



MANUAL DE LA OCDE SOBRE LA PUESTA EN PRÁCTICA DE LA ASISTENCIA EN LA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA

Aprobado el 26 de enero de 2007 por el Comité sobre Asuntos Fiscales de la OCDE

NO CLASIFICADO

MODULO GENERAL:

- I ASPECTOS GENERALES Y JURÍDICOS DE LA ASISTENCIA EN LA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA**
- II MEDIDAS CAUTELARES**
- III ASPECTOS PRÁCTICOS DE LA ASISTENCIA EN LA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA**

Actualmente, el manual consta de los siguientes Módulos:

Módulo General:

- Parte I: Aspectos generales y jurídicos de la asistencia en la recaudación tributaria.
- Parte II: Medidas cautelares.
- Parte III: Aspectos prácticos de la asistencia en la recaudación tributaria.

Módulo 1 - Reseñas nacionales en relación con la asistencia en la recaudación

Módulo 2 - Instrumentos y modelos para la asistencia en la recaudación tributaria

Módulo 3 - Modelo de Memorando de entendimiento en la asistencia en la recaudación tributaria basados en el Artículo 27 del Modelo de Convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio

Módulo 4 - Modelo de Memorando de entendimiento en la asistencia en la recaudación tributaria basados en las disposiciones del Convenio de asistencia administrativa mutua en materia tributaria

Módulo 5 - Glosario sobre terminología relacionada con la recaudación tributaria

La finalidad del Manual es proporcionar a los funcionarios encargados de la asistencia en la recaudación tributaria, una visión general del funcionamiento de las disposiciones sobre dicha asistencia y ciertas recomendaciones técnicas y prácticas, para mejorar la eficacia de la asistencia en la recaudación tributaria.

El manual puede ser utilizado para los programas de formación o para la actualización de los manuales existentes a nivel nacional. El enfoque modular permite a los países elegir solamente las

partes que puedan resultar relevantes para sus programas específicos, relativos a la asistencia en la recaudación tributaria.

ÍNDICE DE CONTENIDOS

MANUAL DE LA OCDE SOBRE LA PUESTA EN PRÁCTICA DE LA ASISTENCIA EN LA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA

PARTE I - ASPECTOS GENERALES Y JURÍDICOS DE LA ASISTENCIA EN LA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA.....

1.	Introducción.....	5
2.	Objeto de la asistencia en la recaudación tributaria.....	5
3.	Bases jurídicas para la asistencia en la recaudación tributaria.....	6
4.	Competencia para la asistencia en la recaudación tributaria.....	7
5.	Ámbito de la asistencia en la recaudación tributaria.....	8
6.	Personas comprendidas.....	8
7.	Créditos tributarios comprendidos.....	10
8.	Legislación aplicable a los créditos tributarios y los procedimientos de ejecución.....	11
9.	Circunstancias en las que puede emitirse una petición de asistencia en la recaudación tributaria.....	12
10.	Ámbito temporal/plazos/antigüedad del crédito.....	13
11.	Normas de prelación.....	15
12.	Obligación de prestar asistencia en la recaudación.....	15
13.	Limitaciones a la asistencia en la recaudación.	16
13.1	Reciprocidad.....	16
13.2	Medidas contrarias al orden público o que puedan contravenir otros intereses fundamentales.....	17
13.3	El otro estado no ha aplicado todas las medidas para la recaudación que tenga a su disposición en virtud de su legislación o práctica administrativa y cuya aplicación resulte razonable.....	17
13.4	La carga administrativa es claramente desproporcionada en relación al beneficio que vaya a obtener el estado requirente.....	17
14.	Medidas para recabar información.....	17
15.	Derechos procedimentales y salvaguardas.....	18
16.	Confidencialidad.....	19
17.	Procedimientos y litigios.....	20
18.	Aplazamiento de pago y pago fraccionado.....	20
19.	Remisión del crédito (renuncia)	21
20.	Costes.....	22

PARTE II - MEDIDAS CAUTELARES

1.	Introducción.....	22
2.	Medidas cautelares para salvaguardar el derecho de recaudación de otro estado.....	23
3.	Condiciones en las que puede emitirse una petición de aplicación de medidas cautelares.....	23
4.	Protección de los derechos de los contribuyentes.....	24
5.	Cuestiones específicas.....	24

PARTE III - ASPECTOS PRÁCTICOS DE LA ASISTENCIA EN LA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA

1.	Introducción.....	24
2.	Acuerdo o memorando de entendimiento.....	24
2.1	Documentación que debe acompañar a la petición.....	25
2.2	Importes mínimos.....	26
2.3	Moneda y tipo de cambio.....	27
2.4	Cálculo de intereses.....	27
2.5	Aplazamiento, pago fraccionado y renuncia.....	27
2.6	Plazos para responder a la petición.....	28
2.7	Comunicación entre autoridades competentes.....	28
2.8	Costes de recaudación y transferencias de dinero.....	28
2.9	Transferencia de pagos al estado requirente.....	28
2.10	Créditos incobrables.....	29
2.11	Posibles modificaciones de la petición.....	29
2.12	Retirada de la petición.....	29
2.13	Idioma.....	29
2.14	Registro/reaprovechamiento de la información.....	29
2.15	Limitaciones a la asistencia en la recaudación.....	30
2.16	Mecanismos de solución de controversias.....	30
3.	Pasos en la tramitación de las peticiones de asistencia en la recaudación.....	30
PASO 1:	CONFECCIÓN Y FORMULACIÓN DE LA PETICIÓN.....	30
PASO 2:	RECEPCIÓN Y VERIFICACIÓN DE LA VALIDEZ DE LA PETICIÓN, ACEPTACIÓN O DENEGACIÓN DE LA PETICIÓN.....	32
PASO 3:	RECAUDACIÓN DEL IMPUESTO EXTRANJERO.....	33
PASO 4:	FINALIZACIÓN DEL EXPEDIENTE.....	33
PASO 5:	PROCESAMIENTO DE LOS PAGOS.....	33
PASO 6:	REAPROVECHAMIENTO DE LA INFORMACIÓN.....	34
ANEXO I	Ejemplo de petición de asistencia en la recaudación tributaria: formulario de petición estándar utilizado por Noruega para la asistencia en la recaudación tributaria.	35
ANEXO II	Ejemplo de un modelo de petición de cobro de créditos tributarios (Anexos III y IV de la Directiva 2002/94/CE de la Comisión).	37

MANUAL DE LA OCDE SOBRE LA PUESTA EN PRÁCTICA DE LA ASISTENCIA EN LA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA

1. El objetivo de este manual es el de ofrecer a los funcionarios encargados de la asistencia en la recaudación tributaria una visión general del funcionamiento de las disposiciones sobre esta materia, así como unas pautas de naturaleza técnica y práctica que mejoren la eficacia de tal asistencia. Asimismo, el manual puede resultar de utilidad en relación con los programas de formación y puede constituir una guía útil para las administraciones tributarias en el diseño o la revisión de sus propios manuales.

2. Este manual está organizado de forma modular. El primer módulo está estructurado como sigue:

- Parte I: Aspectos generales y jurídicos de la asistencia en la recaudación tributaria.
- Parte II: Medidas cautelares.
- Parte III: Aspectos prácticos de la asistencia en la recaudación tributaria.

Los restantes módulos versan sobre aspectos concretos de la asistencia en la recaudación tributaria y abordan las siguientes materias:

- Reseñas nacionales en relación con la asistencia en la recaudación
- Instrumentos y modelos para la asistencia en la recaudación tributaria
- Modelo de Memorando de entendimiento en la asistencia en la recaudación tributaria (en proceso de elaboración);
- Modelo de petición de cobro de créditos tributarios (en proceso de elaboración);
- Glosario sobre terminología relacionada con la recaudación tributaria (en proceso de elaboración).

3. El manual se centra en la asistencia en la recaudación en virtud de los instrumentos basados en el Artículo 27 del Modelo de Convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio (en adelante el Modelo de Convenio de la OCDE) y en las disposiciones del Convenio de asistencia del Consejo de Europa y de la OCDE administrativa mutua en materia tributaria (en adelante el Convenio CoE/OCDE). En nota a pie de página se han incorporado las referencias oportunas a la Directiva CE referente a la asistencia mutua en materia de cobro de créditos tributarios, con las modificaciones introducidas por la Directiva CE en la que se establecen normas detalladas para su aplicación.

PARTE I - ASPECTOS GENERALES Y JURÍDICOS DE LA ASISTENCIA EN LA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA

1. Introducción

4. La cooperación internacional es un medio eficaz para que los países mantengan la soberanía sobre sus propias bases tributarias y para asegurar la correcta asignación de las potestades tributarias entre los co-signatarios de convenios. La cooperación internacional en materia de administración tributaria puede revestir muchas formas, comprendida la asistencia en la recaudación.

5. Los contribuyentes pueden disponer de activos en todo el mundo pero, por lo general, las autoridades fiscales no pueden traspasar sus fronteras en sus actuaciones recaudatorias. No obstante, este principio, conocido también como “norma de recaudación” se ha ido abandonando progresivamente como resultado de la creciente movilidad de los contribuyentes y del patrimonio. Los países se muestran cada vez más interesados en prestar asistencia en la recaudación tributaria, siempre que se cumplan ciertas condiciones. La asistencia en la recaudación constituye un factor disuasorio importante que, en algunos países, puede superar el beneficio de las deudas tributarias realmente recaudadas con ayuda de otro país.

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.

7. En esta época de globalización, las actitudes tradicionales hacia la asistencia en la recaudación tributaria se han modificado. Hasta cierto punto, este cambio se debió al desarrollo del comercio electrónico y a la preocupación por recaudar el IVA de tales actividades. El Informe de la OCDE de 1998 “*La competencia fiscal nociva. Un tema global*”^{*} destaca también 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 recomienda “*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*”.

8. Como resultado de tales preocupaciones, el Consejo de la OCDE aprobó la inclusión de un nuevo artículo 27 sobre asistencia en la recaudación en la actualización de su Modelo de Convenio de 2003. Se trata de 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. Los factores que deben considerarse comprenden la importancia de la inversión transfronteriza, la reciprocidad, la capacidad de sus respectivas administraciones para prestar tal asistencia y 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 puede no permitir o no justificar este tipo de asistencia.

2. Objeto de la asistencia en la recaudación tributaria

9. En el ámbito nacional, la mayoría de los contribuyentes pagan sus deudas tributarias voluntariamente y con prontitud. Cuando no se pagan en plazo o por los importes totales, las administraciones nacionales cuentan con una gran variedad de facultades para exigir el pago, facultades que pueden ejercerse únicamente dentro de las fronteras nacionales. El problema surge cuando un contribuyente abandona la jurisdicción sin haber liquidado sus deudas tributarias, o cuando no tiene bienes en esa jurisdicción que puedan utilizarse para saldar la deuda. Debido a las limitaciones jurisdiccionales de sus facultades, la administración tributaria no puede ejercer autoridad sobre las propiedades que los contribuyentes posean en el extranjero. Es necesario algún tipo de

* (N. de la T.) Título de la versión en castellano publicada por la OCDE en 2000 del documento original publicado en 1998 en sus versiones inglesa y francesa *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue* y *Concurrence Fiscale Dommageable. Un problème mondial*, respectivamente.

acuerdo internacional que permita a la administración tributaria de un país ayudar a otro país en el cobro de los impuestos debidos.

10. La asistencia en la recaudación tributaria puede ser amplia y abarcar los impuestos de toda naturaleza que deban tanto residentes como no residentes, como se contempla en el artículo 27 del Modelo de Convenio de la OCDE, o más limitada y circunscribirse exclusivamente a los impuestos debidos por residentes y recogidos en el ámbito de aplicación de convenios tributarios bilaterales, por ej. los impuestos directos. Antes de acordar la prestación de asistencia mutua en la recaudación tributaria, los países tendrán que considerar en concreto si su protección de los derechos fundamentales de los contribuyentes es similar (por ej.: notificación en tiempo y forma de los créditos reclamados al contribuyente, el derecho del contribuyente a la confidencialidad de sus datos, el derecho de recurso, el derecho a que se atiendan sus alegaciones y a presentar pruebas, el derecho a estar asistido por un asesor de su elección, el derecho a un juicio justo, etc.).

3. Bases jurídicas para la asistencia en la recaudación tributaria

11. Existen una serie de instrumentos jurídicos internacionales en los que puede fundamentarse la asistencia en la recaudación:

- Convenios bilaterales que, en términos generales, desde 2003 se basan en el Modelo de Convenio de la OCDE;
- Convenios bilaterales de asistencia mutua en el cobro de créditos tributarios;
- Instrumentos multilaterales diseñados específicamente a los efectos de la asistencia administrativa en materia tributaria, como por ej. el Convenio CoE/OCDE¹, y la Convención nórdica sobre asistencia mutua administrativa en materia tributaria;
- Dentro de la Comunidad Europea son aplicables las siguientes Directivas: la Directiva 76/308/CEE del Consejo, de 15 de marzo de 1976, referente a la asistencia mutua en materia de cobro de créditos que comprendía únicamente determinadas exacciones reguladoras agrícolas y los derechos de aduanas, se amplió en 1979 a los impuestos sobre el valor añadido (mediante Directiva 79/1071/EEC del Consejo), en 1992 a ciertos impuestos especiales (mediante Directiva 92/108/CEE del Consejo) y en 2001 a los impuestos directos y a los impuestos sobre primas de seguros, mediante Directiva 2001/44/CEE del Consejo (en adelante Directiva CE referente a la asistencia mutua en materia de cobro de créditos); así como la Directiva 2002/94/CE de la Comisión, que sienta las bases para la aplicación de la Directiva 76/308/CEE del Consejo.
- Otros instrumentos bilaterales o multilaterales.²

12. Cuando haya más de un instrumento que pueda servir como base para la asistencia en la recaudación tributaria, el problema de su coincidencia parcial se aborda a través de los propios instrumentos.³ En ausencia de disposiciones internas en contrario, cuando los instrumentos aplicables

1. Azerbaiyán, Bélgica, Dinamarca, Finlandia, Francia, Islandia, Italia, Noruega, Países Bajos, Polonia y Suecia han asumido la obligación de prestar asistencia en el cobro de créditos tributarios. Canadá y Estados Unidos han planteado una reserva respecto a la asistencia en la recaudación tributaria.

2. Artículo 21 de la Decisión 578 de la Comunidad Andina sobre asistencia en los procesos de recaudación.

3. No obstante, en relación a la asistencia mutua entre los países miembros de la UE, el artículo 23 de la Directiva CE referente a la asistencia mutua en materia de cobro de créditos establece que únicamente pueden utilizarse otros acuerdos o instrumentos distintos a la Directiva en la medida en que permitan

prevean la coexistencia de más de una disposición sobre asistencia en la recaudación tributaria las autoridades competentes pueden optar libremente por el instrumento más adecuado en cada caso. En este supuesto podría ser conveniente que las autoridades competentes acordaran un punto de vista común para determinar qué mecanismos se utilizarán en circunstancias concretas.

13. Además, las autoridades competentes de los estados contratantes por lo general convienen mediante acuerdo amistoso o memorando de entendimiento los detalles prácticos de la aplicación de las disposiciones del artículo sobre asistencia en la recaudación tributaria de su convenio bilateral. Este acuerdo o memorando puede incluir información sobre la documentación que debe acompañar la petición de cobro, el importe mínimo exigible, los plazos de prescripción, la asignación de los costes, etc. (véase la Parte III). La Directiva 2002/94/CE de la Comisión recoge con detalle los mecanismos que deben aplicar los países miembros de la UE en relación con la Directiva sobre asistencia mutua en materia de cobro de créditos (por ej. las cuestiones sobre los sistemas de comunicación electrónicos, plazos de contestación inferiores a los previstos en la Directiva del Consejo de 1976, simplificación de los procedimientos administrativos y acuerdos para el reembolso de los costes derivados del cobro de los créditos).

4. Competencia para la asistencia en la recaudación tributaria

14. En la mayoría de los países, la función desarrollada por la autoridad competente está centralizada en el Ministerio de Hacienda. La existencia de este organismo central garantiza la cooperación y la coherencia necesarias en la prestación de asistencia en la recaudación. En algunos países la competencia para la asistencia en la recaudación se delega en personas designadas del departamento o departamentos encargados de la recaudación tributaria. También puede darse el caso de que ciertas facultades de las autoridades competentes se deleguen a nivel local, lo que no implica que la autoridad competente ya no participe. Así, en el caso de delegación de funciones, será necesario llegar a un acuerdo claro al respecto entre las autoridades competentes. El Modelo de Convenio de la OCDE permite a las partes contratantes designar una o más “autoridades competentes” para tratar directamente entre sí. Esta misma línea es la seguida en el apartado 1d) del artículo 3 del Convenio CoE/OCDE.

5. Ámbito de la asistencia en la recaudación tributaria

15. El artículo 27 del Modelo de Convenio de la OCDE abarca los impuestos “de toda naturaleza y denominación...”, lo que constituye un ámbito muy amplio. En la actualidad, la mayoría de los convenios bilaterales que prevén la asistencia en la recaudación abarcan únicamente los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio. Algunos países pueden preferir una asistencia en la recaudación más limitada, en un convenio concreto. Por ejemplo, un país puede desear limitar la asistencia a aquellos casos en los que una persona intente acogerse a los beneficios del convenio no teniendo derecho a hacerlo (por ej. solicitando una reducción en el impuesto gravado en el país de fuente por rentas tales como intereses).

16. 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.

un mayor grado de asistencia. Además, en relación con los países miembros de la UE, que sean parte del Convenio CoE/OCDE, el artículo 27, apartado 2 de dicho Convenio estipula que “No obstante las disposiciones del presente Convenio, aquellas Partes que sean miembros de la Comunidad Económica Europea aplicarán, en sus relaciones mutuas, las normas comunes en vigor en dicha Comunidad”.

6. Personas comprendidas

17. La asistencia en la recaudación puede concernir tanto a residentes como a no residentes de los estados contratantes. El artículo 27 del Modelo de Convenio de la OCDE no está limitado por el artículo 1 (personas comprendidas) ni por el 2 (impuestos comprendidos). El apartado 3 del artículo 1 del Convenio CoE/OCDE versa sobre el ámbito personal del Convenio y aclara que la asistencia administrativa entre las partes no está limitada por la residencia o la nacionalidad del contribuyente o de otras personas relacionadas.

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).

Ejemplo 1 de asistencia en la recaudación tributaria en relación con residentes: un contribuyente residente del país A debe impuestos en ese país, donde son incobrables, y posee un inmueble en el país B. Las autoridades competentes del país A pueden pedir a las autoridades competentes del país B asistencia en la recaudación tributaria mediante la liquidación del activo sito en el país B.

Ejemplo 2 de asistencia en la recaudación tributaria en relación con residentes: un contribuyente residente del país A debe impuestos en ese país, donde son incobrables, y trabaja en el país B. Las autoridades competentes del país A pueden pedir a las autoridades competentes del país B asistencia en la recaudación tributaria mediante el embargo del sueldo o salario.

Ejemplo 3 de asistencia en la recaudación tributaria en relación con no residentes: un contribuyente, con deudas tributarias pendientes en el país A, donde son incobrables, es residente del país B, pero trabaja para una sociedad del país C de quien percibe su sueldo o salario. Si el contribuyente no posee activo alguno en el país B la autoridad competente del país A puede pedir a la autoridad competente del país C asistencia en la recaudación mediante el embargo del sueldo o salario.

Ejemplo 4 de asistencia en la recaudación tributaria en relación con no residentes: una sociedad tiene sucursales en varios países. Si la sociedad residente del país C debe impuestos en el país A, donde son incobrables, y la sociedad posee también una sucursal en el país B, el país A podrá solicitar a las autoridades competentes de los países B y C asistencia en la recaudación.

19. Algunos convenios tributarios pueden limitar la asistencia a los impuestos debidos por los residentes de cualquiera de los estados contratantes. Algunos países excluyen a sus propios nacionales de la asistencia en la recaudación.

7. Créditos tributarios comprendidos

Componentes de los créditos tributarios

20. Los “créditos tributarios” comprenden por lo general el impuesto calculado inicialmente, 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.

21. Con arreglo a los comentarios al apartado 2 de artículo 27 del Modelo de Convenio de la OCDE la expresión “crédito tributario” se aplica a todo importe adeudado en concepto de cualesquiera impuestos exigidos por los Estados contratantes, sus subdivisiones políticas o sus entidades locales, pero sólo en la medida en que el establecimiento de dichos impuestos no sea contrario al Convenio o a otro instrumento en vigor entre los Estados contratantes. Se aplica también a los intereses, sanciones administrativas y gastos de recaudación o cautelares asociados a dicho importe.

22. El Informe explicativo al subapartado c), apartado 1, del artículo 3 del Convenio CoE/OCDE, expone que de la definición de la expresión “crédito tributario” contenida en dicho subapartado se desprende que la asistencia no se limita únicamente al impuesto propiamente dicho, comprendidos los recargos y sobretasas, sino que también se aplica a los intereses de demora y los costes de recaudación.

23. Puede ocurrir que un país expida una petición de asistencia en la recaudación en relación con un impuesto que no exista en el país requerido. Para poder atender tal petición el país requerido puede recurrir al principio general de la asistencia en la recaudación, a saber, que el país requerido cobrará el crédito como si fuera el suyo propio. Esto implica que el país requerido sigue los procedimientos aplicables a un crédito relativo a un impuesto similar al del país requirente, u otro procedimiento adecuado en caso de no existir dicho impuesto similar.

24. La mayoría de los instrumentos jurídicos para la asistencia en la recaudación tributaria no comprenden las sanciones de naturaleza penal. La forma de afrontar esta cuestión varía entre los distintos artículos o instrumentos de asistencia en la recaudación tributaria. El artículo 27 del Modelo de Convenio de la OCDE hace referencia únicamente a las sanciones administrativas y el apartado 41 del Informe explicativo al Convenio CoE/OCDE expresa que el convenio abarca igualmente las multas administrativas.⁴ Algunos convenios bilaterales que contemplan la asistencia en la recaudación tributaria se refieren expresamente a la asistencia en la recaudación de multas tributarias de naturaleza no punitiva. Algunos excluyen expresamente las multas tributarias del ámbito de la asistencia en la recaudación.

Intereses devengados en el período de recaudación

25. La mayoría de los países optan por el cálculo y cobro de los intereses devengados durante el período de recaudación, es decir, el período entre la fecha de la petición de asistencia y la de pago de la deuda. No obstante, ni el Modelo de Convenio de la OCDE ni el Convenio CoE/OCDE especifican la forma de abordar esta cuestión⁵, y las partes pueden optar por tratarla mediante acuerdo amistoso o memorando de entendimiento. A este respecto, los cuatro planteamientos posibles son:

4. Artículo 2 (i) 4 de la Directiva CE referente a la asistencia mutua en materia de cobro de créditos tributarios excluye “toda sanción de naturaleza penal”.

5. El apartado 40 del Informe explicativo al Convenio CoE/OCDE menciona esta cuestión, pero deja al arbitrio de las partes el concierto del método.

- acordar que el estado requirente calcule y actualice regularmente el importe de los intereses devengados tras la aceptación por parte del estado requerido de la petición de cobro (véase el ejemplo expuesto a continuación);
- acordar que el estado requirente, una vez recibido el importe cobrado, plantee una nueva petición de asistencia relativa únicamente a los intereses adicionales. Este planteamiento requeriría normalmente que los intereses adicionales excedan de un importe mínimo acordado;⁶
- acordar que el estado requerido calcule el interés durante el período de recaudación aplicando su propio tipo de interés y añadiéndolo al importe exigible, siempre que este planteamiento sea conforme con la normativa y prácticas de recaudación del estado requerido;⁷
- acordar que el estado requerido calcule los intereses aplicando el tipo del estado requirente.

Ejemplo

Canadá cuenta con memorandos de entendimiento que establecen los procedimientos aplicables en virtud de sus disposiciones de asistencia en la recaudación. Estos memorandos disponen que al efectuar la petición de cobro el estado requirente calculará los intereses hasta la fecha de la petición. El estado requerido no estará obligado a calcular y aplicar interés alguno. Los intereses continúan devengándose tras la emisión de la petición y se acumularán conforme al tipo del estado requirente. El estado requirente actualizará los intereses regularmente. Estas actualizaciones se añaden al crédito y no es necesario que se conviertan en una nueva deuda.

Petición de asistencia en el cobro de intereses

26. Tras la liquidación del importe debido del impuesto, pueden seguir pendientes de cobro intereses o recargos. Conforme a las legislaciones internas de la mayoría de los países, los créditos constituidos únicamente por intereses, multas o costes se consideran también créditos tributarios y se recaudan como tal. Siempre que el instrumento jurídico sobre el que se base la asistencia en la recaudación no contenga una definición más limitada del concepto “crédito tributario” no debe existir obstáculo alguno que impida que un crédito relativo únicamente a intereses se convierta en objeto de una petición de asistencia. Esto es así incluso cuando el crédito tributario subyacente se haya cobrado en el estado requirente sin intermediación de la asistencia internacional. Sin embargo, en algunos países no se plantea esta cuestión dado que las normas de imputación establecen que la deuda tributaria se libera tras el pago de intereses y costes.

8. Legislación aplicable a los créditos tributarios y los procedimientos de ejecución

27. La mayoría de los instrumentos que rigen la asistencia en la recaudación abordan la cuestión de la legislación aplicable a los créditos tributarios extranjeros de idéntica forma. El crédito

6. Esta es la solución adoptada en la Convención nórdica sobre asistencia mutua administrativa en materia tributaria de 1989.

7. Esta es la solución adoptada en la Directiva CE referente a la asistencia mutua en materia de cobro de créditos.

extranjero debe ejecutarse y cobrarse conforme a las leyes del estado requerido como si se tratara de un crédito propio. Esta interpretación se deriva del apartado 3 del artículo 27 del Modelo de Convenio de la OCDE, y del apartado 1 del artículo 11 del Convenio CoE/OCDE.⁸ La asistencia en la recaudación tributaria se rige, por tanto, por la legislación interna y por los procedimientos de que disponga el estado requerido que permitan la ejecución de sus propios créditos tributarios.

28. Por el contrario, toda cuestión relacionada con la existencia del crédito y el título de ejecución, se rige únicamente por la legislación del estado requirente. Esto es igualmente aplicable a las normas relativas a la determinación del responsable del pago de la deuda.

29. Hay dos excepciones a la regla de que las normas y procedimientos aplicables a la asistencia en la recaudación son las del estado requerido:

- la prescripción para la ejecución o recaudación del crédito se rige por la legislación del estado requirente (*véase bajo el epígrafe “plazos”, en el apartado 10, más adelante*); y
- el crédito del estado requirente no disfrutará de ninguna prioridad en el estado requerido que el estado requerido otorgue a sus propios créditos (*véase el apartado 11, más adelante*).⁹

9. Circunstancias en las que puede emitirse una petición de asistencia en la recaudación tributaria

30. Antes de proceder a la emisión de una petición de asistencia en la recaudación tributaria deben satisfacerse unas condiciones fundamentales. Estas condiciones tienen que ver con la protección de los derechos de los contribuyentes. Conforme al apartado 3 del artículo 27 del Modelo de Convenio de la OCDE, una de esas condiciones es que el crédito tributario sea exigible conforme a la normativa del estado requirente. Otra condición es que el deudor sea una persona que, en ese momento y de conformidad con la legislación de ese estado, no pueda impedir su recaudación. Esto ocurre cuando el estado tiene derecho, en virtud de su legislación interna, a recaudar el crédito y el deudor no puede ejercer derecho administrativo o judicial alguno para impedir su recaudación. La documentación facilitada por el estado requirente permitirá al estado requerido determinar si se satisfacen tales condiciones.

31. No obstante, algunos países pueden optar por permitir la asistencia en la recaudación cuando un crédito tributario pueda cobrarse en el estado requirente con independencia de la vigencia de los derechos de recurso, aun cuando la propia normativa interna del estado requerido impida la recaudación en tal circunstancia. Las disposiciones del artículo sobre asistencia en la recaudación tributaria deben redactarse entonces de forma que permitan la asistencia en esa situación. El párrafo 16 de los comentarios al artículo 27 contiene el tenor que debe añadirse al efecto.

32. En virtud del apartado 2 del artículo 11 del Convenio CoE/OCDE, y a menos que las partes acuerden lo contrario, únicamente pueden presentarse peticiones de cobro de créditos de residentes del estado requirente cuando dichos créditos hayan sido impugnados.

33. En el caso de prestación de asistencia basada en el Convenio CoE/OCDE, cuando se exija un crédito tributario contra una persona no residente del estado requirente –que, consecuentemente, pueda estar menos informada- el artículo 11 introduce un requisito adicional a mayor abundamiento de las garantías del contribuyente. A fin de requerir la asistencia en la recaudación no es suficiente que el crédito no se haya impugnado, sino que será también imprescindible, a menos que las partes

8. Véase también el artículo 6 de la Directiva CE referente a la asistencia mutua en materia de cobro de créditos.

9. No obstante, mediante acuerdos bilaterales los países tienen libertad para optar por otro método.

convengan expresamente su posición a esta cuestión, que el crédito ya no pueda impugnarse ante instancia alguna. Los países que utilicen las disposiciones del Convenio CoE/OCDE como base jurídica para la asistencia en la recaudación tributaria deben suscribir estos límites procedimentales.

10. Ámbito temporal/plazos/antigüedad del crédito

Ámbito temporal

34. Surge la cuestión de si las disposiciones sobre la asistencia en la recaudación abarcan los créditos preexistentes a la entrada en vigor del instrumento jurídico que la permita.

35. 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.

36. Algunos convenios tributarios pueden restringir la asistencia en la recaudación a los créditos que surjan tras la entrada en vigor del convenio. El apartado 1 c) del artículo 30 del Convenio CoE/OCDE, permite a los estados reservarse el derecho de no prestar asistencia respecto de ningún crédito tributario preexistente a la entrada el vigor del convenio con ese estado. El Convenio ofrece también la posibilidad de retirar las reservas en una fecha posterior.

Plazos

37. Los plazos se refieren a los de prescripción, es decir, la fecha a partir de la cual el crédito tributario deja de ser exigible o ejecutable. Muchos países, aunque no todos, recogen en su legislación interna disposiciones sobre estos plazos. Los sistemas jurídicos difieren en relación con su duración y respecto de la posibilidad de interrumpirlos, suspenderlos o ampliarlos.

38. 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 se regirán únicamente por la normativa del estado requirente.¹⁰ 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.

39. El estado requirente deberá informar sobre los plazos de prescripción al estado requerido en el momento de realizar la petición. Por lo general, el dato más importante es el de la caducidad del crédito.

10. Véase también el apartado 1 del artículo 15, de la Directiva CE referente a la asistencia mutua en materia de cobro de créditos tributarios.

Suspensión o interrupción de los plazos de prescripción

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.

42. El artículo 27 del Modelo de Convenio no prevé la suspensión o interrupción de los plazos de prescripción. Aquellos países que deseen abordar esta cuestión pueden considerar seguir la tendencia marcada por la Directiva CE. El apartado 2 del artículo 15 de la Directiva CE referente a la asistencia mutua en materia de cobro de créditos es del tenor siguiente: “Los actos para el cobro efectuados por la autoridad requerida conforme a la petición de asistencia y que, si hubieran sido efectuados por la autoridad requirente, habrían tenido por efecto suspender o interrumpir la prescripción, según las disposiciones jurídicas vigentes en el Estado miembro donde la autoridad requirente tenga su sede, se consideraran a estos efectos, como si hubieran sido realizados en este último Estado.” Normalmente es necesaria la inclusión de esta disposición en el instrumento jurídico en sí, por ejemplo, mediante la adición de un nuevo párrafo en el artículo sobre asistencia en la recaudación.

Antigüedad del crédito

43. 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.¹¹

44. El artículo 27 de Modelo de Convenio de la OCDE no incluye disposición alguna al efecto, pero en los comentarios al apartado 5 de dicho artículo se cita la posibilidad de que los estados contratantes acuerden tales plazos. Los comentarios no sugieren la duración del plazo y se limitan a precisar su inicio a partir de la fecha del título original que permita la ejecución.

45. El apartado 3 del artículo 14 del Convenio CoE/OCDE establece que no existe la obligación de dar respuesta a una solicitud de asistencia transcurrido un plazo de quince años desde la fecha del título ejecutivo inicial.¹²

11. No obstante, no debe pedirse la asistencia en la recaudación a los meros efectos de prolongar los plazos de prescripción del estado requirente.

12. La Directiva CE referente a la asistencia mutua en materia de cobro de créditos establece que los Estados miembros no están obligados a prestar asistencia si el crédito tiene más de cinco años de

11. Normas de prelación

46. El estado requerido tratará el crédito del estado requirente como propio. Esto significa que, en relación con el crédito objeto de la petición, el estado requerido aplicará los mecanismos previstos en su legislación interna relativos a la exigibilidad de los tributos.

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.¹³

48. Son varias las razones que subyacen a esta disposición. En primer lugar, los residentes de un estado están sobradamente familiarizados con los impuestos que se exigen en su país y con la prioridad de la que disfrutan 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.

49. Algunos convenios tributarios establecen que los créditos del estado requirente disfrutan en el estado requerido la misma prioridad que los créditos propios. Por tanto, las autoridades competentes del estado requerido deben remitirse al fundamento jurídico en que se basa la petición de asistencia en la recaudación tributaria para determinar la norma de prelación aplicable.

50. Los comentarios al apartado 5 del artículo 27 del Modelo de Convenio de la OCDE aclaran que las normas de prelación del estado requerido son las aplicables a los impuestos impagados. No obstante, en la mayoría de los países, la recaudación tributaria disfruta de ciertos privilegios debido al hecho de que los créditos tributarios no surgen de acuerdos voluntarios y no pueden garantizarse mediante un derecho de retención, como sí puede hacerse con los créditos privados. Uno de esos privilegios sería la facultad de exigir los créditos tributarios sin que sea preciso obtener una orden judicial al efecto, como sería el caso de los acreedores particulares. Por ejemplo, en algunos estados, el órgano de recaudación puede retener los salarios sin que sea necesaria una orden judicial. Las normas de prelación no impiden a las autoridades encargadas de la recaudación tributaria en el estado requerido hacer uso de estas facultades.

12. Obligación de prestar asistencia en la recaudación

51. Un estado contratante está obligado a prestar asistencia al otro estado en la recaudación de los impuestos debidos. Esta obligación surge de la utilización de las expresiones “se prestarán” en la primera frase del artículo 27 del Modelo de Convenio y “procederá... al cobro” en el artículo 11 del Convenio CoE/OCDE. En relación con el Modelo de Convenio de la OCDE, la obligación de prestar asistencia en la recaudación está prevista en el artículo en la medida en que la tributación exigida en virtud de la legislación interna en cuestión no sea contraria al Convenio. Los apartados 3 y 4 del artículo 27 del Modelo de Convenio de la OCDE prevén las dos formas que adoptará esta asistencia.

antigüedad, véase el artículo 14 1 (b). En el caso de créditos recurridos se aplican disposiciones específicas.

13. El artículo 10 de la Directiva CE referente a la asistencia mutua en materia de cobro de créditos establece que los créditos por cobrar no disfrutarán necesariamente de los privilegios acordados por el estado requerido para créditos similares.

13. Limitaciones a la asistencia en la recaudación

52. La obligación jurídica de prestar asistencia en la recaudación se extingue en una serie de circunstancias concretas. El apartado 8 del artículo 27 del Modelo de Convenio, así como los artículos 19 y 21 del Convenio CoE/OCDE recogen estas excepciones. En los extraordinarios casos en los que se aplican las excepciones, el estado requerido no está obligado a prestar la asistencia. No obstante, la prestación en tales casos se circunscribe a lo dispuesto en el artículo y no se puede objetar que el Estado haya incumplido las disposiciones de los artículos pertinentes.

53. En el resto de la sección se analizan las bases sobre las que puede denegarse la prestación de asistencia en la recaudación. También analiza algunos parámetros que no pueden utilizarse a tal efecto.

13.1 Reciprocidad

54. Conforme al apartado 8 a) del artículo 27 del Modelo de Convenio de la OCDE y a los subapartados a) y c) del apartado 2 del artículo 21 del Convenio CoE/OCDE, la reciprocidad, por lo que a la asistencia en la recaudación se refiere, significa que en la prestación de asistencia al estado requirente el estado requerido no está obligado a adoptar ninguna medida para la recaudación que el estado requirente no pudiera adoptar en virtud de su legislación interna en circunstancias similares. Por tanto, si en el estado requirente no se autoriza el embargo de activos para garantizar la recaudación de un crédito tributario, el estado requerido no está obligado a proceder al citado embargo al prestar su asistencia en la recaudación sobre la base de lo dispuesto en el artículo 27 del Modelo de Convenio de la OCDE o en los artículos 11 ó 12 del Convenio CoE/OCDE, según corresponda. En tal caso, el estado requerido es libre de denegar su asistencia pero, en caso de prestarla no se puede objetar al Estado que haya incumplido las disposiciones de estos artículos. La idea subyacente al concepto de reciprocidad es que una parte contratante no pueda prevalerse del sistema de recaudación tributaria del otro estado contratante si este sistema es más amplio que el suyo propio.

55. En la práctica, el estado requerido puede tener dificultades para determinar caso por caso si el estado requirente sería capaz de prestarle asistencia en la recaudación en circunstancias similares. Por tanto, puede resultar de gran utilidad la inclusión de una aclaración relativa a la reciprocidad en aquellos casos en los que la legislación interna de un país circunscriba la prestación de su asistencia a la satisfacción de esta condición de reciprocidad. La inclusión de tal aclaración evitaría la carga administrativa adicional que, en caso de no insertarse, soportaría la autoridad competente de la parte requerida, teniendo que proceder a realizar un cuestionario previo a la aceptación de la petición de asistencia.

56. Es un concepto aceptado que la aplicación excesivamente rigurosa del principio de reciprocidad puede llegar a frustrar la prestación efectiva de asistencia en la recaudación tributaria, por lo que la reciprocidad debe interpretarse de forma amplia y pragmática. La diversidad en las prácticas y procedimientos de recaudación tributaria no deben utilizarse como fundamento para denegar una petición de asistencia en la recaudación. Por ejemplo, en el país A, residencia del deudor, son muy pocos los tipos de activos que no puedan embargarse, mientras que no es posible el embargo de los sueldos o salarios. En el extremo opuesto, la situación es la contraria en el país B, donde son numerosas las exenciones que protegen a los activos de su embargo, si bien cuenta con numerosas posibilidades de embargo de sueldos y salarios. Si estos dos países aplicaran rigurosamente el principio de reciprocidad dispondrían de muy pocas medidas para asegurar el cobro del crédito.

13.2 *Medidas contrarias al orden público (ordre public) o que puedan contravenir otros intereses fundamentales*

57. El estado requerido no está obligado a prestar asistencia que pudiera ser contraria al orden público, es decir, a los intereses vitales del estado. Esta afirmación se desprende del apartado 8 b) del artículo 27 del Modelo de Convenio de la OCDE y del apartado 2 d) del artículo 21 del Convenio CoE/OCDE. Este último permite igualmente a un estado requerido declinar la prestación de asistencia si “considera que la tributación en el estado solicitante es contraria a los principios tributarios generalmente aceptados”. Pudiera ser el caso, por ejemplo, de que el estado requerido considerara confiscatoria la tributación del estado requirente”.¹⁴ En la práctica, estas limitaciones surgen en muy pocas ocasiones.

13.3 *El otro estado no ha aplicado todas las medidas razonables para la recaudación que tenga a su disposición en virtud de su legislación o práctica administrativa*

58. Conforme a lo dispuesto en el apartado 8 c) del artículo 27 del Modelo de Convenio de la OCDE, el estado requerido puede denegar la petición cuando el estado requirente no haya aplicado previamente todas las medidas razonables para la recaudación de que disponga conforme a su legislación o práctica administrativa.

59. El artículo 19 del Convenio CoE/OCDE establece que el estado requerido no estará obligado a aceptar una petición si el estado requirente no ha hecho uso de todos los medios de que disponga en su propio territorio, salvo cuando el recurso a dichos medios origine dificultades desproporcionadas. Sería así, por ejemplo, en el caso de que para proceder al embargo de ciertos activos en el estado requirente hubiera de seguirse un largo procedimiento cuando existan activos en el estado requerido cuyo embargo resulte más fácil (véase el apartado 180 del Informe Explicativo del artículo 19 del Convenio CoE/OCDE).

13.4 *La carga administrativa es claramente desproporcionada en relación al beneficio que vaya a obtener el estado requirente*

60. Conforme al apartado 8 d) del artículo 27 del Modelo de Convenio de la OCDE, el estado requerido podrá denegar también la petición por consideraciones prácticas, por ejemplo, cuando el coste en que vaya a incurrir para cobrar un crédito tributario del estado requirente exceda la cuantía de dicho crédito.

61. El Convenio CoE/OCDE no cuenta con disposiciones al efecto. Los estados contratantes pueden abordar la cuestión de la desproporcionalidad de la carga administrativa a través de acuerdos mutuos o de memorandos de entendimiento que versen sobre la aplicación práctica de la asistencia en la recaudación. No obstante, la cuestión de los costes administrativos puede solventarse normalmente, sin tener que someterlos a ninguna otra consideración, estableciendo un importe mínimo para la prestación de la asistencia en la recaudación de créditos tributarios (véase Parte III sección 2.2).

14. *Medidas para recabar información*

62. A fin de poder adoptar la decisión de emitir una petición de asistencia en la recaudación a otro estado, el estado titular del crédito pendiente necesita información relativa al mismo. Si así fuera, puede remitir un requerimiento de información al otro estado.

14. De conformidad con el artículo 14 a) de la Directiva CE, la autoridad requerida no está obligada a prestar asistencia si el cobro del crédito planteara, debido a la situación del deudor, dificultades económicas o sociales graves.

63. El tipo de información necesaria puede estar relacionada con el contribuyente o con otras personas pertinentes. Es muy frecuente que el estado titular del crédito pendiente carezca de información sobre el domicilio del contribuyente. Tras solicitar y recibir esta información del otro estado, el estado mencionado en primer lugar puede contactar con el contribuyente para intentar la liquidación voluntaria del impuesto debido. También puede resultar útil conocer si el contribuyente tiene activos en ese otro estado u obtiene rentas en del mismo. Muchos estados tienen registros de la propiedad y les es posible facilitar la información solicitada. Este procedimiento puede reducir el número de casos remitidos para asistencia en la recaudación.

64. Los requerimientos de información pueden concernir igualmente a cualquier otra persona obligada al pago del crédito tributario en el estado requerido, o cualquier tercero que posea bienes que pertenezcan al contribuyente o a la persona obligada al pago.

65. Un estado puede requerir información con independencia de que esté en situación o no en ese momento de pedir asistencia en la recaudación (por ejemplo porque el crédito tributario en cuestión esté recurrido o sea recurrible). No obstante, no deberá plantearse el requerimiento de información a menos que existan motivos suficientes para pensar que el contribuyente reside en el estado requerido o que el crédito tributario pueda cobrarse allí. Para poder obtener esa información, el estado requerido utilizará las leyes, reglamentos y prácticas administrativas aplicables a la recaudación de créditos tributarios similares nacidos en su territorio.

66. El artículo 26 del Modelo de Convenio de la OCDE se aplica al intercambio de información a los fines de la asistencia en la recaudación. El estado requirente sólo puede solicitar información que sea “previsiblemente pertinente” para la exigibilidad de los créditos tributarios nacionales. El estado requerido está obligado a satisfacer el requerimiento utilizando las medidas de que disponga para recabar la información solicitada. Desde la actualización de 2000 del Modelo de Convenio de la OCDE, el artículo 26 no está limitado por las disposiciones del artículo 2. Los estados tendrán que asegurarse de que en un mismo convenio el artículo 26 no tenga un ámbito de aplicación más limitado que el artículo 27. Un estado puede requerir información con vistas a la recaudación tributaria a un co-signatario de un convenio aun cuando no exista un artículo específico sobre asistencia en la recaudación en su convenio bilateral.

67. El Convenio CoE/OCDE prevé el intercambio de información en los artículos 4 y 5. Los requerimientos de información pueden emitirse cuando la información solicitada sea previsiblemente pertinente para el cobro y ejecución de los créditos tributarios.¹⁵

15. Derechos procedimentales y salvaguardas

68. La legislación nacional prevé una serie de derechos procedimentales y salvaguardas a los que pueden acogerse las personas a las que concierna la exigibilidad y ejecución de los créditos tributarios. En la aplicación de las disposiciones sobre asistencia en la recaudación tributaria, basadas en el artículo 27 del Modelo de Convenio de la OCDE o en el Convenio CoE/OCDE, las autoridades fiscales estarán sujetas a desarrollar su actividad en el marco de la legislación nacional. Si el contribuyente en cuestión desea recurrir las decisiones relativas al crédito tributario o al título que permita su ejecución, tanto el artículo 27 del Modelo de Convenio de la OCDE como el Convenio CoE/OCDE cuentan con disposiciones al efecto de dirimir qué estado (requirente o requerido) es competente para resolver tales impugnaciones (véase sección 17 más adelante).

69. Dadas las posibles implicaciones de la asistencia en la recaudación en los derechos y garantías de los contribuyentes, los estados contratantes deben informarse mutuamente sobre sus respectivas legislaciones o prácticas administrativas relativas a dichos derechos y garantías durante la

15. Véase también el artículo 4 de la Directiva CE referente a la asistencia mutua en materia de cobro de créditos.

negociación de los acuerdos sobre asistencia en la recaudación en materia tributaria o al incluir un artículo sobre asistencia en la recaudación en sus convenios tributarios, y posteriormente siempre que se modifique la normativa pertinente. Esta información debe comprender las normas sobre notificación previa al acto ejecutivo, sobre el derecho a recurrir el crédito tributario y las medidas ejecutorias adoptadas por la parte requerida, sobre el derecho del contribuyente a conservar un mínimo para subsistencia, etc.

70. El principio de reciprocidad, comentado en la sección 13.1 anterior, constituye una salvaguarda de los derechos del contribuyente. No obstante, este principio no implica que el estado requerido no esté autorizado, si así lo decide, para adoptar ciertas medidas para prestar asistencia en la recaudación tributaria, aun cuando el estado requirente no pudiera adoptarlas en circunstancias similares.

16. Confidencialidad

71. Los comentarios al apartado 1 del artículo 27 Modelo de Convenio de la OCDE estipulan que el apartado 1 del artículo 26 se aplica a los intercambios de información a los efectos de las disposiciones del artículo 27. Por tanto, toda información intercambiada a los efectos de la asistencia en la recaudación debe tratarse como confidencial. Conforme al apartado 2 del artículo 26 del Modelo de Convenio de la OCDE y el apartado 2 del artículo 22 del Convenio CoE/OCDE, la información recibida puede comunicarse únicamente a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de la liquidación, recaudación y aplicación efectiva de los impuestos comprendidos en el ámbito de la prestación de la asistencia, (incluidas la persecución del incumplimiento y la resolución de los recursos en relación con los mismos) y la información sólo puede utilizarse para esos fines. Además, el artículo 26 permite también la comunicación de la información a los órganos de control.¹⁶ Los órganos de control son aquellos que supervisan a la administración tributaria y al aparato encargado de exigir el cumplimiento de la ley, en tanto que partes integrantes de la administración general de los estados contratantes.¹⁷ El Modelo de Convenio de la OCDE exige además que la información se mantenga “en secreto de la misma forma que la información obtenida en virtud del Derecho interno.”

72. Las normas de confidencialidad se aplican a todo tipo de información, incluyendo tanto la información facilitada en el requerimiento como la información transmitida en respuesta al mismo. Si las disposiciones sobre secreto contenidas en la legislación interna de un estado contratante fueran más estrictas que las contenidas en el Modelo de Convenio de la OCDE, entonces, las disposiciones del Modelo no surtirán efecto. Si la normativa interna fuera más laxa, las disposiciones sobre confidencialidad restringirán la utilización de la información recibida desde el extranjero. Las autoridades fiscales locales tienen la obligación de remitir a sus autoridades competentes toda cuestión que pueda surgir en relación con la comunicación de la información recibida.

73. El artículo 22 del Convenio CoE/OCDE establece que “la información obtenida por una parte se mantendrá en secreto en las mismas condiciones que la información obtenida en aplicación de la legislación de esa parte, en las condiciones en materia de secreto previstas en la parte que la haya suministrado, si estas últimas fuesen más restrictivas”.

74. La información recibida podrá comunicarse también al contribuyente, su representante o apoderado o a un testigo. No obstante, si bien se permite, tal comunicación de información no es imprescindible. De hecho, su comunicación al contribuyente o a su representante puede plantear un problema en ciertas circunstancias, por ejemplo cuando la información se facilita de forma confidencial y la fuente de información pueda tener un interés legítimo en no darse a conocer al

16. Esto supone un cambio respecto de la versión anterior del artículo 26.

17. Véanse párrafos 12 y 12.1 de los comentarios al artículo 26 del Modelo de Convenio de la OCDE.

contribuyente. De forma similar, las autoridades competentes pueden desear mantener en secreto su correspondencia relativa a la información intercambiada.

17. Procedimientos y litigios

75. Cuando un contribuyente desea oponerse a la recaudación de un crédito tributario o a la aplicación efectiva de la legislación tributaria, normalmente lo hará por dos caminos: o bien impugnando la existencia del crédito o el título de ejecución, o puede intentar impugnar las medidas ejecutorias adoptadas. Cuando el crédito se genera conforme a la legislación de un estado y la recaudación se lleva a cabo en el otro estado, surge la cuestión de qué órganos son competentes para resolver los recursos planteados por el contribuyente.

76. Cuando las medidas ejecutorias adoptadas en el estado requerido sean objeto de recurso, los procedimientos podrán incoarse únicamente ante las autoridades competentes del estado requerido. Esta aseveración se desprende del apartado 1 del artículo 23 del Convenio CoE/OCDE. La norma es obvia y difícilmente cuestionable, por lo que no se menciona en el artículo 27 del Modelo de Convenio de la OCDE. Aun así, los estados contratantes pueden desear abordar esta cuestión en sus convenios bilaterales para aclarar que, a este respecto, la competencia recae en los tribunales del estado requerido y no en los del requirente.

77. En caso de que se recurra la existencia, validez o cuantía del crédito, los procedimientos se incoarán ante los tribunales u órganos administrativos del estado requirente. Tanto el tenor del apartado 6 del artículo 27 del Modelo de Convenio de la OCDE, como del apartado 2 del artículo 23 del Convenio CoE/OCDE excluyen que cualquier procedimiento de impugnación del crédito se incoe ante los tribunales u órganos administrativos del estado requerido. De este modo se garantiza que toda objeción jurídica o administrativa relativa a la existencia, validez o importe de un crédito tributario del estado requirente no se vea ante los órganos administrativos o judiciales del estado requerido. Dado que los recursos relativos a la existencia y al importe del crédito tributario, así como la cuestión de si es legítimo su cobro, se rigen por la legislación del estado requirente, son los órganos competentes de ese estado quienes deben resolverlos. Sólo ellos conocen suficientemente la legislación relativa al crédito como para razonar adecuadamente sus sentencias o acuerdos.

78. El Convenio CoE/OCDE prevé que, en caso de que se incoara un procedimiento relativo al crédito ante el estado requirente, este informará al estado requerido, quien suspenderá el procedimiento de recaudación. El artículo 27 del Modelo de Convenio de la OCDE no aborda las consecuencias de dichos procedimientos, lo que implica que las partes contratantes pueden llegar a un acuerdo sobre esta cuestión conforme a sus normativas internas.

18. Aplazamiento de pago y pago fraccionado

79. La mayoría de las disposiciones jurídicas que versan sobre el cobro de créditos facultan al recaudador a permitir el aplazamiento de pago o a autorizar el pago fraccionado en ciertas condiciones. Esta facultad reconoce el elemento esencial de flexibilidad necesario para tratar los casos de dificultades financieras o prácticas en la liquidación a corto plazo de ciertos activos. Abordar estas cuestiones de forma práctica y justa redundará en beneficio tanto del estado requirente como del requerido.

80. El artículo 16 del Convenio CoE/OCDE prevé que el estado requerido pueda permitir el aplazamiento de pago o el pago fraccionado del crédito para el que se ha solicitado su asistencia, si así lo permiten las leyes o la práctica administrativa en circunstancias similares.

81. Al aplicar el Convenio CoE/OCDE, el estado requerido debe informar al estado requirente antes de acordar con el contribuyente o la tercera parte el aplazamiento del pago o el pago

fraccionado. Esta condición pretende no sólo que el estado requirente reciba notificación de la propuesta, sino también la de darle la oportunidad de aportar, en ese momento o en otro posterior, información que demuestre que tal concesión al contribuyente no está justificada en esas circunstancias concretas. No obstante, en general, una vez que el estado requerido ha acordado el mecanismo de pago, este permanecerá inalterado a menos que surjan circunstancias nuevas y especiales, por ejemplo, si el contribuyente ha recibido un importe sustancial de activos adicionales o se ha descubierto que tiene activos ocultos. El espíritu de esta disposición no es el de aplicarse a aquellos casos en los que se admite un corto aplazamiento para permitir al contribuyente liquidar los activos que le posibiliten saldar el crédito tributario. Naturalmente, estos pequeños aplazamientos pueden concederse sin informar al estado requirente.

82. Cuando los estados no lleguen a un acuerdo en cuestiones relativas al aplazamiento de un pago relativo a un crédito incobrable para el estado requirente, el procedimiento de recaudación se regirá por la legislación y la práctica administrativa del estado requerido. Naturalmente, tanto el estado requirente como el requerido podrán adoptar las medidas cautelares pertinentes al caso como protección adicional cuando se pacte el aplazamiento u otro mecanismo con el contribuyente.

83. Sin embargo, cuando el estado requirente permita a sus contribuyentes un aplazamiento mayor para el pago que el previsto en la legislación del estado requerido, no hay motivo alguno para que este último estado sea menos indulgente que el estado requirente con sus contribuyentes.

84. Puede ocurrir que el contribuyente contacte con la recaudación tributaria del estado requirente ofreciéndose a saldar la deuda en pagos aplazados. Como norma general, el órgano de recaudación del estado requirente remitirá al contribuyente a la autoridad competente del estado requerido. Si la recaudación tributaria del estado requirente considera que este ofrecimiento disminuye la probabilidad de cobrar el crédito, podrá llegar a un acuerdo con el contribuyente, pero informará inmediatamente a su autoridad competente, quien notificará a su homólogo del estado requerido y procederá a retirar la petición o a dejarla en suspenso durante cierto tiempo.

19. Remisión del crédito (renuncia)

85. Dado que el estado requerido recauda un crédito tributario perteneciente a otro estado, la autoridad competente del estado requerido no aceptará un acuerdo para la liquidación del crédito extranjero. En caso de que el contribuyente lo propusiera, la autoridad competente del estado requerido remitirá al contribuyente a la autoridad competente del estado requirente y continuará con su proceso de recaudación hasta que el estado requirente informe al estado requerido de la concesión al contribuyente del acuerdo de liquidación.

86. No obstante, la legislación interna de algunos estados permite al deudor intentar alcanzar un acuerdo de liquidación con todos los acreedores. Por lo general, estos acuerdos están sujetos a homologación por parte de los tribunales o autoridades competentes y se conceden únicamente en determinadas circunstancias, siendo una de ellas la de que el incumplimiento de pago de las obligaciones tributarias del contribuyente esté provocado por circunstancias ajenas a su control. En caso de que se conceda un acuerdo de este tipo a un contribuyente, por lo general, las autoridades fiscales del estado requerido recibirán únicamente dividendos, y no podrán continuar con las medidas ejecutorias. Cuando la autoridad competente del estado requerido ya no pueda cobrar un crédito perteneciente al estado requirente por razón de la concesión al contribuyente de un acuerdo de liquidación del mismo, deberá notificarlo inmediatamente al estado requirente. Esto significa que el estado requirente debe aceptar que el estado requerido interrumpa el proceso de recaudación, aunque, naturalmente, pueda continuar con la recaudación en su propio territorio o solicitar a otro estado la asistencia en la recaudación.

20. Costes

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.

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 esta comporte.¹⁸ Naturalmente, los estados contratantes podrán acordar una distribución de costes distinta de la descrita. Esto pudiera ser necesario, por ejemplo, en el caso de suspensión o retirada de una petición de asistencia en la recaudación en virtud del apartado 7 del artículo 27 del Modelo de Convenio de la OCDE, o cuando la cuestión de los costes incurridos por razón de la prestación de asistencia en la recaudación se trate efectivamente en otro instrumento jurídico de aplicación entre ambos estados.

Costes ordinarios y extraordinarios

90. Los costes ordinarios se definen en los comentarios al artículo 27 como los que son de esperar en el caso de un procedimiento normal de recaudación en el marco nacional, y los costes extraordinarios se definen como aquellos en los que se incurre cuando se utiliza una determinada clase de procedimiento, ajena a la habitual en el estado requerido, solicitada por el otro estado o los gastos extra de expertos, de intérpretes o de traductores. La mayoría de los estados considera asimismo gastos extraordinarios los gastos del procedimiento judicial y concursal.

PARTE II – MEDIDAS CAUTELARES

1. Introducción

91. Las medidas cautelares (denominadas con frecuencia provisionales o preventivas) están básicamente orientadas a impedir al contribuyente disponer de sus activos en perjuicio de los intereses de sus acreedores. Para poder invocar las medidas cautelares, normalmente se exige a las autoridades fiscales que prueben que existen motivos válidos y suficientes para creer que una demora en la recaudación puede poner en peligro la liquidación de la deuda. En muchos países las autoridades fiscales están facultadas para adoptar medidas cautelares que garanticen su derecho de recaudación antes de que el crédito sea finalmente ejecutable. Tales medidas pueden incluir el embargo o la congelación de los activos del contribuyente o el gravamen de sus propiedades.

18. Conforme a los apartados 2 a 4 del artículo 18 de la Directiva CE referente a la asistencia mutua en materia de cobro de créditos, “los Estados miembros renunciarán recíprocamente a cualquier devolución de los gastos que resulten de la asistencia mutua que se presten en aplicación de la presente Directiva. En los casos en que los cobros presenten un problema específico, el importe de los gastos sea importante o estén relacionados con la lucha contra la delincuencia organizada, las autoridades requirentes y requeridas podrán acordar modalidades de reembolso específicas con respecto a los casos de que se trate. El Estado miembro donde tenga su sede la autoridad requirente será responsable respecto al Estado miembro donde tenga su sede la autoridad requerida, de las consecuencias pecuniarias de acciones que se consideren injustificadas en cuanto a la realidad del crédito o a la validez del título emitido por la autoridad requirente.”

92. Las medidas cautelares se aplican normalmente cuando el crédito no es aún ejecutable, bien porque la deuda esté recurrida, porque aún pueda recurrirse, o porque el contribuyente pueda impedir por otros motivos su recaudación. Algunos estados permiten también la aplicación de las medidas cautelares a deudas aún no vencidas, por ejemplo deudas que hayan surgido tras una inspección fiscal pero cuyas actas finales no se hayan firmado. Estas medidas, que restringen la capacidad del contribuyente de disponer o utilizar sus bienes antes de que pueda cobrarse el crédito tributario, normalmente exigen la autorización de los tribunales a fin de asegurar la protección de los derechos de los contribuyentes.

2. Medidas cautelares para salvaguardar el derecho de recaudación de otro estado

93. A fin de salvaguardar los derechos de recaudación de un estado contratante, ambos convenios, el Convenio Modelo de la OCDE y el Convenio CoE/OCDE contienen disposiciones que permiten a un estado requerir a otro estado que adopte medidas cautelares, incluso antes de que el crédito para el que pueda solicitarse la asistencia en la recaudación sea firme.¹⁹ El apartado 4 del artículo 27 del Modelo de Convenio de la OCDE, precisa expresamente que las medidas cautelares pueden solicitarse aun cuando el crédito no sea aún exigible o su deudor fuera una persona con derecho a impedir su recaudación. El artículo 12 del Convenio CoE/OCDE prevé que las medidas cautelares puedan aplicarse aun cuando el crédito haya sido impugnado. Las medidas cautelares se contemplarán únicamente en los convenios entre estados cuya normativa interna permita su adopción.

Ejemplo

Un contribuyente residente del país B tiene cuentas bancarias en el país A. El contribuyente se muda al país C sin liquidar sus impuestos. Los países A y B cuentan con un artículo 27 en su convenio bilateral, pero entre el país B y el país C no existe base jurídica para la prestación de asistencia mutua en la recaudación tributaria. La autoridad competente del país B solicita a la autoridad competente del país A la congelación de las cuentas bancarias de las que el contribuyente dispone en el país A hasta que el crédito sea ejecutable y pueda solicitarse la asistencia en la recaudación

3. Condiciones en las que puede emitirse una petición de aplicación de medidas cautelares

94. El principio de reciprocidad previsto tanto en el artículo 27 del Modelo de Convenio de la OCDE como en el artículo 21 del Convenio CoE/OCDE prevé que la petición de medidas cautelares relativas a un crédito concreto no podrá realizarse a menos que el estado requirente pueda adoptar tales medidas en relación con ese crédito. Los requisitos internos para la adopción de medidas cautelares pueden variar entre los distintos países, pero algunos órganos de recaudación precisan de una orden judicial para autorizar su adopción. Con la obtención de la orden judicial antes de la emisión de la petición al otro estado se satisfacen los requisitos previstos en la legislación interna del estado requirente. El estado requerido podrá aún necesitar obtener una autorización de sus propios tribunales antes de iniciar cualquier acción legal cuando esa sea la condición impuesta respecto de sus propios créditos tributarios. Si el estado requirente no obtiene la orden judicial debido a que los tribunales no admiten a trámite el caso por residir el contribuyente en el extranjero, el estado requerido aceptará una certificación emitida por el estado requirente en el sentido de que considera satisfechos todos los requisitos impuestos por su legislación interna. En todos los casos el importe del crédito debe determinarse por adelantado, al menos provisional o parcialmente.

19. El artículo 13 de la Directiva CE referente a la asistencia mutua en materia de cobro de créditos prevé también la posibilidad de solicitar medidas preventivas (es decir, medidas cautelares).

4. Protección de los derechos de los contribuyentes

95. Las legislaciones nacionales, tanto del estado requirente como del requerido, protegen los derechos de los contribuyentes. Dado que la obtención de una orden judicial para la aplicación de las medidas cautelares es preceptiva para muchos órganos de recaudación, la legislación nacional contempla la posibilidad de que el contribuyente recurra la decisión que permite su adopción. Del mismo modo, la legislación interna establecerá normalmente un plazo de validez para la ejecución de la orden.

5. Cuestiones específicas

96. Cuando los estados contratantes decidan incluir disposiciones relativas a las medidas cautelares en sus convenios bilaterales o en otros instrumentos que permitan la asistencia administrativa mutua, deberán acordar también en qué circunstancias se permitirá la adopción de las mismas y qué condiciones deberán cumplirse conforme a su legislación interna. Dado el coste y la carga de trabajo que por lo general implica la adopción de medidas cautelares, los estados contratantes pueden desear acordar, mediante un memorando de entendimiento o cualquier otro acuerdo, las siguientes cuestiones:

- La asignación de los costes derivados de las medidas cautelares entre el estado requirente y el requerido.
- Un importe mínimo de crédito a partir del cual pueda pedirse la aplicación de medidas cautelares.
- Procedimientos especiales relativos a las peticiones de adopción de medidas cautelares, tales como las comunicaciones mediante fax o correo electrónico y la brevedad en la respuesta, dado que estas peticiones son, normalmente, urgentes.

PARTE III – ASPECTOS PRÁCTICOS DE LA ASISTENCIA EN LA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA

1. Introducción

97. Las autoridades competentes pueden desear fijar los procedimientos que deban seguirse en relación con los aspectos prácticos de la asistencia en la recaudación. A fin de asegurar la prestación efectiva de este tipo de asistencia, pueden desear firmar un memorando de entendimiento u otro tipo de acuerdo mutuo en el que se precise el protocolo de actuaciones relativas a la emisión y procesado de las peticiones de asistencia. Esta sección ofrece unas pautas sobre qué puntos tratar en los acuerdos para la aplicación de la asistencia en la recaudación tributaria y sobre los pasos seguidos por dichas peticiones.

2. Acuerdo o memorando de entendimiento

98. Las autoridades competentes de los estados contratantes podrán, mediante acuerdo o memorando de entendimiento, decidir los detalles de la aplicación práctica de la asistencia en la recaudación tributaria. El memorando de entendimiento se referirá al instrumento o instrumentos jurídicos que permitan a los estados contratantes prestarse asistencia mutua en la recaudación tributaria. Contendrá los nombres y los datos de contacto de las autoridades competentes a las que deban remitirse las peticiones y los nombres de los funcionarios o unidades en quienes se delegue la facultad de la prestación de asistencia en la recaudación. El memorando de entendimiento podrá

incluir una lista de los impuestos comprendidos (véase *Ámbito de la asistencia en la recaudación tributaria*, apartado 5 de la Parte I, Aspectos generales y jurídicos). El memorando de entendimiento podrá indicar también la fecha en la que surte efectos en relación con los impuestos exigidos o devengados desde una fecha concreta.

99. Hay además varias cuestiones procedimentales que las autoridades competentes pueden abordar en el memorando de entendimiento:

- Documentación que debe acompañar a la petición.
- Importes mínimos.
- Moneda y tipo de cambio.
- Cálculo de intereses.
- Aplazamiento, pago fraccionado y renuncia.
- Plazos para responder a la petición.
- Comunicación entre autoridades competentes.
- Costes de recaudación y transferencia de dinero.
- Transferencia de los pagos al estado requirente.
- Créditos incobrables.
- Posibles modificaciones de la petición.
- Retirada de la petición.
- Idioma.
- Limitaciones a la asistencia en la recaudación.
- Mecanismos de solución de controversias.

100. No se trata de un listado exhaustivo y los estados contratantes pueden querer abordar otras cuestiones en el memorando de entendimiento. El contenido del memorando dependerá en cierta medida del nivel de detalle del instrumento jurídico que sirve de base a la asistencia en la recaudación.²⁰

2.1 *Documentación que debe acompañar a la petición*

101. Es una práctica común acordar que la petición de asistencia en la recaudación se acompañe de la documentación que las autoridades competentes de los estados contratantes hayan acordado y que sea necesaria para proceder al cobro del crédito tributario o a la adopción de medidas cautelares, según corresponda. El memorando de entendimiento puede recoger el tipo de documentación que debe acompañar a la petición, por ejemplo:

20. Véase, cuando esté disponible, el módulo que contiene el Modelo de memorando de entendimiento para la asistencia en la recaudación tributaria.

- Una carta de referencia.
- Una copia oficial del título de ejecución.
- Una declaración en la que se confirme que:
 - El crédito tributario es ejecutable en virtud de la legislación del estado requirente.
 - El deudor del crédito es una persona que, conforme a la legislación del estado requirente, no puede impedir su recaudación (cuando el instrumento jurídico habilitante sea el artículo 27 del Modelo de Convenio de la OCDE).
 - El crédito no está impugnado y, si la petición concierne a un no residente, una declaración en el sentido de que el crédito ya no es impugnable (cuando el instrumento jurídico habilitante sea el Convenio CoE/OCDE).
 - El estado requirente ha aplicado razonablemente todas las medidas de las que dispone en su propio territorio para cobrar el crédito (cuando el instrumento jurídico habilitante sea el artículo 27 del Modelo de Convenio de la OCDE).
 - El estado requirente ha aplicado todas las medidas de las que dispone en su propio territorio para cobrar el crédito, excepto aquellas cuya aplicación pudiera originar dificultades desproporcionadas (cuando el instrumento jurídico habilitante sea el Convenio CoE/OCDE).
 - El crédito tiene relación con los impuestos recogidos en el instrumento jurídico al que se refiere.
 - La petición es conforme con la legislación y la práctica administrativa del estado requirente.
 - La información contenida en la petición y la documentación adjunta es correcta.
- La traducción jurada de aquellos documentos que, según el acuerdo, deban traducirse.
- Un formulario que contenga toda la información necesaria (véase el listado de datos o información que deben incluirse en la petición).

2.2 *Importes mínimos*

102. En el memorando de entendimiento puede acordarse el importe mínimo que debe alcanzar el crédito tributario para que la petición de asistencia en la recaudación pueda tramitarse.²¹ El importe acordado se basará normalmente en el análisis de la ratio coste/beneficio y, por lo general, será superior al importe mínimo exigido para los créditos nacionales. Algunos estados pueden mostrar su deseo de elevar el umbral mínimo para la petición de medidas cautelares por encima del exigido para requerir la asistencia en la recaudación.

21. El artículo 25 de la Directiva 2002/94/CE de la Comisión especifica que no podrán formularse peticiones de asistencia cuando la cuantía total del crédito o créditos pertinentes sea inferior a 1.500 euros, exigibles a un único deudor.

2.3 *Moneda y tipo de cambio*

103. Si los estados contratantes no tuvieran la misma moneda, en el memorando de entendimiento podrá determinarse la moneda o monedas que deban constar en la petición (la del estado requirente o las del estado requirente y requerido conjuntamente):

- Cuando el crédito se exprese únicamente en la moneda del estado requirente, el estado requerido lo convertirá al valor de su propia moneda en la fecha de recepción de la petición.
- Si el crédito se expresa en ambas monedas, el estado requirente expresará los valores respectivos en la fecha de expedición de la petición.

En ambos casos los estados contratantes deben precisar el método de determinación del tipo de cambio aplicable.

104. La conversión monetaria del crédito aplicando un tipo de cambio claramente definido redundará en la protección de los derechos del contribuyente.²² Los fondos recaudados se transferirán normalmente en la moneda del estado requerido y el estado requirente los convertirá a su propia moneda. El estado requirente asumirá toda pérdida o ganancia derivada de la fluctuación de las monedas en el plazo transcurrido entre el momento en que se remitió la petición y el de percepción de los fondos, y se determinará de acuerdo con su legislación interna. Ni el estado requerido ni el contribuyente serán responsables de las pérdidas que pudieran derivarse de la fluctuación de los tipos de cambio.

2.4 *Cálculo de intereses*

105. Si los estados contratantes acuerdan prestarse asistencia mutua en la recaudación de los intereses acumulados durante el período de recaudación del impuesto, podrán optar por abordar esta cuestión en su convenio (Véase la Parte I, sección 7, sobre los distintos planteamientos).

2.5 *Aplazamiento, pago fraccionado y renuncia*

106. El estado requerido podrá permitir el aplazamiento de pago o el pago fraccionado del crédito para cuya recaudación se haya pedido la asistencia cuando su legislación o práctica administrativa lo permitan en circunstancias similares para sus propios créditos. Los estados contratantes podrán acordar mediante memorando de entendimiento si estas facilidades pueden o no acordarse sin realizar una consulta previa al estado requirente, así como los procedimientos y plazos que deban aplicarse (véase Parte I, sección 18).

107. Del mismo modo, pueden existir razones especiales por las que el estado requerido tenga que pactar un acuerdo de liquidación del crédito con el contribuyente (véase Parte I, sección 19) que le impida cobrar el crédito en nombre del estado requirente. Si así fuera, los procedimientos y plazos aplicables deben constar también en el memorando de entendimiento.

22. Véase a modo de ejemplo el apartado 2 del artículo 14 de la Directiva 2002/94/CE de la Comisión: “El tipo de cambio que debe utilizarse a los efectos del apartado 1 será el de la última cotización de venta registrada en el mercado o mercados de divisas más representativos del Estado miembro donde la autoridad requirente tenga su sede en la fecha de la firma de la petición de cobro.”

2.6 *Plazos para responder a la petición*

108. Las autoridades competentes de los estados contratantes podrán acordar mediante memorando de entendimiento los plazos en los que deban tramitarse las peticiones de asistencia, así como los plazos correspondientes a cada paso del proceso. Estos plazos deben reflejar una apreciación realista del trámite normal seguido en los casos de asistencia en la recaudación. El memorando de entendimiento puede fijar:

- Un plazo máximo entre la fecha en la que el estado requerido recibe la petición y la fecha de acuse de recibo.²³
- Un plazo máximo entre la fecha de recepción de la petición y el momento en el que el estado requerido debe solicitar información adicional o rechazar la petición.
- Un plazo para que el estado requerido inicie las actuaciones para el cobro.
- Un plazo en el que el estado requerido debe comunicar al estado requirente los avances habidos en las actuaciones encaminadas al cobro.

2.7 *Comunicación entre autoridades competentes*

109. El memorando de entendimiento puede prever la posibilidad de utilizar medios electrónicos de comunicación, así como los estándares de encriptado que deban usarse para garantizar la seguridad y la confidencialidad. También pueden acordarse procedimientos especiales relativos a las peticiones de medidas cautelares, tales como las comunicaciones mediante fax, correo electrónico y la brevedad en la respuesta, dado que estas peticiones son, normalmente, urgentes.

2.8 *Costes de recaudación y transferencia de dinero*

110. El memorando de entendimiento debe establecer qué estado soportará los costes ordinarios y extraordinarios en los que se incurra por razón de la asistencia en la recaudación, definir ambos conceptos y delimitar los casos en que los costes no pueden repercutirse al deudor, a menos que todas estas cuestiones se aborden en el instrumento jurídico que se invoque en la petición de asistencia (véase un análisis más detallado sobre los costes en la Parte I, sección 20). También puede acordarse que, tan pronto como un estado contratante prevea la posibilidad de incurrir en costes extraordinarios, informará al otro estado contratante e indicará el importe estimado de los mismos, de forma que el otro estado pueda decidir si debe incurrirse en ellos o no.

2.9 *Transferencia de pagos al estado requirente*

111. El memorando de entendimiento debe incluir toda la información necesaria para transferir sin dilación los fondos cobrados: nombres, direcciones de las entidades bancarias, números de cuenta, códigos SWIFT e IBAN, etc., y el medio de transferencia (la transferencia electrónica parece ser la más efectiva y debe adoptarse siempre que sea posible). En el memorando de entendimiento puede acordarse qué estado soportará los costes de transferencia (normalmente se repercuten al estado requerido, a menos que se acuerde lo contrario).

112. Cuando se proceda al cobro de un crédito mediante pagos fraccionados puede transcurrir cierto tiempo hasta que se recaude el importe íntegro. En tal caso, los estados contratantes deben

23. El artículo 15 de la Directiva 2002/94/CE de la Comisión prevé un plazo máximo de 7 días para notificar el acuse de recibo de una petición de asistencia en la recaudación.

determinar en el memorando de entendimiento si deben transferirse todos los pagos parciales inmediatamente, si debe acumularse un importe mínimo de fondos antes de realizar la transferencia, o si las transferencias de fondos cobrados deben realizarse a intervalos regulares. Si las partes desean acordar intervalos regulares es aconsejable que estos no excedan de seis meses.

2.10 *Créditos incobrables*

113. En muchas ocasiones, debido a la situación financiera del contribuyente, pueden no existir fondos en el estado requerido que permitan cobrar el crédito o una parte de él. En tales circunstancias, y dependiendo de la práctica habitual relativa a los créditos nacionales, el estado requerido podrá devolver la petición inmediatamente o conservarla durante algún tiempo por si el contribuyente adquiere bienes que posibiliten el cobro. No obstante, a los estados contratantes puede resultarles útil acordar mediante memorando de entendimiento los procedimientos que deban seguirse respecto de tales créditos. Por ejemplo, pueden acordar que si el órgano recaudador del estado requerido tuviera razones para estimar que las posibilidades de cobro no van a mejorar en un cierto plazo de tiempo, el caso puede cerrarse.

2.11 *Posibles modificaciones de la petición*

114. El memorando de entendimiento puede imponer a la autoridad competente del estado requirente el deber de informar inmediatamente a su homólogo de toda modificación que se efectúe sobre el importe inicial expresado en la petición debida a pagos parciales o a una condonación parcial otorgada por el estado requirente, o por cualquier otra razón.

2.12 *Retirada de la petición*

115. El memorando de entendimiento puede imponer a la autoridad competente del estado requirente la obligación de informar inmediatamente a su homólogo si la petición quedara sin efecto, bien porque el estado requirente haya perdido su derecho de recaudación del crédito, porque se haya percibido el pago íntegro de la deuda, porque el crédito se haya cancelado, porque haya prescrito, o por otros motivos.

2.13 *Idioma*

116. Cuando los estados contratantes no compartan idioma, las autoridades competentes podrán acordar la lengua que deba utilizarse, que podrá ser la de uno de los estados contratantes u otra conocida por ambos estados. También podrán acordar la conveniencia de que el estado requirente traduzca toda la documentación pertinente al idioma acordado, o sólo ciertos documentos.

2.14 *Registro/reaprovechamiento de la información*

117. Si las autoridades competentes desean mantener un registro de créditos pueden acordar en el memorando de entendimiento los criterios que deban seguirse. Este registro puede resultar útil para controlar la asistencia, obtener estadísticas sobre los resultados de su asistencia e identificar los puntos que deban mejorarse, modificando para ello la base jurídica en virtud de la que se preste la asistencia, el memorando de entendimiento o las prácticas nacionales.

2.15 Limitaciones a la asistencia en la recaudación

118. Las autoridades competentes pueden desear acordar la aplicación práctica de las normas que limiten la asistencia en la recaudación tributaria. Por ejemplo, pueden acordar no prestar asistencia en aquellos casos en los que el crédito se haya originado en el estado requirente contraviniendo las normas procedimentales generalmente aceptadas. Esta cuestión puede constituir el objeto de un procedimiento amistoso entre las dos autoridades competentes involucradas.

2.16 Mecanismos de solución de controversias

119. En el transcurso de la prestación de la asistencia en la recaudación pueden surgir controversias entre las autoridades competentes. El memorando de entendimiento puede recoger los mecanismos de solución de controversias que puedan aplicarse, como el procedimiento amistoso previsto en el artículo 25 del Modelo de convenio de la OCDE. El memorando puede prever también que la autoridad competente que alegue la existencia de la controversia deba remitir a su homólogo una notificación por escrito en la que se especifique la naturaleza de la misma.

3. Pasos en la tramitación de las peticiones de asistencia en la recaudación

120. El proceso de asistencia en la recaudación tributaria puede dividirse en varios pasos, en esta sección se facilitan unas pautas respecto de cada uno de ellos:

- Paso 1: confección y formulación de la petición.
- Paso 2: recepción y comprobación de la validez de la petición, aceptación o rechazo.
- Paso 3: recaudación del impuesto extranjero.
- Paso 4: finalización del expediente.
- Paso 5: procesamiento de los pagos.
- Paso 6: aprovechamiento de la información.

PASO 1: CONFECCIÓN Y FORMULACIÓN DE LA PETICIÓN

Formulario de petición

121. Los órganos de recaudación remitirán las peticiones de asistencia en la recaudación a sus autoridades competentes siguiendo los canales oficiales habituales.

122. La petición formulada por la autoridad competente será por escrito. En respuesta a las demandas expresadas por sus Estados miembros de un método rápido y seguro para el intercambio electrónico de información, la OCDE ha desarrollado un sistema de transmisión de información confidencial mediante la utilización correos electrónicos que incluyen anexos encriptados. Recuérdese que en relación con la asistencia en la recaudación prestada entre Estados miembros de la UE, la Directiva 2002/94/CE de la Comisión exige que todas las peticiones de cobro o de aplicación de medidas cautelares deben hacerse mediante papel impreso.

LISTADO DE DATOS O INFORMACIÓN QUE DEBEN INCLUIRSE EN LA PETICIÓN

123. Es muy importante que la petición se redacte de forma completa y exhaustiva. Las autoridades competentes deben ponerse en la situación del destinatario e incluir en la petición la información que considerarían importante conocer en caso de ser ellas las destinatarias. A fin de agilizar la tramitación de la petición en el estado requerido, esta debe ser tan detallada como sea posible y contener todos los datos de que se disponga que puedan resultar de interés. Los requisitos previstos en las legislaciones internas de los distintos países varían en lo que respecta a la información necesaria para iniciar el cobro. Por ejemplo, algunos estados exigen el número de pasaporte del contribuyente o información sobre su cónyuge, mientras que para otros estados esta información puede resultar irrelevante. Por tanto, la naturaleza de la información de deba incluirse en una petición de asistencia, cuando esté disponible, deberá acordarse entre los estados contratantes (a menos que la OCDE redacte un formulario consensuado de petición de asistencia). El siguiente **listado de datos o información que deben incluirse en la petición** pretende servir de pauta sobre lo que puede incluirse en una petición de asistencia en la recaudación **además de la documentación y las declaraciones enumeradas en la Parte III, sección 2.1:**

- Referencia a la base jurídica que subyace a la petición.
- Identificación de la autoridad competente del estado requirente y del funcionario de la administración tributaria al que esté asignado el expediente.
- Nombre del contribuyente, o de la tercera parte que posea sus bienes (o ambos), fecha de nacimiento, (si fuera pertinente, nombre de soltera y lugar de nacimiento), dirección postal y de correo electrónico en ambos estados (requirente y requerido), número de teléfono, ciudadanía o nacionalidad, nombre y domicilio de la persona para la que trabaja, estado civil, profesión, NIF u otro código identificador.
- Activos conocidos del contribuyente en el estado requerido e información que permita su identificación.
- Número de la cuenta bancaria que vaya a utilizarse para el pago del impuesto recaudado.
- Naturaleza e importe total del crédito (principal, intereses, multas y toda otra sanción o coste) expresados en la moneda acordada. La fecha hasta la que se han calculado los intereses.
- Número de registro del crédito.
- Período al que se refiere el crédito.
- Antecedentes que puedan ser de interés, comprendidas las medidas adoptadas en el estado requirente para cobrar el crédito tributario.
- Detalles sobre la caducidad (plazos/leyes de prescripción) del el crédito objeto de la asistencia (comprendidas las actuaciones que permiten la interrupción de la prescripción).
- Nombre, número de teléfono, número de fax y dirección de correo electrónico del funcionario de contacto, si la autoridad competente ha delegado en dicho funcionario.
- Referencia o copia del título ejecutivo que sirva como autorización de las actuaciones del estado requerido.
- Cualquier otra información pertinente.

En el caso de formular una petición de medidas cautelares:

Deberá suministrarse la mayor parte de los datos arriba mencionados. Además deberá informarse sobre los fundamentos sobre los que se pide la adopción de las medidas cautelares y la fase alcanzada en el proceso de liquidación o recaudación.

Si la autoridad competente interviene como intermediaria y recibe peticiones planteadas por las oficinas locales o regionales:

Deberá realizar un control de calidad previo a la formulación de la petición a la autoridad competente del otro estado y comprobar en particular si:

- Los formularios están debidamente cumplimentados.
- Los impuestos que generan el crédito para cuya recaudación se solicita la asistencia están incluidos en el ámbito del instrumento jurídico.
- Se ha calculado debidamente el plazo de prescripción.
- Se ha calculado debidamente el importe total que deba cobrarse.
- El importe total objeto de recaudación excede el mínimo acordado.
- Se adjuntan los anexos correctos y no falta ninguno que fuera pertinente.

<i>PASO 2: RECEPCIÓN Y VERIFICACIÓN DE LA VALIDEZ DE LA PETICIÓN, ACEPTACIÓN O DENEGACIÓN DE LA PETICION</i>

124. La autoridad competente del estado requerido acusará en primer lugar recibo de la petición, dentro del plazo acordado a tal fin o tan pronto como sea posible. Después comprobará si la petición es válida o no y si está completa, es decir, confirmará que:

- Cumple las condiciones fijadas en las disposiciones sobre asistencia en la recaudación o en el memorando de entendimiento.
- Está firmada por la autoridad competente e incluye toda la información y anexos necesarios, y
- El importe total del crédito y los intereses acumulados están correctamente calculados.

125. Durante el proceso de revisión de la validez e integridad de la petición, las autoridades competentes pueden considerar también si existen motivos para denegarla (véase Parte I).

126. Si la autoridad competente del estado requerido concluye que la petición es nula o está incompleta, notificará a su homólogo del estado requirente las deficiencias observadas, tan pronto como sea posible. Si la autoridad competente concluye que la petición es válida y está completa, procederá a cobrar el crédito o remitirá la petición a los funcionarios que dispongan de las facultades necesarias. En algunos países la autoridad competente solicita a una oficina de recaudación local que proceda al cobro del crédito y también puede fijar un plazo para obtener respuesta.

PASO 3: RECAUDACIÓN DEL IMPUESTO EXTRANJERO

127. El principio fundamental que subyace a la recaudación de un impuesto extranjero es que debe recaudarse como si se tratara de un crédito tributario propio, salvo por las excepciones a este principio que se mencionan en la Parte I.

128. El procedimiento de recaudación normalmente conlleva la remisión de una notificación o aviso de ejecución. Por lo general, el órgano de recaudación necesita obtener una autorización legal para ejecutar el crédito. Dependiendo de la legislación y práctica nacionales y de los activos que posea el contribuyente, por lo general el órgano de recaudación embargará o retendrá las rentas del trabajo del contribuyente, sus cuentas bancarias u otros activos financieros, se incautará de bienes muebles o impondrá cargas sobre bienes inmuebles. Si estas medidas no indujeran al pago, el paso siguiente sería liquidar los activos y transferir el producto de la venta al estado requirente. Antes de adoptar medidas fuera de lo ordinario, como la declaración de quiebra o liquidación, el estado requerido consultará al estado requirente para obtener la aceptación de los costes en los que pueda incurrirse por razón de dichos procedimientos.

PASO 4: FINALIZACIÓN DEL EXPEDIENTE

129. La autoridad competente del estado requerido cerrará el expediente o no llevará a cabo ninguna otra actuación, según corresponda:

- Cuando se cobre el importe íntegro del crédito.
- Si la autoridad competente del estado requirente retira su petición (podrá hacerlo, por ejemplo, si el contribuyente decide liquidar su deuda tributaria o si el crédito dejara de ser exigible).
- Si el crédito fuera incobrable en el estado requerido (no puede identificarse al contribuyente, es insolvente, etc.)

130. La finalización de un expediente debe realizarse por escrito, con constancia del nombre del contribuyente y del número de registro en el estado requirente. El estado requerido informará al estado requirente del importe recaudado, las actuaciones realizadas, la fecha en la que se realizaron y el motivo por el que se ha finalizado el expediente (facilitando, por ejemplo, detalles de la razón que imposibilita el cobro). Algunos estados pueden desear devolver toda la documentación al estado requirente.

PASO 5: PROCESAMIENTO DE LOS PAGOS

131. Cuando se hayan percibido pagos íntegros o parciales, los importes tienen que transferirse al estado requirente conforme a los procedimientos y plazos acordados entre los estados contratantes. El estado requerido remitirá una notificación de pago al estado requirente, y facilitará:

- La identidad de la autoridad competente del estado requirente y los datos de contacto.
- La identidad del contribuyente.
- El número de referencia del crédito tributario en el estado requirente.
- El importe del crédito recaudado (principal, intereses, multas, y toda otra sanción o coste) en la moneda acordada.
- Nombre, dirección de la entidad bancaria, número de cuenta, códigos SWIFT e IBAN, etc. donde se haya hecho la transferencia o vaya a hacerse.

PASO 6: REAPROVECHAMIENTO DE LA INFORMACIÓN

132. Las autoridades competentes deben esforzarse para facilitarse mutuamente datos generales sobre la prestación de la asistencia en la recaudación a fin de identificar las dificultades que hayan surgido y los puntos susceptibles de modificación en sus instrumentos jurídicos, memorandos de entendimiento y prácticas de recaudación. También podrían intercambiar datos y reaprovechar la información de cada caso.

ANEXOS

Anexo I: ejemplo de petición de asistencia en la recaudación tributaria: formulario de petición estándar utilizado por Noruega para la asistencia en la recaudación tributaria.

Anexo II: ejemplo de un modelo de petición de cobro de créditos tributarios (Anexos III y IV de la Directiva 2002/94/CE de la Comisión).