de la propiedad entidad o de sus clientes norteamericanos. Por tanto, con FATCA se pretende «cortar de raíz» el uso inapropiado de las cuentas off-shore.” En el mismo sentido *vid.* WEEGHTEL, S.; EMMERINK, F.: “Global Developments and Trends in International Anti-Avoidance”, *Bulletin for International Taxation*, 2013, p. 428.

el establecido tanto en la Directiva del Ahorro como en los acuerdos Rubik<sup>1569</sup>. Así desde nuestra perspectiva la obligación de retener el 30% de los pagos de fuente estadounidense y de los ingresos procedentes de la venta de determinados valores de fuente estadounidense se realiza a través de los “agentes retenedores”<sup>1570</sup> (*withholding agents*) estadounidenses y recae sobre todos los rendimientos que satisfagan a cualquier entidad financiera extranjera, ya sea en beneficio de sus clientes o de la propia entidad<sup>1571</sup>.

Por otra parte, la normativa FATCA establece que la única manera de que las instituciones financieras queden relevadas de realizar esta retención es que éstas firmen un acuerdo con el IRS en el que se establezca que las mismas identificarán y suministrarán los datos de los ciudadanos y residentes estadounidenses (*US persons*)<sup>1572</sup> titulares de las cuentas en la entidad<sup>1573</sup>. Esta obligación también incluye las cuentas estadounidenses en sus filiales,

---

<sup>1569</sup> Vid. Supra. En este Capítulo, apartados 6.1.4 Los pilares de la Directiva del ahorro: el intercambio de información y el régimen transitorio optativo y 6.2.1 El mecanismo de retención de los acuerdos Rubik: su utilidad para recaudar contribuciones de otro Estado.

<sup>1570</sup> La Sección 1473(4) define el agente retenedor como todas aquellas personas, cualquiera que sea su capacidad de actuación, que lleven a cabo el control, recibo, custodia, disposición o pago de cualquier pago retenible.

<sup>1571</sup> En el mismo sentido MORENO GONZÁLEZ, S.: *Luces y Sombras de los Acuerdos...*, cit., pp. 333-ss. manifiesta que este sistema de FATCA descansa sobre un engranaje de dos piezas: la retención y el suministro de información. Por su parte CAVELTI LUZIUS, U.: *Automatic Information Exchange...*, cit., pp. 5-ss, señala que la normativa que se comenta usa la estrategia del palo y la zanahoria “carrot and stick strategy” que fue utilizada en el caso del USB Bank en donde el Gobierno de los Estados Unidos logró que sus contribuyentes revelaran sus activos no declarados.

<sup>1572</sup> La expresión “*United States person*” designa a los ciudadanos o residentes en los EE.UU., o a las entidades domésticas (corporation, partnership, estate, trust, etc.) [Sección 7701(a)(30) IRC]. A este respecto, se han planteado dudas sobre la aplicación de FATCA a los nacionales extranjeros que han obtenido la condición de residentes permanentes en EE.UU., pero que no residen de forma efectiva en aquel país (*lawful permanent residents living overseas*).

<sup>1573</sup> Una cuenta estadounidense (*United States account*) es aquella cuenta financiera cuyo titular es una persona estadounidense o una entidad extranjera cuyo propietario sustancial es a su vez una persona estadounidense [Sección 1471(d)(1) y (3) del IRC]. Propietario sustancial estadounidense es aquella persona que es titular, directa o indirectamente, de más del 10% de las acciones de esa sociedad, en términos de derechos de voto o de valor [Sección 1473(2)(A) del IRC]. No obstante, quedan excluidas las cuentas cuyos titulares sean personas físicas y en el conjunto de la entidad financiera no tengan depositados en ningún momento del año un saldo superior a 50.000 dólares [Sección 1471(d)(1)(B) del IRC].

a menos de que dichas filiales también firmen un acuerdo con el IRS<sup>1574</sup>.

Lo anterior se puede observar en específico de la normativa, pues en su sección 1471 (a) establece que sólo están obligadas a realizar dicha retención del 30% las instituciones financieras extranjeras (*FFI*) que no reúnan los requerimientos de la sección 1471 (b) que en términos generales requiere que dicha institución financiera firme un acuerdo con el IRS para ser tratada con institución financiera extranjera participativa o colaboradora (*participating FFI*)<sup>1575</sup>.

En su calidad de *participating FFI* la institución a la que nos hemos referido se obliga a identificar cuentas estadounidenses (*US accounts*) y reportar información acerca de dichas cuentas. Por lo tanto, aquellas instituciones financieras que no firmen el acuerdo con el IRS serán consideradas como entidades no colaboradoras.

Así las entidades que no colaboren con el IRS transmitiendo la información requerida tendrán que hacer una retención del 30% sobre los pagos que tengan conexión con EEUU a través de su conducto, de manera que las instituciones financieras se convierten en auténticos sujetos colaboradores de otro país, lo cual en su momento fue muy novedoso y controvertido<sup>1576</sup>.

### **6.3.3 Los retos de la aplicación extraterritorial de FATCA: los acuerdos IGA como instrumentos de su implementación internacional**

Uno de los puntos más preocupantes de esta normativa en su origen fueron sus efectos

---

<sup>1574</sup> Sección 1471(e)(1) del IRC.

<sup>1575</sup> Este acuerdo se firmará con base al modelo establecido en el REVENUE Procedure 2014-38 disponible en <http://www.irs.gov/pub/irs-drop/n-13-69.pdf> (última entrada el 08-10-2015).

<sup>1576</sup> Vid. MARTÍNEZ GINER, L. A.: *El fortalecimiento de la obtención...*, cit., p. 12. En el mismo sentido MORENO GONZÁLEZ, S.: *Luces y Sombras de los Acuerdos...*, cit., p. 334.



extraterritoriales pues se imponen obligaciones a sujetos que no están dentro del ámbito territorial de aplicación de las normas. Las leyes tributarias pueden extender su ámbito de aplicación en el espacio cuando se refiere por ejemplo a la nacionalidad en cuyo caso se aplicarán a todos los ciudadanos que ostentarán dicha nacionalidad sea cual sea el lugar en el que se resida y sea el que sea el lugar en el que se realizare el hecho imponible<sup>1577</sup>. Sin embargo, FATCA va más allá al establecer obligaciones a instituciones financieras que no se encuentran dentro de jurisdicción.

Es decir, la normativa FATCA impone obligaciones a instituciones financieras que realizan operaciones de negociaciones con los mismos como lo es el manejo de sus cuentas, pero que no fueron constituidas conforme a la legislación de EEUU y tampoco se encuentran dentro de su territorio. Esta situación genera un conflicto de normas en el espacio<sup>1578</sup>.

Otros aspectos controvertidos de esta normativa han sido que el país en donde se encuentra la institución financiera obligada a obedecer FATCA, no está en posibilidad de controlar la clase información que se suministrará a EEUU. Esto porque la obligación de retener o informar es impuesta directamente a la institución que custodia la cuenta bancaria del sujeto con fuente en Estados Unidos<sup>1579</sup>.

Así mismo, FATCA implementa medidas coercitivas drásticas pues obliga a la entidad

---

<sup>1577</sup> Cfr. MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO; TEJERIZO LÓPEZ; CASADO OLLERO: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 28, Tecnos, Madrid, 2017, p. 158.

<sup>1578</sup> TELLO, C.; ARNOLD, J. C.: "United States - Proposed FATCA Regulations Provide Much Relief though Administrative and Financial Burdens Still Remain", *Bulletin for International Taxation*, 2012 (Volume 66), No. 4/5, 2012, p. 214, apuntan que uno de los principales problemas de la implementación de FATCA la garantía sobre la protección de datos personales, bajo la cual las intuiciones financieras no estarían autorizadas a reportar información de sus clientes al IRS.

<sup>1579</sup> Al respecto opinan que FATCA no toma en cuenta los límites materiales y los requisitos procedimentales que existen en otros países respecto a la forma de obtener y usar la información que está en poder de particulares MORENO GONZÁLEZ, S.: *Luces y Sombras de los Acuerdos...*, cit.; MARTÍNEZ GINER, L. A.: *El fortalecimiento de la obtención de información tributaria en el ámbito internacional: FATCA versus RUBIK.*, cit., p. 16 y SPENCER, D.: "FATCA and automatic Exchange of information", *Journal of International Taxation*, vol. 21, 2010, p. 63.

financiera extranjera a cancelar la cuenta de sus clientes estadounidenses si estos no proporcionan la información que permitan establecer su grado de conexión con fuente de EEUU, a pesar de que la falta de suministro de información se deba a restricciones legales impuestas por la legislación del país en el que se encuentra la institución financiera obligada (distinto a EEUU)<sup>1580</sup>.

A pesar de la dudosa aplicación extraterritorial de la normativa FATCA las instituciones financieras sabían que tendrían que acatarla porque de lo contrario sus operaciones financieras podrían verse seriamente afectadas pues si una institución financiera no estaba de acuerdo en asistir al gobierno de los Estados Unidos, sería calificada como entidad financiera no cooperativa, lo cual afectaría seriamente sus operaciones.

El caso del banco USB ha sido una medida ejemplar que ha hecho que las instituciones financieras extranjeras estén dispuestas a cooperar, pues podrían correr la misma suerte que dicho banco, pues como lo analizamos en un epígrafe anterior, ésta institución bancaria además de proporcionar la información de sus clientes estadounidenses y pagar las sanciones impuestas por EEUU, tuvo que cerrar sus puertas definitivamente, asimismo, directivos, empleados y clientes del USB enfrentaron cargos criminales<sup>1581</sup>.

Esta situación hizo que las instituciones financieras se acercaran a los gobiernos de cada uno de los países en donde estaban establecidas a fin de que dichos gobiernos intervinieran en las obligaciones impuestas por un gobierno extranjero en sus propios territorios. Por otra parte, varios gobiernos europeos decidieron explorar si la propuesta de

---

<sup>1580</sup> Sobre este punto MARTÍNEZ GINER, L. A.: *El fortalecimiento de la obtención...*, cit., p. 16, y MORENO GONZÁLEZ, S.: *Luces y Sombras de los Acuerdos...*, cit., p. 334, opinan que desconcierta que una ley extraterritorial pueda imponer la no aplicación de otra norma nacional trasladando la falta de cumplimiento al titular de la cuenta bancaria de que se trate.

<sup>1581</sup> *Vid. Supra*. Capítulo 2. Apartado 2.2.1 El escándalo del banco suizo UBS: el impacto de la obtención de información bancaria en la recaudación tributaria a través de programas de cumplimiento voluntario y de determinaciones de impuestos (el inicio del fin del secreto bancario).

FATCA podría ayudar a combatir la evasión fiscal y en su caso el secreto bancario, sobre una base de reciprocidad<sup>1582</sup>.

Así, en febrero de 2012 los integrantes del G5 integrado por España, Inglaterra, Italia, Francia y Alemania, se reunieron con los Estados Unidos a fin de negociar la forma en que las instituciones financieras situadas en sus jurisdicciones debían dar cumplimiento a la normativa FATCA, con lo cual surgió el denominado IGA<sup>1583</sup>. De esta manera, los temas controvertidos sobre la aplicación de una norma con extensión territorial y su conflicto con las normas vigentes en los Estados en los que operaban las instituciones financieras extranjeras, fueron solucionados a través de acuerdos intergubernamentales. Dichos acuerdos fueron firmados en un inicio por Francia, Alemania, Italia, España y el Reino Unido y posteriormente por otros países.

De manera que se crearon dos tipos de Modelos de acuerdos intergubernamentales (IGA). En el modelo IGA 1: La institución financiera extranjera proporciona la información estipulada en FATCA de los clientes norteamericanos de forma directa a la autoridad correspondiente del país en donde esté situada. Por lo que quien intercambia la información con EEUU es el Estado de que se trate. Por otra parte, en el Modelo IGA 2: la institución firma el convenio directamente con el IRS, con lo cual las autoridades del Estado de que se trate se obligan a eliminar cualquier obstáculo legal a fin de que FATCA pueda cumplir con sus fines<sup>1584</sup>.

Dentro de estas dos clases de acuerdos intergubernamentales, también se encuentran subdivisiones. Las cuales se realizan en razón de que si el país socio FATCA tiene o no

---

<sup>1582</sup> SCOTT, T.: “The IGA - son of FATCA”, *Transfer Pricing International Journal*, 2012, (Exchange of information), pp. 1-ss.

<sup>1583</sup> SCOTT, T.: *Ibid.*, p. 1.

<sup>1584</sup> ISUSI APRAIZ, I.: *FATCA: Principales implicaciones...*, cit., p. 321.

firmado con anterioridad un acuerdo de intercambio de información a través de un Convenio para evitar la doble tributación o bien a través de un TIEA.

Así las subclases de modelo IGA 1 son las siguientes:

- Modelo recíproco acuerdo IGA 1A con acuerdo preexistente TIEA o DTC
- Modelo no recíproco acuerdo IGA 1B con acuerdo preexistente TIEA o DTC
- Modelo no recíproco acuerdo IGA 1B sin acuerdo preexistente TIEA o DTC

Por otra parte, las subclases del modelo IGA 2 son las siguientes:

- Modelo acuerdo IGA2 con acuerdo preexistente TIEA o DTC
- Modelo acuerdo IGA2 sin acuerdo preexistente TIEA o DTC

Cabe mencionar que de todos estos modelos existían dos versiones, los modelos firmados antes del 30 de junio de 2014 y los modelos firmados después del 1 de julio del 2014. La mayoría de los acuerdos IGA que se han firmado son los IGA1. Sin embargo, también un considerable número de países y jurisdicciones han firmado los IGA 2<sup>1585</sup>.

La implementación de los acuerdos IGA solucionaron por una parte los temas controvertidos de FATCA y a la vez eliminaron la aplicación de la retención a cuenta del

---

<sup>1585</sup> La lista de los países que han firmado el Modelo IGA 1 o bien el IGA 2 se pueden consultar en: IRS: “Foreign Account Tax Compliance Act FATCA | Internal Revenue Service”, pp. 1-ss, fecha de consulta 3 septiembre 2019, en <https://www.irs.gov/businesses/corporations/foreign-account-tax-compliance-act-fatca>. También es importante mencionar que EEUU intercambia información con base en este modelo y no conforme al CRS tal y como hemos explicado en el capítulo 2, apartado 2.3.4. *La Ley sobre el cumplimiento fiscal relativa a cuentas en el extranjero (Foreign Account Tax Compliance Act - FATCA) y los Acuerdos intergubernamentales con EEUU (IGA): el cambio de paradigma, el uso una retención del 30% de los activos financieros no reportados como sanción a la opacidad.*

30% que debían transferir las instituciones financieras a EEUU en caso de que no intercambiaran la información requerida<sup>1586</sup>.

Como se ha mencionado en un epígrafe anterior, la relevancia de FATCA para efectos de nuestra investigación consiste en el establecimiento de la obligación a las instituciones financieras de retener un 30% de una contribución/sanción requerida por un Estado distinto de aquel en el que están establecidas.

---

<sup>1586</sup> Lo anterior se puede observar de los acuerdos firmados entre los Estados Unidos, Francia, Alemania, Italia, España y el Reino Unido, en donde acordaron cooperar en materia de intercambio de información pero no así sobre la retención que imponía FATCA, incluso en la retención del pago de paso. *Vid.* “Declaración Conjunta Relativa a un Planteamiento Intergubernamental para Mejorar el Cumplimiento de las Obligaciones Tributarias y aplicar La Foreign Account Tax Compliance Act-FATCA (Ley de cumplimiento tributario de cuentas extranjeras)”: pp. 1-ss, fecha de consulta 12 octubre 2015, en <http://www.minhap.gob.es/Documentacion/Publico/GabineteMinistro/Varios/08-02-12%20Link%20FATCA.pdf><http://www.minhap.gob.es/Documentacion/Publico/GabineteMinistro/Varios/08-02-12%20Link%20FATCA.pdf>.



## CONCLUSIONES

1. Concluimos que para recaudar créditos fiscales extranjeros los Estados deben celebrar convenios internacionales, porque sus poderes financieros de establecer y exigir el pago de las contribuciones se circunscribe únicamente a su territorio. Asimismo, la validez de las normas está limitada en el espacio. Además, los Tribunales de los Estados han desconocido la eficacia, legalidad y ejecutividad de las decisiones administrativas y judiciales extranjeras en materia fiscal, bajo la regla *Mansfield* o *revenue rule*. No obstante que se ha sugerido el abandono de tal principio, debido a que en precedentes recientes se concedió la ejecución de deudas tributarias extranjeras, a nuestro juicio, no es posible afirmar la insubsistencia de la *revenue rule* porque dichos precedentes no se han reiterado suficientemente en el ámbito internacional.

2. Consideramos, que los instrumentos internacionales que han regulado la asistencia en el cobro de créditos fiscales surgidos entre 1921 a 1981 han quedado en desuso. Por lo tanto, los convenios con los que en la actualidad los Estados instrumentan mayormente ésta modalidad de cooperación son: la Convención Multilateral de 1988 actualizada en 2010 y los Convenios para evitar la doble tributación basados en el artículo 27 de Modelo de Convenio de la OCDE y el Modelo Convenio de la ONU.

3. A nuestro juicio, los presupuestos normativos que habilitan la asistencia en el cobro de créditos fiscales extranjeros han tenido una reducida variación desde su concepción. Así lo observamos al analizar los principales instrumentos internacionales de asistencia en el cobro de créditos fiscales en el periodo de 1928 a 2019. De manera que se ha modificado el ámbito de aplicación con la ampliación de los impuestos cubiertos por el convenio. Se ha ido eliminando la excepción de prestar asistencia por razón de la nacionalidad del deudor tributario, aunque dicha regla subsiste. También se ha flexibilizado la recaudación de créditos fiscales firmes, pues es posible establecer excepciones a esta regla.

La ampliación de los impuestos sobre los cuales se puede solicitar asistencia lo advertimos del estudio de los Modelos de convenio desarrollados por la Sociedad de Naciones en 1928, 1943 y 1946. En dichos modelos la asistencia en la recaudación transfronteriza se prestaba únicamente sobre los impuestos cubiertos por los convenios para evitar la doble tributación. El cambio de esta tendencia se hizo en el Modelo de Convenio OCDE de 1981 debido a que el ámbito de aplicación cubría impuestos directos, indirectos y locales. La Convención Multilateral amplió aún más su ámbito de aplicación pues además incluyó impuestos especiales y contribuciones de seguridad social. Por su parte el artículo 27 tanto del Modelo Convenio de la OCDE como el homólogo en el Modelo Convenio de la ONU cubren todos los impuestos del Estado y de sus subdivisiones políticas.

La cláusula de nacionalidad se estableció en los Modelos de la Sociedad de Naciones de 1928, 1943 y 1946. No obstante, en el Modelo de Convenio OCDE 1981 se eliminó la posibilidad de negarse a prestar asistencia en el cobro por razón de la nacionalidad del deudor tributario, tendencia que se siguió tanto en la Convención Multilateral, como en los artículos 27 de los Modelos Convenio OCDE y ONU. Sin embargo, algunos Estados siguen incluyendo ésta cláusula en sus convenios bilaterales para asistir en esta materia.

Actualmente, la Convención Multilateral y los artículos 27 del Modelo Convenio de la OCDE y el correlativo del Modelo Convenio de la ONU permiten establecer una cláusula que permita la asistencia en el cobro de créditos fiscales no firmes.

4. Sostenemos que la inclusión del artículo 27 del Modelo Convenio OCDE ha implicado un gran avance para la asistencia en el cobro de créditos fiscales. Debido a que tal precepto ha impulsado a los Estados a incluir esta cláusula en sus convenios. A pesar de que el impacto de su inclusión no ha sido el esperado porque aún siguen siendo pocos los convenios bilaterales en los que se incluye esta disposición, consideramos que es deseable que exista el artículo 27 porque ayuda a que la asistencia internacional en el cobro de créditos fiscales se regule bajo los mismos presupuestos normativos. Además, la inclusión de dicho precepto ha impulsado a la ONU a incluir en su Modelo de Convenio una disposición similar.



5. También ha implicado un acierto el hecho de que en el Modelo Convenio de la ONU (2011) se hubiera incluido un artículo 27 que regula la asistencia internacional en el cobro de créditos fiscales, no obstante, que éste y el artículo 27 del Modelo Convenio de la OCDE son iguales en su contenido y diferentes en sus comentarios, consideramos que es deseable la existencia de ambos preceptos legales.

Primero, porque la existencia del Modelo Convenio ONU en sí mismo ayuda a equilibrar los intereses de los países en desarrollo en relación con los países desarrollados en la firma de convenios fiscales, debido a que la ONU hace un contrapeso importante para plasmar cláusulas alternativas a las establecidas en el Modelo Convenio de la OCDE que beneficien a los países en desarrollo que generalmente son importadores de capital y tecnología.

Segundo, porque la existencia del artículo 27 en el Modelo Convenio ONU impulsa a los países en desarrollo a incluir dentro de sus convenios fiscales una cláusula de asistencia en el cobro de créditos fiscales, en la medida que la ONU puede proporcionarles asistencia técnica en el diseño de su marco jurídico y en la capacitación de sus funcionarios para implementar este poderoso instrumento de cooperación internacional.

Tercero, consideramos que es positivo que el artículo 27 del Modelo Convenio de la ONU sea idéntico al artículo 27 del Modelo Convenio de la OCDE porque contribuye a que los procedimientos de asistencia internacional para el cobro de créditos fiscales sean homogéneos.

6. Del análisis de los principales instrumentos internacionales a través cuales se implementa la asistencia en el cobro de créditos fiscales realizado de 1921 a 2019 se concluye que han sido insuficientes para enfrentar los retos que actualmente desafían el poder financiero de los Estados para hacer cumplir su sistema tributario más allá de sus fronteras, debido a que se siguen implementando bajo los mismos principios, por lo que es necesario que mejoren y se actualicen a fin de lograr el objetivo de establecer mecanismos de asistencia en el cobro eficientes y eficaces.

7. El fenómeno de la globalización hace indispensable que los Estados cuenten

con mecanismos de asistencia en el cobro de créditos fiscales para que ejerzan adecuadamente sus competencias financieras de ejecución. El poder financiero del Estado relativo a exigir el cumplimiento de sus contribuciones se circunscribe únicamente a su territorio. En contraste, debido a la globalización, los contribuyentes pueden realizar actividades económicas en diferentes jurisdicciones. Así por ejemplo: pueden deslocalizar fácilmente sus activos a otros Estados o trasladar sus beneficios a otras jurisdicciones, además es posible que operen en un territorio sin necesidad de tener presencia física. Por lo tanto, en un mundo globalizado es imprescindible que los países cuenten con instrumentos que les permita realizar el cobro transfronterizo de deudas tributarias.

8. Es crucial que los mecanismos de asistencia internacional en el cobro de créditos fiscales evolucionen para que sean eficaces y eficientes. Las nuevas estrategias desarrolladas para combatir el fraude y evasión fiscal lideradas por la OCDE y el G20 revelan esta necesidad. No obstante que estos esfuerzos se han centrado en el intercambio de información: con la creación de un estándar de intercambio de información a requerimiento que tienen como base el artículo 26 del Modelo Convenio de la OCDE, además, de dos estándares de intercambio automático de información: de cuentas financieras (*CRS*) y de informes país por país (*CbC Report*) y otro de intercambio de información espontánea de *tax rulings*. Consideramos que la información disponible generada con estos instrumentos puede ser gestionada para simplificar los procedimientos de asistencia en el cobro transfronterizo de deudas tributarias.

9. La importancia de aumentar la eficacia y eficiencia de los mecanismos de asistencia mutua en el cobro de créditos fiscales se puede observar de los niveles de evasión fiscal provocados por la facilidad con la que los contribuyentes pueden deslocalizar sus activos a otras jurisdicciones. Para observar este fenómeno analizamos el escándalo de evasión fiscal del banco suizo *UBS bank (UBS)*.

Con datos obtenidos de un procedimiento interno llamado *John Doe Summons* y de informantes EEUU descubrió que *el UBS* escondía activos financieros de contribuyentes estadounidenses para que no pagaran contribuciones sobre los mismos. Esa actividad era posible debido a que la legislación de Suiza garantizaba el secreto bancario. Los niveles

de evasión fiscal provocados por la deslocalización de activos se pueden apreciar del resultado del programa de cumplimiento voluntario (*IRS offshore programme*) instrumentado por EEUU para quienes habían escondido activos en otras jurisdicciones a fin evadir el pago de contribuciones. El monto recaudado por dicho programa de 2009 a 2014 fue de US\$11.5 billones. Este resultado, revela la imperiosa necesidad de los Estados de contar con mecanismos eficaces y eficientes de cooperación internacional, tanto de intercambio de información como de asistencia en la recaudación transfronteriza.

**10.** El uso de información bancaria se ha enfocado en la implementación programas para regularizar a los contribuyentes incumplidos. Del análisis de los escándalos de evasión fiscal (que incluyó al UBS, LGT Bank, el banco HSBC-*Swiss leak*) observamos que los Estados usaron la información bancaria principalmente para instrumentar este tipo de programas de regularización. La OCDE, incluso, recomienda instrumentar este tipo de programas debido a la disponibilidad de la información financiera intercambiada a través del CRS (en *Update on voluntary disclosure programmes: a pathway to tax compliance*).

A nuestro juicio, la información bancaria puede además tener un poderoso uso en la implementación de procedimientos de asistencia en el cobro de créditos fiscales. Especialmente con la información que se intercambia a través del CRS, primero, porque esos datos permiten a los Estados identificar al beneficiario efectivo de las cuentas financieras y segundo, porque con esa información es posible identificar si el deudor tributario tiene activos financieros en una jurisdicción con la que el país en cuestión tienen celebrado un convenio de asistencia internacional para el cobro de créditos fiscales.

**11.** El traslado de beneficios también permite a los contribuyentes eludir el pago de contribuciones. Para observar la importancia del problema se analizaron los principales escándalos de planificación fiscal agresiva que incluyen a algunos de los procedimientos de investigación de ayudas de Estado implementados por la Comisión Europea realizadas a Apple, Amazon, Google y Starbucks.

La literatura consultada revela que la implementación de planificaciones fiscales

agresivas permiten a las empresas trasladar los beneficios obtenidos en una jurisdicción a otra, para reducir o eliminar su carga tributaria. El estudio de este fenómeno dio origen al Plan de Acción BEPS desarrollado por el la OCDE y el G20 que propuso 15 acciones concretas para combatir la erosión de bases imponibles, sin embargo, consideramos que este estudio debió incluir la evasión fiscal que produce el traslado de beneficios en la etapa de recaudación para así también desarrollar propuestas en esta materia.

**12.** Consideramos que la actualización y el desarrollo de mecanismos de intercambio de información ha incrementado indirectamente la eficacia y eficiencia de los mecanismos de asistencia internacional en el cobro de créditos fiscales. Porque la instrumentación de procedimientos de asistencia en el cobro transfronterizo requiere como presupuesto indispensable mecanismos de intercambio de información, para realizar investigaciones concretas sobre el deudor tributario o los activos que posee en otro Estado, o para realizar comunicaciones entre autoridades competentes. Así en la medida en que existen más vías de obtener información aumentan las posibilidades de recaudar un crédito fiscal en otro Estado.

**13.** La eliminación del secreto bancario y el desarrollo del estándar de intercambio automático de información financiera ha representado un avance significativo para la asistencia en el cobro de créditos fiscales. Porque con la información bancaria las administraciones tributarias pueden investigar si los deudores tributarios tienen activos financieros en otras jurisdicciones. De esta manera las administraciones pueden dirigir las solicitudes de asistencia en el cobro a la jurisdicción a las jurisdicciones en donde se encuentran esos activos. Por otra parte, es posible acelerar los procedimientos de cobro transfronterizo al invocar la excepción al principio de última posibilidad o *exhaustion rule* debido a que los activos financieros podrían embargarse con mayor facilidad en relación con los activos que posee el deudor tributario en el Estado en donde se generó el crédito fiscal.

La agilización de los procedimientos de cobro pueden realizarse con base en el artículo 27 del Modelo Convenio de la OCDE y su homólogo del Modelo Convenio de la ONU, así como el artículo 21 (2) g) de la Convención Multilateral que establecen la regla

de última posibilidad o *exhaustion rule* que establece que antes de solicitar asistencia en el cobro es necesario que el Estado requirente hubiera agotado todos los medios posibles para recaudar la deuda objeto de asistencia. Sin embargo ésta regla admite una excepción que se presenta cuando el Estado requerido tuviera dificultades desproporcionadas para el cobro de la deuda en su territorio. Se ha interpretado que cuando en el Estado requirente existan activos que puedan embargarse con mayor facilidad puede considerarse que existen dificultades desproporcionadas para su cobro en el Estado requirente. De esta manera, el conocimiento de la existencia de activos financiero en otra jurisdicción podría acelerar el cobro de un crédito fiscal invocando tal excepción.

**14.** El nuevo estándar de intercambio automático de país por país (*CbC Report*) permite a los Estados tener información útil para mejorar la eficacia y eficiencia en el cobro transfronterizo de créditos fiscales, porque hace posible que éstos conozcan qué empresa tienen los beneficios y los activos del grupo de EMN, información que es potencialmente útil para implementar procedimientos de cobro transfronterizo de deudas tributarias a cargo de algún integrante de éste Grupo.

**15.** Los nuevos estándares de intercambio de información (*CRS y CbC Report*) han impulsado indirectamente la expansión de la asistencia en el cobro de créditos fiscales, porque para la implementación de dichos estándares los Estados y jurisdicciones han accedido a la firma de la Convención Multilateral que contempla todas las formas de asistencia mutua en materia fiscal, incluida la asistencia en el cobro de créditos fiscales. Así, así que del total de los 103 países que habían firmado la Convención al 27 de junio de 2019, 53 de ellos no realizaron reservas en su obligación de prestar asistencia en el cobro de créditos fiscales o bien se obligaron a asistir en esta materia sobre determinados impuestos. Los 50 países restantes hicieron una reserva total sobre la obligación de prestar asistencia en el cobro. Lo que implica que más de la mitad de los países que se han adherido a la Convención se han obligado a prestar asistencia mutua en el cobro de créditos fiscales, porcentaje que representa un avance significativo en el número de países dispuestos a cooperar en esta parcela.

**16.** El establecimiento de plazos en el suministro de información es indispensable

para que la asistencia en el cobro de créditos fiscales sea eficaz y eficiente. Los procedimientos internos de cobro coactivo están sujetos a plazos de prescripción o caducidad. También la obligación de prestar asistencia mutua en el cobro de créditos fiscales está sujeta a plazos perentorios. Un suministro rápido en la información es indispensable para implementar los procedimientos internacionales de cobro dentro de los límites temporales correspondientes.

Por lo que sería aconsejable que los instrumentos de intercambio de información establecieran la obligación de presentar la información dentro de plazos preestablecidos, en este contexto recomendamos que se tomen los plazos que sugieren los comentarios del artículo 26 del Modelo Convenio de la OCDE, es decir, de 6 meses cuando no se cuenta con la información y de 2 meses cuando la información está en posesión de la administración tributaria.

**17.** La creación de oficinas especializadas que se encarguen de suministrar y analizar la información recibida en cada Estado es indispensable para aumentar la eficacia y eficiencia en el cobro transfronterizo de créditos fiscales. El suministro oportuno de información con relevancia tributaria tiene dos funciones: por una parte, el verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales y por otra realizar el cobro coactivo de deudas determinadas. En ambos casos es necesario el suministro oportuno de información y el análisis adecuado de la información que se recibe. La existencia de oficinas especializadas que realicen esas funciones es fundamental para hacer el proceso de cooperación internacional eficaz y eficiente.

Actualmente existe un gran número de instrumentos internacionales a través de los que se intercambia información los cuales se han analizado en el Capítulo 2 de esta investigación, a nuestro juicio, estos mecanismos generan un gran flujo de información que hace indispensable la creación de una oficina especializada para su manejo en cada Estado.

La creación de una oficina especializada para suministrar y analizar la información permitirá centralizar el flujo de solicitudes y envío de información a una oficina específica.

Cuestión que hará más simple el envío y la recepción de la información porque los Estados sabrán a dónde dirigir sus peticiones o bien a qué parte del órgano del Estado deben dirigir la información que deben suministrar.

Esta organización, también permitirá fomentar las relaciones interadministrativas de las autoridades fiscales propiciando la comunicación entre funcionarios que redunde en la eficacia y eficiencia del flujo de información.

**18.** El aumento de funcionarios especializados encargados del suministro y análisis de la información que se suministra también aumentará la eficiencia y eficacia en el cobro de créditos fiscales. Para identificar la información que se debe solicitar ya sea para verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias o bien para implementar un procedimiento de cobro coactivo es necesario que existan funcionarios capacitados que puedan identificarla.

Asimismo, el funcionario que suministra la información también debe tener conocimientos técnicos que le permite seleccionar y enviar la información que se solicita. Del mismo modo, las crecientes obligaciones de suministrar automáticamente información requieren que esa información sea correcta, para ello es necesario que sea seleccionada por personal capacitado.

Además es indispensable que la información que se recibe sea analizada y utilizada por la administración tributaria que la recibe, pues de lo contrario el fin último de los instrumentos de intercambio de información no se cumplirá. Para ello, es necesario una vez más, el contar con profesionales capacitados que puedan aprovechar la información que se recibe.

**19.** Para implementar las acciones del Plan BEPS consensuadas entre los países se desarrolló una Convención Multilateral BEPS (con base en la acción 15 de ese Plan). Consideramos que a través de esa Convención es posible también incorporar el artículo 27 del Modelo Convenio de la OCDE en los más de 3000 tratados bilaterales existentes a fin de que todos los Estados puedan instaurar procedimientos de asistencia mutua en el cobro de créditos fiscales.

**20.** En la UE las oficinas centrales de enlace creadas para agilizar el intercambio de información necesitan ser dotadas de recursos materiales y humanos para el logro de sus objetivos. El informe de la Comisión COM(2017) 781 final, reveló que las oficinas centrales de enlace de los Estados miembros estaban integradas en promedio entre 1 a 5 funcionarios.

A pesar de que los Estados informaron que otros funcionarios también se encargaban del intercambio de información, a nuestro juicio, para aumentar la eficiencia y eficacia de la cooperación internacional es necesario que exista suficiente personal especializado en la implementación del intercambio de datos. No sólo para cumplir con las múltiples obligaciones de informar sino para analizar y aprovechar la información que se recibe.

Una de las áreas de oportunidad para aprovechar la información que se recibe es la implementación de procedimientos transfronterizos de cobro de créditos fiscales. Porque la información aporta datos relevantes para conocer los activos que tienen los deudores tributarios en otras jurisdicciones.

**21.** La eliminación del secreto bancario en el intercambio de información, en la UE, constituyó también un gran avance en materia de cooperación internacional. Primero, porque con ello se dejó atrás la opacidad que generaba ventajas en la atracción de capitales a los países que tenían reglas estrictas de secreto bancario. Segundo, porque esa falta de información provocaba distorsiones en el mercado comunitario.

**22.** En el intercambio a requerimiento o a previa petición, es necesario que los plazos fijados en el DCA se cumplan a fin de que la información pueda ser empleada oportunamente. El artículo 7 de la Directiva 2011/16/UE establece que si la información ya obra en poder de la autoridad requerida se proporcionará en el plazo de dos meses. En cambio, si la información no se encuentra disponible para la autoridad requerida el plazo para proporcionarla será de 6 meses.

No obstante, en el informe de la Comisión COM(2017) 781 final se reveló que en el



periodo de 2013-2016 aproximadamente el 62% de las respuestas a peticiones de información se hicieron fuera del plazo de 6 meses. A nuestro juicio, es fundamental que los Estados miembros cumplan con los plazos fijados para el suministro de información porque tanto los procedimientos de fiscalización como de cobro coactivo interno y los implementados a nivel internacional están sujetos a plazos de prescripción o caducidad. Por lo que el suministro oportuno de la información solicitada es indispensable para implementar los procedimientos internacionales de cobro dentro de los límites temporales correspondientes.

**23.** En la UE se han implementado 5 estándares de intercambio automático de información obligatoria que son los más amplios en materia de cooperación internacional porque sólo en la UE se establece un estándar de intercambio automático de información de rentas no financieras. Además, únicamente en la UE se establece la obligación de intercambiar automáticamente *tax rulings*, mientras que a nivel internacional ese tipo de información se suministra de forma espontánea. Por otra parte, en la UE el intercambio automático de mecanismos transfronterizos potencialmente agresivos es obligatorio mientras que a nivel internacional constituye una guía de buenas prácticas. De manera que sólo en dos de los cinco estándares de intercambio de información la UE se alinea a la tendencia internacional: los estándares de intercambio de información financiera y del informe país por país (IPP), es decir, en tales estándares la UE no va más allá de la tendencia internacional como sí lo hace en los otros tres.

**24.** La información no financiera que se intercambia en la EU, a través de la DCA1, es útil para conocer los activos de deudores tributarios en el extranjero, lo que representa un área de oportunidad para mejorar la eficiencia y eficacia de la asistencia del cobro de créditos fiscales.

A través de la DCA1 se intercambia en la UE información de rendimientos del trabajo dependiente, honorarios de director, productos de seguro de vida, pensiones, propiedad de bienes inmuebles y rendimientos inmobiliarios. De acuerdo con el informe de la Comisión COM(2018) 844 final, a junio de 2017, los Estados miembros intercambiaron información de al menos 16 millones de contribuyentes, que reportaron ganancias de

capital por un monto de 120 billones de euros. Así mismo, se envía información sobre la propiedad inmobiliaria de los contribuyentes.

La información disponible sobre las rentas no financieras de los contribuyentes en la UE puede ser utilizada por las administraciones tributarias de los Estados miembros para identificar si un deudor tributario posee rentas o bienes inmuebles en el extranjero. Con esta información será posible implementar procedimientos de asistencia mutua en el cobro de créditos fiscales de forma más eficaz y eficiente. Porque los Estados miembros podrán enviar solicitudes de asistencia identificando los bienes sobre los cuales se podría ejecutar la deuda objeto de asistencia.

**25.** Los sistemas informáticos que se utilizan para intercambiar la información debe mejorarse para que coincida con las bases internas de los Estados. El informe de la Comisión COM(2018) 844 final revela que la manera más sencilla para ello es identificar la información con el NIF del contribuyente.

La identificación de los contribuyentes con un NIF permitirá simplificar la búsqueda de los activos que poseen los deudores tributarios en otros Estados miembros, de manera que las solicitudes de asistencia transfronteriza para el cobro de créditos fiscales pueden enviarse de forma más rápida. También, los Estados requeridos pueden identificar fácilmente los activos sobre los cuales se pueden implementar los procedimientos de cobro en cumplimiento a una petición de asistencia mutua en el cobro.

**26.** La información intercambiada a través de la DCA2 también tiene un alto potencial para incrementar la eficiencia y eficacia en el cobro de créditos fiscales. Primero, porque a través de los datos intercambiados es posible conocer al beneficiario efectivo de los activos financieros. Segundo, porque la información suministrada está identificada en su mayoría por el NIF que permite vincular los datos recibidos con las bases de datos de los Estados miembros. Estas dos características permiten identificar rápidamente los activos financieros de un deudor tributario en otros Estados miembros, haciendo posible que éstos puedan solicitar de inmediato asistencia para el cobro de créditos fiscales sobre esos bienes cuando en su territorio ese deudor no tenga bienes o sean insuficientes para

cubrir la deuda.

Conforme al artículo 12(a) de la Directiva 2010/24/UE es posible solicitar asistencia en el cobro sin agotar los procedimientos internos cuando sea manifiesto que el deudor no tiene bienes suficientes para pagar el crédito fiscal en el Estado requirente o bien cuando no sean suficientes para el cobro íntegro de la deuda, siempre y cuando la autoridad requirente tenga la información precisa sobre los bienes que el deudor tiene en otro Estado miembro.

En este contexto, será posible que las autoridades tributarias de un Estado miembro dispongan de información precisa sobre los activos financieros que tiene un deudor tributario en la UE, pudiendo solicitar asistencia en el cobro a otros Estados miembros sin agotar sus procedimientos internos, en los casos en los que el deudor tributario, no posea bienes o éstos sean insuficientes para cubrir el crédito en su territorio.

**27.** El directorio central desarrollado para implementar al DCA3 y la DCA6 puede ser tomado como inspiración para elaborar una base de datos que permita identificar los bienes que un obligado tributario posee dentro de la Unión Europea.

La implementación de la DCA3 y la DCA6 ha implicado el desarrollo de una base de datos centralizada (directorio central) a través de la cual los Estados miembros pueden tener acceso a los acuerdos previos y los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación respectivamente. Esta aportación es relevante para mejorar la asistencia mutua en el cobro de créditos fiscales porque es posible tomar esta idea a fin de elaborar una base de datos que permita identificar los bienes que un obligado tributario posee dentro de la Unión Europea.

Con la información intercambiada a través de la DCA1 y la DCA2 es posible establecer un directorio central sobre los bienes inmuebles que posee un obligado tributario en un Estado miembro, así como de las rentas financieras y no financieras de un contribuyente en la UE. La existencia de un directorio central, con la información antes detallada, permitirá a las autoridades fiscales de un Estado miembro realizar búsquedas sobre bienes de un deudor tributario en otro Estado miembro de forma rápida y sencilla. Pudiendo

realizar solicitudes de asistencia mutua en el cobro de créditos fiscales en los que identifique exactamente los bienes del deudor sobre los que solicita se realice el cobro. Cuestión que incrementará la eficiencia y eficacia de la asistencia mutua en el cobro de créditos fiscales.

**28.** La información que se suministra con base en la DCA4 (IPP) aporta información relevante para conocer si una filial residente a otro Estado miembro está trasladando sus beneficios a otra empresa del grupo, con la finalidad de no tener activos suficientes para no hacer frente a sus deudas tributarias en el Estado miembro en donde es residente o bien en donde tiene un EP. Con esa información, la autoridad recaudadora en un Estado miembro puede iniciar una investigación específica para implementar un procedimiento de cobro transfronterizo conforme a la Directiva 2010/24/UE.

Es decir, el objetivo del intercambio automático de los informes país por país (IPP) es tener una visión global del grupo de empresas multinacionales. A fin de que los Estados puedan conocer en donde obtienen sus beneficios y en donde están pagando impuestos. De esta manera los Estados miembros podrán implementar análisis de riesgos de los precios de transferencia a nivel global. Asimismo, las autoridades fiscales pueden utilizar estos informes para analizar otros riesgos de erosión de bases imponibles, de manera que las administraciones tributarias pueden dirigir sus esfuerzos de fiscalización en donde se detecten riesgos de evasión o elusión fiscal. Estos esfuerzos pueden incluir la investigación de esquemas que impliquen el traslado de beneficios con la finalidad de eludir el pago de las deudas tributarias de una filial del grupo.

**29.** El intercambio automático de mecanismos transfronterizos a través de DCA6 permitirá a las autoridades fiscales de los Estados miembros detectar estrategias fiscales que tengan por objeto ocultar al beneficiario efectivo y realizar el traslado de beneficios de una jurisdicción a otra. A efectos de nuestra investigación, este conocimiento es relevante en la medida que permitirá a las autoridades fiscales identificar si un deudor tributario tienen bienes en un Estado miembro, no obstante que hubiere implementado estrategias para ocultarse. Además, será posible que las autoridades conozcan si una empresa del grupo está trasladando beneficios a otra filial en otro Estado miembro con el

fin de evadir el pago de un crédito fiscal.

La identificación del beneficiario efectivo de bienes permitirá a las autoridades fiscales realizar solicitudes de asistencia en el cobro de créditos fiscales en otro Estado miembro en donde el deudor tributario tenga activos, a pesar de que trate de encubrir la titularidad de esos bienes con base en estructuras legales artificiosas.

Por otra parte, si una empresa del Grupo EMN alegara no tener bienes suficientes para cubrir una deuda tributaria, con el fin de ser legalmente exonerado del pago de la deuda, (por ejemplo a través de un concurso de acreedores en el que se declare insolvente). En este escenario las autoridades fiscales con la información intercambiada a través de la DCA6 podrían identificar si esa filial ha implementado estrategias para trasladar beneficios a otras jurisdicciones con la finalidad de no hacer frente a sus deudas tributarias. Por otra parte, en ese escenario, si la legislación interna del Estado miembro permite derivar la responsabilidad tributaria a otro sujeto integrante del Grupo de EMN o incluso a un accionista, será posible identificar qué entidad del Grupo EMN posee activos para hacer frente a la deuda tributaria generada por otra filial.

**30.** Con la información que se suministra a través de los instrumentos internacionales de intercambio de información, es necesaria la creación de una base de datos que concentre toda esa información que se establezca en un sistema informático que haga accesible esa información para los funcionarios encargados de implementar los procedimientos de asistencia en el cobro de créditos fiscales. La existencia de esta base de datos simplificará la búsqueda que deben realizar los funcionarios de los deudores tributarios y de sus bienes. Esta medida además ayudará a que las solicitudes de asistencia se dirijan al Estado requerido con información concreta que haga posible el cobro de los créditos fiscales objeto de asistencia.

**31.** Recomendamos que los mecanismos de asistencia en el cobro transfronterizo permitan ejecutar deudas sobre todos los impuestos, derechos y contribuciones de seguridad social. Esta medida permitirá que los Estados refuercen el cumplimiento de sus sistemas tributarios a través de ampliar sus competencias financieras de recaudación a

otros territorios. Además, esta previsión creará un efecto disuasorio de evasión fiscal en los contribuyentes al conocer que el Estado puede seguir cobrando las deudas tributarias más allá de sus fronteras.

**A.** Para implementar nuestra propuesta recomendamos que se modifique el párrafo 1 tanto del artículo 27 del Modelo Convenio de la OCDE, como del artículo 27 del Modelo Convenio de la ONU. Se sustituya la parte en la que se establece: “Esta asistencia no está limitada por los artículos 1 y 2” Para establecer: La asistencia será aplicable a todos los impuestos, derechos y contribuciones de seguridad social recaudados por los Estados contratantes incluidas sus subdivisiones políticas o entidades locales.

La reforma sugerida eliminará las dudas sobre si la asistencia en el cobro de créditos fiscales regulada en ambos Modelos de Convenio se refiere a todas las contribuciones o bien sólo a los impuestos.

La conveniencia de incluir a las contribuciones de seguridad social dentro del ámbito de aplicación este tipo de cooperación se debe a que la Convención Multilateral también contempla esta posibilidad, cuestión que ayudará que este tipo de asistencia sea implementada de forma homogénea en los principales instrumentos internacionales que la regulan. También será útil para especificar que independientemente de que las contribuciones de seguridad tengan naturaleza de contribuciones o no de acuerdo con la legislación interna de los Estados contratantes se podrá solicitar asistencia para su cobro transfronterizo.

**B.** También sugerimos que se la Convención Multilateral 1988 - actualizada en 2010 sustituya el sistema de listas establecido en su artículo 2 a fin de establecer que la convención se aplicará a todos los impuestos, derechos y contribuciones de seguridad social recaudados por los Estados contratantes incluidas sus subdivisiones políticas o entidades locales.

La eliminación de las listas permitirá que la misma tenga una cobertura más amplia, pues además de incluir a todos los impuestos del sistema jurídico de los Estados se abarcará también a los derechos establecidos en su legislación doméstica. Asimismo,

alentará a los Estados a ampliar el ámbito de aplicación de la cooperación internacional regulada en la Convención.

Esta sugerencia no impide que se exceptúen de la aplicación de la Convención los derechos de aduana y los impuestos y derechos a la importación y exportación que están incluidos en el Convenio Internacional sobre Asistencia Administrativa Mutua para Prevenir, Investigar y Castigar Delitos en Materia Aduanera (*International Convention on Mutual Administrative Assistance for the prevention, investigation and repression of customs offences*).

Esta medida además simplificará la asistencia en la recaudación pues se evitará la renovación del listado de los impuestos registrados por los Estados parte. Se evitará también que las autoridades competentes de los Estados revisen listados extensos cada vez que requieran solicitar asistencia.

Es importante mencionar que la eliminación del sistema de listas no impide que los Estados puedan realizar reservas en su obligación de prestar asistencia en el cobro de créditos fiscales o de alguna otra forma de cooperación internacional regulada en la Convención. Pues en la sección de reservas los Estados pueden definir sobre qué impuestos o derechos o contribuciones de seguridad social se reservan el derecho de no prestar asistencia.

C. La conveniencia de ampliar el ámbito de aplicación de la asistencia internacional en el cobro de créditos fiscales eliminando los largos listados de las contribuciones sobre las cuales se puede solicitar este tipo de ayuda ha quedado demostrada con la modificación realizada en este sentido de la Directiva 2010/24/UE que se analizó en el capítulo sexto. La medida adoptada ha simplificado la asistencia en la recaudación transfronteriza en la medida que se puede solicitar ayuda sobre todos los impuestos y derechos establecidos por los Estados miembros, incluso de aquellos que son regulados sólo en algunos de éstos. Además, los Estados miembros han confirmado la eficacia de esa medida no sólo para recaudar deudas tributarias sino porque esa medida ha ayudado a garantizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

**32.** Sugerimos que se elimine la cláusula de nacionalidad que impide recaudar créditos tributarios sobre los nacionales de los Estados a los que se les solicita ésta ayuda. Porque obstaculiza la implementación de la cooperación en la recaudación de deudas extranjeras sólo porque el deudor es nacional del Estado requerido, además de que incentiva a que los nacionales oculten sus bienes en sus Estados con el fin de evadir las deudas tributarias que tienen pendientes en otros países.

No obstante, que el artículo 27 del Modelo Convenio de la OCDE y el correlativo del Modelo Convenio ONU han eliminado la cláusula de nacionalidad, consideramos que ambos organismos internacionales debieran presionar para que esta disposición se elimine de todos los convenios que regulan la asistencia internacional en el cobro de créditos fiscales debido a que frena la lucha contra el fraude y evasión fiscal. EEUU es uno de los países que frecuentemente incluye la cláusula de nacionalidad en sus tratados bilaterales, que muestra la gravedad de establecer tal disposición porque la mismo no sólo comprende a los nacionales personas físicas sino también a las personas jurídicas, *partnership* o asociaciones constituidas conforme a las leyes de EEUU.

**33.** Por regla general, la asistencia internacional en el cobro de créditos fiscales sólo puede pedirse cuando el crédito fiscal objeto de la misma es firme, permitiendo así que se respete el derecho de defensa de los deudores tributarios. No obstante, cuando la legislación interna prevé medios de defensa prolongados o los mismos tardan mucho tiempo en resolverse, las probabilidades de que pueda solicitarse este tipo de ayuda son escasas y en caso de que se realice la petición, las posibilidades de cobro son muy pocas.

Para resolver este problema es necesario que los Estados simplifiquen los mecanismos de defensa que tienen los contribuyentes para impugnar una deuda tributaria. También es necesario que se reduzcan los tiempos de respuesta a tales mecanismos.

Otra alternativa para agilizar la asistencia en el cobro de créditos fiscales es establecer en los instrumentos internacionales una cláusula que establezca la regla general antes descrita, pero que a la vez permita por excepción el cobro de una deuda no firme cuando las legislaciones domésticas de los Estados lo permitan y cuando existan causas



justificadas para ello. En términos similares a la establecida en la Directiva 2010/24/UE.

La Directiva 2010/24/UE establece por regla general que la asistencia pueda solicitarse cuando el crédito fiscal no ha sido impugnado o bien cuando se hubieran agotado los medios de impugnación correspondientes, pero a su vez permite la posibilidad de que los Estados soliciten asistencia sobre créditos pendientes de resolución judicial, siempre que las leyes y la práctica administrativa del Estado requerido lo permitan y la solicitud sea motivada.

Este sistema es el más adecuado para lograr que la asistencia en el cobro de créditos fiscales sea más eficaz, porque por una parte permite que los contribuyentes agoten los medios de defensa a los que tienen derecho y por la otra, sólo en casos que justificados se prevé que la administración pueda solicitar motivadamente la asistencia en el cobro de un crédito fiscal de inmediato sin tener que esperar a que los recursos legales se agoten.

Esta medida también evita que se traslade a otro Estado la carga de recuperar una deuda que se encuentra en fase de impugnación en el Estado requerido con el riesgo de que posteriormente puede ser anulada o bien modificada, debido a que previo a realizar la petición motivada, la autoridad del Estado requirente debe evaluar la conveniencia de su solicitud y el Estado requerido también evaluará si bajo esas circunstancias es posible prestar asistencia.

Además, en los casos en que la motivación de la solicitud de cobro no sea suficiente para implementar las medidas de cobro, los Estados pueden solicitar la implementación de medidas cautelares para asegurar el pago del crédito fiscal que está siendo impugnado y cuando el crédito fiscal termine sus fases de impugnación pueda ser cobrado efectivamente de los activos asegurados.

En este sentido, se propone que el artículo 27 del Modelo Convenio de la OCDE y de la ONU, así como en la Convención Multilateral adopten el sistema previsto por la Directiva 2010/24/UE que como se ha explicado establece como regla general que la asistencia pueda ser solicitada cuando la deuda tributaria no ha sido impugnada o bien se hubieran agotado los medios de defensa pertinentes, pero por excepción permite que los

Estados soliciten asistencia sobre créditos pendientes de resolución judicial, siempre que las leyes y la practica administrativa del Estado requerido lo prevean y la solicitud sea motivada.

**34.** Recomendamos que el artículo 27 del Modelo Convenio de la OCDE y el correlativo del Modelo Convenio de la ONU establezcan un límite sobre la antigüedad de los créditos respecto de los que se puede asistir en el cobro. Porque el hecho de que las administraciones dediquen sus esfuerzos a recaudar créditos antiguos y difíciles de cobrar merma la eficacia de este mecanismo de cooperación internacional.

Las legislaciones de los Estados contratantes pueden establecer limites temporales para el cobro de sus créditos fiscales, sin embargo, si ese periodo se interrumpe o se suspende, el periodo por el cual la deuda se puede cobrar se puede prologar por periodos extensos, de manera que los Estados contratantes podrían solicitar ayuda internacional para el cobro de créditos muy antiguos.

Los comentarios al artículo 27 de ambos modelos sugieren que se establezca un periodo de tiempo para solicitar asistencia en el cobro de crédito fiscal, tomando como base la fecha en la que fue emitido el título que le dio origen por primera vez a la deuda tributaria.

Sin embargo, el hecho de que se sugiera en los comentarios el establecimiento del limite temporal no es suficiente porque en la práctica los Estados adoptan en forma integra el artículo 27 previsto en ambos Modelos de Convenio, por lo que al no establecerse un apartado específico que limite la antigüedad de los créditos sobre los cuales se puede solicitar ayuda para su cobro, este límite no se establece.

Por lo cual, se sugiere que ese límite temporal sea establecido en el texto del artículo 27 de ambos modelos OCDE y ONU, definiendo para tal efecto el límite preciso de tiempo por el cual se puede solicitar la asistencia en el cobro de un crédito fiscal, contado desde la fecha en que se determinó por primera vez el crédito fiscal e incluyendo el periodo por el que se suspende o se interrumpe la misma.

El establecimiento de esta cláusula es fundamental para incrementar la eficacia de la asistencia en el cobro de créditos fiscales debido a que previene el hecho de que se solicite ayuda para el cobro de créditos fiscales antiguos, trasladando la carga administrativa de créditos de difícil cobro a otro Estado.

La inclusión de esta cláusula también ayudaría a que el procedimiento de asistencia en el cobro de créditos fiscales sea homogéneo, con lo cual el contribuyente y las administraciones tributarias tendrían certeza del tiempo en el que una deuda puede ser ejecutada internacionalmente.

En este sentido en aras del desarrollo uniforme de la asistencia en el cobro de créditos fiscales, se sugiere que el periodo límite por el cual una deuda puede ser cobrada sea igual al establecido en la Convención Multilateral que es de 15 años.

**35.** Es indispensable que el artículo 27 del Modelo Convenio de la OCDE y de la ONU establezca un apartado específico que reconozca la eficacia que tienen las diligencias administrativas en el Estado requerido para suspender o interrumpir los plazos en los que la deuda puede ser ejecutada.

El artículo 27 del Modelo Convenio de la OCDE y el correlativo de la ONU, no establecen una disposición específica que prevea la eficacia de las diligencias administrativas desarrolladas por las autoridades del Estado requerido para interrumpir o suspender el tiempo límite que el Estado requerido tiene para ejecutar el crédito fiscal sobre el cual se solicita la ayuda.

La falta del reconocimiento de las actuaciones realizadas por el Estado requerido impide que la asistencia en el cobro de créditos fiscales pueda prestarse de forma eficaz porque sin su reconocimiento el crédito recaudado por el Estado requerido podría declararse prescrito con la correlativa obligación de devolverlo, escenario bajo el cual la asistencia prestada se habría realizado sin ningún resultado.

La necesidad de establecer una disposición que reconozca las diligencias administrativas desarrolladas por el Estado requerido se confirma por el hecho de que

tanto la Convención Multilateral y la Directiva 2010/24/UE sí la contienen.

Esta disposición es importante porque una norma de rango internacional le da efectos a las actuaciones que realiza un Estado por cuenta de otro, es decir, las normas domésticas establecen el ámbito de validez de las normas dentro del territorio del Estado en el que ha surgido la deuda tributaria, sin embargo, para que esas normas continúen siendo válidas fuera del territorio del Estado debe existir una norma internacional en la que el otro Estado habilite su eficacia dentro de su territorio y viceversa.

**36.** Para promover que los Estados firmen acuerdos internacionales que les permitan solicitar y prestar asistencia en el cobro de créditos fiscales es indispensable que se elimine la recomendación realizada en el artículo 27 del Modelo Convenio de la OCDE y el correlativo de la ONU en el sentido de que se celebre este tipo de asistencia sólo cuando la normativa interna de los Estados tenga similitudes, la permita o la justifique. También debe eliminarse la recomendación realizada en la Convención Multilateral que sugiere reservarse el derecho de prestar este tipo de asistencia cuando existan razones constitucionales o de otra índole.

**37.** La implementación de la asistencia en el cobro de créditos fiscales a través de instrumentos multilaterales es la vía más eficaz y sencilla, porque permite que varios Estados se adhieran a la misma de tal manera que su firma y modificación es más rápida. Así mismo permite que la cooperación que se acuerda sea homogénea. Además representa ahorros administrativos en su negociación y ratificación.

En este contexto, la Convención Multilateral podría ser el instrumento idóneo para pactar la asistencia en el cobro de créditos fiscales, pues como se analizó en el Capítulo 5, la presión de la comunidad internacional de implementar el intercambio automático de información a través de dicho instrumento internacional ha dado como resultado que a julio de 2019 más de la mitad de los Estados que la han firmado estén obligados a prestar asistencia en el cobro de créditos fiscales extranjeros.

De modo que para incrementar la eficacia y eficiencia del cobro de créditos fiscales extranjeros a través de la Convención Multilateral es necesario que se elimine la

posibilidad de reservarse el derecho de prestar asistencia internacional para el cobro de créditos fiscales. Así recomendamos que se eliminen el inciso (b) apartado 1 del artículo 30 para evitar que los Estados pueden reservarse el derecho de prestar este tipo de ayuda, lo que significaría que los 103 países (incluidas las jurisdicciones que dependen de algunos de ellos) que se han adherido a la convención estarían obligados a asistir en el cobro transfronterizo de deudas tributarias.

**38.** A fin de agilizar los procedimientos de asistencia internacional en la recaudación de deudas tributarias, sugerimos que se utilicen los avances tecnológicos y que se pueda solicitar esta ayuda a través de medios electrónicos. También, es recomendable que en la Convención Multilateral y en los artículos 27 de los Modelo Convenio tanto de la OCDE y de la ONU se implemente un título de ejecución uniforme que permita la implementación de cobro coactivo sin necesidad de que se someta a ningún acto de reconocimiento, adición o sustitución en el Estado requerido.

Este documento sería la base para solicitar las medidas de ejecución e incluso de medidas cautelares. Este documento debe reflejar el contenido de fondo del instrumento inicial que permite la ejecución del crédito. Para respetar los derechos de los contribuyentes el documento debe proporcionar los datos necesarios que permitan al deudor tributario identificar el motivo y el objeto de la petición de cobro. Asimismo, sugerimos que se adjunte el título original de ejecución para que el destinatario del título ejecutivo uniforme tenga de forma inmediata el antecedente directo que generó la deuda que se requiere.

El título ejecutivo uniforme debe ser notificado al deudor en el idioma oficial del Estado requerido que lo haga de su conocimiento. Para simplificar este procedimiento se pueden aprovechar las nuevas tecnologías así que este documento podría ser traducido automáticamente.

Una medida similar fue implementada por la Directiva 2010/24/UE simplificando el procedimiento de asistencia en el cobro de créditos fiscales en la UE.

**39.** Consideramos que las solicitudes de asistencia en el cobro de multas

administrativas debería ser procedente sólo hasta que las mismas fueran definitivas en sede administrativa. Porque cuando una multa de esta naturaleza es impugnada la misma no puede considerarse como ejecutable en respeto a los principios constitucionales de presunción de inocencia y derecho a la tutela judicial, de manera que no es posible exigir que se garantice o que se pague hasta antes de que se declare definitiva en sede administrativa.

**40.** Ante la necesidad de instrumentar la cooperación administrativa en materia fiscal con mayor frecuencia, es necesario la creación de una oficina que se dedique exclusivamente a las tareas de asistencia en la recaudación tributaria. Dentro de sus funciones estará ser el enlace entre las oficinas de otros Estados y las autoridades internas que solicitan el cobro. Esta oficina también tendrá atribuciones para realizar búsquedas de los deudores tributarios y de sus bienes en otros Estados a fin de dirigir las solicitudes de asistencia ahí en donde está el deudor y en donde existen bienes suficientes para cobrar la deuda tributaria.

Asimismo, la oficina propuesta deberá analizar las solicitudes de asistencia que se reciban tanto de las autoridades de otros Estados y las internas que requieran este tipo de ayuda, el objetivo de esta medida es evitar que se envíen solicitudes que puedan violar derechos de los contribuyentes y que puedan ser declaradas inválidas por los Tribunales. Esta misma oficina puede hacerse cargo de la gestión del intercambio de información en los términos que sugerimos en la conclusión 17.

**41.** Consideramos que deben fortalecerse las facultades y la estructura del organismo coordinador bajo el liderazgo de la OCDE creado en la Convención Multilateral para revisar la implementación y el desarrollo de la Convención. Por una parte debe dotarse de efectos vinculantes a las opiniones que emite respecto a la interpretación de la Convención e incluso dotarlo de facultades para resolver controversias. Por otra parte, debe incluirse dentro de sus integrantes a otros organismos internacionales que representen los intereses de todos los Estados que han firmado la Convención y especialmente a la ONU quien podría representar los intereses de los países en desarrollo. Máxime que la Convención Multilateral está abierta a la firma de todos los países y no

sólo a los integrantes de la OCDE.

**42.** La correcta implementación de los procedimientos de asistencia en el cobro de créditos fiscales extranjeros es un presupuesto fundamental para incrementar la eficacia y eficiencia de este mecanismo, para ello se requiere que existan funcionarios expertos en la puesta en marcha de esta ayuda internacional.

Además de los conocimientos en la materia, es indispensable los funcionarios sean suficientes para que se encarguen no sólo de llevar a cabo los procedimientos de asistencia transfronteriza en la recaudación, sino que además es necesario que los mismos realicen una investigación previa sobre la viabilidad tanto de las solicitudes que se envían como de las que se reciben a fin de que no se implemente este tipo de cooperación en perjuicio de los derechos de los contribuyentes. Estos funcionarios pueden ocuparse también de la gestión de la información disponible a través de los mecanismos de intercambio de información en los términos sugeridos en la conclusión 18.

**43.** Propuesta para establecer un nuevo estándar de asistencia en el cobro de créditos fiscales automático utilizando la retención y el auxilio de las instituciones financieras.

Ante la necesidad de instrumentar procedimientos eficaces y efectivos que hagan posible la asistencia mutua en materia de cobro, se propone crear un estándar de asistencia en la recaudación automática sobre activos financieros, que utilice los datos que proporciona el CRS respecto a los activos financieros que posee un contribuyente; empleando además los medios informáticos con base en los cuales se transmiten esa información y disponiendo también de la colaboración de las instituciones financieras.

Como se analizó en el Capítulo 6 el CRS permite a los Estados por lo menos una vez al año intercambiar información de varios tipos de rentas de capital, de los saldos de las cuentas de las que son titulares no sólo las personas físicas sino también, personas jurídicas, fideicomisos o acuerdos similares, incluso entidades sujetas a gravamen; tales datos son recabados por bancos y otras instituciones financieras como corredores, vehículos de inversión colectiva y determinadas compañías de seguros. Con base a esa

información los Estados pueden saber si un deudor tributario posee activos financieros en otro país o jurisdicción que hagan posible su recaudación.

En el Capítulo 2 y en el 6 se analizaron los instrumentos internacionales que permiten el intercambio de información y especialmente los que tenían matices de asistencia en la recaudación como son la Directiva del Ahorro, los acuerdos RUBICK y la normativa FATCA, de los cuales se observó que es posible que las instituciones financieras puedan realizar retenciones a las cuentas financieras de los contribuyentes equivalente al monto solicitado en asistencia por otro Estado.

La base jurídica para recaudar una deuda tributaria de otro Estado está desarrollada a través de la Convención Multilateral, los convenios para evitar la doble imposición que contienen el artículo 27 del Modelo Convenio de la OCDE así como la Directiva 2010/24/UE que rige a los Estados de la UE.

Los anteriores instrumentos establecen que los Estados utilizarán sus procedimientos internos para solicitar asistencia en el cobro de créditos fiscales, así como medidas precautorias correspondientes. En este sentido, una forma de recaudar los créditos propios con la que cuentan la mayoría de los Estados es el embargo de cuentas financieras que tenga el deudor tributario en el Estado requerido.

Por lo cual inspirado en los instrumentos antes mencionados, se propone desarrollar un procedimiento simplificado, electrónico y automático, que permita dirigir una solicitud estandarizada de asistencia en el cobro directamente a los Estados o jurisdicciones en los que se tiene conocimiento que existen activos financieros del deudor tributario, a fin de que tan pronto como la misma sea recibida por el Estado requerido, este ordene a la institución financiera retener el monto adeudado y remitirlo al Estado requerido, el cual una vez que descuenta en su caso los gastos generados por la asistencia, lo transfiera al Estado requirente.

Para simplificar este procedimiento y establecer las menos cargas al Estado requerido, se recomienda que todas las impugnaciones relativas a la recaudación de la deuda tributaria sean solventadas en el Estado requirente quien será el encargado de realizar las



devoluciones e indemnizaciones correspondientes en caso de que se determine que la deuda fue recaudada de forma ilegal o bien que su monto era inferior.

La implementación de este procedimiento puede realizarse a través de un acuerdo de autoridades competentes (AAC) que vincule el estándar de asistencia en la recaudación automática sobre activos financieros con el fundamento jurídico de la asistencia en el cobro que puede tener su origen en los convenios de doble imposición celebrados con base al modelo del artículo 27 del Modelo Convenio de la OCDE o bien el Convenio Multilateral. Además, será necesario que los Estados transpongan en su legislación interna el procedimiento de recaudación automática.

Las piezas para hacer posible el procedimiento de recaudación propuesto son:

a. Una solicitud estandarizada que pueda ser enviada de forma electrónica al Estado requerido que debe ir acompañada de un documento unificado que permita la ejecución de la deuda asistida en el Estado requerido o bien la adopción de medidas cautelares, el cual no estará sujeto a reconocimiento, adición o sustitución. Se incluirán en la misma los datos del documento original que permita la ejecución, los datos de identificación del crédito fiscal, la información del deudor tributario y de los activos financieros sobre los cuales se solicita el cobro de la deuda, así como de la institución financiera en la que se encuentran. El idioma en el que se debe dirigir será el del Estado requerido.

b. La colaboración de la institución financiera en la que se encuentran los activos financieros. El Estado requerido remitirá una orden de cobro sobre de las cuentas financieras del deudor tributarias que también deberá elaborarse conforme a un modelo estandarizado y deberá contener los datos proporcionados por el Estado requerido como son: el nombre del deudor tributario, el monto del crédito fiscal y los activos sobre los cuales se solicita la retención. La institución financiera tendrá la obligación de retener de los activos financieros el monto indicado por el Estado requerido y transferirlo a la cuenta que señale éste.

c. El Estado requerido transmitirá el monto del crédito al Estado requirente. Para incentivar el interés del Estado requerido en el cobro de un crédito extranjero se

recomienda que se cobre un porcentaje sobre el monto recaudado acordado por las partes.

Con el procedimiento descrito, se lograría implementar un mecanismo de asistencia en el cobro eficiente y eficaz.

El propuesto estándar de asistencia en el cobro de créditos fiscales automático utilizando la retención y el auxilio de las instituciones financieras puede implementarse en términos similares en la UE.

## BIBLIOGRAFÍA

- ADONINO, P.: “El intercambio de información entre Administraciones Fiscales”, en C. Billardi, J. Zanotti (trads.) *Curso de Derecho Tributario Internacional*, Temis, Bogotá, 2003.
- ALVARADO, M.: “Commission Adopted agreements”, *Eur. Taxn.*, vol. 1, n.º 59, Journals IBFD, Amsterdam, 2019.
- ANAMOURLIS, T.; NETHERCOTT, L.: “An overview of tax information Exchange agreements and Bank secrecy”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 63, n.º 12, Journals IBFD, Amsterdam, 2009.
- ANTOINE, R.-M. B.: *Offshore financial law: trusts and related tax issues*, Second edition, Oxford University Press, Oxford, 2013.
- ARNOLD, B. J.; IBFD’S TAX TREATY UNIT: “UN Model (2011) Special Issue – The context and Contents”, *Bulletin for International Taxation*, Journals IBFD, Amsterdam, 2012.
- ATENCIO VALLADARES, G.; ALFONSO GALÁN, R. M.: *Reflexiones sobre derecho tributario: una visión desde los ordenamientos jurídicos español y venezolano*, Ratio Legis, Salamanca, 2014.
- BAKER, P.: “Changing the Norm on Cross-border Enforcement of Tax Debts”, *Intertax*, vol. 30, n.º 6/7, Kluwer Law International BV, The Netherlands, 1993.
- : “CRS/DAC, FATCA and the GDPR”, *British tax review*, n.º 3, Sweet & Maxwell, 2016.
- : “The transnational enforcement of tax liabilities”, *British Tax Review*, Sweet & Maxwell, 1993.
- : “The UK-Switzerland Rubik Agreement”, *British Tax Review*, Sweet & Maxwell, 2012.
- BAKER, P ; CZAKERT, E.; EIJSDEN, A.; GRAU RUIZ, A.; KANA, L.: “International Assistance in the Collection of Taxes”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 65, n.º 4/5 Journals IBFD, Amsterdam, 2011.
- BAL, A.: “Extraterritorial Enforcement of Tax Claims”, *Bulletin for International Taxation*, Journals IBFD, Amsterdam, 2011.
- BARRENO ASENSIO, M.: “Country by Country Reporting”, en J.M. Almudi Cid, J.A. Ferreras Gutiérrez, P.A. Hernández González-Barreda (eds.) *Combating Tax Avoidance in the*

*EU: harmonization and cooperation in direct taxation*, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, The Netherlands, 2019.

BETHEL, R.: “United Nations - The Text of and the Commentaries on Articles 26 and 27 – Round-Up of the Changes and Their Significance”, *Bulletin for International Taxation*, Journals IBFD, Amsterdam, 2012.

BERGLUND, M.: *Cross-Border Enforcement of Claims in the EU: History, Present Time and Future - Second edition*, Kluwer Law International, 2009.

BOIDMAN, N.; KANDEV, M.: “BEPS: The OECD Discovers America?”, *Tax Analysts*, Tax Notes International, 2013.

BORJA SANCHÍS, A.: *La Asistencia Administrativa en Materia de Autoliquidación Tributaria en La Unión Europea*, Dialogo, Valencia, 2005.

BRODZKA, A.: “Automatic Exchange of Tax Information in the European Union – The Standard for the Future”, *European Taxation*, vol. 56, n.º 1, Journals IBFD, Amsterdam, 2016.

CAAMAÑO, M. A.; CALDERÓN CARRERO, J. M.: “Globalización Económica y Poder tributario ¿Hacia un Nuevo Derecho Tributario?”, *Anuario da facultade di dirito, Universidade da Coruña*, 2002.

CALDERÓN CARRERO, J. M.: “Algunas consideraciones en torno a la interrelación entre los Convenios de Doble Imposición y el Derecho Comunitario Europeo: ¿Hacia la “Comunitarización” De Los CDIS?”, Doc. n.º 4/02, *Instituto de Estudios Fiscales*, 2010.

–: “Asistencia Administrativa en la Recaudación Tributaria”, en N. Carmona Fernández (ed.) *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*, 2013, CISS, Valencia, 2013.

–: “El nuevo marco europeo de transparencia sobre esquemas transfronterizos sujetos a declaración por intermediarios fiscales y contribuyentes: las «EU tax disclosure rules» y sus implicaciones”, *Quincena Fiscal*, n.º 10, Aranzadi, 2018.

–: “El procedimiento de intercambio de información establecido en los convenios de doble imposición basados en el modelo de convenio de la OCDE”, en *Fiscalidad Internacional*, 4a, CEF, Madrid, 2010.

–: “El intercambio de información entre administraciones tributarias como mecanismo de control del fraude fiscal internacional”, *Revista de derecho financiero y de hacienda pública*, vol. 50, n.º 258, EDESA, 2000.

–: “Hacia una nueva era de cooperación fiscal europea: las Directivas 2010/24/UE y 2011/16/UE de asistencia en la recaudación y de cooperación administrativa en

materia fiscal”, *Revista de derecho financiero y de hacienda pública*, n.º 343, , EDERSA, 2011.

–: “Intercambio de Información”, en N. Carmona Fernández (ed.) *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*, Junio 2013, CISS, Valencia, 2013.

–: “La dimensión Europea del Proyecto BEPS: primeros acuerdos del ECOFIN, la aprobación del mecanismo de intercambio automático de “tax rulings”, y el Paquete Anti-Elusión Fiscal 2016”, *Quincena Fiscal*, BIB 2016\1023, n.º 6, Aranzadi, 2016.

–:J. M.: “La directiva 76/308/CEE, sobre la asistencia mutua en materia de recaudación tributaria”, en N. Carmona Fernández (ed.) *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*, CISS, Valencia, 2008.

–: “La incidencia de la globalización en la configuración del ordenamiento tributario del siglo XXI”, *Documentos - Instituto de Estudios Fiscales*, n.º 20, 2006.

–: *La doble imposición internacional en los convenios de doble imposición y en la Unión Europea*, Aranzadi, 1997.

–: “La protección de los obligados tributarios en el procedimiento de intercambio de información”, *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, n.º 211, CEF, 2000.

–: “Tendencias actuales en materia de intercambio de información entre Administraciones Tributarias”, *Documentos - Instituto de Estudios Fiscales*, n.º 16, 2001.

CALDERÓN CARRERO, J. M.; MARTÍN JIMÉNEZ, A.: “La Directiva en Materia de Fiscalidad de los Rendimientos del Ahorro en forma de Pago de Intereses”, en *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*, CISS, 2017.

CALVO ORTEGA, R.: *Curso de derecho financiero*, 20a ed, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2016.

CASADO OLLERO, G.; FALCÓN Y TELLA, C.; LOZANO SERRANO, E.; SIMÓN ACOSTA, E.: *Cuestiones tributarias prácticas*, 2a, La Ley, Madrid, 1990.

CASTRO DE LUNA, J. M.: “La nueva obligación formal que se avecina: Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018 que modifica la Directiva 2011/16/UE. Revelación de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal agresiva. DAC 6”, *Quincena Fiscal*, BIB 2019\2406, n.º 7, Aranzadi, 2019.

CARBAJO VASCO, D.: *El intercambio de información en los convenios de doble imposición internacional*, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1985.

- CAVELTI LUZIUS, U.: “Automatic Information Exchange versus the Withholding Tax Regime Globalization and Increasing Sovereignty Conflicts in International Taxation”, *World Tax Journal*, vol. 05, n.º 2, Journals IBFD, Amsterdam, 2013.
- CHAPMAN, R. B.: “Tax Compliance and the Revenue Rule in Prosecutions for Wire and Mail Fraud”, *The International and Comparative Law Quarterly*, vol. 48, n.º 2, 1999, fecha de consulta 11 noviembre 2015, en <http://www.jstor.org/stable/761382>.
- CHECA GONZÁLEZ, C.: “La inejecutividad de las sanciones tributarias hasta que no sean firmes en vía administrativa conlleva la improcedencia de exigir intereses de demora sobre las mismas”, *Aranzadi Jurisprudencia tributaria*, n.º 6119/2001, 2001.
- CHICO DE LA CÁMARA, P.: “Los agujeros negros de la Directiva sobre fiscalidad del ahorro.”, *Noticias de la Unión Europea*, n.º 254, 2006.
- CHICO DE LA CÁMARA, P.; GALÁN RUIZ, J.; RODRÍGUEZ ONDARZA, J.: *Fiscalidad internacional convenios de doble imposición, impuesto sobre la renta de no residentes y ayudas de Estado*, vol. VI, Thomson reuters, España.
- CHICO DE LA CÁMARA, P.; SERRANO ANTÓN, F.: “Evasión y fraude fiscal: líneas para una reforma, estrategia de la Agencia Tributaria y aspectos internacionales”, *Impuestos*, vol. 11, n.º 2, 1995.
- CHINCHILLA MARÍN, C.: *La tutela cautelar en la nueva justicia administrativa*, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho, Universidad Complutense: Civitas, Madrid, 1991.
- COBOS GÓMEZ, J. M.: “Administrative Cooperation in the Recovery of Claims: Directive 2010/24/EU – A Spanish Approach”, en J.M. Almudi Cid, J.A. Ferreras Gutiérrez, P.A. Hernández González-Barreda (eds.) *Combating Tax Avoidance in the EU: harmonization and cooperation in direct taxation*, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, The Netherlands, 2019.
- CORCORAN, W. J.: “Pasquantino: Moving Toward International Tax Administration”, *Journal of International Taxation*, vol. 16, No. 11, n.º Consultado en Report Information from ProQuest, Senate House Libraries, University of London, 2005.
- CORCUERA TORRES, A.: *Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria*, CEF, Madrid, 1998.
- CRESPO, C. A. D.; MALDONADO, J. M. O.: “Formas en que los comentarios al Convenio Modelo de la OCDE inciden en la interpretación de los Convenios para evitar la Doble Imposición”, en F. Serrano Antón, E. Simón Acosta, H. Taviera Torres (eds.) *Fiscalidad y globalización*, 2012.

- DANIELS, A. H. M.: “Council of Europe/OECD Convention on mutual administrative assistance in tax matters”, *Intertax*, n.º 4, , Kluwer Law International BV, The Netherlands, 1988.
- DAURER, V.; KREVER, R.: “Choosing between the UN and OECD tax policy Models: An African case Study”, *African journal of international and comparative law*, vol. 22, n.º 1, Edinburgh University Press, 2004.
- DEKKER: *Definitions, Methods and Exchange of Information. The Revised OCDE Model Double Taxation Convention on Income and Capita*, vol. 3, 1st Congress IFA, Vienna, 1977.
- DE GROEN, W. P.: *Role of advisors and intermediaries in the schemes revealed in the Panama Papers. In-depth analysis*, EU Parliament, Committee of Inquiry into Money Laundering, Tax Avoidance and Tax Evasion, Brussels, 2017.
- DE MIGUEL CANUTO, E.: “Asistencia en la recaudación: la normativa interna”, *Crónica Tributaria*, n.º 3, Instituto de Estudios Fiscales, 2012.
- : “Eficacia transnacional de la normativa interna y sus proyecciones metodológicas”, *Crónica tributaria*, n.º 5, Instituto de Estudios Fiscales, 2011.
- : “La cooperación entre Administraciones Tributarias en materia de recaudación: análisis de la Directiva 2010/24/UE”, en *Intercambio internacional de información tributaria: avances y proyección futura*, Aranzadi, España, 2011.
- DE TROYER, I.: *De invordering van belastingen in grensoverschrijdende situaties*, Intersentia rechtswetenschappen; Antwerpen, 2009.
- : “Recovery Assistance in the EU: Evaluation of Directive 2010/24/EU: Time for an Update?”, *EC Tax Review*, n.º 5, Kluwer Law International, The Netherlands, 2014.
- : “Tax recovery assistance in the EU: analysis of Directive 2010/24/EU: scope and types of assistance”, *EC Tax Review*, n.º 3, Kluwer Law International, The Netherlands, 2014.
- : “Tax Recovery Assistance in the EU: Execution of Requests for Recovery and/or Precautionary Measures in Other EU Member States”, *EC tax review*, vol. 23, n.º 4, Kluwer Law International, The Netherlands, 2014.
- DELMAS GONZÁLEZ, F.: “Directiva del Ahorro 2003/48/CE, de 3 de junio: ¿Un proceso finalizado?”, *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera*, n.º 170, Ciss Praxis, 2004.
- : “Directiva sobre fiscalidad del ahorro. El estado del debate”, *Instituto de Estudios Fiscales*, n.º 20/01, 2001.

- DEUCHER, F.: “An Update on the Protocol to the Switzerland-U.S. Income Tax Treaty”, *Tax Analysts (Practitioner’corners)*, Tax Notes International, 2012.
- DIZDAREVIC, M.: “The Fatca Provisions of the Hire Act: Boldly going where no withholding has gone before.”, *Fordham Law Review*, vol. 79, New York, 2011.
- DUTERTRE, G.: *Key case-law extracts - European Court of Human Rights*, Council of Europe, 2003.
- EMMENEGGER, P.: “The Politics of Financial Intransparency: The Case of Swiss Banking Secrecy”, *Swiss Political Science Review*, vol. 20, n.º 1, Switzerland, 2014.
- ESEVERRI, E.: *La prescripción tributaria: en la jurisprudencia del Tribunal Supremo*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2012.
- ESSERS, P.: “International Tax Justice between Machiavelli and Habermas.”, *Bulletin for International Taxation (Tax Treaty Monitor)*, Journals IBFD, Amsterdam, 2014.
- ESTEVE PARDO, MA.: “La Directiva sobre el Ahorro ¿Contiene medidas contrarias a la libre circulación de capitales?”, *Noticias de la Unión Europea*, n.º 254, 2006.
- FALCÓN Y TELLA, R.: “El intercambio automático de información sobre “tax rulings”, las Decisiones de la Comisión en la materia y el reciente impuesto británico sobre ‘beneficios desviados’ (diverted profits tax)”, *Quincena Fiscal*, n.º 20, Aranzadi, 2015.
- : “El Real Decreto-Ley 20/2011, de 30 diciembre, y la técnica jurídica”, *Revista Quincena Fiscal*, n.º 2, BIB 2012\196, Aranzadi, 2013.
- : *La prescripción en materia tributaria*, La Ley, Madrid, 1992.
- FALCÓN Y TELLA, R.; PULIDO GUERRA, E.: *Derecho fiscal internacional*, 3ª, Marcial Pons, Madrid, 2018.
- GARCÍA DE PABLOS, J. F.: “La asistencia mutua en materia de cobro de créditos tributarios y derechos”, *Civitas. Revista española de derecho financiero*, n.º 155, BIB\2012\2788, Madrid, 2012.
- GARCÍA DÍEZ, C.: “Los obligados tributarios”, en *Derecho tributario. Procedimientos tributarios*, CEF, 2016.
- GONZÁLEZ GARCÍA, E.; LEJEUNE VALCÁRCEL, E.: *Derecho Tributario*, vol. I y II, Plaza Universitaria, Salamanca, 1997.
- GUERVÓS MAÍLLO, M. Á.: “Real Decreto 1071/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio [BOE n.º 317, de 30-XII-2017]”, *AIS: Ars Iuris Salmanticensis*, vol. 6, n.º 1, Salamanca, 2018.



- FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: *La prescripción de la obligación tributaria: un estudio jurisprudencial*, Aranzadi, Madrid, 2001.
- FERNÁNDEZ MARÍN, F.: *El intercambio de información como asistencia tributaria externa del Estado en la Unión Europea*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2006.
- FERREIRO LAPATZA, J. J. F.: *Curso de derecho financiero español: instituciones*, Marcial Pons, Madrid, 2006.
- FRIEDMAN, J. S.: “Whiskey and the Wires: The Inadvisable Application of the Wire Fraud Statute to Alcohol Smuggling and Foreign Tax Evasion”, *The Journal of Criminal Law and Criminology*, vol. 96, n.º 3, Northwestern University School of Law, EEUU, 2006.
- FERRERAS GUTIÉRREZ, J. M.: “Mandatory Disclosure Rules for Tax Planning Schemes and Automatic Exchange”, en J.M. Almudi Cid, J.A. Ferreras Gutiérrez, P.A. Hernández González-Barreda (eds.) *Combating Tax Avoidance in the EU: harmonization and cooperation in direct taxation*, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, The Netherlands, 2019.
- FORGET, P.: “La competencia tributaria”, en *La tributación en un contexto de globalización económica: [XXXII Asamblea General del C.I.A.T.]*, Ministerio de Economía y Hacienda, 2000.
- FUSTER ASENCIO, C.: “Una breve reflexión en torno a la no ejecutividad de las sanciones tributarias”, *Aranzadi Jurisprudencia Tributaria*, vol. 1, 1998.
- GABERT, I.: “Council Directive 2011/16/EU on Administrative Cooperation in the Field of Taxation”, *European Taxation*, vol. 51, n.º 8, Journals IBFD, Amsterdam, 2011.
- GARCÍA DE PABLOS, J. F.: “La asistencia mutua en materia de cobro de créditos tributarios y derechos”, *Civitas. Revista española de derecho financiero*, n.º 155, BIB\2012\2788, Madrid, 2012.
- GARCÍA DÍEZ, C.: “Los obligados tributarios”, en *Derecho tributario. Procedimientos tributarios*, CEF, 2016.
- GARCÍA NOVOA, C.: “Reflexiones sobre la Influencia de la Globalización en los Principios Tributarios”, *XXI Jornadas Del ILADT*, 2002, (Seminario: Globalización y Principios Tributarios), Barcelona/Génova, 2002.
- GARCÍA PRATS, F. A.: “Asistencia mutua internacional en materia de recaudación tributaria”, en *Manual de Fiscalidad Internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2007.

- : “Derecho Procesal Internacional, procedimientos tributarios de naturaleza internacional”, en I. Corral Guadaño (ed.) *Manual de Fiscalidad Internacional*, 4a Edición, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2016.
- : “Cooperación administrativa internacional en materia tributaria. Derecho tributario global”, *Documentos - Instituto de Estudios Fiscales*, n.º 3, Madrid, 2007.
- : *Intercambio de Información, Blanqueo de Capitales y Lucha Contra el Fraude Fiscal*, Instituto de Estudios Fiscales, Valencia, 2014.
- : “La asistencia mutua en materia de recaudación tributaria”, *Crónica Tributaria*, n.º 101, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2001.
- : “La Propuesta de directiva de imposición sobre el ahorro: algunos apuntes”, *Crónica tributaria*, n.º 96, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2000.
- : “Mutual Assistance in Collection of Tax Debts”, *Intertax*, vol. 30, n.º 3, Kluwer Law International BV, The Netherlands, 2002.
- : “La asistencia internacional para la recaudación de deudas tributarias”, en A. Fernández Prieto, J.A. Rodríguez Ondarza (eds.) *Fiscalidad y planificación fiscal internacional*, Instituto de Estudios Económicos, , 2003.
- : “La asistencia mutua en materia de recaudación tributaria”, *Documentos - Instituto de Estudios Fiscales*, n.º 24, 2001, Madrid, 2016.
- : “La cooperación administrativa internacional en materia tributaria en los albores del siglo XXI”, *Revista de información fiscal*, n.º 71, Lex Nova, 2005.
- : “Los Nuevos Estándares Internacionales de Intercambio de Información: FATCA o el Fin del Secreto Bancario”, en *Intercambio de Información, Blanqueo de Capitales y Lucha Contra el Fraude Fiscal*, Instituto de Estudios Fiscales, Valencia, 2014.
- GARDE GARDE, M.: “Los convenios de doble imposición. Modelos fines, estructura e interpretación”, en I. Corral Guadaño, N. Carmona Fernández (eds.) *Manual de fiscalidad internacional*, 4a, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2016.
- GARDE GARDE, M.; DE LAS MORENAS FERNÁNDEZ, E.: “Cooperación Internacional: Intercambio de Información. Acuerdos de Intercambio de Información. Mecanismos de Intercambio de información”, en I. Corral Guadaño, N. Carmona Fernández (eds.) *Manual de fiscalidad internacional*, 4a, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2016.
- GARCÍA-MALTRÁS DE BLAS, E.: “Dilaciones indebidas y duración de los procesos en el Consejo de Europa y el Tribunal Europeo de Derechos Humanos: del tiempo razonable al tiempo óptimo y previsible”, *InDret Revista para el Análisis del Derecho*, vol. 2, Universitat Pompeu Fabra, 2007.

- GAVIRIA LIÉVANO, E.: *Derecho Internacional Público*, Temis, Colombia, 1998.
- GIL RODRÍGUEZ, I.: “La reforma de la Directiva del ahorro y su solapamiento con la Directiva de cooperación administrativa”, *Civitas. Revista española de derecho financiero*, n.º 168, Madrid, 2015.
- : “Una única norma en materia de intercambio automático de información en la Unión Europea”, en *Medidas contra el fraude fiscal Internacional*, vol. 4, Ediciones de la Universidad de Oviedo, 2016.
- GRINBERG, I.: “Beyond FATCA: An Evolutionary Moment for the International Tax System”, *Georgetown University Law Center*, 2014.
- GRAU RUIZ, M. A.: “Avances Propuestos en la Asistencia Mutua en Materia de Recaudación”, *Crónica Tributaria*, n.º No 94, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2000.
- : “Convention on mutual administrative assistance in tax matters and Community rules: how to improve their interaction?”, *EC tax review*, vol. 15, n.º 4, Kluwer Law International, The Netherlands, 2016.
- : *La cooperación internacional para la recaudación de tributos: el procedimiento de asistencia mutua*, La Ley, Madrid, 2000.
- : “Mutual Assistance for the Collection of Tax Claims”, *Intertax*, vol. 28, n.º 6-7, , Kluwer Law International BV, The Netherlands, 2000.
- : *Mutual assistance for the recovery of tax claims*, Kluwer Law International/Instituto de Estudios Fiscales, The Netherlands, 2003.
- GRAVELLE, P.: “Trabajos tributarios: conceptos, modalidades y objetivos”, en *Administración, política y enfoques cooperativos entre las administraciones tributarias para desestimar la elusión y evasión*, CIAT- IEF, Madrid, 1989.
- GREENE, M.: “Enforcing foreign tax debts: How far back can you go?”, *International Tax Review*, vol. 24 (7), 2013.
- GUSTAFSSON, U.: “Mutual Assistance in Tax Affair Swedish National Report to the Conference of the European Association of Tax Law Professors in Santiago Di Compostela, June 2009”, en *Mutual Assistance and Information Exchange*, vol. 8, (EATLP International Tax Law Series –), Santiago de Compostela, 2009.
- GUTMANN, D.: “Derouin v Urssaf de Paris - Région parissienne : to what extent may EU member states convert their social security contributions into taxes for tax treaty purposes?”, *British Tax Review*, n.º 6, Sweet & Maxwell, 2008.
- HARVEY, R.: “Offshore Accounts: Insider’s Summary of FATCA and Its potential Future”, *Villanova Law Review*, vol. 57, Villanova University, Pennsylvania, 2012.

- HEIJ, G.: “The definition of tax”, *Asia-Pacific tax bulletin*, vol. 7, n.º 4, Journals IBFD, Amsterdam, 2001.
- HELMINEN, M.: *The Nordic multilateral tax treaty as a model for a multilateral EU tax treaty*, IBFD, Amsterdam, 2013.
- HELMINEN, M.: “Mutual Assistance and Recovery of Tax Claims”, en *EU tax law: direct taxation*, IBFD Tax Research Platform, 2018, fecha de consulta 14 enero 2019, en Online Books IBFD.
- HENGSLER, O.: “The Nordic Multilateral Tax Treaties for Avoidance of Double Taxation and on Mutual Assistance”, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 56, n.º No. 8/9 Journals IBFD, Amsterdam, 2002.
- HERNANDO RIVERA, M. E.: “El futuro de la cooperación fiscal europea: La Directiva 2011/16/UE”, en M.A. Collado Yurrita, S. Moreno González (eds.) *Estudios sobre el fraude fiscal e intercambio de información tributaria.*, Atelier, 2012.
- HO, K. M.; JIANG, Y. (eds.): “Chapter 13: Harmful Tax Competition”, en *A new dawn for the international tax system : evolution from past to future and what role will China play?*, vol. 2, International Tax Rules, IBFD, Holland, 2016.
- HORTALÀ, J.: *Comentarios a la red española de convenios de doble imposición*, Thomson Aranzadi, Navarra, 2007.
- HUGH, J.: “Some Reflections on the OECD and the Sources of International Tax Principles”, *Tax Notes International*, 2013.
- HURTADO GONZÁLEZ, J. F.: “La recepción del concepto «obligado tributario» en la nueva LGT”, *Civitas. Revista española de derecho financiero*, n.º 122, Madrid, 2004.
- IGLESIAS CARIDAD, M.: “El tratamiento fiscal de la mujer trabajadora y emprendedora en el IRPF”, Tesis Doctoral, Universidad de Salamanca, Salamanca, 2016.
- ISUSI APRAIZ, I.: “Intercambio de Información, Blanqueo de Capitales y Lucha Contra el Fraude Fiscal”, en *FATCA: Principales implicaciones*, Instituto de Estudios Fiscales, Valencia, 2014.
- JIMÉNEZ, A. J. M.; CARRERO, J. M. C.: “Los impuestos de salida y el Derecho Comunitario europeo a la luz de la legislación española”, *Crónica tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2007.
- JOGARAJAN, S.: “The Conclusion and Termination of the «First» Double Taxation Treaty”, *British Tax Review*, vol. 3, n.º 604, Sweet & Maxwell, 2012.
- KEES VAN RAAD: “Module 2: Foundations of Corporate Tax Law. Video 7: Interview Prof. dr. Kees van Raad”, fecha de consulta 10 octubre 2016.

- KEINIGER, W. C.: “Argentina signed the OECD’s Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters”, *Tax planning international review*, vol. 40, n.º 1, 2013.
- KESSLER, W.; EICKE, R.: “Germany’s Fruit From Liechtenstein’s Poisonous Tree”, *Tax Analysts*, vol. 49, n.º 10, Tax Notes International, 2008.
- KOSTERS, L. F.: “The United Nations Model Tax Convention and its recent developments”, *Asia-Pacific Tax Bulletin*, vol. 10, n.º 1/2, Journals IBFD, Amsterdam, 2004.
- LAGO MONTERO: “Del estado actual de la litigiosidad y sus causas determinantes. La escasa mutabilidad de los factores que la generan”, en *Litigiosidad tributaria: estado, causas y remedios*, obra colectiva por él dirigida, Aranzadi, Navarra, 2018.
- : “Planificación fiscal agresiva, BEPS y litigiosidad”, *AIS: Ars Iuris Salmanticensis*, vol. 3, n.º 2, Salamanca, 2015, fecha de consulta 20 julio 2017, en <http://revistas.usal.es/index.php/ais/article/view/14449>.
  - : “Las liquidaciones cautelares en el Derecho Tributario Español”, Tesis Doctoral, Universidad de Salamanca, Salamanca, 1988.
  - : *Las liquidaciones cautelares en el derecho tributario español*, Editoriales de Derecho Reunidas. EDERSA, 1990.
  - : “Los sujetos pasivos de las prestaciones tributarias e inherentes a la aplicación de los tributos”, en *Sujetos pasivos y responsables tributarios: XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Cartagena de Indias, 1997
- LAMPREAVE MÁRQUEZ, P.: “Diferentes enfoques para el intercambio automático de información”, *Quincena fiscal*, n.º 15, BIB 2013\1925, Aranzadi, 2013.
- : “El intercambio de información sobre las rentas del ahorro desde una perspectiva global y su adaptación al Convenio para evitar la doble imposición entre los Estados Unidos y España”, *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, vol. 29, n.º 11, Wolters Kluwer, 2013.
  - : “La transparencia como criterio fundamental para erradicar los regímenes lesivos”, *Revista de fiscalidad internacional y negocios transnacionales*, n.º 3/2016, BIB 2016\85511 Aranzadi, 2016.
  - : “Medidas adoptadas por la OCDE para paliar la competencia fiscal lesiva y la evasión fiscal”, *Gaceta fiscal*, n.º 303, 2010.
- LANG, M.; PISTONE, P.; RUST, A.; SCHUCH, J.; STARINGER, C.: “Chapter 1: The Relevance of the Commentaries on the OECD and UN Models for the Interpretation of the UN Model”, en *The UN Model Convention and its relevance for the global tax treaty*

*network*, (European and International tax law and policy series), Online books, IBFD, Amsterdam, 2017.

LASARTE LÓPEZ, R.: “La asistencia mutua internacional en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea: dos ejemplos de su proyección”, en *Encuentro de derecho financiero y tributario “Las medidas de lucha contra el fraude fiscal” Fraude fiscal: dimensión internacional*, vol. 2, (DOC. No 17/2013), 2a, Madrid, 2013.

LEJEUNE VALCÁRCCEL, E.: “Las notificaciones defectuosas, artículos 122, 123 y 125”, en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma: libro-homenaje al profesor Dr. Fernando Sainz de Bujanda*, Vol. 2, 1991.

LENNARD, M.: “Update of the United Nations Model Tax Convention”, *Asia-Pacific tax bulletin*, vol. 18, no. 2, Journals IBFD, Amsterdam, 2012.

–: “Update on the United Nations Tax Work”, *Asia-Pacific Tax Bulletin*, Journals IBFD, Amsterdam, 2010.

LINDBLOM, L.: “Dissolving the Moral Dilemma of Whistleblowing”, *Journal of Business Ethics*, vol. 76, n.º 4, 2007, (Dissolving the Moral), fecha de consulta 5 abril 2019, en <http://link.springer.com/10.1007/s10551-006-9291-2>.

LOBEL, O.: “Linking Prevention, Detection, and Whistleblowing: Principles for Designing Effective Reporting Systems.”, *South Texas Law Review*, vol. 54:37, South Texas College of Law Houston, 2012.

LOAEZA, S.: *La Cooperación Internacional en un Mundo Desigual*, Colegio de México, México, 1994.

LYMER, A.; HASELDINE, J.: *The International Taxation System*, Kluwer Academic Publishers, EEUU, 2002.

MACHANCOSES GARCÍA, E.: *El intercambio de información entre Administraciones en Materia Tributaria*, IEF, Madrid, 2018.

MALDONADO GARCÍA-VERDUGO, A.: “Amendment of Directive 2011/16/EU as Regards Mandatory Automatic Exchange of Information on Tax Rulings”, en J.M. Almudi Cid, J.A. Ferreras Gutiérrez, P.A. Hernández González-Barreda (eds.) *Combating Tax Avoidance in the EU: harmonization and cooperation in direct taxation*, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, The Netherlands, 2019.

MALHERBE, J.; TELLO, C. P.; GRAU RUIZ, M. A.: *La revolución fiscal de 2014: FATCA, BEPS, OVDP*, Instituto Colombiano de Derecho Tributario (ICDT), Bogotá, 2015.

MARTÍNEZ GINER, L. A.: “El enfoque multilateral en la cooperación fiscal internacional tras el protocolo de modificación de la Convención de Estrasburgo”, *Documentos - Instituto de Estudios Fiscales*, n.º 17, 2012.

–: “El intercambio de información tributaria en la Unión Europea a la luz de la Directiva 2011/16/UE sobre cooperación en el ámbito de la fiscalidad: aspectos novedosos”, en M.A. Collado Yurrita, S. Moreno González (eds.) *Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria*, Atelier, Barcelona, 2012.

–: “El fortalecimiento de la obtención de información tributaria en el ámbito internacional: FATCA versus RUBIK”, *Quincena fiscal*, n.º 19, Aranzadi, 2012.

–: “El intercambio automático de información en materia tributaria: retos e incertidumbres jurídicas”, *Civitas Revista española de derecho financiero*, n.º 173/2017, BIB 2017\581, Madrid, 2017.

–: “La «multilateralización» de la Cooperación Administrativa en Materia Fiscal Avances en el Convenio OCDE-Consejo de Europa sobre Asistencia Administrativa”, *Crónica Tributaria*, n.º extra 2, Instituto de Estudios Fiscales, 2012.

–: “Nuevos horizontes en el intercambio de información tributaria: a propósito de la propuesta de Directiva relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad”, *Quincena fiscal*, n.º 12, Aranzadi, 2009.

MARTÍNEZ GINER, L. A.; MORENO GONZÁLEZ, S.; LAMPREAVE MÁRQUEZ, P.: “Nuevo intercambio de información tributaria versus medidas tributarias de efecto equivalente”, *IEF*, 2014, (Informe Nacional español para el Congreso de la European Association of Tax Law Professors, (EATLP) Istanbul), p. 1, fecha de consulta 7 agosto 2017, en <http://rua.ua.es/dspace/handle/10045/47059>.

MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: *Las medidas cautelares en los procedimientos tributarios*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2015.

MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, J. M.: “La Directiva UE 2018/822 y la nueva obligación de informar de los intermediarios fiscales”, *Quincena Fiscal*, n.º 3/2019, BIB 2019\609, Aranzadi, 2019.

MARTÍN QUERALT, J.: “Hacia un nuevo procedimiento sancionador tributario”, *TF*, n.º 69, 1996.

MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO; TEJERIZO LÓPEZ; CASADO OLLERO: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 28, Tecnos, Madrid, 2017.

MARTOS BELMONTE, P.: “«FATCA», un hito en la lucha contra la evasión fiscal a nivel internacional y la base del nuevo modelo de intercambio automático de información fiscal”, *Crónica Tributaria*, n.º 155, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2012.

- MCLNTYRE, M.: “Options for Greater International Coordination and Cooperation in the Tax Treaty Area”, *Bulletin – Tax Treaty Monitor*, Journals IBFD, Amsterdam, 2002.
- : “How to end the charade of information exchange”, *Tax Notes International*, vol. 56, n.º 4, 2009.
- MCLURE, C. E.: “Globalization, tax rules and national sovereignty”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 55, n.º 8, Journals IBFD, Amsterdam, 2001.
- MEISDALEN, M.: “Norway, Branch Reporter”, en *Exchange of information and cross-border cooperation between tax authorities*, vol. 98 B, IFA Cahiers, 2013.
- MIAJA DE LA MUELA, A.: *Introducción al Derecho Internacional Público*, 7ª ed, Madrid, 1979.
- MICHAELS, M.: “FATCA update”, *Trusts & Trustees, Oxford Journals*, vol. 19, n.º 7, Oxford, 2013.
- MILLER, A.; OATS, L.: *Principles of international taxation*, Tottel, Haywards Heath, 2006.
- MINTZ, J. M.: ”The Role of Allocation in a Globalized Corporate Income Tax”, *International Monetary Fund Working papers* , September, Washington, 1998.
- MIRREES, J.; ADAM, S.; BESLEY, T.; BLUNDELL, R.; BOND, S.; CHOTE, R.; Y OTROS: *Tax by design*, Oxford University Press, Oxford, 2011.
- MOLINA HERRERA, P.: “Los prisioneros y la mina de diamantes (Avances y limitaciones de la Directiva del ahorro)”, *Noticias de la Unión Europea*, n.º 254, 2006.
- MONTERO DOMÍNGUEZ, A. D.: “La nueva Directiva Comunitaria de asistencia mutua en materia de recaudación: análisis del articulado de la norma positiva”, *Carta tributaria. Monografías*, n.º 14, 2010.
- MORENO GONZÁLEZ, S.: “Asistencia mutua en materia de recaudación: análisis de los cambios introducidos en la Ley General Tributaria en transposición de la Directiva 2010/24/UE”, *Revista técnica tributaria*, n.º 97, AEDAF, 2012.
- : “Ayudas de estado y tax rulings: ¿Un instrumento adecuado para dar respuesta a los problemas BEPS?”, *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 175/2017, BIB 2017\12750, 2017.
- : “El intercambio automático de información tributaria y la protección de datos personales en la Unión Europea. Reflexiones al hilo de los últimos progresos normativos y jurisprudenciales”, *Quincena Fiscal*, n.º 12, Aranzadi, 2016.
- : “Luces y Sombras de los Acuerdos FATCA sobre Control Tributario de Cuentas extranjeras”, en F.A. García Prats (ed.) *Intercambio de Información, Blanqueo de*



*Capitales y Lucha Contra el Fraude Fiscal*, Instituto de Estudios Fiscales, Valencia, 2014.

–: “Nuevas tendencias en materia de intercambio internacional de información tributaria: hacia un mayor y más efectivo intercambio automático de información”, *Crónica tributaria*, n.º 146, Instituto de Estudios Fiscales, 2013.

–: “Nuevas tendencias en materia de intercambio internacional de información tributaria: hacia un mayor y más efectivo intercambio automático de información entre Administraciones tributarias”, en *Encuentro de derecho financiero y tributario “Las medidas de lucha contra el fraude fiscal” Fraude fiscal: dimensión internacional*, vol. 2, (DOC. No 17/2013), 2a, Madrid, 2013.

MORENO GONZÁLEZ, S.; COLLADO YURRITA, M. A.: “Reflexiones en torno a la asistencia mutua en la Ley General Tributaria”, en *Estudios sobre el fraude fiscal e intercambio de información tributaria.*, Atelier, Barcelona, 2012.

MORGAN, V.: “Mutual administrative assistance in tax matters”, *Asian-Pacific tax and investment bulletin*, vol. 7, n.º 5, Journals IBFD. Amsterdam, 1989.

MORRIS, A. P.; MOBERG, L.: “Cartelizing Taxes: Understanding the OECD’s Campaign against Harmful Tax Competition”, *Columbia Journal of Tax Law*, vol. 4, Columbia University, New York, 2012.

MUSILEK, A.: “Combating Tax Avoidance in the European Union: Harmonization and Cooperation in Direct Taxation”, en J.M. Almudi Cid, J.A. Ferreras Gutiérrez, P.A. Hernández González-Barreda (eds.) *Combating Tax Avoidance in the EU: Harmonization and Cooperation in Direct Taxation*, Kluwer Law International, 2019.

OBERSON, X.: “General Report”, en *International Fiscal Association 2013 Copenhagen Congress*, vol. 98b, Cahiers de droit fiscal International, Netherlands, 2013.

OBERSON, X.: *International exchange of information in tax matters: towards global transparency*, 2a, Edward Elgar Publishing, Cheltenham, 2018.

OBERSON, X.: “The Development of International Assistance in Tax Matters in Switzerland: From Evolution to Revolution”, n.º 53 *Eur. Taxn.* 8, Journals IBFD. Amsterdam, 2013.

ÖNER, C.: “2012 Update to the OECD Model (2010): Exchange of Information for Non-Tax Purposes”, *European Taxation*, vol. 53, n.º 2/3, Journals IBFD, Amsterdam, 2013.

PARADA, L.: “Intergovernmental Agreements and the Implementation of FATCA in Europe”, *World Tax Journal*, Journals IBFD, Amsterdam, 2015.

- PARIS, R.: “The Globalization of Taxation? Electronic Commerce and the Transformation of the State”, *International Studies Quarterly*, vol. 47, n.º 2, June, The International Studies Association, 2003.
- PATÓN GARCÍA, G.; COLLADO YURRITA, M. A.: “Desafíos del intercambio internacional de información tributaria y su operatividad en el fraude fiscal en España”, en S. Moreno González (ed.) *Estudios sobre el fraude fiscal e intercambio de información tributaria.*, Atelier, Barcelona, 2012.
- PENNY, M.: “Implications of the Council of Europe and OECD Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters”, *Tax Planning International Review*, n.º 5, BNA, London, 1988.
- PÉREZ ROYO, F.: *Derecho financiero y tributario: parte general*, 27a ed, Thomson-Civitas, Cizur Menor (Navarra), 2017.
- PETTERSON, L.: “Council of Europe: Cooperation between Member States against International Tax Avoidance and Evasion II”, *Intertax*, n.º 8, , Kluwer Law International BV, The Netherlands, 1978.
- PHILLIPS, J. S.; COLLINS, M. H.: “General Report”, en International Fiscal Association (ed.) *International tax problems of charities and other private institutions with similar tax treatment: proceedings of a seminar held in London in 1985 during the 39th congress of the International Fiscal Association*, (IFA congress seminar series), Kluwer Law and Taxation, Deventer, London, 1986.
- PICCIOTTO, S.: *International Business Taxation: A Study in the Internationalization of Business Regulation*, Weidenfeld and Nicolson, London, 1992.
- PISTONE, P.: “Chapter 11: Exchange of Information and Mutual Assistance in the Collection of Taxes”, en M. Lang, Alexander Rust, J. Schuch, C. Staringer (eds.) *The UN Model Convention and its relevance for the global tax treaty network*, (European and International tax law and policy series), Online books, IBFD, Amsterdam, 2017.
- : “Coordinating the Action of Regional and Global Players during the Shift from Bilateralism to Multilateralism in International Tax Law”, *World Tax Journal*, Journals IBFD, Amsterdam, 2014.
- : “European Union/Switzerland - Exchange of Information and Rubik Agreements: The Perspective of an EU Academic”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 67, n.º 4/5, Journals IBFD, Amsterdam, 2013.
- PONT MESTRES, M.: *La prescripción tributaria ante el derecho a liquidar y el derecho a recaudar y cuestiones conexas*, Marcial Pons, Madrid, 2008.
- PRIETO TEJO, J.: “La suspensión de la ejecutividad de las sanciones tributarias en la vía contencioso-administrativa”, *Revista Quincena Fiscal*, n.º 5, Aranzadi, 2010.

- PROSS, A.; RUSSO, R.: “The amended Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters : a powerful tool to counter tax avoidance and evasion”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 66, n.º 7, Journals IBFD, Amsterdam, 2012.
- QUINTAS BERMÚDEZ, J.: “Planificación fiscal: obligaciones de comunicación de intermediarios fiscales y contribuyentes: Directiva (UE)2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018 («DAC6»): síntesis y crítica”, *Quincena Fiscal*, n.º 22, BIB 2018\14313, Aranzadi, 2018.
- RIBES RIBES, A.: “Ámbito subjetivo de la asistencia mutua en materia de recaudación tributaria”, *Civitas. Revista española de derecho financiero*, n.º 138, Madrid, 2008.
- : “Ámbito subjetivo de la asistencia mutua recaudatoria a la luz de la Directiva 2010/24/UE y los diversos instrumentos convencionales”, en M.A. Collado Yurrita, S. Moreno González (eds.) *Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria*, Atelier, Barcelona, 2012.
- : “La interpretación de los convenios para evitar la doble imposición internacional”, 2002, Universidad de Alicante, España.
- : *Los impuestos de salida*, Tirant lo Blanch, 2014.
- : “Reflexiones en torno a la propuesta de la nueva directiva comunitaria sobre la Asistencia Mutua en materia Recaudatoria”, *Quincena Fiscal Aranzadi*, n.º 15-16, Aranzadi, 2009.
- RÍOS CARVAJAL, J.: “Algunas consideraciones relativas a la polémica aplicación de los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE”, *Instituto de Estudios Fiscales*, vol. 17, n.º 15, Madrid, 2014.
- ROMERO, L.: “Las Diferentes Etapas Normativas del Intercambio de Información entre Administraciones Tributarias”, en *FATCA: Principales implicaciones*, Instituto de Estudios Fiscales, Valencia, 2014.
- RODRÍGUEZ, J. M. M.: “Los impuestos de salida: un análisis actualizado de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea”, *Quincena fiscal*, n.º 4, Aranzadi, 2012.
- RODRÍGUEZ-BEREIJO, M.: “El intercambio de información fiscal entre los Estados y su incidencia probatoria”, *InDret Revista para el Análisis del Derecho*, n.º 3, Universitat Pompeu Fabra, Barcelona, 2012.
- ROHATGI, R.: *Basic international taxation*, 2a, Richmond : Richmond Law & Tax, London, 2005.
- ROMERO, L.: “Las Diferentes Etapas Normativas del Intercambio de Información entre Administraciones Tributarias”, en *Intercambio de información, blanqueo de capitales y lucha contra el fraude fiscal*, IEF, Valencia, 2014.

- ROSEMBUJ, T.: *Intercambio Internacional de Información Tributaria*, Edicions Universitat de Barcelona, 2004.
- ROSENBLOOM, H. D.; LANGBEIN, S. I.: “United States Tax Treaty Policy: An Overview”, *Columbia Journal of Transnational Law*, vol. 19, Columbia University, New York, 1981.
- RUIZ GARCÍA, J.; CALDERÓN CARRERO, J.: *Comentarios a los convenios para evitar la doble imposición, prevenir la evasión fiscal concluidos por España*, Fundación Pedro Barrié de la Maza, IEEG, A Coruña, 2004.
- SACCHETTO, C.: “La colaboración internacional en materia tributaria”, *Boletín de Fiscalidad internacional*, n.º 15, 1998.
- : *Tutela all'estero dei crediti tributari dello Stato*, Cedam, Pavia, 1978.
- SAINT-AMANS, P.; RUSSO, R.: “Amending Protocol Strengthens OECD Mutual Assistance Convention”, *Tax Analysts (Special Reports)*, Tax Notes International, 2010.
- SALA ATIENZA, P.; CADENAS GARCÍA, M. I.: *Las medidas cautelares en el proceso contencioso-administrativo*, 1a ed, Aranzadi, Cizur Menor, (Navarra), 2016.
- SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E.: “Los mecanismos de cooperación administrativa en el ámbito internacional: intercambio de información y asistencia en materia de recaudación. Deslinde y complementariedad”, en *Estudios sobre fiscalidad internacional y comunitaria*, Colex, Madrid, 2005.
- SANZ GADEA, E.: “Transparencia fiscal internacional”, en I. Corral Guadaño, N. Carmona Fernández (eds.) *Manual de fiscalidad internacional*, 4a, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2016.
- SCHILCHER, M.; SPIES, K.: “The Directives on Mutual Assistance in the Assessment and in the Recovery of Tax Claims in the field of Direct Taxation”, en *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation*, 3a., Linde Wien, 2013.
- SCHWARZ, J.: “Tax Treaty Interpretation after Ben Nevis (Holdings) Ltd v. Her Majesty's Revenue and Customs (2013)”, *Bulletin for International Taxation*, (Tax Treaty Case Law Monitor), Journals IBFD, Amsterdam, 2014.
- SCOTT, T.: “The IGA - son of FATCA”, *Transfer Pricing International Journal*, (Exchange of information), Journals IBFD, Amsterdam, 2012.
- SEER, R.: “Chapter 26 Exchange of Information between Tax Authorities: Structures and Recent Developments”, en H. Jochum, P. Essers, M. Lang, N. Winkeljohann, Wiman (eds.) *Practical problems in European and international tax law : essays in honour of Manfred Mössner*, IBFD, Amsterdam, 2016.

- : “Recent Development in Exchange of Information within the EU for Tax Matters”, *EC tax review*, vol. 22, n.º 2, Kluwer Law International, The Netherlands, 2013.
- SEER, R.; GABERT, I.: “European and International Tax Cooperation: Legal Basis, Practice, Burden of Proof, Legal Protection and Requirements”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 65, n.º 2, Journals IBFD, Amsterdam, 2011.
- : “Mutual assistance and information exchange”, en *2009 EATLP Congress, Santiago de Compostela*, vol. 8, international tax series, EATLP, *Santiago de Compostela*, 2009.
- SERRANO ANTÓN, F.: “Hacia Una Reformulación de los Principios de Sujeción Fiscal”, Documentos de Trabajo n.º 18/06, *Instituto de Estudios Fiscales*, Madrid, 2006.
- SIKKA, P.: *The Role of Offshore Financial Centres in Globalization*, Social Science Research Network, Rochester, New York, 2003.
- SMITTE, P. VAN DER: “Effective EU Tax Collection: A Utopia?”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 68, n.º 6/7, Journals IBFD, Amsterdam, 2014.
- SOMARE, M.; WÖHRER, V.: “Two Different FATCA Model Intergovernmental Agreements: Which Is preferable?”, *Bulletin for International Taxation*, Journals IBFD, Amsterdam, 2014.
- SPENCER, D.: “FATCA and automatic Exchange of information”, *Journal of International Taxation*, vol. 21, Consultado en Report Information from ProQuest, Senate House Libraries, University of London, 2010.
- STEWART, M.: “Transnational Tax Information Exchange Networks: Steps towards a Globalized, Legitimate Tax Administration”, *World Tax Journal*, n.o 07, Journals IBFD, Amsterdam, 2012.
- STORM, A.: “Establishing The Link Between Money Laundering And Tax Evasion”, *International Business & Economics Research Journal (IBER)*, vol. 12, n.º 11, Colorado, 2013.
- TAYLOR, C.: “King’s College London International Tax Conference”, *European Taxation*, Journals IBFD, Amsterdam, 2015.
- TANZI, V.: “Equity, Transparency, Cooperation and the Taxation of High Net Worth Individuals”, *Asia-Pacific Tax Bulletin*, vol. 18, n.º 4, Journals IBFD, Amsterdam, 2012
- : “Is there a need for a World Tax Organization?”, *The Economics of Globalization: Policy Perspectives from Public Economics*, Cambridge University Press, Cambridge, 1999.

- : “Forces That Shape Tax Policy”, *Stein, Herbert*, 1988, (Tax Policy in the Twenty-First Century).
- TOVILLAS MORÁN, J. M.: “La dimensión aplicativa de la directiva comunitaria de intercambio de información tributaria”, *Quincena fiscal*, n.º 10, Aranzadi, 2013.
- TELLO, C.; ARNOLD, J. C.: “United States - Proposed FATCA Regulations Provide Much Relief though Administrative and Financial Burdens Still Remain”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 66, n.º 4/5, Journals IBFD, Amsterdam, 2012.
- THURONYI, V.: “International Tax Cooperation and a Multilateral Treaty”, *Brooklyn Journal of International Law*, vol. 26, Brooklyn Law School, New York, 2000.
- TIMOKHOV, V. S.: “Enforcing tax judgments across borders : how collection assistance can overcome limitations of the «Revenue Rule» (part 2)”, *Journal of international taxation*, vol. 14, n.º 9, Consultado en Report Information from ProQuest, Senate House Libraries, University of London, 2003.
- TRAUTMAN, L. J.: “Following the Money: Lessons from the Panama Papers: Part 1: Tip of the Iceberg”, *Penn State Law Review*, vol. 121, 2016.
- TURLEY, C.; CHAMBERLAIN, D. G.; PETRICCIONE, M.: *A new dawn for the international tax system : evolution from past to future and what role will China play?*, Online Books IBFD, Amsterdam, 2017.
- UCKMAR, V.: *Curso de Derecho Tributario Internacional*, Temis, Bogotá, 2003.
- : “La evasión fiscal internacional”, en *Seis estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, EDERSA, 1980.
- VAN KOMMER, V.: “Norms and Policy Setting, Identification of Gaps, and Exploration of Opportunities for Creating Greater Synergies in respect of Technical Assistance in Tax Matters”, IBFD Amsterdam.
- VANONI, E.: “L’esperienza della codificazione tributaria in Germania”, en F Forte, C Longobardi (eds.) *Opere giuridiche*, vol. II, Milano, 1961.
- VASCEGA, M.; VAN THIEL, S.: “Council Adopts New Directive on Mutual Assistance in Recovery of Tax and Similar Claims”, *European Taxation*, Journals IBFD, Amsterdam, 2010.
- VÉGH, P. G.: “Towards a better exchange of information”, *European taxation*, vol. 42, n.º 9, Journals IBFD, Amsterdam, 2002.
- VELTROP, M.: “Joint Council of Europe – OECD Convention on mutual assistance in tax matters – Taxes for which recovery assistance is provided”, *EU an International Tax Collection News*, n.º 2, 2016.

- VENTRY, D. J. J.: “Whistleblowers and Qui Tam for Tax”, *Tax Lawyer*, vol. 61, 2007, consultado en <https://heinonline.org/HOL/Page?handle=hein.journals/txlr61&id=367&div=&collection=>.
- VIRTO AGUILAR, A. D.: “Breve referencia a la mejora del intercambio de información bancaria en la Unión Europea”, en *Intercambio de información, blanqueo de capitales y lucha contra el fraude fiscal*, IEF, Valencia, 2014.
- VITALY, S. T.: “Enforcing tax judgments across borders: How collection assistance can overcome limitations of the «revenue rule» (part 2)”, *Journal of International Taxation*, vol. 14, n.º 9, Consultado en Report Information from ProQuest, Senate House Libraries, University of London, 2003.
- VANDENBERGHE, L.: “EU – Court of Justice – 26 April 2018, C-34/17, Eamonn Donnellan”, *EU an International Tax Collection News*, n.º 2018-2, consultado en <https://mail.google.com/mail/u/0/?q=tesis#search/Luk.Vandenberghe%40ec.europa.eu?projector=1>.
- VASCEGA, M.; VAN THIEL, S.: “Council Adopts New Directive on Mutual Assistance in Recovery of Tax and Similar Claims”, *European Taxation*, Journals IBFD, Amsterdam, 2010.
- WEEGHTEL, S.; EMMERINK, F.: “Global Developments and Trends in International Anti-Avoidance”, *Bulletin for International Taxation*, Journals IBFD, Amsterdam, 2013.
- WENDT, F.: *Cooperation in the Nordic Countries: achievements and obstacles*, *The Nordic Council*, Nordic Council, Sweden, 1981.

## FUENTES DOCUMENTALES DE LA OCDE

- GURRÍA, A.: “Remarks at Multilateral Competent Authority Agreement signing ceremony: Country-by-country reporting - OECD”, *OECD - Exchange of information*, 2016, fecha de consulta 29 junio 2019, en <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/remarks-at-multilateral-competent-authority--agreement-signing-ceremony-country-by-country-reporting.htm>.
- OECD: *Explanatory statement to the Multilateral convention to implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting*, Committee on Fiscal Affairs, 2016, fecha de consulta 31 mayo 2019, en <https://www.oecd.org/tax/treaties/explanatory-statement-multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>.

- : *Explanatory report on the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters: Convention opened for signature on January 1988*: OCDE, 1989.
- : *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Automatic Exchange of Information Implementation Report 2018*: OECD Publishing, fecha de consulta 15 diciembre 2018, en <http://www.oecd.org/tax/transparency/AEOI-Implementation-Report-2018.pdf>.
- : *Manual para la aplicación de las disposiciones relativas al intercambio de información con fines tributario: aprobado por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE el 23 de enero de 2006*: , fecha de consulta 15 diciembre 2018, en <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/41814491.pdf>.
- : *Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version)*: OECD, 2014, fecha de consulta 25 marzo 2019, en [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2015-full-version\\_9789264239081-en](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2015-full-version_9789264239081-en).
- : *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*: OECD Publishing-READ online, fecha de consulta 23 septiembre 2018, en [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017\\_mtc\\_cond-2017-en](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en).
- : *Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-by-Country Reports*: Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, Paris, OECD, 2016, fecha de consulta 29 junio 2019, en <http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/about-automatic-exchange/cbc-mcaa.pdf>.
- : *BEPS Acción 13 – Informes país por país – Guía sobre el uso apropiado de la información contenida en los informes país por país*, Ediciones OCDE, Paris, 2017, fecha de consulta 29 junio 2019, en <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-accion-13-guia-sobre-el-uso-apropiado-de-la-informacion-contenida-en-los-informes-pais-por-pais.pdf>.
- : *BEPS Acción 13 - Informes país por país: Manual para la implementación efectiva*, Ediciones OCDE, Paris, 2017, fecha de consulta 29 junio 2019, en <http://www.oecd.org/tax/beps/informes-pais-por-pais-manual-para-la-implementacion-efectiva.pdf>.
- : *Directrices para la elaboración y presentación de informes país por país: Acción 13 BEPS*, Ediciones OCDE, Paris, 2018, fecha de consulta 29 junio 2019, en <http://www.oecd.org/tax/beps/guidance-on-country-by-country-reporting-beps-action-13.htm>.
- : *Garantizando la confidencialidad: guía de la OCDE sobre la protección de la información objeto de intercambio con fines fiscales*, Ediciones OCDE, Paris, 2012,



fecha de consulta 1 julio 2019, en <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/keeping-it-safe.htm>.

–: *Intercambio de información previa petición - manual sobre revisiones inter pares 2016 – 2020*, 3a., Foro Global Sobre Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales, Paris, 2017.

–: *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, Ediciones OCDE, 2014, fecha de consulta 10 mayo 2019, en [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/plan-de-accion-contrala-erosion-de-la-base-imponible-y-el-traslado-de-beneficios\\_9789264207813-es](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/plan-de-accion-contrala-erosion-de-la-base-imponible-y-el-traslado-de-beneficios_9789264207813-es).

–: *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, Ediciones OCDE, 2013, fecha de consulta 4 julio 2018, en [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/plan-de-accion-contrala-erosion-de-la-base-imponible-y-el-traslado-de-beneficios\\_9789264207813-es](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/plan-de-accion-contrala-erosion-de-la-base-imponible-y-el-traslado-de-beneficios_9789264207813-es).

–: *Proyecto BEPS - Nota explicativa: Informes Finales 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*, Ediciones OCDE, Paris, 2016, fecha de consulta 31 mayo 2019, en <https://doi.org/10.1787/9789264263567-es>.

–: *A step change in tax transparency*, OECD Publishing, Paris, 2013, fecha de consulta 26 junio 2019, en [https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/taxtransparency\\_G8report.pdf](https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/taxtransparency_G8report.pdf).

–: *Automatic Exchange of Information Implementation Report 2017*, OECDpublishing, Paris, 2017, fecha de consulta 1 julio 2019, en <https://www.oecd.org/tax/transparency/reporting-on-the-implementation-of-the-AEOI-standard.pdf>.

–: *Automatic Exchange of Information Implementation Report 2018*, OECDpublishing, Paris, 2018, fecha de consulta 1 julio 2019, en <https://www.oecd.org/tax/transparency/AEOI-Implementation-Report-2018.pdf>.

–: *Automatic Exchange of Information. What is, how it works, benefits, what remains to be done*, 2012.

–: *BEPS Action 13 on Country-by-Country Reporting: peer review documents*, OEC, Paris, 2017, fecha de consulta 29 junio 2019, en <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-action-13-on-country-by-country-reporting-peer-review-documents.pdf>.

–: *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 – 2015 Final Report*, OECD Publishing, Paris, 2015, fecha de consulta 10 junio 2019, en <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241190->

en.pdf?expires=1560191294&id=id&accname=guest&checksum=BE9A4A8EC01807E7851326395C979205.

–: *Country-by-Country Reporting – Compilation of Peer Review Reports (Phase 1: Inclusive Framework on BEPS: Action 13, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing, Paris, 2018, fecha de consulta 29 junio 2019, en <https://doi.org/10.1787/9789264300057-en>.

–: “Declaración sobre el Intercambio Automático de Información en Materia Tributaria”, en *Estándar para el intercambio automático de información sobre cuentas financieras*, 2a, OECD Publishing, Paris, 2017, fecha de consulta 11 mayo 2019, en [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/estandar-para-el-intercambio-automatgico-de-informacion-sobre-cuentas-financieras-segunda-edicion/declaracion-sobre-el-intercambio-automatgico-de-informacion-en-materia-tributaria\\_9789264268074-13-es](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/estandar-para-el-intercambio-automatgico-de-informacion-sobre-cuentas-financieras-segunda-edicion/declaracion-sobre-el-intercambio-automatgico-de-informacion-en-materia-tributaria_9789264268074-13-es).

–: *Estándar para el intercambio automático de información sobre cuentas financieras, Segunda edición*, 2a, OECD Publishing, Paris, 2017, fecha de consulta en <https://www.oecd-ilibrary.org/content/publication/9789264268074-es>.

–: *Explanatory report on the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters: Convention opened for signature on January 1988*: OCDE, 1989.

–: *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*: OECD Publishing, Paris, fecha de consulta 11 mayo 2019, en [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/harmful-tax-competition\\_9789264162945-en](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/harmful-tax-competition_9789264162945-en).

–: *Harmful Tax Practices – 2017 Peer Review Reports on the Exchange of Information on Tax Rulings: Inclusive Framework on BEPS: Action 5, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing, Paris, fecha de consulta 10 junio 2019, en [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/harmful-tax-practices-2017-peer-review-reports-on-the-exchange-of-information-on-tax-rulings\\_9789264309586-en](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/harmful-tax-practices-2017-peer-review-reports-on-the-exchange-of-information-on-tax-rulings_9789264309586-en).

–: *Harmful Tax Practices - 2017 Progress Report on Preferential Regimes: Inclusive Framework on BEPS: Action 5, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing, Paris, 2017, fecha de consulta 10 junio 2019, en [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/harmful-tax-practices-2017-progress-report-on-preferential-regimes\\_9789264283954-en](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/harmful-tax-practices-2017-progress-report-on-preferential-regimes_9789264283954-en).

–: *Improving Access to Bank Information for Tax Purposes*, OECD Publishing, Paris, 2000, fecha de consulta 12 mayo 2019, en [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/improving-access-to-bank-information-for-tax-purposes\\_9789264181267-en](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/improving-access-to-bank-information-for-tax-purposes_9789264181267-en).

–: “Jurisdictions participating in the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters status 2015”, *Exchange of information*, 2015, fecha de consulta 30

junio 2015, en [http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Status\\_of\\_convention.pdf](http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf).

–: *Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, 2013, fecha de consulta 31 mayo 2019, en [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/abordando-la-erosion-de-la-base-imponible-y-la-deslocalizacion-de-beneficios\\_9789264201224-es](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/abordando-la-erosion-de-la-base-imponible-y-la-deslocalizacion-de-beneficios_9789264201224-es).

–: *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 - 2015 Final Report*, OECD Publishing, Paris, 2015, fecha de consulta 10 mayo 2019, en [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/mandatory-disclosure-rules-action-12-2015-final-report\\_9789264241442-en](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/mandatory-disclosure-rules-action-12-2015-final-report_9789264241442-en).

–: *Model Convention for mutual administrative assistance in the recovery of taxes claims. Report of the OECD Committee on Fiscal Affairs*, Organization for Economic co-operation and development, Paris, 1981.

–: *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio: versión abreviada*, 2010, Instituto de Estudios Fiscales / OECD, Paris, fecha de consulta 9 septiembre 2018, en [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/modelo-de-convenio-tributario-sobre-la-renta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada\\_9789264184473-es](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/modelo-de-convenio-tributario-sobre-la-renta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada_9789264184473-es).

–: *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio: versión abreviada*, Organisation for Economic Co-operation and Development, Paris, 2012, fecha de consulta 22 noviembre 2015, en <http://www.oecd-ilibrary.org/content/book/9789264184473-es>.

–: *Model Protocol for the purpose of allowing the automatic and spontaneous Exchange of information under a TIEA*, OECD Publishing, Paris, 2015, fecha de consulta en <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Model-Protocol-TIEA.pdf>.

–: *Model Convention for mutual administrative assistance in the recovery of taxes claims. Report of the OECD Committee on Fiscal Affairs*, Organization for Economic co-operation and development, Paris, 1981.

–: *Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version)*, OECD iLibrary, 2014, fecha de consulta 18 septiembre 2018, en [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2015-full-version\\_9789264239081-en](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2015-full-version_9789264239081-en).

–: *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune : Version abrégée 2014*, OECD Publishing-READ online, fecha de consulta 23 septiembre 2018, en [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/modele-de-convention-fiscale-concernant-le-revenu-et-la-fortune-version-abregee-2014\\_mtc\\_cond-2014-fr](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/modele-de-convention-fiscale-concernant-le-revenu-et-la-fortune-version-abregee-2014_mtc_cond-2014-fr).

- : “Model Tax Convention (Condensed Version)”, fecha de consulta 30 agosto 2015, en <http://www.oecd.org/tax/treaties/oecd-model-tax-convention-available-products.htm>.
- : *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2005*, OECD Committee on Fiscal Affairs, 2016, fecha de consulta 10 julio 2018, en [https://www.oecd-ilibrary.org/fr/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2005\\_mtc\\_cond-2005-en](https://www.oecd-ilibrary.org/fr/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2005_mtc_cond-2005-en).
- : *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*, OECD Publishing, Paris, fecha de consulta 12 mayo 2019, en [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version\\_g2g972ee-en](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en).
- : *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio: versión abreviada*, 2010, Instituto de Estudios Fiscales / OECD, Paris, fecha de consulta 9 septiembre 2018, en [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/modelo-de-convenio-tributario-sobre-la-renta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada\\_9789264184473-es](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/modelo-de-convenio-tributario-sobre-la-renta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada_9789264184473-es).
- : *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio: versión abreviada*, Organisation for Economic Co-operation and Development, Paris, 2012, fecha de consulta 25 noviembre 2015, en <http://www.oecd-ilibrary.org/content/book/9789264184473-es>.
- : *Revenue Statistics 2018*: OECD, 2018, fecha de consulta 2 diciembre 2019, en [https://www.oecd-ilibrary.org/content/publication/rev\\_stats-2018-en](https://www.oecd-ilibrary.org/content/publication/rev_stats-2018-en).
- : “Signatories and parties to The Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting”, fecha de consulta 20 julio 2017, en <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>.
- : *Signatories of the Multilateral Competent Authority Agreement on Automatic Exchange of Financial Account Information and Intended First Information Exchange Date: status as of 25 April 2019*, Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, 2019, fecha de consulta 4 julio 2019, en <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/MCAA-Signatories.pdf>.
- : “Signatories of the Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-by-Country Reports (CbC MCAA) and signing dates”, *OECD - Exchange of information*, 2019, fecha de consulta 29 junio 2019, en <https://www.oecd.org/tax/beps/CbC-MCAA-Signatories.pdf>.
- : *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters*, OECD publishing, 2014, fecha de consulta 17 agosto 2018, en <http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/standard-for-aut>

omatic-exchange-of-financial-account-information-for-tax-matters\_9789264216525-en#page3.

–: *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters*, Second, OECD Publishing, Paris, 2017, fecha de consulta 25 junio 2019, en [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/standard-for-automatic-exchange-of-financial-account-information-in-tax-matters-second-edition\\_9789264267992-en](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/standard-for-automatic-exchange-of-financial-account-information-in-tax-matters-second-edition_9789264267992-en).

–: *Study into the Role of Tax Intermediaries*, OECD Publishing, Paris, 2008, fecha de consulta 10 mayo 2019, en [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/study-into-the-role-of-tax-intermediaries\\_9789264041813-en](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/study-into-the-role-of-tax-intermediaries_9789264041813-en).

–: *Tackling Aggressive Tax Planning through Improved Transparency and Disclosure-Report on Disclosure Initiatives*, OCDE, Paris, 2011.

–: *Towards Global Tax Co-operation: Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices*, OECD Publishing, Paris, 2001, fecha de consulta 11 mayo 2019, en [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/towards-global-tax-co-operation\\_9789264184541-en](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/towards-global-tax-co-operation_9789264184541-en).

–: *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing, Paris, 2015, fecha de consulta 11 junio 2019, en [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/transfer-pricing-documentation-and-country-by-country-reporting-action-13-2015-final-report\\_9789264241480-en](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/transfer-pricing-documentation-and-country-by-country-reporting-action-13-2015-final-report_9789264241480-en).

–: *Update to Article 26 of the OECD Model Tax Convention and its Commentary*, OECD Council, 2012, fecha de consulta 10 mayo 2015, en [http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/120718\\_Article%2026-ENG\\_no%20cover%20\(2\).pdf](http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/120718_Article%2026-ENG_no%20cover%20(2).pdf).

–: “Tax administration and tax intermediaries”: en *Tax Administration 2015. Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*, OECD, Paris, 2015 (Tax Administration), fecha de consulta 10 mayo 2019, en [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-administration-2015/tax-administration-and-tax-intermediaries\\_tax\\_admin-2015-12-en](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-administration-2015/tax-administration-and-tax-intermediaries_tax_admin-2015-12-en).

–: “2017 Update to the OECD Model Tax Convention”, *OECD*, fecha de consulta en <http://www.oecd.org/ctp/treaties/2017-update-model-tax-convention.pdf>.

OECD’S COMMITTEE ON FISCAL AFFAIRS: “Explanatory Report of the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters as amended by the 2010 Protocol”, *OECD*, 2010, fecha de consulta 27 agosto 2015, en [http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Explanatory\\_Report\\_ENG\\_%2015\\_04\\_2010.pdf](http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Explanatory_Report_ENG_%2015_04_2010.pdf).

–: *Manual para la aplicación de las disposiciones relativas al intercambio de información con fines tributarios: aprobado por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE el 23 de enero de 2006*: , fecha de consulta 15 diciembre 2018, en <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/41814491.pdf>.

–: *Manual de la OCDE sobre la Puesta en Práctica de la Asistencia en la Recaudación Tributaria*, OECD, 2007.

GLOBAL FORUM ON TRANSPARENCY AND EXCHANGE OF INFORMATION FOR TAX PURPOSES:  
*Tax Transparency 2014 Report on Progress*, OECD, 2014.

–: *Tax Transparency 2017: Report on Progress*, OECD, 2017.

## FUENTES DOCUMENTALES DE LA UNIÓN EUROPEA

COMISIÓN EUROPEA: “COMMISSION DECISION of 21.10.2015 ON STATE AID SA.38375 (2014/C ex 2014/NN) which Luxembourg granted to Fiat”, fecha de consulta 19 julio 2017, en [http://ec.europa.eu/competition/state\\_aid/cases/253203/253203\\_1757564\\_318\\_2.pdf](http://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases/253203/253203_1757564_318_2.pdf).

–: “COMMISSION DECISION of 21.10.2015 ON STATE AID SA.38374 (2014/C ex 2014/NN) implemented by the Netherlands to Starbucks”, fecha de consulta 19 julio 2017, en [http://ec.europa.eu/competition/state\\_aid/cases/253201/253201\\_1762441\\_575\\_2.pdf](http://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases/253201/253201_1762441_575_2.pdf).

–: “COMMISSION DECISION of 30.8.2016 ON STATE AID SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) implemented by Ireland to Apple”, fecha de consulta 19 julio 2017, en [http://ec.europa.eu/competition/state\\_aid/cases/253200/253200\\_1851004\\_674\\_2.pdf](http://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases/253200/253200_1851004_674_2.pdf).

*Fiscalidad - Impulsar el mercado interior y el crecimiento económico*: Comisión Europea, Bruselas, 2016, fecha de consulta 2 noviembre 2019, en <https://publications.europa.eu/es/publication-detail/-ublication/b075f231--d9b-4e10-b4a3-7f248360c5ae>.

–: *C(2016) 271 COMMISSION RECOMMENDATION on the implementation of measures against tax treaty abuse*, European Commission, Brussels, 2016, fecha de consulta 3 junio 2019, en <http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/3/2016/EN/3-2016-271-EN-F1-1.PDF>.

–: *COM(2012) 58 final Report from the Commission to the Council and the European Parliament on the use of the provisions on mutual assistance for the recovery of claims relating to certain levies, duties, taxes and other measures in 2009-2010.*

–: Comisión Europea, Bruselas, 2012, fecha de consulta 28 marzo 2019, en [https://www.parliament.bg/pub/ECD/115273COM\\_2012\\_58\\_EN\\_ACTE\\_f.pdf](https://www.parliament.bg/pub/ECD/115273COM_2012_58_EN_ACTE_f.pdf).

–: “COM(2012) 722 final Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo Plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal”: *Comisión Europea*, fecha de consulta 28 marzo 2019, en <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52012DC0722&from=EN>.

–: *COM(2017) 335 final - Proposal for a Council Directive amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation in relation to reportable cross-border arrangements*: European Commission, Brussels, 2017.

–: *COM(2017) 778 final Informe de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo sobre el funcionamiento de los mecanismos establecidos por la Directiva 2010/24/UE del Consejo de 16 de marzo de 2010 sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas*: Comisión Europea, 2017, fecha de consulta 18 febrero 2019, en <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017DC0778&from=ES>.

–: *COM(2018) 844 final Report from the Commission to the European Parliament and the Council on overview and assessment of the statistics and information on the automatic exchanges in the field of direct taxation*, 2018, fecha de consulta 27 mayo 2019, en [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/report-automatic-exchanges-taxation-dac-844\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/report-automatic-exchanges-taxation-dac-844_en.pdf).

–: *COM(2015) 136 Communication from the Commission to the EU Parliament and the Council on tax transparency to fight tax evasion and avoidance*, Brussels, 2015.

–: *La unión económica y monetaria y el euro*: Comisión Europea, Bruselas, 2015, fecha de consulta 11 diciembre 2019, en <https://publications.europa.eu/es/publication-detail/-/publication/e862fc8f-f3c7-459-b05e-cf39020ab8f6/language-es/format-PDF/source-search>.

–: *Combating corporate tax avoidance: Commission presents tax transparency*, Brussels, 2015.

–: “Commission staff working document for the evaluation of the use of mutual tax recovery assistance on the basis of Directive 2010/24/EU by the EU Member States”: *EU an International Tax Collection News*, n.º 2018-1, fecha de consulta 2 enero 2019, en [https://circabc.europa.eu/sd/a/c699ef95-13a7-4bd9-9fa4-97c67594b1fc/11.%20EU%20and%20International%20Tax%20Collection%20New](https://circabc.europa.eu/sd/a/c699ef95-13a7-4bd9-9fa4-97c67594b1fc/11.%20EU%20and%20International%20Tax%20Collection%20News%20(2018-1).pdf)s%20(2018-1).pdf.

: - PRESS RELEASES - Ayuda estatal: Irlanda otorgó ventajas fiscales ilegales a la empresa Apple por valor de hasta 13 000 millones EUR”: , fecha de consulta 19 julio 2017, en [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-16-2923\\_es.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-2923_es.htm).

: - PRESS RELEASES - Commission decides selective tax advantages for Fiat in Luxembourg and Starbucks in the Netherlands are illegal under EU state aid rules”: , fecha de consulta 19 julio 2017, en [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-15-5880\\_en.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-5880_en.htm).

–: *COM(2016) 24 Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo. Estrategia exterior para una imposición efectiva*, Comisión Europea, Bruselas, 2016, fecha de consulta 5 marzo 2019, en <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/es/TXT/?uri=CELEX:52016DC0024>.

–: *COM(2017) 781 final Informe de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo sobre la aplicación de la Directiva 2011/16/UE del Consejo relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad directa*, Comisión Europea, 2017, fecha de consulta 14 mayo 2019, en <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017DC0781&from=ES>.

–: *Paquete de lucha contra la elusión fiscal*, 2009, fecha de consulta 3 junio 2019, en <https://www.consilium.europa.eu/es/politicas/anti-tax-avoidance-package/>.

–: *Press release - Commission forges ahead on new transparency rules for tax planning intermediaries*: European Commission, Brussels, 2017, fecha de consulta 10 mayo 2019, en [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-17-1663\\_en.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-17-1663_en.htm).

COUNCIL OF EUROPE: “Annex A - Taxes to which the Convention would apply. Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters as amended by the 2010 Protocol”, 2018, (European Tax Treaty No. 127), fecha de consulta 21 agosto 2018, en <https://rm.coe.int/CoERMPublicCommonSearchServices/DisplayDCTMContent?documentId=090000168066660b>.

–: *Council conclusions on corporate taxation – base erosion and profit shifting - Consilium*, 2015, fecha de consulta 3 junio 2019, en <https://www.consilium.europa.eu/en/press/press-releases/2015/12/08/ecofin-conclusions-corporate-taxation/>.

–: *Council Directive 2018/822/EU of 25 May 2018*, European Commission, fecha de consulta 24 junio 2019, en [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/dac-6-council-directive-2018\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/dac-6-council-directive-2018_en.pdf).



–: “List of declarations made with respect to treaty No. 127 Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters”, *Council of Europe Portal*, 2015, fecha de consulta 27 agosto 2015, en <http://www.conventions.coe.int/Treaty/Commun/ListeDeclarations.asp?NT=127&CM=8&DF=01/09/2014&CL=ENG&VL=1>.

–: “Reservations and Declarations for Treaty No.127 - Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters”, *Council of Europe Portal*, 2019, fecha de consulta 27 junio 2019, en <https://www.coe.int/en/web/conventions/search-on-treaties/-/conventions/treaty/127/declarations>.

–: “DIRECTIVA 2018/822 del Consejo - de 25 de mayo de 2018 - que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información”.

“El Consejo en su formación de Asuntos Económicos y Financieros (ECOFIN) - Consilium”, fecha de consulta 3 junio 2019, en <https://www.consilium.europa.eu/es/council-eu/configurations/ecofin/>.

*European judicial systems Efficiency and quality of justice: CEPEJ Studies*, 2018, fecha de consulta 21 febrero 2019, en <https://rm.coe.int/rapport-avec-couv-18-09-2018-en/16808def9c>.

*Public Hearing on the role of lawyers, accountants and Bankers in Panama Papers: EU Parliament, Committee of Inquiry into Money Laundering, Tax Avoidance and Tax Evasion*, Brussels, 2017, fecha de consulta en [https://www.ccbe.eu/fileadmin/speciality\\_distribution/public/documents/ANTI\\_MONEY\\_LAUNDERING/AML\\_Position\\_papers/EN\\_AML\\_20170124\\_Responses\\_of\\_inquiry\\_questions\\_to\\_the\\_CCBE\\_from\\_EP\\_Committee\\_of\\_Inquiry\\_into\\_Money\\_Laundering\\_Tax\\_Avoidance\\_and\\_Tax\\_Evasion\\_PANA\\_.pdf](https://www.ccbe.eu/fileadmin/speciality_distribution/public/documents/ANTI_MONEY_LAUNDERING/AML_Position_papers/EN_AML_20170124_Responses_of_inquiry_questions_to_the_CCBE_from_EP_Committee_of_Inquiry_into_Money_Laundering_Tax_Avoidance_and_Tax_Evasion_PANA_.pdf).

## **FUENTES DOCUMENTALES DE LA OCDE Y DEL CONSEJO DE EUROPA**

OCDE; CONSEJO DE EUROPA: *Convención sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal enmendada por el Protocolo que entró en vigor el primero de junio 2011*.

–: *The Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*, Twentieth Anniversary, OECD Publishing, 2008

–: *Explanatory report on the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters: Convention opened for signature on January 1988*: OCDE, 1989

–: *Texto del Informe Explicativo Revisado de La Convención Sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal enmendada por Protocolo*, 2011.

–: *Text of the Revised Explanatory Report to the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters as Amended by Protocol*, 2011, fecha de consulta 7 octubre 2019, en [http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Explanatory\\_Report\\_ENG\\_%2015\\_04\\_2010.pdf](http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Explanatory_Report_ENG_%2015_04_2010.pdf).

## FUENTES DOCUMENTALES DE LA LIGA DE NACIONES Y DE LA ONU

LEAGUE OF NATIONS: *Double Taxation and Tax Evasion Report and Resolutions submitted by the Technical Experts to the Financial Committee of the League of Nations*, Ginebra, 1925.

–: *Double Taxation and Tax Evasion Report presented by General Meeting of Governments Experts on Double Taxation and Tax Evasion*, II.ECONOMIC AND FINANCIAL 1928.II.49., Publications of the League of Nations, Ginebra, 1928.

–: *Fiscal Committee London and Mexico Model Tax Conventions Commentary and Text*, C.88.M.88.1946.II.A, 1946.

NACIONES UNIDAS: *10a reunión - Grupo Ad Hoc de Expertos sobre cooperación internacional en cuestiones de tributación*, ONU, Ginebra, 2001.

–: “Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados”, en *Treaty Series - Treaties and international agreements registered or filed and recorded with the Secretariat of the United Nations*, 1155, United Nations - Nations Unies, New York, 1980, fecha de consulta 29 noviembre 2015, en <https://treaties.un.org/doc/publication/UNTS/Volume%201155/v1155.pdf>.

–: *Comité de Expertos sobre cooperación internacional en cuestiones de tributación - Informe sobre el segundo periodo de sesiones (30 de octubre a 3 de noviembre de 2006)*, E/2006/45 E/C.18/2006/10, ONU, New York, 2007, fecha de consulta 19 octubre 2018, en [http://www.un.org/ga/search/view\\_doc.asp?symbol=E/2006/45\(SUPP\)&referer=http://www.un.org/esa/ffd/events/second session tax.html&Lang=S%20P%C3%A1rrafos%2021-23](http://www.un.org/ga/search/view_doc.asp?symbol=E/2006/45(SUPP)&referer=http://www.un.org/esa/ffd/events/second%20session%20tax.html&Lang=es).

–: *Contribuciones a la cooperación internacional en cuestiones de tributación*, ST/ESA/203, Nueva York, 1988.

–: “United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, 2011”.

## FUENTES DOCUMENTALES DE EEUU

DEPARTMENT OF JUSTICE, O. OF P. A.: “UBS Enters into Deferred Prosecution Agreement”, *Justice News*, 2014, fecha de consulta 26 octubre 2015, en <http://www.justice.gov/opa/pr/ubs-enters-deferred-prosecution-agreement>.

*FY 2014 Congressional Budget: Tax Division United States Department of Justice.*

INTERNAL REVENUE SERVICE: “Agreement between the Government of the United States of America and the Government of [FATCA Partner] to Improve International Tax Compliance and to Implement FATCA”, 2014, fecha de consulta 11 febrero 2015, en <http://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Documents/FATCA-Reciprocal-Model-1A-Agreement-Preexisting-TIEA-or-DTC-11-30-14.pdf>.

–: *Excerpts from IRS Commissioner Doug Shulman’s Press Remarks on UBS*: Internal Revenue Service, 2009, fecha de consulta 26 octubre 2015, en <https://www.irs.gov/uac/Excerpts-from-IRS-Commissioner-Doug-Shulman's-Press-Remarks-on-UBS>.

–: “Country-by-Country Reporting Jurisdiction Status Table | Internal Revenue Service”, 2019, fecha de consulta 29 junio 2019, en <https://www.irs.gov/businesses/country-by-country-reporting-jurisdiction-status-table>.

–: “Foreign Account Tax Compliance Act FATCA | Internal Revenue Service”, fecha de consulta 3 septiembre 2019, en <https://www.irs.gov/businesses/corporations/foreign-account-tax-compliance-act-fatca>.

–: “FATCA Information for Governments”, *IRS*, 2015, fecha de consulta 11 febrero 2015, en <https://www.irs.gov/Businesses/Corporations/FATCA-Governments>.

–: “Offshore Compliance Program Shows Strong Results”, *IRS News Release*, 2003, fecha de consulta 26 octubre 2015, en <https://www.irs.gov/pub/irs-news/ir-03-95.pdf>.

–: *Offshore Voluntary Disclosure Efforts Produce \$6.5 Billion; 45,000 Taxpayers Participate*: Internal Revenue Service, 2019, fecha de consulta 8 mayo 2019, en <https://www.irs.gov/newsroom/irs-offshore-voluntary-disclosure-efforts-produce-65-billion-45000-taxpayers-participate>.

–: *Offshore Tax Evasion IRS Has Collected Billions of Dollars, but May be Missing Continued Evasion*: United States Government Accountability Office-GAO, 2013, fecha de consulta en <http://www.gao.gov/assets/660/653369.pdf>.

–: “Resource Center. FATCA - Archive”, *U.S. Department of the Treasury*, 2015, fecha de consulta 11 febrero 2015, en <http://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Pages/FATCA-Archive.aspx>.

–: “Offshore Credit Card Program (OCCP)”, 2015, fecha de consulta 26 octubre 2015, en <https://www.irs.gov/uac/Offshore-Credit-Card-Program-%28OCCP%29-1>.

–: “Federal Tax Compliance Research: Tax Year 2006 Tax Gap Estimation”, fecha de consulta 11 septiembre 2016, en <http://www.irs.gov/pub/irs-soi/06rastg12workppr.pdf>.

–: “Foreign Account Tax Compliance Act FATCA | Internal Revenue Service”, fecha de consulta 3 septiembre 2019, en <https://www.irs.gov/businesses/corporations/foreign-account-tax-compliance-act-fatca>.

–: “Tax Gap for Tax Year 2006 Overview”, fecha de consulta 9 noviembre 2015, en [http://www.irs.gov/pub/newsroom/overview\\_tax\\_gap\\_2006.pdf](http://www.irs.gov/pub/newsroom/overview_tax_gap_2006.pdf).

–: *Offshore Voluntary Disclosure Efforts Produce \$6.5 Billion; 45,000 Taxpayers Participate*: Internal Revenue Service, 2014, fecha de consulta 26 octubre 2015, en [https://www.irs.gov/uac/Newsroom/IRS-Offshore-Voluntary-Disclosure-Efforts-Produce-\\$6.5-Billion%3B-45,000-Taxpayers-Participate](https://www.irs.gov/uac/Newsroom/IRS-Offshore-Voluntary-Disclosure-Efforts-Produce-$6.5-Billion%3B-45,000-Taxpayers-Participate).

–: “Settlement Agreement between the U.S. Department of the Treasury’s Office of Foreign Assets Control and UBS AG”: 2015, fecha de consulta 26 octubre 2015, en [http://www.treasury.gov/resource-center/sanctions/CivPen/Documents/20150827\\_ubs.pdf](http://www.treasury.gov/resource-center/sanctions/CivPen/Documents/20150827_ubs.pdf).

*United States of America v. UBS AG - Settlement Agreement*: , fecha de consulta 5 abril 2015, en [https://www.irs.gov/pub/irs-drop/bank\\_agreement.pdf](https://www.irs.gov/pub/irs-drop/bank_agreement.pdf).

‘John Doe’ summons gives US IRS strong tools to ferret out tax evaders, crack secrecy havens”: *Association of Certified Financial Crime Specialist*, 2013, fecha de consulta en <http://www.acfcs.org/john-doe-summons-gives-us-irs-strong-tools-to-ferret-out-tax-evaders-crack-secrecy-havens/>.

LEVIN, C.; COLEMAN, N.: *Tax Haven Banks and U.S. Tax Compliance: Staff Report of Permanent Subcommittee on Investigations*, United States Senate, Washington DC, 2008, fecha de consulta 6 abril 2019, en [www.hsgac.senate.gov](http://www.hsgac.senate.gov).

*Offshore Tax Evasion IRS Has Collected Billions of Dollars, but May be Missing Continued Evasion*: United States Government Accountability Office-GAO, 2013, fecha de consulta en <http://www.gao.gov/assets/660/653369.pdf>.

*UBS Enters into Deferred Prosecution Agreement*: The United States, Department of Justice, EE. UU., 2009, fecha de consulta 4 mayo 2019, en <http://www.justice.gov/opa/pr/ubs-enters-deferred-prosecution-agreement>.

UUEE: *Explanation of proposed protocol amending the Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*, Joint Committee on Taxation, 2014.

## OTRAS FUENTES DOCUMENTALES

ACT!ON AID: *Levelling UP: Ensuring a Fairer Share of Corporate Tax for Developing Countries*, 2015, fecha de consulta 7 enero 2019, en [https://www.actionaid.org.uk/sites/default/files/publications/levelling\\_up\\_final.pdf](https://www.actionaid.org.uk/sites/default/files/publications/levelling_up_final.pdf).

BARFORD, V.; MAGAZINE, G. H. B. N.: “Google, Amazon, Starbucks: The rise of «tax shaming»”, *BBC News*, fecha de consulta 17 julio 2017, en <http://www.bbc.co.uk/news/magazine-20560359>.

CHRISTIAN AID: “Playing Our Dues: How Tax Dodging Punishes The Poor”, *Christian Aid Report*, 2010, fecha de consulta 11 noviembre 2015, en <https://www.christianaid.org.uk/images/ChristianAidTaxReport.pdf>.

G20: *The Global Plan for Recovery and Reform 2 April 2009*, G-20, 2009, fecha de consulta 4 febrero 2015, en [http://www.g20ys.org/upload/files/London\\_1.pdf](http://www.g20ys.org/upload/files/London_1.pdf).

GONZÁLEZ, J. S.: “Gigantes tecnológicos, enanos tributarios”, *EL PAÍS*, 2012, fecha de consulta 18 julio 2017, en [https://economia.elpais.com/economia/2012/11/23/actualidad/1353702423\\_564230.html](https://economia.elpais.com/economia/2012/11/23/actualidad/1353702423_564230.html).

HAMILTON, M.: “Whistleblower? Thief? Hero? Introducing the Source of the Data that Shook HSBC”, *International Consortium of Investigative Journalists*, fecha de consulta 6 agosto 2015, en <http://www.icij.org/project/swiss-leaks/whistleblower-thief-hero-introducing-source-data-shook-hsbc>.

ICIJ: “About the investigation”: *ICIJ*, fecha de consulta 15 abril 2019, en <https://www.icij.org/investigations/panama-papers/pages/panama-papers-about-the-investigation/>.

–: “Swiss Leaks”: *The International Consortium of Investigative Journalists*, fecha de consulta 15 abril 2019, en <https://projects.icij.org/swiss-leaks/>.

–: “An ICIJ Investigation Luxembourg Leaks: Global Companies’ Secrets Exposed”, *International Consortium of Investigative Journalists*, fecha de consulta 28 mayo 2019, en <https://www.icij.org/investigations/luxembourg-leaks/>.

–: “Page 2 of The Biggest Tax Scam Ever | Rolling Stone”: fecha de consulta 17 julio 2017, en <http://www.rollingstone.com/politics/news/the-biggest-tax-scam-ever-20140827?page=2>.

JIMÉNEZ, S. P., MIGUEL: “Google da esquinazo al fisco otro año”, *EL PAÍS*, 2013, fecha de consulta 18 julio 2017, en [https://economia.elpais.com/economia/2013/01/30/actualidad/1359541059\\_364476.html](https://economia.elpais.com/economia/2013/01/30/actualidad/1359541059_364476.html).

PAÍS, E. E.: “Hervé Falciani: “Estados Unidos me avisó: Ve a España, tu vida corre peligro””, *EL PAÍS*, 2017, fecha de consulta 6 agosto 2015, en [http://politica.elpais.com/politica/2013/04/19/actualidad/1366401771\\_131857.html](http://politica.elpais.com/politica/2013/04/19/actualidad/1366401771_131857.html).

“TADAT - Tax Administration Diagnostic Assessment Tool”: , fecha de consulta 17 octubre 2018, en <http://www.tadat.org/overview/overview.html>.

## JURISPRUDENCIA CONSULTADA

### 1. Tribunal Europeo de Derechos Humanos

<b>Fecha</b>	<b>Sentencia</b>
8-7-1976	TEDH, <i>Egel and Others v. Netherlands</i> , 8 junio 1976, Series A N. 22.
22-5-1990	TEDH, <i>Weber v. Switzerland</i> , 22 mayo 1990, Series A No. 177.
28-9 2000	TEDH, <i>Joao José Brandano Ferreira v. Portugal</i> , No. 41921/98.
15-11- 2016	TEDH, <i>A and B v. Norway</i> , No. 24130/11 and 29758/11.
18-5- 2017	TEDH (First Secction), <i>Jóhannesson and Others v. Iceland</i> , 22007/11.

### 2. Tribunal de Justicia de la Unión Europea

<b>Fecha</b>	<b>Sentencia</b>
11-3-2004	TJUE (Sala Quinta) 11 de marzo de 2004, <i>Lasteyrie du Saillant</i> , C-9/2002, ECLI:EU:C:2004:138.
23-2-2006	TJUE (Sala Tercera) de 23 de febrero de 2006, <i>Herederos de M. E. A. van Hilten-van der Heijden contra Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen</i> , C-513/03, ECLI:EU:C:2006:131.
3-6-2006	TJUE (Sala Primera) de 3 de junio de 2010, <i>Comisión Europea contra Reino de España</i> , C-487/08, ECLI:EU:C:2010:310.
7-9-2006	TJUE (Sala Segunda) de 7 de septiembre de 2006, <i>N contra Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo</i> , C-470/04, ECLI:EU:C:2006:525.

<b>Fecha</b>	<b>Sentencia</b>
12-9-2006	TJUE (Gran Sala) de 12 de septiembre de 2006, <i>Cadbury Schweppes plc y Cadbury Schweppes Overseas Ltd contra Commissioners of Inland Revenue</i> , C-196/04, ECLI:EU:C:2006:544.
3-10-2006	TJUE (Gran Sala) de 3 de octubre de 2006, <i>FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH contra Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel</i> , C-290/04, ECLI:EU:C:2006:630.
9-11-2006	TJUE (Sala Primera) de 9 de noviembre de 2006, <i>Pirkko Marjatta Turpeinen</i> , C-520/04, ECLI:EU:C:2006:703.
8-5-2008	TJUE (Sala Tercera) de 8 de mayo de 2008, <i>Ingenieurbüro Michael Weiss und Partner GbR contra Industrie- und Handelskammer Berlin</i> , C 14/07, ECLI:EU:C:2008:264.
22-12-2008	TJUE (Sala Cuarta) de 22 de diciembre de 2008, <i>Estado belga - SPF Finances vs Truck Center SA</i> , C-282/07, ECLI:EU:C:2008:762.
27-1-2009	TJUE (Gran Sala) de 27 de enero de 2009, <i>Hein Persche contra Finanzamt Lüdenscheid</i> , C-318/07, ECLI:EU:C:2009:33.
11-6-2009	TJUE (Sala Segunda) de 11 de junio de 2009, <i>Comisión de las Comunidades Europeas contra Reino de los Países Bajos</i> , C-521/07, ECLI:EU:C:2009:360.
14-1-2010	TJUE (Sala Primera) de 14 de enero de 2010, <i>Milan Kyrián vs Celní úřad Tábor</i> , C-233/08, ECLI:EU:C:2010:11.
10-2-2011	TJUE (Sala Tercera) de 10 de febrero de 2011, <i>Haribo Lakritzen Hans Riegel Betriebs GmbH (C-436/08) y Österreichische Salinen AG (C-437/08) contra Finanzamt Linz</i> , ECLI:EU:C:2011:61.
5-5-2011	TJUE (Sala Cuarta) de 5 de mayo de 2011, <i>Comisión Europea vs República Portuguesa</i> , C-267/09, ECLI:EU:C:2011:273.
6-10-2011	TJUE (Sala Primera) de 6 de octubre de 2011, <i>Comisión Europea contra República Portuguesa</i> , C-493/09, ECLI:EU:C:2011:635.
29-11-2011	TJUE (Gran Sala) de 29 de noviembre de 2011, <i>National Grid Indus e Inspecteur van de Belastingdienst Rijnmond/kantoor Rotterdam</i> , C-371/10, EU:C:2011:785.



<b>Fecha</b>	<b>Sentencia</b>
29-11-2011	TJUE (Gran Sala) de 29 de noviembre de 2011, <i>National Grid Indus BV contra Inspecteur van de Belastingdienst Rijnmond/kantoor Rotterdam</i> , C-371/10, ECLI:EU:C:2011:563.
29-11-2011	TJUE (Gran Sala) de 29 de noviembre de 2011, <i>National Grid Indus BV contra Inspecteur van de Belastingdienst Rijnmond/kantoor Rotterdam</i> , C-371/10, ECLI:EU:C:2011:785.
12-7-2012	TJUE (Sala Primera) de 12 de julio de 2012, <i>Comisión Europea vs Reino de España</i> , C-269/09, ECLI:EU:C:2012:439.
21-12-2016	TJUE (Sala Cuarta) de 21 de diciembre de 2016, <i>Comisión Europea contra República Portuguesa</i> , C-503/14, ECLI:EU:C:2016:979.
5-4-2017	TJUE (Sala Cuarta) de 5 de abril de 2017, <i>Procedimiento penal contra Massimo Orsi y Luciano Baldetti</i> , C-217/15, ECLI:EU:C:2017:264.
26-4-2018	TJUE , 26 de abril de 2018, <i>Eamonn Donnellan /The Revenue Commissioners</i> , C-34/17, ECLI:EU:C:2018:282.
22-11-2018	TJUE (Sala Quinta) de 22 de noviembre de 2018, <i>Sofina SA y otros contra Ministre de l'Action et des Comptes publics</i> , C-575/17, ECLI:EU:C:2018:943.
14-3-2019	TJUE (Sala Primera) de 14 de marzo de 2019, <i>Metirato Oy, en liquidación / Suomen valtio/Verohallinto, Eesti Vabariik/Maksu- ja Tolliamet</i> , C-695/17.

### 3. Tribunales de otros países distintos de España

<b>Pais</b>	<b>Fecha</b>	<b>Sentencia</b>	<b>Fuente</b>
Australia	1981	Federal Court of Australia. <i>Ayres v. Evans</i> , (1981) 39 A.L.R. 129.	BAKER, P.: <i>The transnational enforcement...</i> , cit., p. 1.

<b>Pais</b>	<b>Fecha</b>	<b>Sentencia</b>	<b>Fuente</b>
Australia	2007	Supreme Court of New South Wales (Sup Crt NSW), <i>Jamieson v. Commissioner for Internal Revenue</i> , (2007) 9 ITLR 954.	Baker, P. y otros: <i>International Assistance in...</i> , cit., p. 282.
Australia	2018	Federal Court of Australia, <i>Commissioners of Taxation v C</i> . Case number: WAD320 of 2018 – [2018] FCA 1087.	<i>EU &amp; Int. Tax Coll. News</i> , 2018-2, pp. 128.
Bélgica	25-9-2009	Belgian Supreme Court (Court of Cassation).	De Troyer, I.: <i>Tax Recovery Assistance...</i> , cit., p. 210.
Bélgica	18-1-2018	Belgian Supreme Court (Court of Cassation), Case number: F.17.0003.N.	<i>EU &amp; Int. Tax Coll. News</i> , 2018-2, pp. 117.
Bélgica	4-10-2018	Constitutional Court, <i>ING Lease Belgium and Others</i> , Case number: 124/2018.	<i>EU &amp; Int. Tax Coll. News</i> , 2018-2, pp. 135.
EEUU	1929	<i>Moore v. Mitchell</i> , 30 F.2d 600 (2d Cir. 1929).	FRIEDMAN, J. S.: <i>Whiskey and the Wires...</i> , cit., p. 916.
EEUU	1979	US Court of Appeals, Ninth Circuit, <i>HM the Queen in right of British Columbia v. Gilbertson</i> , 433 F. Supp. 410, 597 F.2d 1161.	Baker, P. y otros: <i>International Assistance in...</i> , cit., p. 282.
EEUU	2004	Supreme Court of the United States, In <i>The European Community et al. v. RJR Nabisco, Inc. et al.</i> , 355 R3d 123 (CA2, 2004).	Corcoran, W. J. <i>Pasquantino: Moving Toward...</i> , cit., p. 7.

<b>Pais</b>	<b>Fecha</b>	<b>Sentencia</b>	<b>Fuente</b>
EEUU	2004	Supreme Court of the United States, Fountain, 357 E3d 250 (CA-2, 2004).	Corcoran, W. J.: <i>Ibid.</i>
EEUU	2004	In The European Community et al. v. RJR Nabisco, Inc. et al., 355 R3d 123 (CA2, 2004).	Corcoran, W. J.: <i>Ibid.</i>
EEUU	2004	Fountain, 357 E3d 250 (CA-2, 2004).	Corcoran, W. J.: <i>Ibid.</i>
EEUU		Supreme Court of the United States “David B. Pasquantino, Carl J. Pasquantino, and Arthur Hiltz, petitioners, v. United States of America. No. 03-725.”	Westlaw, WL 424045 (U.S.), 2004, p. 1.
EEUU	2014	<i>United States v. Bradley Birkenfeld, et. al.</i> , (S.D. Fla.) Supreme Court of the United States.	<i>FY 2014 Congressional Budget: Tax Division United States Department of Justice</i> , p. 15.
EEUU	2014	United States of America v. UBS AG Case No. 09-20423+CIV-GOLD/MCALILEY.	<i>FY 2014 Congressional Budget: Tax Division United States Department of Justice</i> , p. 15.
Francia	24-02-49	<i>Bemberg C. Buenos Trib, Civ. Seine.Ayres, Tribunal Civil de la Seine</i> , S. 1949, 2.101.	Baker, P. y otros: <i>International Assistance in...</i> , cit., p. 282.
Francia	7-2-2017	Court of Appeal of Metz, N.B. vs Directorate-General for Public Finances. Case number: J.E.X. 15/01586.	<i>EU &amp; Int. Tax Coll. News</i> , n.º 2017-2, pp.190.
Italia	05-01-32	Corte d’Appello di Genova Italy, 1932, <i>Giurisprudenza Italiana</i> , 1, 2, 128.	Baker, P. y otros: <i>Ibid.</i> .

<b>Pais</b>	<b>Fecha</b>	<b>Sentencia</b>	<b>Fuente</b>
Italia	17-3-2017	Court of Cassation, R.A.X.	<i>EU &amp; Int. Tax Coll. News</i> , 6925 (Civil). 2017-2, pp. 203.
México	23-01-98	“MULTAS FISCALES. DEBEN APLICARSE EN FORMA RETROACTIVA LAS NORMAS QUE RESULTEN BENÉFICAS AL PARTICULAR.” Localizable en Época: Novena Época, Registro: 196642, Instancia: Segunda Sala, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo VII, Marzo de 1998, Materia(s): Administrativa, Tesis: 2a./J. 8/98, Página: 333.	
México	07-11-12	“PRINCIPIO DE RETROACTIVIDAD DE LA NORMA POSTERIOR MÁS FAVORABLE. PROCEDE APLICARLO EN BENEFICIO DEL GOBERNADO CUANDO LA NUEVA DISPOSICIÓN DEJA DE CONSIDERAR ANTIJURÍDICA LA CONDUCTA SANCIONADA CON MULTA FISCAL. ” Localizable en Época: Décima Época, Registro: 2003349, Instancia: Segunda Sala, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro XIX, Abril de 2013, Tomo 2, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Tesis: 2a./J. 22/2013 (10a.), Página: 1321.	
México	28-01-14	“PRESUNCIÓN DE INOCENCIA. ESTE PRINCIPIO ES APLICABLE AL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR, CON Matices o MODULACIONES” Localizable en Época: Décima Época, Registro: 2006590, Instancia: Pleno, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 7, junio de 2014, Tomo I, Materia(s): Constitucional, Tesis: P./J. 43/2014 (10a.), Página: 41; y por la Segunda Sala de dicho Alto Tribunal.	
Portugal	8-2-2017	Supreme Administrative Court, case number: 0177/15.	<i>EU &amp; Int. Tax Coll. News</i> , 2018-2, pp. 126.
Reino Unido	1734	<i>Boucher v. Lawson</i> .	FRIEDMAN, J. S.: <i>Whiskey and the Wires...</i> , cit., p. 916.
Reino Unido	1955	<i>Government of India v. Taylor</i> , [1955] A.C. 491.	Baker, P. y otros: <i>International Assistance in...</i> , cit., p. 282.
<b>Pais</b>	<b>Fecha</b>	<b>Sentencia</b>	<b>Fuente</b>

Reino Unido	1977	<i>Panche v Fletcher, (1779)Eng. Rep. 164 (K.B.).</i>	FRIEDMAN, J. S.: <i>Whiskey and the Wires...</i> , cit., p. 916.
Reino Unido	1987	James Buchanan & Co Ltd v. Babco Forwarding & Shipping (UK) Ltd [1987] AC 141 at p. 152.	WestLaw.UK.
Reino Unido	1992	<i>Hager v Osborne</i> [1992] 2 All ER 494, [1992] Fam 94, [1992] 2 WLR e 610, [1992] 1 FCR 125.	GREENE, M.: <i>Enforcing foreign...</i> , cit., p. 28.
Reino Unido	23-05-13	EWCA Civ 578, <i>Revenue and Customs Commissioners v Ben Nevis (Holdings) Ltd/Ben Nevis (Holdings) Ltd v Revenue and Customs Commissioners</i> , [2013].	WestLaw.UK.
Reino Unido	1775	<i>Holman v. Johnson</i> , 98. Eng. Rep. 1120, 1121 (K.B. 1775).	CHAPMAN, R. B.: <i>Tax Compliance and...</i> cit., p. 438.
Reino Unido	23-3-2016	England and Wales High Court (Administrative Court), <i>Walapu v HM Revenue &amp; Customs</i> , CO/1948/2015[2016] EWHC 658.	<i>EU &amp; Int. Tax Coll. News</i> , 2017-2, pp. 56.
Reino Unido	26-6-2016	Bankruptcy High Court, <i>Revenue and Customs Commissioners v Smart</i> .	<i>EU &amp; Int. Tax Coll. News</i> , 2017-2, pp. 198.
Reino Unido	26-7-2018	Supreme Court, <i>Total Ltd v Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs</i> , Case number: [2018] UKSC 44.	<i>EU &amp; Int. Tax Coll. News</i> , 2018-2, pp. 138.
Sudáfrica	1981	(Transvaal Provincial Division), <i>Priestley v. Clegg</i> , (1985)(3) S.A. 950.	Baker, P. y otros: <i>International Assistance in...</i> , cit., p. 282.

#### 4. Tribunales españoles

<b>Fecha</b>	<b>Órgano</b>	<b>Sentencia</b>
15-10-1999	Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección2ª).	RJ 1999\7126 (Recurso de Casación núm.: 368/1995).
29-10-1999	Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección2ª).	RJ 1999\8644 (Recurso de Casación núm. 1286/1995).
6-3-2000	Tribunal Supremo(Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección2ª).	RJ 2000\2802 (Recurso de Casación núm. 3986/1995).
5-10-2004	Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección2ª).	RJ 2005\10 (Recurso de Casación núm. 4793/1999).
7-3-2005	Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección1ª).	RJ 2005\3861(Recurso núm. 715/1999).
27-3-2008	Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección2ª).	RJ 2008\2365 (Recurso de Casación núm. 1159/2007).
17-2-2000	Audiencia Nacional (Sala de lo Contencioso--Administrativo, Sección2ª).	JT 2000\690 (Recurso contencioso-administrativo núm. 888/1996).
16-11-2009	Audiencia Nacional.	FJ 5 (JUR 2009/475366).
18-1-2010	Audiencia Nacional.	FJ 5 (JU de 2006R 2010/34052).
19-6-2000	TSJ de Castilla y León (Burgos) (Sala de lo Contencioso-Administrativo).	Núm. 296/2000 de 19 junio. JT 2000\1175.
31-5-2000	TSJ de Castilla y León (Valladolid) (Sala de lo Contencioso-Administrativo).	Núm. 1038/2000 de 31 mayo. JT 2000\1368.
22-3-2007	TSJ de Cataluña.	(JUR 2007/248424).
<b>Fecha</b>	<b>Órgano</b>	<b>Sentencia</b>
8-11-2007	TSJ de Cataluña.	(JUR 2008/31287).

25-5-2000	TSJ de la Comunidad Valenciana.	Núm. 795/2000 de 25 mayo. JT 2000\1376.
12-3-2009	TSJ de las Islas Baleares.	(JUR 2009/261115).
14-1-1999	TSJ de Madrid.	Núm. 25/1999 de 14 enero. JT 1999\1157 (Recurso Núm.: 3206/1995).
2-4-1998	TSJ de Madrid (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 5ª).	Núm. 441/1998 de 2 abril. JT 1998\70 (Recurso Núm.: 2959/1994).
22-7-1998	TSJ de Murcia.	Núm. 461/1998 de 22 julio. JT 1998\1235 (Recurso Núm.: 1911/1996).

## RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS (ESPAÑA)

Fecha	Órgano	Sentencia
7-11-2006	TEAC.	FJ 4 (NFJO24984).
1-2-2007	TEAC.	FJ 2 (JUR 2007/135651).
27 -11- 2016	TEAC.	2803/16.
23 -2-2017	TEAC.	4647/2015.