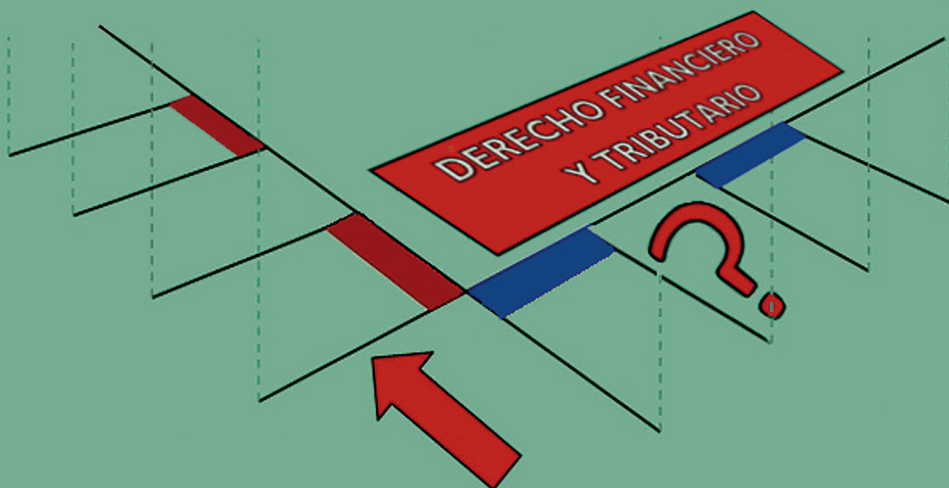




LA ASISTENCIA INTERNACIONAL EN LA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA

Alma Delia Virto Aguilar

Doctora en Derecho por la Universidad de Salamanca

Prólogo de

F. Alfredo García Prats

Catedrático de la Universidad de Valencia

José María Lago Montero

Catedrático de la Universidad de Salamanca

REUS
EDITORIAL

DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

TÍTULOS PUBLICADOS

- Igualdad y perspectiva de género en el Derecho de la Hacienda pública,** *Marcos Iglesias Caridad* (2017).
- La fiscalidad de los espacios naturales protegidos,** *Ángel Moreno Inocencio* (2018).
- Los límites de la potestad de comprobación tributaria,** *Sabina de Miguel Arias* (2019).
- La problemática tributaria de la interposición de sociedades en la realización de actividades profesionales,** *Olga Carreras Manero* (2019).
- La asistencia internacional en la recaudación tributaria,** *Alma Delia Virto Aguilar* (2020).

DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

Director: JOAQUÍN ÁLVAREZ MARTÍNEZ

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Zaragoza

LA ASISTENCIA INTERNACIONAL EN LA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA

Alma Delia Virto Aguilar

Doctora en Derecho por la Universidad de Salamanca

Prólogo

F. Alfredo García Prats

Catedrático de la Universidad de Valencia

José María Lago Montero

Catedrático de la Universidad de Salamanca

REUS
EDITORIAL

Madrid, 2020

El presente trabajo se enmarca dentro del Proyecto de Investigación del Ministerio de Economía y Competitividad «La simplificación de la imposición sobre la renta» (Ref. DER2016-77480-P), cuyo investigador principal es el Prof. Dr. José María Lago Montero.

© Editorial Reus, S. A.
C/ Rafael Calvo, 18, 2º C – 28010 Madrid
Teléfonos (34) 91 521 36 19 – (34) 91 522 30 54
Fax: (34) 91 445 11 26
reus@editorialreus.es
www.editorialreus.es

1.ª edición REUS, S.A. (2020)
ISBN: 978-84-290-2378-7
Depósito Legal: M 29682-2020
Diseño de portada: María Lapor
Impreso en España
Printed in Spain

Imprime: Talleres Editoriales Cometa, S. A.
Ctra. Castellón, km 3,400 – 50013 Zaragoza

Ni Editorial Reus ni sus directores de colección responden del contenido de los textos impresos, cuya originalidad garantizan sus propios autores. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización expresa de Editorial Reus, salvo excepción prevista por la ley. Fotocopiar o reproducir ilegalmente la presente obra es un delito castigado con cárcel en el vigente Código penal español.

AGRADECIMIENTOS

Fueron varios años de investigación en los que estuve acompañada y guiada por personas extraordinarias, a quienes expreso mi profundo agradecimiento por su invaluable contribución en esta obra y en mi vida. Principalmente agradezco a mis padres, quienes además de darme la vida, me dieron ejemplo de valentía y fortaleza. También, quiero manifestar mi sincero agradecimiento a mis directores de tesis por sus invaluable enseñanzas y apoyo en la elaboración de esta obra.

Extiendo también mi gratitud a las Doctoras María Amparo Grau Ruiz y Saturnina Moreno González, así como al Doctor Ernesto Lejeune Valcárcel, quienes, como miembros de mi tribunal de defensa de tesis, origen de esta obra, me hicieron valiosas observaciones para enriquecer la presente obra.

A los funcionarios que reconocieron mi desempeño como Directora de Área en la Subprocuraduría Fiscal Federal de Amparos y me impulsaron para participar en el programa de formación de alto nivel para la Administración Pública Federal, convocado por el CONACYT, institución que me otorgó financiación para desarrollar esta investigación.

La gran parte de mis estudios fueron realizados en la Universidad de Salamanca y en la Universidad de Valencia en donde también conté con el apoyo de las profesoras y profesores de los Departamentos de Derecho Tributario de ambas instituciones, a quienes agradezco su amistad y su retroalimentación. Del mismo modo, agradezco a mis compañeros de doctorado con quienes compartí largas horas de estudio y reflexión.

Mi investigación fue enriquecida con estancias de investigación que realicé en *Queen Mary University of London*, en donde tuve la fortuna de

recibir la ayuda de grandes investigadores, en especial de los Doctores Tom O'Shea y Philip Baker, a quienes agradezco su *feedback*. Otra institución que me recibió durante mis años de estudio fue el *International Bureau of Fiscal Documentation* (IBFD) en Ámsterdam, en donde conté con el invaluable apoyo de los Doctores João Félix Pinto Nogueira, Jan de Goede, Ricardo García Antón y Leopoldo Parada, a quienes agradezco su amistad y las fructíferas disertaciones sobre los métodos de investigación. También agradezco a la Doctora Gabriela Ríos Granados quien me permitió realizar una estancia de investigación en el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, mi *alma mater*.

Asimismo, expreso mi agradecimiento al Doctor Luk Vandenberghe quien, en su calidad de *Head of sector Tax Enforcement* en la Comisión Europea, me compartió su experiencia y aportó a mi trabajo una invaluable visión práctica. A la Doctora Cristina García-Herrera Blanco por recibirme en el Instituto de Estudios Fiscales.

A todas las profesoras y profesores que, en las conferencias doctorales organizadas en la Universidad de Valencia, la Universidad de Linz y la Universidad de Leiden que me permitieron exponer mi investigación y me otorgaron retroalimentación para emprender un análisis crítico y exhaustivo en mi tema de tesis.

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

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

PRÓLOGO

Es un placer redactar estas líneas de introducción a la obra de Alma Delia Virto Aguilar *La asistencia internacional en la recaudación tributaria*, fruto de la tesis doctoral, convenientemente adecuada y aligerada para su publicación final, defendida en su día en la Universidad de Salamanca, ante un tribunal compuesto por los profesores Ernesto Lejeune Valcárcel, Amparo Grau Ruiz y Saturnina Moreno González, tras largos años de esfuerzo en esa institución y en la Universidad de Valencia, amén de estancias en otras instituciones como la Queen Mary University of London, el International Bureau of Fiscal Documentation de Amsterdam y la Universidad Nacional Autónoma de México, cuna de su formación.

La asistencia administrativa internacional en materia de recaudación tributaria contaba con estudios teóricos de peso y enjundia doctrinal, tanto a nivel nacional como internacional. Sin embargo, las consecuencias del proceso de internacionalización económica y globalización de los movimientos económicos —y en especial, de capitales— se hacían sentir sobre la eficacia recaudatoria de los sistemas tributarios cuando de intentar perseguir los activos radicados en el extranjero para cobrar las deudas tributarias impagadas se trataba, ante la insuficiencia, cuando no, sencillamente, inexistencia, de mecanismos jurídicos habilitantes para tal cooperación y asistencia.

Como la trascendencia del tema objeto de estudio se justifica por sí sola, no podíamos negarnos a dirigir un trabajo de investigación enfocado a analizar, criticar y ofrecer propuestas de mejora de la normativa nacional e internacional reguladora de la materia. La empresa era ambiciosa, pero los frutos a recoger podían, y debían, resultar cuantio-

sos, por cuanto el esfuerzo de integrar las diferentes exigencias de los ordenamientos internos junto con las exigencias y limitaciones derivadas del orden internacional —sea el principio de territorialidad, o la denominada *revenue rule* en los países anglosajones— y de los ordenamientos supranacionales, como el derecho de la Unión Europea, se advertía complejo, pero necesitado de un estudio sosegado, técnico y cuidadoso que amojonara los procelosos y desconfiados caminos de la cooperación internacional en materia de recaudación tributaria.

El estudio parte del análisis de los presupuestos normativos existentes en el orden internacional para la asistencia a la recaudación tributaria, así como de los límites existentes en los órdenes nacionales para ejercer las pretensiones de cobro tributarias sobre bienes y activos situados fuera del espacio territorial del Estado acreedor. A partir de este análisis previo, el trabajo se adentra en el análisis de las situaciones generadas tras la crisis económica y financiera mundial desatada a finales de la primera década del siglo XXI sobre el entendimiento de las relaciones administrativas internacionales en materia tributaria, y fundamentalmente de dos.

En primer lugar, de la aprobación de la nueva Directiva 2010/24/UE que refuerza los mecanismos de asistencia en la recaudación tributaria en el seno de la Unión Europea. La mejora del engranaje de competencias y procedimientos en juego para hacer efectiva la asistencia internacional en la recaudación requiere de la superación de reticencias nacionales y nacionalistas, cuando no provincianas y siempre viejunas, y dotarse de un cierto espíritu constructivo que desgraciadamente se echa en falta más frecuentemente que lo que sería deseable.

En segundo lugar, la autora se hace eco de los mecanismos de cooperación administrativa internacional en materia tributaria que se han desarrollado en el ámbito del intercambio de información, a partir fundamentalmente de la aprobación de los acuerdos intergubernamentales como instrumentos previstos para la aplicación efectiva de la normativa FATCA americana, y el impulso que dicho modelo supuso para la aprobación de un nuevo estándar común internacional basado en el intercambio automático de información financiera (CRS). Es éste un punto que la autora considera, con acierto a nuestro juicio, un punto de inflexión en la comprensión y verificación de nuevas vías que impulsen la cooperación interadministrativa internacional para lograr una asistencia efectiva a la recaudación transnacional de deudas tributarias. Porque si bien es cierto que los Estados en los que se genera la deuda tributaria deben retener la competencia para verificar y controlar su correcto cumplimiento

por los obligados tributarios afectados, no es menos cierto que la finalidad última de los procedimientos tributarios inter-administrativos no debiera ser meramente el intercambio de datos —aún con trascendencia o relevancia tributaria— sino el aseguramiento del cobro efectivo de la deuda tributaria pendiente de pago, pudiendo desplegarse en su debido caso mecanismos de cobro o pago efectivo, no necesariamente ejecutivo, que facilitaran la correcta satisfacción de las deudas tributarias.

Es ahí donde, a nuestro juicio, la propuesta de la autora consistente en el desarrollo de un nuevo estándar automático de asistencia internacional en la recaudación de créditos fiscales cobra todo su pleno sentido. El desarrollo de dicho estándar podría beneficiarse no solo de los avances en la cooperación y asistencia administrativa en el suministro automático de información financiera, sino también de los sistemas de cobro *en la fuente* impulsados por la Directiva del Ahorro y finalmente plasmados en los acuerdos Rubik promovidos por Suiza. Fijada la distribución de competencias jurisdiccionales tributarias a partir de los Convenios tributarios —o de las normas que puedan complementarlos o sustituirlos, tras la aprobación del denominado Convenio Multilateral y los intentos por configurar un nuevo consenso tributario internacional para afrontar los retos de la transformación digital de nuestra economía-, y sentados los principios básicos de la asistencia administrativa internacional —tanto para el control como para la recaudación de deudas tributarias— en la actualización de la Convención Multilateral de la OCDE llevada a cabo en 2010, debe afrontarse sin demora el reto de asegurar no solo el control efectivo de las deudas tributarias generadas por las situaciones transfronterizas sino también la de desarrollar mecanismos y medidas que aseguren o faciliten la eficacia y efectividad de su cobro.

Con una importante advertencia. El desarrollo de modelos internacionales de asistencia administrativa al cobro no debería contar únicamente con el beneplácito de los Estados afectados cuando la protección de sus intereses fiscales respectivos quede suficientemente asegurada, sino que la posibilidad de desarrollar técnicas unilaterales de ejecución de deudas tributarias de manera transnacional debería asegurar también —con el debido respaldo normativo— la garantía de la protección de la posición jurídica básica del obligado tributario y de su derechos fundamentales ante el desarrollo de esos procedimientos o actuaciones transfronterizas. Intentar construir un nuevo orden tributario internacional sin tomar en consideración ni respetar dicha posición jurídica del obligado tributario —solo porque no tiene entidades u organismos que lo representen en los

foros internacionales— conlleva el riesgo —y la incomodidad— de que deban ser los tribunales en los diferentes órdenes nacionales —y también supranacionales— los encargados de poner coto a los posibles excesos derivados de una normativa únicamente respetuosa con la defensa del interés fiscal de los Estados afectados.

La propuesta que presenta y argumenta la autora en este libro plantea los fundamentos y abre una interesante alternativa de construcción teórica sobre la que poder avanzar en pos no solo de sistemas tributarios más eficientes y eficaces, sino también, y sobre todo, más justos.

Por todo ello no nos queda más que felicitar a la Dra. Alma Delia Virto Aguilar, experta exfuncionaria de la Agencia Tributaria mejicana, por su valioso trabajo investigador, por su planteamiento, y por la formulación de propuestas alternativas de interés para hacer más eficiente la asistencia internacional en la recaudación.

Agosto de 2020.

F. Alfredo GARCÍA PRATS
Catedrático de la Universidad de Valencia

José María LAGO MONTERO
Catedrático de la Universidad de Salamanca

ABREVIATURAS MÁS UTILIZADAS

AAC	Acuerdos de Autoridad Competente
AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
Banco Mundial	BM
BEPS	Erosión de la base imponible y al traslado de beneficios/Base erosion and profit shifting
BOE	Boletín Oficial del Estado
CEPEJ	Comisión Europea Para la Eficacia de la Justicia
Convención Multilateral 1988	Convenio sobre Asistencia Mutua en Asuntos Fiscales de 1988 (Multilateral Convention on administrative assistance in the assessment and collection of tax)
Convención Multilateral	Convenio sobre Asistencia Mutua en Asuntos Fiscales modificada por protocolo en 2011 (Multilateral Convention on administrative assistance in the assessment and collection of tax)
Convenio Benelux	El convenio multilateral entre Bélgica, Luxemburgo y Holanda concluido el 5 de septiembre de 1952
Convenio Nórdico	Nordic Multilateral Treaty on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters (Convenio celebrado entre Dinamarca, Finlandia, Islandia, Noruega y Suecia concluido el 9 de noviembre de 1972)

Directiva de recaudación	DIRECTIVA 2010/24/UE del Consejo de 16 de marzo de 2010 sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas
DLCEF	DIRECTIVA (UE) 2016/1164 del Consejo de 12 de julio de 2016 por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior
ECOFIN	Consejo de Asuntos Económicos (ECOFIN)
ECR/CRS	Estándar común de reporte de cuentas financieras/ Common Reporting Standard
EE. UU.	Estados Unidos de América
EP/PE	Establecimiento permanente/ permanent establishment
EU	Unión Europea
FEOGA	Programa de financiación del Fondo Europeo de Orientación y Garantía Agrícola
FMI	Fondo Mundial Internacional
Foro Global	Foro Global en de la OCDE en Transparencia e intercambio de información que en inglés es llamado Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes
Grupos EMN	Grupos empresariales multinacionales
IAI/AEOI	Intercambio automático de información/automatic exchange of information
IIPP/EOIR	Intercambio de información previa petición/Exchange of information on Request
Informe explicativo de la Convención Multilateral	Texto del Informe Explicativo Revisado de la Convención Sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal enmendada por Protocolo en 2011

Informe sobre la DCA1	Informe de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo sobre la aplicación de la Directiva 2011/16/UE del Consejo relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad directa
IPP/CbC Report	Informe País por País/Country by Country Report
IRS	Agencia tributaria de EE. UU.
LGT	Ley General Tributaria
Manual OCDE de asistencia en la recaudación	Manual de la OCDE sobre la puesta en práctica de la asistencia en la recaudación tributaria
Manual OCDE sobre la implementación de disposiciones de intercambio de información	Manual para la aplicación de las disposiciones relativas al intercambio de información con fines tributarios: aprobado por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE el 23 de enero de 2006
Manual ONU	Manual para la negociación de acuerdos bilaterales entre países desarrollados y países en desarrollo
Modelo Convenio OCDE	Modelo Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio
Modelo Convenio ONU	Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo
Modelo de AAC	Modelo de Acuerdo de Autoridades Competentes
Modelo de Convenio para la asistencia en la recaudación de 1981	Modelo de Convenio para la asistencia administrativa mutua en la recaudación de deudas tributarias desarrollado por la OECD en 1981
NOEs	No-OCDE Economías
OCDE/OECD	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos/ Organisation for Economic Co-operation and Development

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

INTRODUCCIÓN

Los efectos de la globalización y la crisis económica mundial desencadenada a finales de la primera década del siglo XXI hicieron que los Estados revisaran sus estrategias para conseguir ingresos suficientes que les permitieran sufragar sus gastos públicos. En este contexto se alcanzaron consensos nunca vistos en materia de cooperación internacional administrativa, materializados en la creación de nuevos instrumentos de intercambio de información con relevancia tributaria y la renovación de los existentes.

El vertiginoso desarrollo de los mecanismos de intercambio de información vino acompañado de escasas modificaciones a los instrumentos de asistencia en la recaudación tributaria, en concreto de la nueva directiva de recaudación 2010/24/UE y la renovación de la Convención sobre Asistencia Administrativa mutua en Materia Fiscal de la OCDE y del Consejo de Europa.

Observamos que los instrumentos que regulan la asistencia en el cobro de créditos fiscales han tenido una variación muy reducida, pues los principios que los rigen siguen siendo prácticamente los mismos que los desarrollados por la Sociedad de Naciones en 1923 y 1925. Es decir, este tipo de cooperación se sigue instrumentando con las reglas de antaño, en donde los Estados podían dictar y hacer cumplir sus normas tributarias dentro de su territorio, debido a la escasa movilidad de capitales, de servicios y de personas.

Por ello, en nuestra investigación nos preguntamos si los actuales instrumentos internacionales que regulan la asistencia en la recaudación podían ser más eficaces y eficientes, para afrontar los desafíos que

enfrentan los Estados a la hora ejercitar sus facultades de cobro, ante un contribuyente que se ha trasladado al extranjero o bien que, encontrándose en el territorio, ha deslocalizado sus activos a otras jurisdicciones. Ello, sin perder de vista la indispensable protección de los derechos de los obligados tributarios, quienes serán requeridos de pago ahí en donde se encuentren o bien ahí en donde tengan activos.

La importancia del tema radica en que los créditos fiscales solo son exigibles dentro de las fronteras de los Estados. Para superar esas limitaciones territoriales es necesario que una norma internacional o supra nacional habilite la cooperación en materia recaudatoria. Centramos nuestro análisis en la asistencia administrativa tributaria internacional que permite la recaudación transfronteriza, debido a que los tribunales de los Estados han mostrado resistencia en permitir el cobro de créditos extranjeros, bajo la denominada regla anglosajona *revenue rule*, surgida en la última década del siglo VIII y que persiste hasta nuestros días.

Por otra parte, consideramos que la asistencia en la recaudación tiene una enorme trascendencia, porque permite a los Estados asegurar sus poderes financieros —denominados también— facultades de imperio o soberanía, al permitirles exigir el pago de sus créditos fiscales más allá de sus fronteras. Así mismo, permite crear un sistema fiscal justo pues es posible exigir a todos los obligados tributarios el pago de sus contribuciones en otras jurisdicciones. Además, este mecanismo produce un fuerte efecto disuasorio en la evasión fiscal.

En nuestra investigación analizamos los principales instrumentos internacionales que regulan la asistencia internacional en la recaudación tributaria, sin vincularnos a una jurisdicción específica, a fin de que este estudio pueda ser aplicado a cualquier país, tal y como han hecho la OCDE, la ONU e incluso la UE. Sin embargo, en nuestro estudio hacemos referencia a jurisprudencia que ha sido dictada con motivo del análisis de normas domésticas de diferentes Estados, así mismo, hacemos una destacada referencia a las legislaciones de España y de México en donde la autora tiene amplio conocimiento.

En primer lugar, exploramos el concepto de la asistencia internacional en la recaudación tributaria, a la luz de los nuevos instrumentos internacionales que han permitido la recaudación transfronteriza, como son la normativa FATCA y los acuerdos *Rubik*, que inspirados en la directiva del ahorro permitieron una retención en la fuente para recaudar las contribuciones de otro Estado.

También estudiamos el marco jurídico de los instrumentos bilaterales y multilaterales que permiten la asistencia en la recaudación. Así analizamos, por una parte, el artículo 27 del Modelo Convenio de la OCDE, estudio que es aplicable al artículo 27 del Modelo Convenio de la ONU, debido a la coincidencia del contenido de ambos artículos. Por otra parte, examinamos la Convención sobre Asistencia Administrativa mutua en Materia Fiscal de 1988, enmendada por Protocolo en 2010, mostrando la destacada influencia que ha tenido este instrumento en la implementación de la asistencia en la recaudación.

Ponderamos las ventajas y desventajas de implementar la asistencia en el cobro en su modalidad bilateral o multilateral. Además, analizamos la experiencia práctica de las agencias tributarias y los recientes precedentes judiciales, cuestión que nos permitió realizar propuestas para incrementar la eficacia y eficiencia de los mencionados instrumentos internacionales.

Por otra parte, también analizamos la directiva 2010/24/UE, a través de la cual se implementa la asistencia en la recaudación en la Unión Europea. Así, estudiamos el avance normativo y jurisprudencial que ha propiciado esta directiva, especialmente en España. Dentro de puntos más destacados de la directiva se encuentran su amplio ámbito objetivo de aplicación, la implementación de oficinas administrativas especializadas, el reconocimiento directo del instrumento que permite la ejecución de la deuda objeto de asistencia o la instrumentación de medidas cautelares, el empleo de formularios estandarizados y el uso de medios electrónicos.

Una de las aportaciones más importantes de este trabajo es el desarrollo de un novedoso procedimiento automático de asistencia en la recaudación internacional, inspirado en la normativa FATCA, los acuerdos *Rubik* y los nuevos estándares de intercambio automático de información, desarrollados con base en los trabajos de la OCDE, incluido el proyecto BEPS, lo que sin duda podría cambiar la forma de cooperar en los próximos años.

Finalmente, analizamos los instrumentos de intercambio de información tanto automático (AEOI) como a petición de parte (EOIR). Este examen nos permitió identificar la información disponible para los Estados y como estos pueden utilizarla en las peticiones de asistencia en el cobro de créditos fiscales, así como sus límites.

Estas propuestas son relevantes porque, por una parte, es crucial que los Estados puedan extender sus poderes financieros a otras juris-

dicciones para exigir el pago de deudas tributarias y, por la otra, que los derechos de los obligados tributarios estén tutelados. Debido a que en la actualidad todos los contribuyentes y no solo las grandes empresas pueden realizar actividades económicas en diferentes jurisdicciones o trasladar sus activos a otros territorios.

ÍNDICE

AGRADECIMIENTOS	5
PRÓLOGO.....	7
ABREVIATURAS MÁS UTILIZADAS	11
INTRODUCCIÓN.....	15
CAPÍTULO 1. LA ASISTENCIA EN LA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA COMO PARTE DE LA COOPERACIÓN INTERNACIONAL	19
1. Aproximación al concepto de asistencia internacional en la recaudación tributaria.....	21
2. Orígenes de la regla Mansfield o <i>revenue rule</i>	24
2.1. La subsistencia de la <i>revenue rule</i> y la necesidad de los convenios internacionales para asistir en el cobro de créditos fiscales	26
2.2. Las excepciones a la <i>revenue rule</i> . ¿Ha quedado atrás esta regla?.	27
CAPÍTULO 2. LA ASISTENCIA BILATERAL EN EL COBRO DE CRÉDITOS FISCALES A TRAVÉS DE LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN	33
1. El desarrollo de la asistencia mutua en el cobro de créditos fiscales de 1921 a 1946	33
2. La evolución de la asistencia en la recaudación en los modelos de convenio para evitar la doble tributación de la OCDE de 1963 a 2002...	37
3. La importancia del Modelo Convenio sobre Asistencia Mutua en Materia de Recaudación de 1981	39
4. La inclusión del artículo 27 en el Modelo de Convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio de la OCDE	41

5. Principales causas por las que los Estados han utilizado escasamente la asistencia en la recaudación de créditos fiscales extranjeros	43
6. El artículo 27 del Modelo Convenio OCDE: Algunas propuestas para mejorar su eficiencia y eficacia.....	45
6.1. La acertada ampliación del ámbito subjetivo de aplicación.....	45
6.2. La necesaria ampliación del convenio a todas las contribuciones y a las contribuciones de seguridad social.....	48
6.3. El concepto de crédito fiscal	51
6.4. La obligación de prestar asistencia en el cobro de créditos fiscales	52
6.5. Habilitación normativa para la ejecución de una deuda tributaria no firme	54
6.6. Limitaciones a la obligación de asistir en cobro de créditos extranjeros.....	56
6.6.1 Normas que rigen los plazos de prescripción.....	56
6.6.2. La necesidad de flexibilizar las normas de prelación de los créditos extranjeros	60
6.6.3. Excepciones a la obligación de prestar asistencia.....	61
6.7. Medidas cautelares para asegurar el pago	66
6.8. Ámbito temporal.....	68
7. La importancia de la inclusión del artículo 27 de asistencia en la recaudación en el Modelo de la ONU.....	69
7.1. El papel relevante de la ONU en los Modelos de Convenio para evitar la doble tributación.....	69
7.2. La asistencia en la recaudación en el Modelo Convenio de la ONU.....	72
CAPÍTULO 3. COOPERACIÓN MULTILATERAL A TRAVÉS DE LA CONVENCIÓN SOBRE ASISTENCIA ADMINISTRATIVA MUTUA EN MATERIA FISCAL DE LA OCDE Y DEL CONSEJO DE EUROPA DE 1988, ACTUALIZADA MEDIANTE PROTOCOLO EN 2010.....	79
1. La Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de 25 de enero de 1988.....	79
2. La renovación de la Convención Multilateral en 2010: Su alineación a los estándares internacionales y su apertura a todos los países.....	83
3. La superación de los desafíos de implementar la asistencia en el cobro de créditos fiscales extranjeros a través de la Convención Multilateral	85
4. Bilateralismo y multilateralismo: en busca del medio idóneo para implementar la asistencia en el cobro de créditos fiscales de forma eficaz y eficiente	88
5. Ámbito subjetivo de aplicación de la Convención Multilateral.....	92

6. La necesaria ampliación de las contribuciones cubiertas por la Convención Multilateral	93
7. El concepto amplio de crédito fiscal que incluye los intereses, multas y costos incidentales	100
7.1. Alternativas para calcular los intereses del crédito fiscal asistido	101
7.2. La asistencia en el cobro de multas administrativas	103
7.3. Asistencia mutua en el cobro de los costos incidentales.....	108
8. La obligación de los Estados de prestar asistencia en el cobro	111
8.1. La existencia de un título ejecutivo exigible y la firmeza del crédito como postulados para prestar asistencia.....	112
8.2. La asistencia en el cobro como mecanismo de última posibilidad o <i>last resort mechanism (exhaustion rule)</i>	118
8.3. Límites respecto al monto de las deudas tributarias de una persona fallecida	120
9. Plazos para realizar el cobro de las deudas tributarias.....	121
9.1. Interrupción o suspensión de los plazos para cobrar la deuda tributaria.....	122
9.2. Tiempo máximo para el cobro de una deuda tributaria	124
10. Prelación de las deudas tributarias extranjeras	125
11. Excepciones a la obligación de prestar asistencia	127
12. Autoridades competentes.....	129
13. La necesidad de identificar los activos del deudor	131
14. Reglas sobre la competencia de los Estados para resolver impugnaciones en el procedimiento de asistencia en el cobro	132
15. Medidas precautorias: un medio para garantizar el pago de las deudas tributarias.....	133
16. Cláusula de la nación más favorecida y el establecimiento de la cooperación administrativa más amplia.....	136
17. La protección de las personas	139
18. Organismo coordinador liderado por la OCDE: La necesidad de dotar de obligatoriedad a sus opiniones e integrar en su estructura a otros organismos internacionales como la ONU.....	139
CAPÍTULO 4. ASISTENCIA MUTUA EN LA UNIÓN EUROPEA A PARTIR DE LA DIRECTIVA 2010/24/UE DEL CONSEJO DE 16 DE MARZO DE 2010	143
1. La necesaria renovación de la Directiva de asistencia en la recaudación.....	143
2. La acertada ampliación de las contribuciones cubiertas por la Directiva	150

3. Las sanciones administrativas, multas y otros conceptos conexos con los créditos fiscales sobre los que se puede solicitar asistencia para su recaudación	153
4. La necesaria inclusión de las cotizaciones obligatorias de Seguridad Social en el ámbito de aplicación de la Directiva 2010/24/UE	161
5. Ámbito subjetivo: deudores afectados por la Directiva	167
6. La definición de una estructura organizacional como medio para agilizar la asistencia mutua	173
7. La agilización de la asistencia en el cobro de créditos fiscales	184
7.1. La posibilidad de recaudar créditos fiscales no firmes. El dilema entre la rapidez y la protección de los derechos de los contribuyentes	185
7.2. La flexibilización del principio de última posibilidad	189
7.3. Evaluación previa de la viabilidad de los procedimientos de cobro en el Estado requirente y la existencia de bienes en el Estado requerido	191
7.4. La acreditación de dificultades desproporcionadas para solicitar la asistencia en el cobro	192
7.5. Instrumento uniforme de ejecución. Su contribución en la eficiencia y eficacia de la asistencia en la recaudación	195
7.6. La implementación de medidas cautelares: El rediseño que busca asegurar el crédito con rapidez y eficiencia	203
7.7. El reconocimiento directo del documento que permite la adopción de medidas cautelares	205
7.8. El marco jurídico de la asistencia en el cobro de créditos fiscales y de la adopción de medidas cautelares	212
7.9. Límites en la obligación de prestar asistencia	218
7.9.1. Excepción de prestar asistencia cuando el cobro de créditos fiscales pueda causar graves dificultades económicas o sociales en el Estado miembro requerido	219
7.9.2. El límite temporal en la obligación de prestar asistencia en el cobro de créditos fiscales	221
7.10. Las reglas de cobro de la deuda: moneda, postergación del pago, intereses de demora y costos de ejecución.	230
7.11. Reglas de prescripción	236
7.12. Medios de defensa	246
7.12.1. Competencia del Estado miembro requirente	247
7.12.2. Obligación de informar cualquier impugnación y la suspensión del procedimiento de cobro	248
7.12.3. Excepción a la regla de competencia del Estado requerido	252
7.12.4. Posibilidad de adoptar medidas cautelares	255

7.12.5. Modificación o retirada de la solicitud de asistencia	258
7.13. La evaluación de la asistencia en el cobro de créditos fiscales .	259

CAPÍTULO 5. NUEVOS INSTRUMENTOS DE RECAUDACIÓN INTERNACIONAL: HACIA UN PROCEDIMIENTO AUTOMÁTICO	267
1. La Directiva del Ahorro precursora en el diseño de un sistema de retención para recaudar la tributación de los intereses en la UE	269
1.1. El concepto de intereses.....	272
1.2. Ámbito subjetivo: el beneficiario efectivo y el agente pagador ..	273
1.3. El intercambio de información y el régimen transitorio optativo	276
1.4. La tardía modificación de la Directiva del Ahorro y su derogación.....	279
2. Acuerdos RUBIK.....	281
2.1. La incidencia de los acuerdos Rubik en la regularización de activos no declarados	281
2.2. La retención a cuenta sobre las rentas del ahorro como forma de simplificación en la recaudación tributaria transfronteriza	283
3. La Ley sobre el Cumplimiento Fiscal relativa a Cuentas en el Extranjero (Foreign Account Tax Compliance Act-FATCA): la implementación de una retención/sanción en caso de no informar.....	285
3.1. Orígenes de FATCA.....	285
3.2. El diseño de FATCA, la implementación del intercambio de información de cuentas financieras	288
3.3. Los retos de la aplicación extraterritorial de FATCA: los acuerdos IGA como instrumentos de su implementación internacional....	292
4. El estándar común de intercambio de información financiera (CRS)	296
4.1. El Modelo de AAC para implementar el CRS: la información que se intercambia como instrumento para incrementar el desarrollo de la asistencia en la recaudación	301
4.2. El papel relevante de las instituciones financieras.....	304
5. Propuesta de un nuevo estándar automático de asistencia en el cobro de créditos fiscales.....	307

CAPÍTULO 6. EL FORTALECIMIENTO DEL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN Y SU INFLUENCIA EN LA MEJORA DE LA RECAUDACIÓN INTERNACIONAL	313
1. La importancia de crear nuevos mecanismos de cooperación en la recaudación tributaria para combatir los efectos indeseables de la globalización.....	313

2. El desarrollo sin precedentes de instrumentos de intercambio de información.....	317
3. Artículo 26 del Modelo Convenio de la OCDE y artículo 26 del Modelo Convenio de la ONU: un presupuesto necesario para la asistencia en el cobro de créditos fiscales.....	318
3.1. Modalidades de intercambio de información	320
3.2. Intercambio de información bancaria (2005).....	322
3.3. Información previsiblemente relevante (2005 y 2012)	325
3.4. El uso de la información y plazos para proporcionar información (2012).....	329
4. Modelo de Acuerdo de Intercambio de Información Tributaria (denominados TIEA).....	330
5. La implementación del CRS y del CbC report a través de la Convención Multilateral actualizada en 2010.....	332
5.1. La Convención Multilateral como base jurídica para implementar el informe país por país (IPP – CbC Report)	333
5.2. El impulso de la implementación del CRS y del CbC report en la expansión de la obligación de prestar asistencia en el cobro de créditos fiscales.....	341
6. El intercambio de información implementado a través de las acciones 5, 12 y 13 del plan de acción BEPS de la OCDE.....	346
6.1. La Acción 15 del Plan BEPS: una oportunidad para incluir el artículo 27 del Modelo Convenio de la OCDE en los más de 3.000 convenios existentes.....	351
BIBLIOGRAFÍA	355
JURISPRUDENCIA CONSULTADA	371
1. Tribunal Europeo de Derechos Humanos	371
2. Tribunal de Justicia de la Unión Europea	371
3. Tribunales de otros países distintos de España	373
4. Tribunales españoles	376
RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS (ESPAÑA).....	379

Los efectos de la globalización económica, el desarrollo de nuevas tecnologías y las recientes crisis financieras, han exacerbado la urgencia de revisar los instrumentos que permiten a los Estados el cobro de sus créditos tributarios más allá de sus fronteras. Su implementación es crucial porque además de fortalecer los poderes financieros de los países, ayuda a crear un sistema fiscal más justo y produce un marcado efecto disuasorio de evasión y fraude fiscal.

En esta obra se analiza el marco jurídico de los instrumentos bilaterales y multilaterales de asistencia en la recaudación; en el ámbito internacional y comunitario. Además, de proporcionar la experiencia práctica de las agencias tributarias y los recientes precedentes judiciales en la materia, se realizan propuestas para incrementar la eficacia y eficiencia de estos mecanismos.

Asimismo, se desarrolla un novedoso procedimiento automático de asistencia en la recaudación internacional, inspirado en la normativa "FATCA", los "acuerdos *Rubik*" y los nuevos estándares de intercambio automático de información, desarrollados con base en los trabajos de la OCDE, incluido el proyecto BEPS.

Igualmente, se reflexiona sobre el potencial uso de la información intercambiada —automáticamente (*AEOI*) y a petición (*EOIR*)— en los procedimientos de asistencia en la recaudación, así como en sus límites. Sin olvidar la necesaria e importante protección de los derechos de los contribuyentes que se aborda a lo largo de esta obra.

Alma Delia Virto Aguilar es Doctora en Derecho por la Universidad de Salamanca y abogada, tanto por la Universidad de Valencia como por la Universidad Nacional Autónoma de México (UNAM). Ha realizado diversas estancias de investigación en *Queen Mary University of London*, el *International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD)* y en el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM.

Se ha desempeñado como secretaria auxiliar de acuerdos en la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, así como directora de amparos en la Subprocuraduría Fiscal Federal de Amparos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. También ha sido gerente de legal fiscal en Deloitte y asesora legal de empresas con operaciones en México y España. Además, ha sido profesora titular en la Facultad de Derecho de la UNAM, y se le ha distinguido como docente honoraria en la Universidad Autónoma del Perú.

Es autora de diversas publicaciones científicas, dentro de las que destacan, "Breve Referencia a la Mejora del Intercambio de Información Bancaria en la Unión Europea", en la obra colectiva *Intercambio de Información, Blanqueo de Capitales y Lucha Contra el Fraude Fiscal*, publicada por el IEF y "Los Fines Extra-Fiscales de las Contribuciones" en la obra colectiva *Homenaje a Eusebio González* publicada por la editorial Novum.