



FINANCIACIÓN AUTONÓMICA Y ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

UNA PROPUESTA DE MODELO INTEGRADO DE GESTIÓN

Jorge Onrubia*

Universidad Complutense de Madrid, Fedea y GEN

Resumen

Ante la próxima reforma del sistema de financiación autonómica parece existir un amplio consenso acerca de la necesidad de extender el debate al modelo de gestión tributaria. El objetivo principal de este trabajo es aportar luz a la discusión sobre el modelo ideal para administrar un sistema tributario como el español, muy descentralizado. Para ello, el trabajo revisa inicialmente algunas experiencias comparadas consideradas relevantes (Alemania, Canadá, Estados Unidos y Suecia), presentándose a continuación un marco teórico en el que se identifican los elementos fundamentales para la elección del modelo de administración tributaria en países con fuerte descentralización fiscal. Tras una revisión de las principales alternativas básicas, se realiza una presentación valorativa de la situación actual en España. El trabajo concluye esbozando una propuesta de reforma consistente en un modelo de administración tributaria integrada.

Abstract

In the context of the next reform of the system for financing autonomous communities, it seems that there is a wide consensus regarding the need to extend the debate around the tax management model. The main objective of this work is to bring light to the discussion on the ideal model for managing a tax system like that of Spain; highly decentralised. In order to do this, the work initially reviews and compares several experiences that are deemed relevant (Germany, Canada, the USA and Sweden), and then presents a theoretical framework in which the fundamental elements for selecting the tax management model in countries with strong fiscal decentralisation are identified. After reviewing the main basic alternatives, the work offers an evaluative presentation of the current situation in Spain. It concludes by outlining a consistent reform proposal within an integrated tax administration model.

1. Introducción

Como señalan Slemrod y Gillitzer (2014; p. 6), encontrar sistemas impositivos ideales (óptimos) no puede hacerse sin tener en cuenta todos los aspectos relacionados con la administración y el cumplimiento tributarios. Esta exigencia obliga a adoptar un enfoque de análisis sistémico, denominado por estos autores *tax systems approach*. Este supone incorporar al diseño impositivo tradicional, fundamentalmente ocupado de la definición de bases imponibles, tipos y escalas de gravamen y de establecer tratamientos diferenciados en el reparto de las cargas a través de exenciones, reducciones o deducciones de la cuota, esos aspectos fundamentales para una aplicación estricta de los impuestos, sin los cuáles los gobiernos no pueden materializar la obtención de recursos tributarios.

* Agradezco los comentarios y sugerencias realizados por Julio López Laborda y Ángel de la Fuente a versiones previas de este trabajo, así como por los participantes en el Encuentro de S'Agaró-Madrid sobre reforma de la financiación autonómica organizado por la Fundación Internacional Olof Palme y Fedea, celebrado en Madrid el 17 de mayo de 2016. Por supuesto, en todos los casos resulta aplicable la cláusula habitual de exoneración de responsabilidad.

Como consecuencia de los cambios en la política tributaria adoptados por los gobiernos tanto por motivos económicos –suficiencia recaudatoria, neutralidad o redistribución– como, en no pocas ocasiones, por meras razones de cálculo político, los sistemas fiscales de los países desarrollados están sometidos a frecuentes procesos de reforma. Tres cuestiones esenciales suelen estar presentes en el diseño de la política tributaria (Bird, 2015; p. 2): qué impuestos establecer y con qué potencial recaudatorio; cómo gestionar estos impuestos para conseguir la recaudación esperada; y cómo asignar su rendimiento a los distintos agentes responsables de las políticas de gasto. La búsqueda de respuestas satisfactorias a estas preguntas ha proporcionado una amplísima literatura, tanto teórica como empírica, especialmente en lo que se refiere a la primera cuestión. En cambio, la segunda ha recibido tradicionalmente una menor atención, centrándose la literatura en fenómenos como la evasión o la elusión fiscales, mientras que el estudio de la tercera cuestión ha quedado focalizado, en el caso de países descentralizados, en el ámbito del federalismo fiscal. En este trabajo nos vamos a ocupar de las dos últimas, tanto desde una vertiente teórica como aplicada.

Como es sabido, la experiencia internacional no ofrece pautas claras respecto al modelo idóneo de administración tributaria aplicable en países con una importante descentralización fiscal, ni en términos de buenas prácticas ni de la eficiencia ni eficacia de sus resultados. De hecho, como señalan Martínez-Vázquez y Timofeev (2010), coexisten países con alta descentralización política y una elevada centralización de la administración tributaria, como sucede, con matices, en Australia, Canadá o los países nórdicos, con otros en los que esta se encuentra fuertemente descentralizada, como sucede en el caso de Alemania, Estados Unidos o Suiza. No obstante, la realidad internacional muestra una notable diversidad de fórmulas de organización de la administración tributaria, con grados muy diferentes de coordinación y vinculación entre autoridades fiscales, y son muchos los casos donde el sistema de financiación regional aplicado no explica, al menos suficientemente, la opción adoptada (Martínez-Vázquez y Onrubia, 2007). Bird (2015) trata de justificar esta realidad, expresando que descentralización impositiva y descentralización de la gestión tributaria son temas indudablemente relacionados pero cuyo tratamiento es perfectamente separable.

Por regla general, las recomendaciones sobre la forma de administrar los tributos en países con alta descentralización fiscal se basan, esencialmente, en los principios de eficiencia y sencillez en la gestión, aunque la perspectiva multijurisdiccional suele incorporar otro criterio de valoración relevante, como es el principio de autonomía, tanto en su vertiente estrictamente financiera como en relación con el ejercicio del poder de decisión fiscal y la paralela exigencia de responsabilidad. Tampoco debe obviarse la trascendencia que en este ámbito tiene el principio de equidad horizontal, en la medida que, al menos para los tributos que no sean de exclusiva titularidad subcentral, debería garantizarse un igual cumplimiento tributario a lo largo de todo el territorio nacional, con independencia de la autoridad fiscal encargada de la gestión. Por consiguiente, elegir qué nivel de gobierno debe gestionar qué impuestos en un país descentralizado emerge como un dilema entre eficiencia –economías de escala y de gama, coordinación, compartición de la información, incentivos al comportamiento estratégico–, autonomía y equidad horizontal (Mikesell, 2003 y 2007). Los importantes *trade-offs* existentes

entre estos principios deben abordarse, como se discute en la sección tres, a través de la adopción de un diseño organizativo-institucional que asegure un equilibrio razonable entre ellos.

En España, el modelo de administración encargado de gestionar el sistema tributario de régimen común, a diferencia de lo que sucede en las CCAA de régimen foral, donde existe una autonomía de gestión prácticamente plena, puede caracterizarse como híbrido (Onrubia, 2015a). En él, la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) tiene competencias de gestión exclusivas sobre las grandes figuras del sistema fiscal (IRPF, impuesto de sociedades e IVA, además de la mayor parte de los impuestos especiales, IIEE), mientras que las CCAA gestionan, además de sus tributos propios, de escasa relevancia recaudatoria, aquellos de naturaleza patrimonial cedidos al 100 % por el Estado y sobre los que poseen amplias competencias normativas (impuesto sobre sucesiones y donaciones (ISD), impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentos (ITPAJD) e impuesto sobre el patrimonio (IP) con gestión compartida), así como los tributos sobre el juego (TJ) y algunos IIEE con capacidad normativa cedida. Este modelo híbrido ha ido transformándose en sus aspectos organizativos y de coordinación a medida que se sucedían los diferentes modelos de financiación autonómica aprobados en España.

Ante la próxima reforma del modelo de financiación autonómica nacido de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, existe un cierto consenso acerca de la necesidad de extender el debate al modelo de gestión de los tributos en España. Previsiblemente, se mantendrá el sistema de compartición de las principales figuras de titularidad estatal, con la excepción del impuesto de sociedades, si bien se abrirá de nuevo la discusión sobre la extensión de la capacidad normativa que pueden ejercer las CCAA y la mejor forma de hacerlo, incluidos los aspectos de gestión, en aras de un inaplazable incremento de la corresponsabilidad fiscal. Transcurridas dos décadas desde la aprobación de la primera compartición con capacidad normativa del IRPF, y con una experiencia en materia de administración tributaria a nuestro juicio no demasiado exitosa en términos del cumplimiento tributario global, parece que ha llegado el momento de incluir en la agenda de la reforma de la financiación autonómica, con la profundidad necesaria, el modelo de gestión tributaria. Creemos que este es un momento idóneo, pues para encontrar una solución adecuada en este tema resulta esencial tener en cuenta el modelo de descentralización impositiva por el que optará el futuro modelo de financiación.

El objetivo principal de este trabajo es, precisamente, aportar luz al debate abierto en España sobre cuál debería ser, de cara a la próxima reforma de nuestro sistema de financiación regional, el modelo ideal para administrar un sistema tributario muy descentralizado. En nuestra opinión, la búsqueda de alternativas no debe limitarse a plantear una propuesta sobre cómo deben gestionar las CCAA sus tributos propios y los cedidos por el Estado, sino ser capaz de ofrecer respuestas organizativas e institucionales que mejoren la eficacia y la eficiencia de la administración tributaria en su conjunto. Por supuesto, esto obliga a incluir a la AEAT en el proceso de reforma. Anticipamos aquí nuestra opción favorable a un modelo de administración tributaria integrada, que mediante el adecuado diseño organizativo-institucional proporcione los mecanismos de coordinación e incentivos necesarios para conseguir una gestión eficaz y

eficiente del sistema fiscal considerado globalmente, asegurando a la vez niveles de cumplimiento tributario similares en todo el territorio español.

Este trabajo se estructura de la siguiente forma. Tras esta introducción, en la sección dos presentamos algunos casos de la experiencia internacional, considerados como más relevantes de cara al análisis que se realiza. La sección tres expone los fundamentos teóricos a tener en cuenta en el diseño de una administración tributaria multinivel, centrándonos principalmente en los aspectos organizativo-institucionales. La sección cuatro esboza, desde un punto de vista teórico, tres modelos básicos de administración tributaria en países descentralizados: el modelo de administración única centralizada, el modelo de administraciones tributarias independientes y el modelo de administración integrada. La quinta sección expone y valora la situación actual de la administración tributaria dentro del sistema de financiación autonómica, contemplando la gestión de las figuras que integran el sistema tributario desde una perspectiva amplia, que engloba todos los procedimientos de gestión, inspección, recaudación, etc. necesarios para su aplicación. El trabajo concluye con una última sección en la que se esboza una propuesta de administración tributaria integrada como alternativa a incorporar en la próxima reforma del modelo de financiación autonómica.

2. Sistemas comparados

En esta sección se presentan, de forma sintética, cuatro experiencias de administración tributaria de países con una elevada descentralización fiscal, aunque con diferencias notables respecto del sistema de descentralización política: por un lado, Canadá, Alemania y Estados Unidos, ejemplos tradicionales de países federales, y por otro, Suecia, país con un sistema político unitario, aunque con amplias competencias de gestión pública en el ámbito local. El propósito de esta sección es ilustrar, a través de estos casos reales, posibles respuestas a los problemas de diseño de la administración tributaria en este tipo de países, las cuales serán analizadas desde una aproximación teórica en las dos siguientes secciones.

2.1. Canadá

La *Canada Revenue Agency* (CRA), reorganizada en 2003, es la institución perteneciente al Gobierno central canadiense responsable de la recaudación de los impuestos federales y que, bajo acuerdos bilaterales de encomienda de gestión, también se encarga de administrar los impuestos de la mayoría de las provincias y territorios que integran el nivel intermedio de gobierno en Canadá. En este caso, se trata de una administración subsidiaria integral, que cubre las tareas de gestión y comprobación básica de declaraciones, recaudación, inspección e investigación. Por este servicio encomendado a la CRA, los gobiernos subcentrales pagan un porcentaje de la recaudación obtenida.

En concreto, la CRA gestiona y recauda el impuesto sobre la renta personal en las provincias y los territorios, salvo para la provincia de Quebec. En el caso del impuesto de sociedades, la CRA también es mayoritariamente la encargada de la gestión del impuesto subcentral, salvo en las provincias de Alberta y Quebec (la última en sumarse fue Ontario, que encomendó su gestión en 2009). Es necesario aclarar que en estos impuestos de sociedades regionales la definición de la base imponible es la misma que en el impuesto federal. En el ámbito de los impuestos indirectos, la CRA se encarga de gestionar y recaudar el IVA federal (*Goods and Services Tax*, GST), salvo en Quebec, cuya administración tributaria gestiona tanto el GST como su propio impuesto sobre ventas (*Quebec Sales Tax*, QST). En un proceso iniciado en 1997, en Prince Edward Island, New Brunswick, Newfoundland y Labrador, Nova Scotia y Ontario, el GST ha sido sustituido por el *Harmonized Sales Tax* (HST), figura que integra en un único impuesto el gravamen federal (GST) y el impuesto provincial sobre ventas, recayendo su gestión en la CRA, quien transfiere a cada territorio su participación en la recaudación. Las administraciones tributarias de British Columbia, Saskatchewan y Manitoba gestionan los impuestos provinciales sobre ventas. Por lo que respecta a los impuestos sobre el consumo de combustibles, el federal es gestionado por la CRA, mientras que los provinciales son gestionados por sus respectivas administraciones tributarias, lo mismo que el impuesto sobre el carbón aplicado en Quebec y British Columbia. Estas administraciones tributarias subcentrales también gestionan algunos impuestos específicos implantados en algunas provincias. Los impuestos sobre la propiedad inmobiliaria (sobre el valor de los solares, inmuebles residenciales, industriales y comerciales, y sobre las transmisiones de solares e inmuebles) son gestionados en el ámbito municipal¹.

La rendición de cuentas regular de la CRA tanto al Ministerio de Finanzas federal como al Parlamento se encuentra claramente protocolizada y goza de gran reputación, en gran medida por la elevada transparencia del proceso. Todos los informes de auditoría interna y de rendición de cuentas están accesibles en su página web, con información detallada sobre la gestión realizada por encargo de los gobiernos subcentrales².

El modelo canadiense constituye una buena muestra de integración efectiva y elevada coordinación, conseguida a través de su diseño organizativo-institucional. El principal órgano de dirección de la CRA es el *Board of Management* (BM), integrado por 15 miembros (*directors*): el presidente (*Chair*), el *commissioner and chief executive officer*, dos miembros designados por el Gobierno federal, así como otros once miembros designados por las provincias y los territorios de noroeste. Además, puede nombrarse un *deputy commissioner*. Todos ellos son nombrados por el gobernador general de Canadá³. En el caso de los representantes subcentrales, el nombramiento se realiza a partir de una lista de candidatos propuesta por el *inister of Revenue* del respectivo gobierno provincial, mientras que en el resto la propuesta parte del Gobierno

¹ En Canadá se exige un impuesto anual sobre el valor de los solares, inmuebles residenciales, industriales y comerciales, y otro sobre las compraventas de solares e inmuebles, salvo en Alberta, Saskatchewan y rural Nova Scotia.

² Véase: <http://www.cra-arc.gc.ca/gncy/crprt-eng.html>.

³ En el modelo constitucional canadiense el *Governor General* actúa como representante de la Corona, siendo nombrado por la reina a propuesta del primer ministro para un mandato de cinco años, extensibles a siete. Entre sus cometidos, está el nombramiento de los altos cargos públicos, realizado a través de su consejo asesor (*Governor in Council*). La misión de los *Order in Council appointments* es preservar la independencia de la administración pública, aunque sus nombramientos son decididos con el acuerdo del gobierno. También es el responsable del nombramiento de los vicegobernadores de las provincias (*lieutenant governors*).

federal. La duración de los mandatos es de tres años, prorrogables por otros dos periodos aunque no de forma automática, salvo en el caso del *chair* y del *commissioner and CEO* cuyos nombramientos son por un periodo máximo de cinco años, renovables por periodos de igual duración máxima. Para la renovación de los miembros designados por las provincias y territorios se exige la ratificación previa de su nominación por el gobierno subcentral. Estatutariamente está previsto que las sustituciones no afecten en un año a más de la mitad de los miembros del BM. Todas las vacantes del BM se ofertan públicamente, procediéndose a seleccionar a los candidatos bajo estrictos criterios profesionales de mérito y capacidad, resultando inelegible cualquier parlamentario federal o provincial, o empleado público a tiempo completo, salvo para el puesto de *commissioner and CEO*, que sí puede ser ocupado por un funcionario.

Como es habitual en las agencias de este país, la CRA dispone de plena autonomía de gestión. El BM responde de la actuación y funcionamiento de la CRA ante el parlamento federal a través del *Minister of National Revenue* (MNR), quien además ejerce como coordinador con la política del gobierno canadiense. En relación con los acuerdos de gestión mantenidos con las provincias y territorios, el BM rinde cuentas además ante los parlamentos provinciales a través de las respectivas figuras equivalentes al MNR existentes en el nivel provincial.

La dirección ejecutiva de la CRA se encuentra en la capital, Ottawa, siendo responsable de la planificación y presupuestación, así como de los programas de formación y del establecimiento de procedimientos. A fines operativos, la CRA actúa con una implantación territorial en 5 regiones (Atlantic, Quebec, Ontario, Prairie y Pacific), en cada una de las cuales dispone de varias oficinas (*Tax Services Offices*) encargadas de realizar las actividades de inspección y recaudación. La gestión de las declaraciones presentadas se encuentra centralizada en 7 *Taxation Centres* repartidos a lo largo del país⁴. En estos centros son sometidas a una revisión básica, esencialmente automatizada, basada en la simplicidad del número de formularios electrónicos usados en la gestión tributaria⁵. La práctica totalidad de las rentas, salvo las generadas por la actividad empresarial, están sometidas a retención en la fuente, con obligación de información electrónica a la CRA por parte de los pagadores. La CRA también se encarga de recaudar las retenciones y pagos por cotizaciones sociales. Además, en Canadá, la mayor parte de las prestaciones familiares reembolsables y no reembolsables son incorporadas a los formularios T1 de declaración del impuesto sobre la renta personal, lo mismo que la aportación a planes de pensiones privados. En muchos casos, la CRA también recibe el encargo de gestionar las ayudas familiares establecidas por los gobiernos subcentrales.

⁴ Jonquière, Shawinigan-Sud, St. John's, Sudbury, Summerside, Surrey y Winnipeg.

⁵ Modelos T1 para declarantes individuales, T2 para sociedades mercantiles y T3 para entidades fiduciarias o *trusts*.

2.2. República Federal de Alemania

En Alemania, la gestión del sistema tributario se realiza de forma prácticamente autónoma por las administraciones tributarias de los 16 *länder*, lo que resulta llamativo a la vista de su sistema de financiación regional basado en participaciones territorializadas en los grandes impuestos, todos ellos de titularidad federal y sin capacidad normativa subcentral. Actualmente, existen en Alemania unas 650 oficinas tributarias, en su gran mayoría dependientes de las autoridades regionales.

El modelo de administración tributaria es recogido a nivel constitucional, en la Constitución alemana (art. 108), en el que además se establecen directrices fundamentales para la coordinación a nivel nacional. En concreto, en sus dos primeros apartados, este precepto constitucional asigna las competencias de gestión entre los niveles federal (*bund*) y regional (*land*) por figuras. Por un lado, la administración federal recibe el encargo de gestionar exclusivamente los impuestos aduaneros, los ingresos de los monopolios fiscales y las devoluciones de impuestos comunitarios relacionados con exportaciones e importaciones, así como por la aplicación de algunos impuestos sobre consumos específicos. Por su parte, las autoridades tributarias de los *länder* tienen el mandato de gestionar los restantes impuestos, entre los cuales se encuentran el impuesto sobre la renta personal, el impuesto de sociedades y el IVA, además de los impuestos de naturaleza patrimonial. En dicho precepto constitucional (art. 108.3) se establece que en la medida que las autoridades regionales gestionan los impuestos de titularidad estatal, estas actuarán como comisionadas de la federación (*im Auftrage des Bundes tätig*).

Asimismo, se contempla constitucionalmente (art. 108.4) la posibilidad de que se establezca, mediante una ley federal aprobada por el *Bundesrat*, la colaboración entre las autoridades tributarias federal y regionales para aquellos casos en los que pudiera ser conveniente para facilitar o mejorar el cumplimiento de determinados impuestos. También se recoge la posibilidad de que las funciones de los *länder* en la gestión de impuestos asignados exclusivamente a los municipios puedan ser delegadas, total o parcialmente, a las autoridades locales.

Esta descentralización máxima de la gestión a favor de los *länder* está compaginada, no obstante, con la adopción de reglas y procedimientos de homogeneización dictados por la administración federal, previa discusión con las administraciones tributarias regionales (Spahn *et al.*, 1996; Rodden, 2003). Esta coordinación es recogida también, en diferentes aspectos, a nivel constitucional. Así, en el mismo art. 108.2 de la Constitución se dispone que la organización de las administraciones tributarias será regulada mediante una ley federal que requiere la aprobación del *Bundesrat*⁶. Igualmente esto es exigido para la formación uniforme de los empleados públicos que presten sus servicios en las mismas. También se recoge constitucionalmente que la designación por los *länder* de los responsables de sus administraciones se realizará de acuerdo con el gobierno federal. Por su parte, en el art. 108.5 se dispone que la regulación

⁶ El *Bundesrat* actúa como órgano constitucional federativo y legislativo de Alemania. Aunque formalmente no es parte del Parlamento federal, *de facto* ejerce las funciones de cámara alta. En él se encuentran representados los 16 Estados federados, quienes nombran directamente a sus representantes, uno por cada *land*, aunque con un voto ponderado por población (69 votos totales). Su cometido principal es aprobar, rechazar o sancionar las leyes federales que afectan a las competencias de los *länder*.

de los procedimientos aplicados por la Administración tributaria federal será establecida por una ley federal, lo mismo que en el caso de la cesión de competencias de gestión de los *länder* a favor de los municipios, aunque en este caso se exige su aprobación por el *Bundesrat*. En todo, caso, en el art. 108.6 se dispone que la jurisdicción en materia tributaria se regulará, por motivos de uniformidad, por una ley federal, pudiendo dictar el gobierno federal cuantas disposiciones administrativas de carácter general sean oportunas, aunque siempre con aprobación del *Bundesrat*.

2.3. Estados Unidos

El caso norteamericano se considera habitualmente como el ejemplo representativo de la coexistencia de una amplia pluralidad de administraciones tributarias independientes. De hecho, junto con el *Internal Revenue Service* (IRS), encargado de la gestión de los impuestos federales, cada Estado posee su propia administración tributaria, además de las numerosas administraciones existentes en el ámbito local. La adopción histórica de este modelo suele vincularse con el sistema de asignación de figuras tributarias en Estados Unidos, caracterizado por la concurrencia de poderes tributarios independientes, que incluyen desde el diseño de las figuras a la fijación de normativas procedimentales de gestión propias en cada jurisdicción.

A pesar de constituir un caso paradigmático de atomización del poder tributario, conviene precisar que, a partir de los años sesenta, se inició un proceso impulsado por la Administración federal de homogeneización de las bases imponibles de los impuestos sobre la renta personal y de las sociedades, que ha conducido a que en la actualidad exista una coincidencia bastante elevada de las normativas de determinación de las mismas, limitándose *de facto* la autonomía tributaria, por regla general, a la fijación de los tipos de gravamen y al reconocimiento de beneficios fiscales⁷. En el caso de la imposición general sobre el consumo no existe gravamen a nivel federal, aplicándose impuestos sobre las ventas minoristas por parte de los Estados y algunas entidades locales (ciudades, condados, distritos especiales), los cuales son gestionados por las administraciones subcentrales correspondientes. En el caso de la imposición sobre consumos específicos existe imposición tanto a nivel federal como estatal, siendo las principales figuras los impuestos sobre combustibles, tabaco, bebidas alcohólicas, y en el ámbito federal, el impuesto sobre viajes en avión, encargándose cada nivel del gobierno de la gestión de los impuestos de su titularidad.

Sin embargo, esta Administración tributaria con máxima descentralización constituye, probablemente, uno de los mejores ejemplos disponibles de cooperación y coordinación fiscal multigubernamental en países federales (Mikesell, 2007). Así, a nivel vertical, el IRS y los departamentos tributarios de los Estados tienen suscritos acuerdos y protocolos de intercambio de información considerados bastante efectivos. En ellos se establece el acceso común de las

⁷ En FISHER (2016) se explican con detalle los diversos modelos de imposición estatal sobre la renta y sociedades y su relación con los impuestos federales. Asimismo, POMP y LUCAS-MAS (2007) ofrecen una revisión sobre el proceso de convergencia de la imposición directa en Estados Unidos y el establecimiento de reglas de coordinación multiestatal en los impuestos sobre los beneficios societarios.

distintas administraciones a las bases de datos, así como la compartición de información de terceros, de los resultados de auditorías fiscales y de otras actuaciones inspectoras. El propósito, explicitado en estos acuerdos promovidos por la Administración federal, es facilitar la supervisión integral del cumplimiento tributario de todos los contribuyentes a lo largo de todo el territorio norteamericano. Por su parte, la agencia federal *US Customs* proporciona a los Estados información del control de aduanas esencial para la gestión de sus impuestos sobre ventas. Asimismo, también existe colaboración estrecha entre el IRS y los departamentos tributarios de los Estados en la formación de sus empleados y en los programas de educación fiscal.

Por lo que respecta a la coordinación a nivel horizontal, actualmente, los departamentos tributarios de 48 Estados, más el Distrito de Columbia, se encuentran integrados, de forma voluntaria, en la *Multistate Tax Commission*⁸. Esta organización, creada en 1967 con el propósito fundacional de «preservar el federalismo y la equidad tributaria», se encarga, entre otros cometidos en materia tributaria, de coordinar planes de supervisión en los impuestos estatales sobre ventas y beneficios societarios para contribuyentes que operan en varios Estados, así como de promover intercambios de información y establecer normas y reglas de distribución de la potestad de gravamen de las bases imponibles con objeto de facilitar el cumplimiento y evitar la doble imposición.

2.4. Suecia

En Suecia, la competencia de administración es exclusiva del gobierno central, a través de la *Swedish Tax Agency* (STA, *Skatteverket*), que gestiona también los importantes recargos provinciales en el impuesto sobre la renta personal. Al igual que sucede en otros países del norte de Europa, como Dinamarca y Finlandia, considerados países unitarios (sin un nivel regional de gobierno), el sistema tributario de Suecia presenta una importante descentralización de la recaudación hacia los gobiernos locales, agrupados en 21 provincias o condados (*län*) que engloban 290 municipios, explicada por la fuerte presencia de estos en la gestión de las políticas públicas del Estado del Bienestar. A pesar de ello, la práctica totalidad de las figuras del sistema tributario, salvo algunos impuestos sobre la propiedad, son de titularidad estatal, procediendo el grueso de la financiación de los gobiernos locales del establecimiento de recargos, bastante uniformes, sobre esos impuestos estatales.

La STA fue creada en 2004 tras una reestructuración de la antigua *Swedish National Tax Board* (*Riksskatteverket*) y la fusión de las 10 autoridades tributarias regionales (*Skattemyndigheter*) existentes hasta entonces. No obstante, hay que destacar que, operativamente, la gestión tributaria se lleva a cabo a través una importante red de oficinas locales implantadas a lo largo de todo el país. El mantenimiento y operatividad de estas oficinas locales dependen de los consejos de administración tributaria de los condados, que son los responsables, por delegación

⁸ <http://www.mtc.gov/Home>. Los Estados pueden participar en la MTC como *compact members* (16), con plena integración de sus agencias tributarias en la legislación estatal, *sovereignty members* (7), mediante participación regular y contribución financiera, pero sin integración legal, o como *associate members* (26), con participación en reuniones y cooperación en proyectos determinados.

del gobierno central, de realizar las tareas de gestión, liquidación, recaudación e inspección de los tributos (Martínez-Vázquez y Onrubia, 2007). Por su parte, los servicios centrales de la STA son los encargados de la gestión e inspección de las grandes empresas, así como de las operaciones internacionales (Martínez-Vázquez y Timofeev, 2010).

3. ¿Quién debe gestionar los impuestos en un país fiscalmente descentralizado?

Para responder a la pregunta de quién debería gestionar los impuestos en un país descentralizado, es necesario abordar antes varias cuestiones relacionadas con la descentralización fiscal y, en particular, con la forma en la que esta afecta al sistema tributario. Algunas de ellas tienen que ver propiamente con la gestión: ¿es más eficaz la administración central a la hora de exigir el cumplimiento tributario? ¿Existen diferencias significativas en el coste de administración por euro recaudado entre la administración central y las subcentrales? En este caso, ambas son preguntas trascendentes en un país con una fuerte descentralización fiscal, aunque no las únicas a tener en cuenta para elegir el modelo de administración tributaria a implantar. Así, otra pregunta, creemos que tampoco carente de relevancia, sería hasta dónde sería razonable asumir unos mayores costes de recaudación a cambio de obtener ganancias de eficiencia derivadas de una mejor rendición de cuentas ante los electores por parte de los gobiernos subcentrales. La diversidad de modelos existentes en la realidad pone de manifiesto la dificultad que entraña encontrar respuestas fundamentadas a estos interrogantes. Como señala Bird (2015), no hay que olvidar que en aquellos países con fuerte descentralización fiscal y entornos políticos caracterizados por un buen número de agentes con objetivos e intereses no siempre coincidentes, el peso de la tradición y los acuerdos constitucionales existentes complican mucho la implantación de soluciones de administración tributaria que compatibilicen adecuadamente los principios de eficiencia y autonomía. En este sentido, Dillinger (1991) expresa, no sin cierto sarcasmo, que la elección entre una administración tributaria centralizada y una descentralizada equivale a elegir entre la indiferencia y la incompetencia.

Para afrontar las diferentes vertientes que presenta el tema de la administración tributaria en estos países, evitando caer en debates estériles, defendemos aquí la necesidad de acudir a los postulados de la literatura económica especializada, tanto los relacionados con la descentralización fiscal como con el diseño y aplicación de los sistemas tributarios. Partiendo de los argumentos de la teoría de la descentralización fiscal (Oates, 1972 y 2005), favorables a aproximar, por razones de eficiencia, la acción de gobierno a los ciudadanos, parece razonable contemplar que los gobiernos subcentrales intervengan en las decisiones relacionadas con la aplicación de los tributos que les permiten financiar sus competencias de gasto, al igual que sucede con el gobierno central. Esta recomendación cobra un mayor sentido cuando los gobiernos tienen atribuida autonomía para fijar todos o parte de los elementos de la estructura impositiva determinante de su rendimiento.

Fijado este punto de partida, no podemos pasar por alto lo complicado que resulta en el mundo real delimitar con suficiente precisión las competencias de política tributaria relacionadas con el diseño de las figuras del sistema y el establecimiento de las reglas necesarias para su aplicabilidad, de aquellas otras estrictamente vinculadas a las tareas de administración tributaria. En este sentido, desde una perspectiva de economía política, Martínez-Vázquez (2015) señala que, con relativa frecuencia, el comportamiento de los administradores de los gobiernos subcentrales suele exceder las tareas estrictas de gestión tributaria, extendiendo sus decisiones a otros ámbitos de la política tributaria, incluso de la presupuestaria. Conviene recordar aquí la identificación entre administración tributaria y política tributaria realizada por Casanegra de Jantscher (1990; p. 179), para quien «un cambio en la política sin un cambio en la administración no es nada».

A pesar de estos argumentos, bastante favorables a la participación de los gobiernos subcentrales en la obtención de sus ingresos fiscales, hay que aclarar que esta debe ser, en todo caso, compatible con una aplicación eficaz y eficiente del conjunto de las figuras tributarias exigidas a lo largo del país, con independencia de cómo estén asignadas desde una perspectiva político-territorial. Aunque pueda resultar trivial recordarlo, esta exigencia obliga a recordar que cualquier modelo tributario debe contemplarse como un sistema, es decir, teniendo en cuenta todas las interrelaciones entre las figuras que lo integran, incluida la que afecta a la información necesaria para hacer posible su correcta exacción (Slemrod y Gillitzer, 2014). Se trata de una condición ineludible para conseguir una gestión eficaz del sistema tributario, entendiendo como tal aquella que conduce, a través de un cumplimiento fiscal generalizado y sin discriminaciones personales ni territoriales, a la recaudación potencial esperada de todos los impuestos. Además, esta meta solamente será factible si esa gestión se lleva a cabo de forma eficiente, es decir, incurriendo en los menores costes de administración y de cumplimiento. Por tanto, vemos que la compatibilidad entre autonomía fiscal y efectividad recaudatoria emerge como una cuestión crucial, en la que el principio de eficiencia, como en cualquier problema económico, debe guiar la búsqueda de las mejores soluciones.

En relación con el cumplimiento fiscal, es necesario aclarar que la gestión del sistema tributario no puede basarse exclusivamente en una minimización de los costes de administración y de cumplimiento. La administración de cualquier sistema tributario tiene como meta conseguir el rendimiento potencial máximo de las figuras impositivas que lo integran con una aplicación universal de la normativa que respete la igualdad de trato exigible bajo el principio de equidad horizontal. En el caso de sistemas fiscales descentralizados y para los impuestos exigidos en todo el país, este principio supone conseguir niveles de cumplimiento tributario similares en todos los territorios, con independencia del nivel de gobierno encargado de la gestión⁹. La existencia de diferencias territoriales en los recursos de administración disponibles, fundamentalmente en personal y en capital tecnológico, provocará tratamientos no uniformes de los contribuyentes a lo largo del país (Taliervo, 2005). Desde un punto de vista económico, estas diferencias territoriales no solo afectarán directamente a las cantidades de impuestos pagadas,

⁹ Sobre esta relación entre administración tributaria, cumplimiento y equidad horizontal, véase SHOUP (1969).

sino también incrementarán los costes de eficiencia generados por las distorsiones impositivas originadas por el desigual trato fiscal. En definitiva, la gestión eficiente del sistema tributario solamente es compatible con una aplicación uniforme de todas las figuras que lo integran a lo largo del territorio nacional, independientemente de su asignación concreta a un gobierno determinado. Su cumplimiento es una condición fundamental para la minimización del coste marginal de los fondos que deben financiar el gasto público en todos los niveles de gobierno.

A nuestro juicio, esta gestión eficiente del sistema tributario solamente puede conseguirse contando con un diseño organizativo-institucional capaz de dar respuestas satisfactorias a los múltiples problemas de coordinación y de incentivos presentes en el desarrollo de cualquier actividad económica compleja, con independencia de su titularidad pública o privada. Es evidente que la gestión del sistema tributario no es una excepción. Además, conviene destacar aquí que las respuestas a ambos tipos de problemas de diseño organizativo requieren en esta actividad una atención especial de los aspectos relacionados con la información y el conocimiento, elementos ambos fundamentales para la gestión tributaria.

Además de la responsabilidad financiera derivada de la proximidad al ciudadano, a la que ya nos hemos referido, de acuerdo con López-Laborda (2016), pueden identificarse cuatro cuestiones determinantes a la hora de diseñar el marco organizativo-institucional en el que desarrollar la gestión del sistema fiscal en un escenario de descentralización tributaria relevante. Tres de ellas tienen una naturaleza esencialmente tecnológica o técnica, estando su origen en la consideración como proceso productivo de la actividad de administración tributaria: la existencia de economías de escala y de gama, la coordinación entre agentes intervinientes y la distribución e intercambio de información. La cuarta cuestión está relacionada con el oportunismo estratégico, el cual podría llevar a los gobiernos participantes en el sistema a aprovecharse de las externalidades interjurisdiccionales existentes, convirtiendo sus decisiones de gestión tributaria en un instrumento de competencia fiscal.

3.1. Economías de escala y de gama

En las actividades de gestión tributaria, las economías de escala tienen una presencia muy destacable, especialmente en todo lo referente al uso de las tecnologías de la información (TI), cada vez más crucial para conseguir buenos resultados de cumplimiento y lucha contra la evasión fiscal. Se trata de un concepto técnico relacionado con la productividad de los inputs empleados, la cual crece al aumentar la cantidad utilizada de estos, con la consiguiente reducción de los costes medios. Los fuertes costes de inversión que impone el acceso continuado a tecnologías punteras explican su enorme relevancia en el campo de la administración tributaria. En un escenario de descentralización, habría que incluir en este concepto las potenciales ganancias de eficiencia del uso compartido de las TI, fundamentalmente derivadas de la reducción de los costes de implantación, acceso y proceso de la información. Su importancia no solo se mide en términos de costes de oportunidad temporal, sino también por la mejora de la calidad de la

información sometida a homogeneización (p. ej. compartición de formularios, protocolos de acceso para el intercambio de datos, etc.). Asimismo, desde la perspectiva de los contribuyentes, una capacidad limitada de empleo de las TI originará un importante aumento en los costes de cumplimiento, con el consecuente impacto sobre los costes de eficiencia del sistema tributario.

Relacionadas con las economías de escala, encontramos también las denominadas economías de gama (*economies of scope*). La complejidad del sistema fiscal, con un importante conjunto de figuras tributarias y de regímenes de aplicación específicos, junto con la gran diversidad existente de segmentos de contribuyentes (individuos asalariados o pensionistas, pequeños ahorradores, trabajadores y empresarios autónomos, empresas societarias que van desde microempresas a grandes corporaciones multinacionales) constituyen un campo idóneo para la especialización de su gestión. Entre estas economías de gama, las más habituales suelen ser las que diferencian segmentos de contribuyentes, bien por características específicas o por su dimensión de su actividad, así como las tradicionalmente asociadas a las diferentes figuras impositivas. La enorme movilidad de las personas, empresas, de los capitales y de los bienes y servicios en entornos cada vez más globalizados, hace que la información necesaria para la correcta identificación y seguimiento de todos estos movimientos, esencial para gravar con efectividad los hechos impositivos generados, pueda alcanzarse solo con elevados niveles de especialización en la gestión.

De acuerdo con los postulados de provisión óptima de bienes públicos locales, en un escenario de descentralización fiscal, la recomendación es poco discutible: la asignación de competencias de administración tributaria debe agotar las economías de escala y de gama. En caso contrario, los costes medios de gestionar el sistema tributario serán, en su conjunto, superiores a los generados con un diseño alternativo que sí aprovechase esas mejoras de productividad. No es difícil imaginar que esas importantes deseconomías, en caso de no evitarse, acabarán induciendo mayores niveles de incumplimiento fiscal.

3.2. Coordinación

La necesidad de coordinar las decisiones es un requisito innato a la existencia de cualquier organización en la que exista una división de tareas, ya sea por un criterio de especialización como por otros basados en la implantación territorial o, simplemente, por la coexistencia de varios poderes de decisión. La organización de la administración tributaria no es una excepción, al margen de la existencia de un marco de descentralización fiscal. Por tanto, una primera cuestión a tener en cuenta es que, incluso en un país fiscalmente no descentralizado, la implantación territorial de los contribuyentes y de sus hechos impositivos es una realidad a tener en cuenta, por razones de eficiencia, en la organización de su administración tributaria, sin olvidar tampoco los costes de cumplimiento, que también se verán afectados.

La dispersión espacial provoca *per se* fragmentación de la información necesaria para realizar las diferentes tareas que configuran lo que, en sentido amplio, llamamos gestión tributaria. La

falta de coordinación tiene efectos directos sobre la productividad de los recursos empleados, tanto humanos como de capital, con las consecuentes pérdidas de eficiencia. El alto grado de especialización agrava los costes de eficiencia derivados de la falta de coordinación, en la medida que a los problemas de comunicación propios de la dimensión espacial de la actividad se añaden otros derivados de la complementariedad de las tareas especializadas, así como de la dificultad para asignar adecuadamente el conocimiento y talento exigidos. Esto sucede, por ejemplo, en la coordinación necesaria para la comprobación simultánea del cumplimiento fiscal en el IVA y en el impuesto de sociedades de empresas que operan con una implantación en todo el territorio nacional.

La descentralización ahonda los problemas de coordinación de la gestión tributaria. La concurrencia de varias potestades fiscales, ya lo sean de forma plena o por la compartición de figuras impositivas, introduce un nuevo elemento a tener en cuenta por el diseño organizativo: la necesidad de coordinar tareas no solamente operativas sino también estratégicas, en la medida que las decisiones de administración tributaria pasan a afectar a los objetivos de más de un gobierno. En este escenario, la coordinación debe permitir que las asignaciones de recursos no se vean obstaculizadas por la existencia de diferentes poderes de decisión política. Además, este nuevo plano de la coordinación debe contemplarse tanto desde una perspectiva vertical –entre el gobierno central y los subcentrales– como horizontal –entre todos los gobiernos subcentrales–.

Precisamente, es desde esta óptica interjurisdiccional donde la faceta institucional del diseño organizativo ha de jugar un papel esencial para conseguir un modelo de administración tributaria eficiente capaz de alcanzar resultados eficaces de gestión. Con diferentes poderes de decisión, las soluciones organizativas basadas en la jerarquía son imperfectas o, simplemente, resultan inoperantes. Las respuestas, en este caso, hay que buscarlas en el diseño institucional basado en reglas de cooperación e incentivos que favorezcan la puesta en común de información y permitan alcanzar acuerdos verificables de índole estratégica, siempre sometidos a evaluación multilateral por todas las partes. Como veremos más adelante, estas reglas son la esencia del modelo de administración tributaria integrada.

3.3 Distribución e intercambio de información

La información es posiblemente el input esencial para conseguir una aplicación generalizada y efectiva de las diversas figuras que integran el sistema tributario. Descartada la supervisión directa e individualizada de los hechos imponibles por su inviabilidad técnica y económica, su liquidación exige que la administración cuente con toda la información necesaria acerca de su realización y las circunstancias relevantes en las que esta tiene lugar. Los volúmenes de información requeridos son enormes, siendo elevados los costes de uso derivados de su obtención, proceso y distribución entre todos los decisores implicados.

La economía de la información advierte que es razonable esperar que los agentes no compartan información privada voluntariamente. De hecho, de acuerdo con el principio de revelación, para que esto no suceda es necesario disponer de incentivos compatibles que lleven a estos agentes a aportar su información veraz y de calidad, eso sí, a cambio de ganancias netas para cada uno de ellos¹⁰.

Al igual que sucede con la coordinación, el problema de la distribución de información entre los decisores no es exclusivo de los modelos de gestión con participación de varias potestades tributarias, pero sí es cierto que en un escenario de descentralización este se vuelve más complejo. En un modelo de administración tributaria unitario o centralizado la localización espacial de los hechos imposables y de los contribuyentes exige, por supuesto, la captación y transmisión territorial de la información relevante, lo mismo que sucede con la propia organización de todas las tareas que conforman la actividad de gestión, aunque exista una única soberanía tributaria. La incorporación de diferentes poderes de decisión complica este escenario de comunicación informativa, en la medida en que la existencia de objetivos diferenciados entre ellos, aunque lo sean solo parcialmente, induce a una fragmentación adicional de la información. Esta situación requiere la aplicación de incentivos para su puesta en común, inevitablemente costosos, tanto en términos monetarios directos asociados a la extensión y normalización de las redes de intercambio de información, como en términos de costes de oportunidad temporal, por la multiplicación de canales de comunicación.

Los protocolos para la normalización de los procesos de captación y distribución de la información son una herramienta del diseño organizativo fundamental en modelos jerárquicos de múltiples decisores. Cuando estos incorporan además capacidades autónomas o soberanas de decisión, es necesario también establecer mecanismos de incentivos que induzcan la realización efectiva de estos intercambios de información. Para ello es fundamental que el sistema diseñado lleve a todos los agentes involucrados a participar en las ganancias netas de la compartición de la información. En estos modelos, la evaluación del funcionamiento del modelo resulta crucial, exigiendo una elevada transparencia respecto de los resultados de la supervisión para evitar comportamientos oportunistas.

3.4. Externalidades y comportamiento estratégico

Las interrelaciones entre la administración central y las subcentrales que pueden intervenir en la gestión del sistema tributario sitúan esta en un escenario con presencia de importantes externalidades verticales y horizontales. Estas externalidades se ven favorecidas por las ventajas informativas que cada gobierno, como hemos dicho, puede tener en relación con los importantes volúmenes de información acumulada en el ejercicio de las tareas de administración tributaria. En la medida en que los objetivos políticos y económicos de esos gobiernos no tienen por

¹⁰ La teoría económica del diseño de mecanismos e instituciones analiza, a partir de este principio de revelación, las condiciones que deben cumplir los sistemas de incentivos compatibles en el diseño de sistemas de coordinación eficientes.

qué ser plenamente coincidentes, las asimetrías de información facilitan el comportamiento estratégico de los gobiernos central y subcentrales. Además, hay que añadir que muchas de las decisiones operativas y estratégicas necesarias para administrar el sistema tributario se adoptan inevitablemente en ambientes de incertidumbre, con información limitada o incompleta, lo que favorece el uso de la información privada.

Desde una perspectiva horizontal, estas externalidades abren a los gobiernos involucrados la posibilidad de utilizar estratégicamente sus competencias de gestión tributaria para competir fiscalmente, con el propósito de atraer a sus territorios mayores bases fiscales en busca de mayores ingresos. Esto es posible ya que la presión fiscal efectiva depende, además de los parámetros impositivos, del nivel de esfuerzo con el que se ejerce la administración tributaria (intensidad y calidad de las comprobaciones, probabilidades de inspección, intercambios de información, etc.). Así, un menor esfuerzo de administración tributaria –ya sea por la dedicación de menores recursos o por una menor diligencia en las tareas de gestión– afectará negativamente, en media, al cumplimiento efectivo de los contribuyentes, lo que supondrá unos tipos medios efectivos inferiores a los ofrecidos por otras jurisdicciones que, con los mismos diseños impositivos, realicen esfuerzos de gestión superiores. Hay que decir que esta posibilidad de comportamiento estratégico es compatible con cualquier fórmula de financiación, ya se trate de tributos propios de los gobiernos subcentrales o cedidos o compartidos con el nivel central, con o sin capacidad normativa, incluida la mera participación territorializada en tributos regulados estatalmente¹¹.

Desde una perspectiva vertical, las externalidades relacionadas con el esfuerzo de gestión tributaria pueden dar lugar a comportamientos estratégicos tanto del gobierno central como de los subcentrales. Puesto que la población, la renta o la riqueza no se encuentran uniformemente distribuidas dentro de los países, es evidente que las bases imponibles y la recaudación derivada de las mismas tampoco lo estarán. Por consiguiente, ante la limitación de los recursos disponibles para administrar el sistema fiscal, un gobierno central encargado de esta función podría tener incentivos para desviar medios a los territorios donde la recaudación potencial fuese mayor, en detrimento de aquellos otros donde la recaudación esperada fuese menor, hasta un punto en el que la presión inspectora sobre los contribuyentes podría variar significativamente entre regiones. Aunque este comportamiento podría proporcionar una mayor recaudación a nivel global, su posible incidencia sobre la tributación efectiva de las regiones provocaría a medio y largo plazo distorsiones en la asignación territorial de los recursos productivos, con los consecuentes costes de eficiencia. Este tipo de comportamiento también podría entrar en conflicto con el principio de equidad, tanto en la faceta de la equidad horizontal que requiere procurar iguales niveles de cumplimiento tributario en todos los territorios, como en términos de equidad vertical, como consecuencia de la alteración producida a nivel global en el reparto de las cargas tributarias. Asimismo, estos cambios afectarían a la distribución prevista de la financiación territorial, dando lugar, previsiblemente, a aumentos impositivos globales, o del endeudamiento, para cubrir la posible infrafinanciación originada en los territorios afectados.

¹¹ LEWIS (2006) constata que a medida que el sistema es más dependiente de las transferencias del gobierno central, aumenta la ineficiencia de las administraciones tributarias subcentrales. Por su parte, Bönke *et al.* (2015) encuentran, para el caso alemán, comportamientos estratégicos de gestión en los gobiernos regionales más beneficiados por el sistema de nivelación.

Desde un punto de vista horizontal, un gobierno subcentral que reduzca su esfuerzo de administración tributaria genera externalidades negativas al captar bases fiscales previamente gravadas por otros gobiernos subcentrales, con los consecuentes costes de eficiencia consecuencia de la movilidad de factores. Este comportamiento estratégico afectaría al funcionamiento adecuado del sistema de financiación, en la medida en que provocará insuficiencias de recursos para los gobiernos que pierdan bases fiscales. Además, situará a estos gobiernos en la tesitura bien de elevar sus tipos impositivos efectivos si poseen capacidad normativa para ello, bien de intentar competir bajando la presión fiscal, ya sea actuando sobre los parámetros fiscales o a través de unos menores esfuerzos de gestión. En ambos casos, estos comportamientos oportunistas conducirán a equilibrios globalmente ineficientes, provocando costes de eficiencia añadidos, afectando además, como en el caso de las externalidades verticales, al funcionamiento previsto del sistema de financiación.

En resumen, en un país con fuerte descentralización, la presencia de los factores reseñados convierte la elección del modelo de administración tributaria, fundamentalmente, en una búsqueda de las respuestas adecuadas para corregir o mitigar los problemas de coordinación e incentivos que surgen en el desarrollo de la gestión del sistema fiscal. La resolución de ambos tipos de problemas es la esencia del diseño de organizaciones complejas eficientes. Por ello, la discusión racional sobre el modelo idóneo de administración tributaria debe afrontarse, a nuestro juicio, combinando los fundamentos de la teoría económica de las organizaciones con las recomendaciones proporcionadas por la teoría del federalismo fiscal, sin olvidar, por supuesto, las que derivan de la teoría de la hacienda pública en cuanto a la administración de los impuestos. Solo de esta manera se conseguirá un modelo de administración tributaria que cumpla satisfactoriamente con los principios de eficiencia, eficacia y equidad exigidos.

4. Las alternativas disponibles

En un conocido trabajo, Vehorn y Amhad (1997) identifican hasta cuatro modelos de administración tributaria para países con descentralización fiscal, combinando el nivel de gobierno del que esta dependería y el sistema de financiación de los gobiernos subcentrales: a) administración tributaria centralizada con un sistema de financiación basado en impuestos compartidos (*tax revenue sharing*); b) administración tributaria centralizada con una asignación de poder en materia de política tributaria a los diferentes niveles de gobierno; c) administración tributaria multinivel con compartición de impuestos; y d) administración tributaria independiente en cada nivel de gobierno.

Mikesell (2003 y 2007) introduce una nueva dimensión en la relación con la administración tributaria en países descentralizados: la posibilidad de coordinación entre las autoridades tributarias, frente al comportamiento independiente del cuarto modelo. Aunque no existe un consenso en la literatura teórica acerca de la superioridad de un modelo sobre los demás, los trabajos más recientes parecen encontrar ventajas en la coordinación entre las distintas

administraciones, al menos potencialmente, frente al modelo caracterizado por la plena independencia de estas, o al modelo caracterizado por una única administración tributaria, de titularidad central.

De acuerdo con los principios teóricos expuestos, a continuación analizamos los dos casos polares de máxima centralización y descentralización de la administración, así como modelo intermedio que identificamos como de administración integrada.

4.1. Administración tributaria centralizada

Se trata de un modelo polar, aplicado en muchos países, en el que el gobierno central ejerce en exclusiva la administración tributaria, con la excepción habitual de la gestión de los tributos del ámbito municipal. Generalmente, los argumentos que están detrás de esta opción suelen estar relacionados con la uniformidad de la gestión y el aprovechamiento de las economías de escala y de gama ya reseñadas. Como también hemos advertido, la adopción de este modelo no elimina la necesidad de que la gestión se lleve a cabo, a lo largo del país, con un cierto grado de descentralización –mediante oficinas territoriales organizadas bajo criterios de segmentación diversos–, por razones tanto de eficiencia en la gestión como de reducción de los costes de cumplimiento a través de la aproximación al contribuyente.

La habitual gestión de los tributos municipales por administraciones dependientes del poder local se justifica por la adecuada asignación espacial de estas figuras –vinculadas, generalmente, a la propiedad inmueble, la radicación de actividades económicas o la prestación de servicios públicos locales–, lo que evita, en gran medida, los problemas de la descentralización de la gestión expuestos. No obstante, esto no impide que en muchos países existan fórmulas de colaboración, más o menos institucionalizadas, entre municipios encuadrados en las mismas áreas territoriales superiores, entre estos y los gobiernos regionales o, incluso, con el gobierno central, con objeto de reducir los costes de administración y cumplimiento aprovechando economías de escala, así como para aumentar la coordinación en aras de un mejor cumplimiento tributario.

Como elementos deseables de esa uniformidad suelen contemplarse la unificación de los registros tributarios, la homogeneidad de los requisitos formales exigidos a los sujetos pasivos y el tratamiento integrado de la información relevante, impidiendo su fragmentación de acuerdo con las autoridades fiscales que la obtienen. La formación de los empleados de la administración tributaria, los protocolos de transmisión de la información entre los contribuyentes y la administración, incluidos los sistemas contables de facturación electrónica o de declaración telemática son otros aspectos a destacar desde esta visión.

Desde el punto de vista del diseño del sistema impositivo, este modelo de administración única suele recomendarse como adecuado para sistemas de financiación descentralizada en la que los gobiernos subcentrales aplican tipos suplementarios a los del gobierno central sobre bases

imponibles definidas y reguladas a nivel central o recargos sobre las cuotas estatales (*piggyback tax*). En ambos casos, la comprobación por la administración central de los hechos imponibles y, en su caso, de su liquidación, haría prácticamente innecesarias las tareas de administración en el nivel subcentral, pues el rendimiento del impuesto para estos gobiernos se obtendría simplemente transfiriéndoles la recaudación generada por el gravamen suplementario. Con los mismos argumentos, este modelo suele recomendarse para sistemas de financiación basados en participaciones territorializadas (*tax sharing*), en los que los gobiernos subcentrales carecen de capacidad para modificar los parámetros impositivos y en los que sus ingresos de naturaleza tributaria proceden de la imputación territorial de los hechos imponibles o de su liquidación.

Sin olvidar los problemas de organización interna de tipo espacial ya apuntados, la crítica fundamental al modelo centralizado de gestión suele relacionarse con los incentivos del gobierno central a no mantener un nivel homogéneo de intensidad en el esfuerzo de administración tributaria en todo el territorio. Como vimos, este problema tiene su origen en el posible comportamiento estratégico del gobierno central, que terminaría asignando a las jurisdicciones con mayores capacidades fiscales niveles relativos de recursos de administración tributaria significativamente superiores, con el consiguiente menoscabo para la recaudación a obtener en las jurisdicciones con menor capacidad, rompiéndose así con la noción de equidad horizontal exigible en relación con la aplicación territorial de los tributos. Otra crítica frecuente tiene que ver con el debilitamiento de la responsabilidad financiera que origina la gestión única por el gobierno central, al hacer poco visible el deseable vínculo territorial entre impuestos y gastos.

4.2. Administraciones tributarias independientes

Se trata del modelo polar opuesto al de una única administración dependiente del gobierno central. En él, cada gobierno subcentral ejercería de forma plena las competencias de administración, asumiendo íntegramente todas las tareas –registro de sujetos pasivos, creación, mantenimiento y custodia de las bases de datos tributarias, recepción y comprobación de las declaraciones tributarias, atención y asesoramiento a los contribuyentes, recaudación, inspección e investigación del fraude fiscal, formación de recursos humanos, etc.– que articulan la gestión de los tributos sobre los que se dispone de autoridad fiscal. Además, en puridad, en este modelo cada gobierno debe disponer del correspondiente marco normativo para los distintos procedimientos que regulan jurídicamente las relaciones entre esa administración y los sujetos pasivos bajo su ámbito. Todo esto supone que los gobiernos subcentrales han de asumir bajo su responsabilidad la organización integral de las actividades de administración tributaria, destinando a las mismas los recursos presupuestarios necesarios para tratar de asegurar un nivel de cumplimiento tributario satisfactorio. El cumplimiento de esta exigencia no resulta fácil de asegurar, si aceptamos las diferentes capacidades económicas de los territorios.

La valoración de cualquier modelo de administración tributaria viene condicionada, como se ha señalado, por el diseño del sistema impositivo que debe gestionarse y la forma en la que

sus rendimientos se compartan entre los diferentes niveles de gobierno. En este modelo, hay que tener en cuenta que las administraciones tributarias de los gobiernos subcentrales coexisten, salvo excepciones, con la administración tributaria del gobierno central, a través de la cual este gestiona sus competencias como autoridad fiscal. Una excepción destacable, como vimos, es el caso de Alemania, donde los gobiernos regionales (*länder*) gestionan y recaudan la práctica totalidad de los tributos exigidos en sus territorios por el gobierno federal, titular exclusivo de la capacidad normativa.

La multiplicidad de agentes gestores con poder de decisión autónomo que caracterizan este modelo enfrenta su valoración con los cuatro condicionantes de la descentralización de la gestión tributaria que se han presentado más arriba. Resulta fácil argumentar que esta división de competencias de gestión entra en claro conflicto con el aprovechamiento de las economías de escala y de gama. En este escenario, es también sencillo imaginar que las necesidades de coordinación y de distribución e intercambio de información se expanden, tanto verticalmente –entre la administración tributaria central y cada una de las subcentrales–, como horizontalmente –entre todas las administraciones subcentrales–. Dar respuestas satisfactorias a estas exigencias constituye un reto organizativo-institucional de primera magnitud para poder conseguir un funcionamiento global del modelo de administración tributaria aceptable, tanto en términos de eficiencia como de equidad.

Respecto del uso oportunista del esfuerzo de gestión, en este modelo de administraciones independientes la asignación de las figuras que integran el sistema fiscal y la distribución de las potestades tributarias resulta muy importante. Como es sabido, la compartición de bases imponibles entre niveles de gobierno, utilizada generalmente para dotar a los gobiernos subcentrales de mayores recursos procedentes de los hechos imponibles gravados por los grandes impuestos, puede generar externalidades verticales cuyas consecuencias se agravarían por el comportamiento estratégico que brinda a los gobiernos el ejercicio autónomo de la gestión tributaria. Asimismo, en este escenario, la asignación a ambos niveles de gobierno de la capacidad normativa sobre estos impuestos compartidos afectaría también de forma negativa al desempeño de gestión y a los costes de cumplimiento soportados por los contribuyentes, especialmente en el caso, poco recomendable, de que los gobiernos subcentrales puedan legislar sobre aspectos relacionados con la cuantificación de las bases imponibles.

Frente a estos problemas, las posiciones a favor de este modelo de administraciones independientes suelen destacar que el ejercicio de la gestión por parte de los gobiernos subcentrales mejoraría la corresponsabilidad fiscal, al aumentar la visibilidad de la autoridad fiscal que exige los impuestos, ya que los contribuyentes identifican esta como la entidad que los liquida y recauda. En paralelo, Lago y Martínez-Vázquez (2015) destacan que esta mayor visibilidad de la soberanía tributaria fomenta una rendición de cuentas de mayor calidad y su consecuente exigencia de responsabilidades. Para Martínez-Vázquez (2008 y 2015), esta potencialidad del modelo de administraciones tributarias independientes sitúa la elección frente al modelo de administración centralizada en un dilema entre eficiencia y responsabilidad fiscal, cuya solución dependería en buena medida del diseño de descentralización del sistema fiscal por el que se haya

optado en el país. Así, para este autor, si la autonomía tributaria de los gobiernos subcentrales se limita a la fijación del tipo de gravamen sobre una base regulada a nivel central, las ganancias de eficiencia de la gestión centralizada superarían a las ventajas de la mayor responsabilidad proporcionadas por la gestión subcentral, mientras que con mayores competencias tributarias, incluso las plenas sobre figuras concretas, se invertiría presumiblemente el orden de preferencia, sin que se disponga de evidencia empírica concluyente que permita validar esta posición. No obstante, Martínez-Vázquez y Timofeev (2010) condicionan la recomendación favorable a este modelo de administraciones independientes a la existencia de incentivos que logren unos esfuerzos de gestión adecuados en todas ellas.

4.3. *Administración tributaria integrada*

Bajo el concepto de administración tributaria integrada encontramos un modelo organizativo ubicado entre las dos alternativas polares presentadas. La integración a la que se hace referencia debe entenderse como una cuestión de grado, según sea la compartición de responsabilidades de gestión entre niveles de gobierno reconocida en el modelo adoptado. Esta integración admite diferentes vertientes a considerar dentro del diseño organizativo-institucional de la administración tributaria. Así, en un extremo, cabe contemplar la integración plena, en la que existiría titularidad compartida de una única organización encargada de la administración de todas las figuras tributarias. Por debajo de ese grado máximo, el modelo admite la coexistencia de administraciones tributarias diferentes, donde la integración se instrumenta mediante la participación conjunta de ambos niveles de gobierno en los procesos de toma de decisiones, ya afecten estas a la gestión en sus aspectos estratégicos u operativos.

Hablar de integración en este ámbito de la administración supone partir del reconocimiento de la existencia de potestades tributarias diferenciadas entre los gobiernos que participan de los rendimientos del sistema tributario –tanto el central como los subcentrales–, cada uno, obviamente, con las competencias fiscales conferidas en el marco jurídico de descentralización política establecido. De este modo, la integración puede concebirse como un acuerdo, en sentido contractual, de renuncia a parte del poder fiscal originariamente asignado a las jurisdicciones, si bien esta no tiene por qué ser necesariamente pactada, pues podría ser consecuencia de un reconocimiento constitucional.

De acuerdo con la aproximación teórica seguida en este trabajo, el grado de integración efectivamente alcanzado será consecuencia de las medidas de coordinación e incentivos adoptadas para tratar de afrontar con éxito, de forma conjunta –es decir, integrada–, los problemas que condicionan la gestión eficiente de los sistemas tributarios descentralizados. Estas medidas deben ser recogidas en acuerdos institucionales, con los correspondientes protocolos de implementación, todos ellos verificables y sometidos a evaluación y control por parte de los poderes establecidos. La transparencia de los compromisos y su supervisión multilateral son condiciones esenciales para que estas reglas institucionales funcionen, lo que permitirá internalizar los costes

generados por el oportunismo contractual. El reconocimiento constitucional del modelo de administración tributaria, con una enunciación de sus rasgos y compromisos fundamentales, como sucede en algunos países, confiere al modelo un valor añadido, al reforzar el cumplimiento de las obligaciones asumidas por los distintos gobiernos implicados. Por tanto, la esencia del modelo integrado está en la forma en la que se regulan las relaciones entre los distintos gobiernos para el desarrollo de la actividad de gestión, incluida la distribución de competencias y los métodos de adopción compartida de decisiones. Esto sitúa el diseño organizativo del modelo de administración tributaria integrada en un plano eminentemente institucional.

Las ventajas que aportaría la adopción un modelo integrado de administración tributaria procederían, fundamentalmente, de la posibilidad de combinar las ganancias potenciales de eficiencia que se obtendrían mediante la gestión integrada con las derivadas de una mayor responsabilidad financiera al participar en esta actividad todos los gobiernos beneficiados por la utilización del sistema fiscal. La flexibilidad de las fórmulas del diseño institucional, incluida las que afectan a la gradualidad de la integración, convierten este modelo, a nuestro juicio, en una solución muy atractiva para contar con una administración tributaria eficiente capaz de conseguir buenos resultados de cumplimiento tributario.

En ausencia de respuestas adecuadas a estas cuestiones institucionales, el modelo se verá abocado a un mero reparto de las tareas de administración, bien asignando las competencias a los gobiernos según la asignación de figuras existente, bien repartiendo las tareas en función de algún criterio de segmentación territorial de los contribuyentes. En ese escenario, la falta de incentivos adecuados hará que los gobiernos se vean tentados a comportarse estratégicamente, afectando también negativamente a la compartición de información y a la adopción de todas las medidas de coordinación, operativas y estratégicas, exigibles desde criterios de eficiencia y equidad globales. Conviene aclarar aquí que las alternativas basadas en el reparto territorial de las competencias de administración tributaria en función de la residencia de los contribuyentes o de la realización de los hechos impositivos no constituyen opciones eficientes de integración, al situar el modelo *de facto* en el terreno de las administraciones tributarias independientes, al carecer este de las reglas institucionales que han de proveer los incentivos necesarios para promover niveles óptimos de coordinación e internalizar los costes de oportunismo.

Por lo que respecta a las posibles vertientes «técnicas» de la integración, estas deben encontrar su justificación en la existencia de economías de escala y de gama, entre las que podemos incluir la necesidad de una elevada especialización e independencia del personal de administración tributaria o el uso intensivo de las TI, cruciales para la productividad de esta actividad como se ha dicho (Onrubia, 2013 y 2015b). La fragmentación de la información –fomentada por la existencia de diferentes bases de datos o por la heterogeneidad del tratamiento de la información– es otra cuestión muy relevante a la hora de establecer cualquier distribución competencial de las tareas de gestión. Las ventajas de la aproximación a la realización de los hechos impositivos o a los sujetos pasivos que intervienen en la misma deben considerarse, pero sin olvidar que se trata de una cuestión de implantación espacial que no depende de la autoridad fiscal competente en las tareas de gestión.

5. El modelo de administración tributaria en España

En España, como se ha dicho, podemos caracterizar el modelo de administración tributaria encargado de gestionar el sistema tributario de régimen común como un modelo híbrido. En él, la administración tributaria principal es la AEAT, con competencias de gestión exclusivas sobre las grandes figuras del sistema fiscal, según se establece en el art. 19 de la LOFCA: IRPF, impuesto de sociedades e IVA. También está contemplada la posibilidad de que las CCAA gestionen, por delegación del Estado los impuestos sobre determinados medios de transporte (IEDMT) y sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos (IVMDH), aunque hasta la fecha ninguna comunidad ha solicitado ejercerlas¹². Por su parte, las CCAA de régimen común gestionan, además de sus tributos propios, con escasa relevancia recaudatoria, los tributos de naturaleza patrimonial cedidos al 100 % por el Estado y sobre los que poseen amplias competencias normativas: el IP, el ISD y el ITPAJD, así como los TJ. Además, en el ámbito de los territorios forales, las comunidades del País Vasco y Navarra gestionan en práctica exclusividad todos los tributos exigidos en sus territorios, cuya titularidad detentan de acuerdo con la Constitución española (Disposición Adicional 1.^a) y las leyes del Concerto Económico con el País Vasco de 1981, reformado en 2014, y del Convenio Económico con Navarra de 1990. En la comunidad autónoma del País Vasco, la gestión es realizada de forma diferenciada, respectivamente, por las administraciones tributarias de las tres diputaciones forales (Álava, Guipúzcoa y Vizcaya), existiendo desde 1989 un Órgano de Coordinación Tributaria del País Vasco¹³.

5.1. La evolución del modelo

El modelo de administración tributaria, como se ha dicho, ha ido transformándose en sus aspectos organizativos y de coordinación a medida que se iban sucediendo los diferentes modelos de financiación autonómica aprobados en España. Esta evolución coincidió con la creación y entrada en funcionamiento en 1991 de la AEAT. En Onrubia (2015a) se diferencian tres etapas. La primera etapa abarca desde la aprobación en 1980 de la Ley Orgánica de Financiación Autonómica (LOFCA) hasta la aprobación del modelo de financiación de 1996. En este periodo, la gestión de los tributos cedidos a las CCAA se realizaba a través de los Servicios Tributarios dependientes de las Direcciones Generales de Tributos de las Consejerías de Hacienda, creados en gran medida con el traspaso desde el Ministerio de Hacienda de recursos de gestión vinculados a los tributos cedidos. La segunda se inició con la entrada en vigor del modelo para el quinquenio 1997-2001, en el que se ampliaba la cesta de tributos cedidos, destacando la cesión del 30 % del IRPF con capacidad normativa. Esta ampliación de las figuras cedidas no supuso la cesión de competencias de gestión (solo se cedieron en el

¹² Tras la integración del IVMDH en el impuesto especial sobre hidrocarburos (IEH) pensamos que, en aplicación del art. 19 de la LOFCA, al hablar este de los impuestos especiales de fabricación, la gestión íntegra del IEH se encuentra desde ese momento atribuida al Estado.

¹³ En este órgano de coordinación se encuentran representadas las tres diputaciones forales y el Gobierno autonómico Vasco, siendo su función impulsar los principios de coordinación, colaboración y armonización del régimen tributario de los tres territorios históricos.

caso de los impuestos sobre determinados medios de transporte y sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos, pero ninguna CCAA solicitó ejercerlas), aunque se crearon órganos de coordinación con los servicios tributarios autonómicos dentro de la estructura de la AEAT, justificados por la mayor participación de las CCAA en los tributos de titularidad estatal. No obstante, su operatividad efectiva desde el punto de vista de la dirección de la gestión tributaria fue prácticamente irrelevante.

Finalmente, en 2006 se inició una tercera etapa que podemos calificar como de intento de ruptura, en la que algunas CCAA, siguiendo el ejemplo de Cataluña en la reforma del *Estatut*, crearon en sus Estatutos de Autonomía reformados agencias tributarias propias con enunciación de amplias competencias, aunque condicionadas a futuros acuerdos con el gobierno central para la gestión de los tributos recaudados en sus respectivos territorios, contemplándose, en algunos casos y sin mucha concreción, fórmulas de coordinación de esas agencias con la AEAT. Las CCAA que contemplaron en sus nuevos Estatutos un régimen particular para sus administraciones tributarias fueron Cataluña (art. 204), Andalucía (art. 181), Comunidad Valenciana (art. 69), Baleares (art. 133), Aragón (art. 106) y Canarias, aunque en este último caso, no se recoge ninguna referencia explícita al órgano autonómico de administración tributaria¹⁴. Estas reformas supusieron en un principio un salto cualitativo en cuanto al modelo implantado, especialmente en lo referente a la estructura organizativa de las administraciones tributarias de las CCAA y sus relaciones con la administración tributaria del Estado¹⁵.

En el caso de Cataluña, su intención fue bastante inequívoca, al reflejarse en el Estatuto de Autonomía la posibilidad de crear un consorcio en el que participarían, de forma paritaria, la AEAT y la Agencia Tributaria de Cataluña (ATC). Este Consorcio sería competente, si así se estableciese, para gestionar la totalidad de los tributos exigidos en su territorio, si bien, a la fecha todo ha quedado en una pretensión. Puesto que este fue el primero de los Estatutos reformados, el resto de CCAA que los modificaron emularon ese intento de extensión competencial en materia de administración tributaria, aunque, como se señala en Martínez-Vázquez y Onrubia (2007), se trataba de una respuesta preventiva de algunas CCAA frente a la apuesta por el bilateralismo del Estatuto reformado de Cataluña. Transcurrida casi una década, solo Cataluña, Andalucía y Baleares crearon las agencias tributarias contempladas, aunque Cantabria, Galicia y Murcia, que inicialmente no consideraron esta posibilidad, posteriormente crearon las suyas. La Comunidad Valenciana ha sido la última en manifestar su intención de dar este paso, en cumplimiento de lo previsto en la reforma de su Estatuto de Autonomía, aunque aún no se ha materializado. En prácticamente todos los casos, con la excepción de Cataluña, puede decirse que la creación de estas agencias se ha limitado a la adopción de cambios en los organigramas de los servicios anteriormente integrados en las Direcciones Generales de Tributos. En el caso de Cataluña, la creación de la Agencia Tributaria de Cataluña supuso una reorganización importante de la actividad, con un aumento en las dotaciones de recursos,

¹⁴ En el caso de Castilla-La Mancha, el Proyecto de Reforma del Estatuto de Autonomía, aprobado por las Cortes de esa comunidad autónoma con fecha 29 de enero de 2007 no superó el trámite en el Congreso de los Diputados, donde la Comisión Constitucional reunida con fecha 21 de abril de 2010 no ratificó la ponencia y dictamen de aprobación. Dicha propuesta recogía en su artículo 165 la creación de una Agencia Tributaria de la comunidad autónoma.

¹⁵ Este proceso se detalla en MARTÍNEZ-VÁZQUEZ y ONRUBIA (2007).

aunque en la práctica apenas se han producido cambios realmente relevantes en la gestión realizada y en sus resultados

5.2. *El modelo actual: contenido y diagnóstico*

La Ley 22/2009, de 18 de diciembre, en su art. 54, recoge la actual delegación del Estado en materia de administración tributaria de los tributos cedidos. En dicho precepto se establece que las CCAA se harán cargo, por delegación del Estado y en los términos previstos en dicho texto legal, de la aplicación de los siguientes tributos, así como de la revisión de los actos dictados en relación con la misma: a) IP; b) ISD; c) ITPAJD; d) TJ; e) IEDMT; y f) IVMDH, actualmente integrado en el IEH¹⁶. Asimismo, esta Ley dispone que el Estado se encargará de la aplicación del resto de tributos cedidos y de la correspondiente revisión de los actos administrativos derivados de la misma. Estos tributos son, expresamente: a) IRPF; b) IVA; c) impuesto sobre la cerveza; d) impuesto sobre el vino y bebidas fermentadas; e) impuesto sobre productos intermedios; f) impuesto sobre el alcohol y bebidas derivadas; g) impuesto sobre hidrocarburos; h) impuesto sobre las labores del tabaco; e i) impuesto sobre la electricidad.

En cuanto a la coordinación de la gestión tributaria entre la AEAT y los servicios y, en su caso, agencias tributarias de las comunidades y ciudades autónomas, esta misma Ley estableció los órganos encargados de llevar a cabo la misma, situándolos dentro de la estructura organizativa de la agencia estatal. En concreto, el art. 65 de la Ley 22/2009 creó el Consejo Superior para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria (CSDCGT), órgano que venía a refundir los anteriores Consejo Superior de Dirección y Comisión Mixta de Coordinación de la Gestión Tributaria, manteniendo el art. 66 los consejos territoriales para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria (CTDCGT) vigentes en el anterior modelo organizativo de la AEAT. En ambos preceptos se establecen, respectivamente, su composición, organización y funciones. El CSDCGT se define como un órgano colegiado encargado de coordinar la gestión de los tributos cedidos y está integrado por representantes de la Administración Tributaria del Estado y de las comunidades y ciudades autónomas, mientras que los CTDCGT se conciben como órganos colegiados integrados por representantes de la Administración Tributaria del Estado y de la respectiva comunidad o ciudad autónoma, asignándoseles la función de coordinar la gestión de los tributos cedidos en su respectivo ámbito territorial.

¹⁶ Ver nota 12.

Cuadro 1

Consejo Superior para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria

Se trata del órgano colegiado encargado de coordinar la gestión de los tributos cedidos y está integrado por representantes de la Administración Tributaria del Estado y de las comunidades y ciudades autónomas.

- *Composición*

El presidente y el director general de la AEAT ocupan, respectivamente, la presidencia y la vicepresidencia primera del CSDCGT. Por parte de la Administración central son miembros, además, otros cinco representantes de la AEAT, así como los titulares de la Secretaría General de Hacienda, de la Secretaría General de Financiación Territorial y de la Inspección General del Ministerio de Economía y Hacienda. Por parte de las comunidades autónomas de régimen común y de las ciudades con estatuto de autonomía, se incorpora un representante por cada una de ellas, correspondiendo anualmente a uno de ellos, por designación, la vicepresidencia segunda. En aquellos casos en los que las funciones de aplicación de los tributos y las de diseño e interpretación de la normativa autonómica estén diferenciadas en dos órganos, ese gobierno autonómico podrá designar dos representantes, aunque con voto único. La comunicación mutua entre la AEAT y las administraciones tributarias autonómicas se realiza a través de la Secretaría Técnica Permanente del Consejo, ejercida por la AEAT.

- *Funciones*

a) Informar, antes de su aprobación, el Plan de Objetivos de la AEAT de cada año, y realizar el análisis para su seguimiento, incluido el Plan General Autonómico (PGA) de la AEAT y su aprobación final, en el primer cuatrimestre del año siguiente. El PGA de la AEAT se concibe como el resultado de agregar los planes de cada comunidad y ciudad autónoma. b) Establecer las líneas estratégicas de actuación y prioridades funcionales de los Consejos Territoriales para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria, aprobando sus propuestas de actuación, coordinando sus actividades y recibiendo información de sus actuaciones con la misión de evaluar los resultados alcanzados. c) Proponer criterios generales de armonización de las políticas normativas del Estado y de las comunidades y ciudades autónomas en materia de tributos cedidos, así como de las relativas a su gestión. d) Analizar e informar los anteproyectos y proyectos normativos de rango legal que modifiquen la regulación de los tributos cedidos de forma previa a la aprobación del Gobierno de la Nación o del Consejo de Gobierno respectivo*. e) Asesorar a los órganos o entidades estatales o autonómicos competentes en materia de aplicación del sistema tributario. f) Diseñar la política general de gestión de los tributos cedidos, estableciendo las directrices para su aplicación y para la coordinación de su gestión. g) Diseñar las líneas básicas de determinados programas a incluir en los planes de control tributario para los tributos cedidos, así como acordar las directrices

para la ejecución de actuaciones coordinadas en programas ya incluidos en esos planes, todo ello sin perjuicio de las competencias propias de las distintas administraciones tributarias. h) Coordinar y concretar contenidos y procedimientos de los intercambios de información tributaria entre las Administraciones autonómicas y entre éstas y la AEAT, con especial atención a la comunicación de datos censales. i) Proponer la implantación de sistemas específicos de intercambio telemático de información en asuntos de interés mutuo para la AEAT y las comunidades y ciudades autónomas. j) Realizar estudios, análisis e informes en materia de regulación o aplicación de los tributos cedidos, a iniciativa propia, del Consejo de Política Fiscal y Financiera, del Ministerio de Economía y Hacienda, de la AEAT, o de las consejerías y organismos competentes de las Comunidades y Ciudades Autónomas. k) Realizar informes solicitados por la Junta Arbitral de resolución de conflictos en materia de tributos cedidos. l) Aprobar propuestas de actuación, coordinar las actividades y los criterios aplicables en caso de conflicto por aplicación de tributos entre la Administración General del Estado y las comunidades y ciudades autónomas, así como ser informada de las acciones realizadas por los CTDCGT, evaluando los resultados de su actuación. m) Proponer, estudiar y analizar los proyectos de convenios entre la AEAT y las Administraciones autonómicas. n) Proponer actos susceptibles de encomienda de gestión entre la AEAT y las comunidades y ciudades autónomas, conforme a lo previsto en la Ley de Cesión.

- *Funcionamiento*

El consejo superior funciona tanto en Pleno como a través de comisiones o grupos de trabajo, temporales o permanentes, con composición paritaria entre las representaciones de la Hacienda del Estado y de las comunidades y ciudades autónomas. La creación o supresión de las comisiones de trabajo, la fijación de sus cometidos, competencias y su régimen de funcionamiento se acuerda por el Consejo Superior, de acuerdo con sus normas de régimen interior. Los representantes del Estado en estas comisiones son designados por el presidente de la AEAT y los de las comunidades y ciudades autónomas por los representantes de éstas. El Pleno se reunirá al menos una vez cada semestre, así como cuando lo convoque su presidente o cuando lo soliciten al menos tres representantes autonómicos.

En cuanto a la adopción de los acuerdos, la representación del Estado en el Consejo Superior cuenta con igual número de votos que el conjunto de las comunidades y ciudades autónomas, siendo necesaria mayoría absoluta para la aprobación de directrices y criterios de actuación en materias de regulación o gestión de los tributos cedidos. En el caso de la aprobación de directrices y criterios de actuación en materias de regulación o gestión de los tributos cedidos cuya competencia esté atribuida al ámbito autonómico, adicionalmente se requiere la aprobación mayoritaria de los representantes de las comunidades y ciudades autónomas afectadas por las mismas.

Asimismo, el Consejo Superior cuenta con una secretaría técnica permanente, desempeñada por un funcionario de la AEAT (con rango mínimo de subdirector general) y cuyas funciones son: a) asistir, con voz y sin voto, a todas las reuniones del Consejo Superior y de las comisiones o grupos de trabajo, actuando en ellas como secretario. b) Realizar los estudios, informes o trabajos que le encomiende el Consejo Superior o su Presidente. c) Impulsar y apoyar los trabajos del Consejo Superior y elaborar una memoria anual de sus trabajos; d) actuar como órgano permanente de relación entre la Administración Tributaria del Estado, las comunidades y ciudades autónomas y los CTDCGT, que informarán a la Secretaría de las reuniones celebradas y de los acuerdos adoptados en su seno. e) Elaborar una memoria anual sobre los dictámenes adoptados por los CTDCGT relativos a la tributación aplicable en el caso de conflicto entre la Administración General del Estado y las comunidades y ciudades autónomas en relación con tributos o deudas tributarias incompatibles.

** En el caso de que las modificaciones legislativas sean aprobadas mediante Reales Decretos-Leyes o Decretos-Leyes de las comunidades autónomas, estas se someterán inmediatamente después a informe por parte del CSDCGT, sin perjuicio de su remisión a las Cortes Generales o a la asamblea legislativa correspondiente. Lo mismo se hará cuando el anteproyecto se someta a la aprobación del gobierno estatal o del consejo de gobierno autonómico sin tiempo para evacuar el informe.*

Cuadro 2

Consejos territoriales para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria

Los CTDCGT están concebidos como órganos colegiados integrados por representantes de la Administración Tributaria del Estado y de la correspondiente comunidad o ciudad autónoma, con la misión de coordinar la gestión de los tributos cedidos en su respectivo ámbito territorial.

- *Composición*

Los Consejos Territoriales están integrados por cuatro representantes de la AEAT y cuatro de la respectiva comunidad o ciudad autónoma. El presidente de cada Consejo Territorial será el Delegado Especial de la AEAT, mientras que el jefe de la Dependencia Regional de Relaciones Institucionales con las Administraciones Tributarias será el que desempeñe las funciones de Secretario del Consejo. Los otros dos representantes de la AEAT y los sustitutos de los cuatro titulares serán designados por el presidente de la AEAT de entre los funcionarios destinados en la correspondiente Delegación Especial. Los representantes de la comunidad o ciudad autónoma y sus sustitutos se designan por

el correspondiente gobierno autonómico, debiendo ser uno de sus miembros el titular del centro directivo competente para la aplicación de los tributos cedidos. Los Consejos Territoriales de las Ciudades de Ceuta y Melilla son presididos por el respectivo delegado de la Agencia AEAT. Por razón de los asuntos a tratar se contempla la convocatoria a las reuniones de otras personas con voz, pero sin voto.

- *Funciones*

a) Coordinar la gestión de los tributos cedidos. b) Analizar y valorar los resultados de su aplicación. c) Estudiar las propuestas y adoptar las decisiones que contribuyan a la mejora de su gestión. d) Formular a la dirección de la AEAT y al órgano o entidad de la comunidad o ciudad autónoma competente en la gestión de los tributos cedidos propuestas orientadas a la mejora de la adecuación a la gestión de los medios disponibles. e) Desarrollar y concretar los programas incluidos en los planes de control tributario previstos en artículo 65 de la Ley 22/2009, así como diseñar y planificar la ejecución de actuaciones coordinadas en determinados programas*. f) Colaborar en la gestión de los tributos cedidos, especialmente en la de aquellos cuya aplicación afecte a los recursos o actividad de la otra Administración, y en la gestión recaudatoria de derechos de la Hacienda Pública Autonómica realizada por encomienda o convenio. g) Analizar los resultados de los planes de objetivos, así como ser informado periódicamente de los planes anuales de objetivos. h) Adoptar acuerdos en materia de intercambio de información entre las administraciones estatal y autonómica y analizar su grado de cumplimiento. i) Decidir la aplicación de los actos susceptibles de encomienda de gestión entre la AEAT y la Comunidad o Ciudad Autónoma. j) Proponer, estudiar y analizar los proyectos de convenios entre la AEAT y la Administración tributaria autonómica. k) Aprobar los dictámenes que procedan sobre la tributación aplicable en el caso de conflicto entre la Administración General del Estado y la comunidad o ciudad autónoma en relación con tributos o deudas tributarias incompatibles. l) Adoptar acuerdos encaminados a incentivar el uso de los servicios telemáticos puestos a disposición de los contribuyentes por ambas administraciones. m) Establecer planes conjuntos de formación sobre materias relacionadas con la gestión de los tributos.

- *Funcionamiento*

Los Consejos Territoriales se reunirán, al menos, una vez cada trimestre, a solicitud de cualquiera de las dos partes representadas. Por lo que respecta a los acuerdos, estos se adoptarán por mayoría. En el caso de los dictámenes por conflicto de la tributación aplicable, será necesario el acuerdo entre ambas Administraciones**.

A la vista del contenido de la regulación de ambos consejos de coordinación, puede decirse que es difícil encontrar una actividad de la que razonablemente debiera encargarse un órgano de esta naturaleza que no se encuentre reconocida en el listado de funciones enunciado. Sin embargo, existe un consenso amplio que destaca la falta de

operatividad como auténticos órganos directivos de ambos consejos. Desde el punto de vista del diseño institucional, nuestra opinión es que la limitación fundamental que explica su escasa efectividad radica en la ausencia de competencias decisorias, lo que de facto sitúa la exclusividad de la toma de decisiones, tanto estratégicas como operativas, en el ámbito de la Administración central.

** Los CTDCGT de las Ciudades de Ceuta y Melilla no ejercerán estas funciones en tanto no se produzca la cesión de tributos en los términos previstos en el título III de la Ley 22/2009.*

*** Si no se alcanza el acuerdo, el conflicto se planteará ante la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda, que dictará resolución vinculante.*

Por lo que respecta a sus funciones, el listado de funciones y tareas de gestión tanto estratégicas como operativas asignadas a estos órganos de coordinación es amplísimo y detallado, siendo realmente difícil echar en falta alguna relevante¹⁷. Sin embargo, a pesar de esta exhaustividad, hay que destacar que existe una visión bastante generalizada de que esta regulación legal de las actividades sujetas a coordinación prácticamente no ha funcionado. Ante un diseño institucional que sitúa exclusivamente la capacidad de decisión en estas materias en el ámbito central, la falta de voluntad política para que las CCAA participen efectivamente en la política de gestión tributaria explicaría la irrelevancia práctica de la participación de estas en la gobernanza de la AEAT. A la misma habría que unir la existencia de prejuicios de índole corporativa entre los empleados de la AEAT. Desde la posición de la administración central, esta inoperancia del marco legal de coordinación tributaria suele justificarse aduciendo la gran sensibilidad de la información tributaria y la posibilidad de su uso político, algo que sin duda se ha visto potenciado en los últimos años por el desafío secesionista en Cataluña.

El éxito de un sistema tributario depende, en gran medida, de la efectividad de la administración tributaria encargada de aplicarlo. En el caso español, si contemplamos el conjunto del sistema fiscal, al menos el configurado por los tributos de titularidad estatal, se encuentren cedidos, parcialmente cedidos o no, así como los tributos propios de las CCAA de régimen común, podríamos decir que resulta difícil considerarlo, propiamente, como un «modelo».

Por una parte, la gestión de los tributos propios se realiza en exclusividad por las CCAA utilizando para ello sus propios recursos, organizados formalmente bajo dos modelos alternativos, como hemos visto: por un lado, los servicios tributarios tradicionales, encuadrados directamente en las direcciones generales de tributos de las Consejerías de Hacienda (o asimiladas); y por otro, los entes de derecho público configurados, en la mayor parte de los casos, bajo la denominación de «agencias tributarias», creadas con un cierto mimetismo respecto de

¹⁷ En los cuadros insertados se recogen todas ellas, así como la composición de cada órgano y sus reglas de funcionamiento.

la AEAT¹⁸. En cuanto a los tributos cedidos por el Estado, la situación es muy diferente según se trate de aquellos gestionados por las CCAA, básicamente los de carácter patrimonial cedidos desde los años ochenta (IP, ISD y ITPAJD) con el 100 % del rendimiento y con capacidad normativa, o de los tributos principales del sistema fiscal con elevado potencial recaudatorio y cedidos parcialmente, como el IVA, el IRPF y los IIEE. En esta segunda categoría, el papel de las CCAA se ve limitado a la colaboración entre sus administraciones tributarias y la AEAT en temas como la asistencia a los contribuyentes o a los intercambios de información, generalmente a instancia de parte.

Por lo que respecta a los impuestos patrimoniales cedidos, existe un consenso amplio en que su traspaso en los años ochenta a las CCAA supuso, en la práctica, su «abandono» por parte de la Administración central, quien aun manteniendo su titularidad renunció a utilizar sus prerrogativas para asegurar una aplicación homogénea en todo el territorio español. Su gestión exclusiva por los gobiernos autonómicos dio lugar a que la información de utilidad para las actividades de control tributario y lucha contra el fraude fiscal, inherentes a esta clase de tributos, quedara prácticamente fragmentada por comunidades, con muy escaso aprovechamiento por parte del Estado y del resto de comunidades.

En resumen, este panorama, como hemos dicho, permite hablar de un modelo de administración tributaria fragmentado, en el que la coordinación efectiva entre jurisdicciones fiscales es muy débil. Asimismo, la integración referida a los procedimientos técnicos de gestión (homogeneización de bases de datos, protocolos de intercambio regular de datos, formación compartida de recursos humanos, uso y diseño de aplicaciones informáticas, etc.) se limita, en la mayor parte de los casos, a la mera suscripción de convenios de colaboración que, como suelen reconocer las diferentes autoridades fiscales, pocas veces superan los aspectos meramente formales.

6. Una propuesta de administración tributaria integrada

En este trabajo defendemos la adopción de un modelo integrado de administración tributaria. Se trata, a nuestro juicio, de una necesidad que debe abordarse aprovechando la perentoria reforma de nuestra financiación autonómica. Pero debemos aclarar que no se trata solamente de un requisito crucial para el funcionamiento satisfactorio de la descentralización fiscal. Resulta también esencial para conseguir mejoras sustanciales y estables del cumplimiento tributario, que nos acerquen a los niveles de los principales países de la OCDE, reto al que España viene aspirando desde la implantación de la reforma fiscal de la transición a finales de los setenta. Por ambos motivos, pensamos que resulta inaplazable acometer una reforma integral de la administración tributaria, en línea con el modelo que aquí se propone.

¹⁸ En ONRUBIA (2015a) se incluye información detallada sobre el modelo organizativo de cada comunidad autónoma y los recursos destinados.

De acuerdo con los fundamentos teóricos expuestos, pensamos que la administración integrada es la alternativa organizativo-institucional idónea para combinar la necesaria mejora del cumplimiento tributario a nivel global con el fortalecimiento de la corresponsabilidad fiscal de las CCAA españolas. Además, esta fórmula resulta recomendable para poder aprovechar las importantes economías de escala y de gama presentes en un sistema tributario fuertemente descentralizado como el español, así como para hacer realidad la coordinación y los intercambios de información que este exige.

Aunque las referencias realizadas hasta ahora se han centrado en el denominado régimen tributario común, el modelo que se propone debería incluir también a las CCAA de régimen foral, por supuesto, garantizando sus competencias de gestión de base constitucional. Una administración integrada sin la participación de estas comunidades no afrontaría plenamente la corrección de los problemas de coordinación, compartición de la información, economías de escala, etc. que justifican su adopción. De hecho, creemos que los mecanismos institucionales de decisión y coordinación que caracterizan el modelo de administración ofrecen muchas posibilidades, similares a las existentes en otros países, para compatibilizar esa autonomía de gestión plena de los territorios forales constitucionalmente reconocida con las ganancias de eficiencia derivadas de una elevada integración, incluida la toma de decisiones estratégicas.

El modelo de administración tributaria integrada que se propone parte de la atribución constitucional de potestades tributarias tanto al Estado como a las CCAA, de régimen común y foral. En España, como es sabido, el art. 133.1 de la Constitución sitúa la potestad originaria de establecer los tributos en el Estado, mientras que las CCAA requieren una delegación legal del poder legislativo nacional¹⁹. A nuestro juicio, esta atribución no puede entenderse si en paralelo no se contempla la necesidad de hacer corresponsables a ambos niveles de gobierno de la aplicación del sistema fiscal, con el objetivo común de garantizar su cumplimiento generalizado, sin discriminaciones personales ni territoriales. A la luz de los sistemas comparados de descentralización política, estas premisas conducen a la aceptación de la coexistencia de diferentes administraciones tributarias, dependientes respectivamente del Estado y de las CCAA. Por tanto, como expresamos en la parte teórica del trabajo, la esencia del modelo integrado debe buscarse en la articulación organizativo-institucional que haga posible la compatibilización efectiva de esa autonomía tributaria con una gestión eficaz y eficiente del sistema tributario, concebido en su globalidad.

Conviene recordar que la administración integrada no puede ser interpretada con una solución consistente en una gestión fraccionada del sistema tributario, donde cada comunidad autónoma sea competente para gestionar todos los tributos generados en su territorio, ya fuese bajo un criterio de residencia de los sujetos pasivos o de realización territorial de los hechos imposables. Como se argumenta en Onrubia (2015a), esa opción sería, sin duda, una pésima alternativa, pues impediría el aprovechamiento de las ganancias derivadas de la gestión integral del sistema fiscal introduciría incentivos perversos para que cada comunidad

¹⁹ La jurisprudencia del Tribunal Constitucional, de la que cabe destacar la STC 4/1981 de 2 de febrero de 1981, ha aclarado con bastante rotundidad que «autonomía no es soberanía». De este modo, quedaría diferenciado un poder financiero originario del Estado y otro, el de las CCAA, derivado, aunque, no obstante, ambos niveles de autoridad fiscal son titulares del mismo, en la medida que existe un reconocimiento por parte del Estado.

actuase estratégicamente con el objetivo de maximizar la recaudación en su territorio. Estos comportamientos oportunistas generarían, como hemos visto, importantes ineficiencias que afectarían al cumplimiento tributario, al no tenerse en cuenta los costes por las externalidades provocadas al resto de comunidades y al Estado.

La institucionalización de la participación de ambos niveles de gobierno en los procesos de formación de la política de gestión tributaria, tanto en sus aspectos estratégicos como operativos es el fin principal de la integración. A continuación exponemos los elementos sustanciales sobre los que debería articularse el modelo de administración tributaria integrada propuesto. En su identificación se han tenido en cuenta las disfuncionalidades que muestra la situación actual expuestas en la sección anterior y que deberían ser objeto de corrección bajo el nuevo modelo.

1. Puesto que las CCAA de régimen común comparten de forma sustancial con el Estado el rendimiento de las principales figuras del sistema fiscal (IRPF, IVA, IIEE), con la excepción acertada del impuesto de sociedades, es razonable que estas puedan influir, de manera efectiva, en el diseño de la política de administración tributaria, incluida la determinación de los planes y objetivos de actuación y la asignación de recursos. Por ello, es esencial que ambos niveles de gobierno participen de forma regular y continuada en el tiempo en los órganos de dirección estratégica de la administración tributaria y que lo hagan de forma simétrica, es decir, en lo que afecta a las funciones de gestión asignadas al nivel central y en las atribuidas a las CCAA. En cambio, es evidente que el reconocimiento de esta participación conjunta en la gobernanza de la administración tributaria no implica, por razones de eficiencia, que ambos niveles de administración tengan que encargarse de la gestión operativa de todos los tributos.
2. Un mayor papel de las CCAA en la toma de decisiones relativas a la gestión del sistema tributario contribuirá positivamente a favorecer la visibilidad de todos los tributos cedidos que las financian. Esto es esperable que redunde en aumentos de la responsabilidad fiscal, pues el actual modelo sabemos que conduce a una identificación casi exclusiva de los grandes impuestos (IRPF, IVA e IIEE) con el poder tributario del Estado²⁰. Por ello, el diseño institucional que se acuerde debe favorecer al máximo la transparencia en relación con la participación de las distintas CCAA y del Estado en las decisiones de gestión tributaria que se adopten, tratando de evitar que se produzcan traslaciones interesadas de la responsabilidad.
3. Como es sabido, el sistema tributario, considerado globalmente, está plagado de interrelaciones entre casi todas sus figuras, las cuales no se evitan con una simple asignación legal de competencias de gestión. Por ello, es necesario que exista un órgano responsable de coordinar a nivel nacional con total efectividad la gestión de los impuestos de naturaleza patrimonial cedidos plenamente por el Estado. Igualmente, este órgano debe velar por mantener la consistencia de los cambios legislativos aprobados, ya sea

²⁰ En LÓPEZ-LABORDA y RODRIGO (2014) se ofrece evidencia empírica.

en la legislación básica estatal o en las normativas autonómicas, sin olvidar que la titularidad de esos impuestos no ha dejado de ser estatal. Situaciones como la vivida con el impuesto sobre depósitos bancarios o la competencia fiscal a la baja en el ISD son claros ejemplos de los resultados indeseables a los que conduce el actual modelo.

4. La existencia de varias administraciones tributarias independientes produce una heterogeneidad no deseable, con consecuencias importantes sobre los costes de gestión, tanto administrativos como de cumplimiento. En algunos casos, como hemos dicho, estos se originan por problemas de escala y de economías de especialización. En este sentido, parece razonable que los servicios y agencias tributarias de las CCAA puedan contar con el soporte y los medios de la AEAT, lo que en muchos casos pensamos que redundaría en importantes reducciones de costes, así como fomentar el uso de recursos comunes, como en el caso de las aplicaciones informáticas y telemáticas. Por supuesto, en un nivel de integración en el que se mantenga la titularidad de las distintas administraciones fiscales esta compartición de recursos debe estar convenientemente regulada, con protocolos de acceso a la información y a los recursos que aseguren el cumplimiento estricto de la legalidad en todas sus facetas, además de llevarse a cabo con plena lealtad institucional y respeto a la independencia profesional.
5. En relación con los intercambios de información entre administraciones tributarias es necesario el establecimiento de protocolos que garanticen un funcionamiento operativo y regular, a ser posible en tiempo real, de los mismos. La falta de coordinación efectiva entre la AEAT y las administraciones tributarias autonómicas es evidente que provoca una dispersión indeseable de la información. Además, es sabido que el aprovechamiento eficiente de los recursos dedicados a la gestión de la información requiere que estos se empleen sin ningún tipo de estanqueidades. En este sentido, el gobierno central debe ser el primer interesado en disponer de toda la información que puedan provenir de la gestión tributaria desarrollada por las CCAA. De hecho, el actual comportamiento prácticamente autónomo de las administraciones tributarias autonómicas fragmenta la información favoreciendo su patrimonialización, lo que provoca un menoscabo de la eficacia de la gestión tributaria, considerada globalmente.
6. Somos conscientes que el tránsito hacia un modelo con alto grado de integración, como el que se propone aquí, no es sencillo ni alcanzable con la simple aprobación legal de las normas. Como hemos podido comprobar, la extensión e idoneidad de las tareas y funciones a las que afecta la necesidad de coordinación (arts. 65 y 66 de la Ley 22/2009) es difícilmente superable. Sin embargo, la experiencia muestra que un inadecuado diseño institucional y la falta de incentivos hace prácticamente inoperantes los consejos de coordinación contemplados para hacerlas efectivas. La ausencia de voluntad política para aceptar las premisas iniciales de autonomía y compartición de las responsabilidades de gestión del sistema fiscal ahondan el problema. Por consiguiente, resulta crucial contar previamente con un diseño organizativo consistente con la distribución de los compromisos y responsabilidades que debe asumir en el

nuevo modelo cada uno de los gobiernos participantes. A nuestro juicio, los gobiernos autonómicos únicamente mostrarán interés real en mejorar su implicación a nivel global en la administración del sistema fiscal si se consideran partícipes efectivos de la política de gestión de los tributos que las financian. La experiencia pasada muestra que la mera aprobación legislativa de organigramas o listados de funciones sirve realmente de poco. Por supuesto, como trataremos seguidamente, a ese diseño debe dotársele posteriormente de la forma jurídico-administrativa más adecuada para sus fines, cuestión obviamente compleja.

7. En la práctica, la creación de una administración tributaria integrada debe considerarse como un proceso cuya evolución depende de la extensión que alcance la integración. Desde esta perspectiva secuencial, el diseño institucional ofrece bastantes alternativas para acometer ese proceso. Teniendo en cuenta la situación actual, una opción en el corto plazo que consideramos recomendable por su viabilidad consiste en la redefinición de los actuales órganos de gobierno de la AEAT, tratando de aproximarlos a una figura similar al consejo directivo existente en la agencia tributaria estatal de Canadá. Entre las competencias principales del nuevo consejo estaría la aprobación de los planes estratégicos de actuación tanto de la AEAT como de los servicios o agencias autonómicas, al menos en lo concerniente a los impuestos compartidos entre el Estado y las CCAA. Para ello, las CCAA deberían también redefinir los actuales órganos de gobierno de sus administraciones tributarias, con el fin de permitir en el nuevo modelo la adopción conjunta de decisiones. Como se expone más adelante, la utilización de la forma jurídica del consorcio permitiría, a nuestro juicio, realizar los cambios necesarios respetando la titularidad de las administraciones existentes. De acuerdo con las características de nuestro modelo de descentralización fiscal, pensamos que esta sería una opción inicial a tener en cuenta para promover los incentivos fundamentales necesarios para inducir a todas las administraciones a una participación efectiva. En cuanto a la composición del nuevo órgano de gobierno, la cuestión fundamental está en la distribución de los puestos entre el Estado y las CCAA. Por razones de operatividad, una posibilidad podría ser establecer un comité ejecutivo de ese órgano de dirección en el que por turnos rotatorios, por ejemplo bienales, estuviesen representadas, junto con el Estado, al menos la mitad de las CCAA, con una división igualitaria de los votos entre ambos niveles de gobierno. No obstante, la fijación del reparto del poder de decisión requeriría un consenso político previo a la aprobación jurídica del diseño concreto.
8. Por supuesto, existen alternativas del modelo de administración tributaria con mayor grado de integración, incluida la constitución de una única figura organizativa con titularidad mixta de los gobiernos central y de los autonómicos. Esta opción podría contemplarse como un modelo de referencia, hacia el que se podría avanzar en sucesivas etapas a medida que se amplíen los ámbitos de integración. En todo caso, en este tránsito no debe perderse de vista el objetivo principal perseguido con la reforma del modelo de gestión, que no es otro que conseguir los mejores resultados posibles

de cumplimiento fiscal en todo el país, con los menores costes de administración y cumplimiento. No obstante, somos conscientes de la complejidad que supondría una integración plena de las actuales administraciones fiscales. En este proceso, resultaría imprescindible realizar un seguimiento valorativo de los logros alcanzados en cada etapa, así como un análisis riguroso de los problemas que inevitablemente surgirían, en línea con exigencias de evaluación recogidas en el último punto.

9. Por lo que se refiere a la distribución de las competencias operativas de gestión tributaria, consideramos razonable que las administraciones tributarias autonómicas sigan manteniendo las actuales competencias en materia de gestión de los tributos patrimoniales cedidos (IP, ISD y ITPAJD), además de los TJ, sin perjuicio de la adopción de las medidas de coordinación apuntadas en el punto 3. La naturaleza de estos tributos, muy vinculada a las valoraciones inmobiliarias, aconseja su gestión en ámbitos espaciales cercanos al lugar donde se producen los hechos imponible. En el caso de la gestión de los dos grandes tributos compartidos, IRPF e IVA, razones de eficiencia hacen recomendable concentrar los recursos y especializarlos, especialmente si atendemos a la complejidad de ambas figuras, tanto en términos de comprobación de hechos imponible como de su liquidación. La dotación de medios humanos especializados y la fuerte inversión en recursos informáticos de la AEAT permite aprovechar las potenciales economías de escala y de gama que afectan a la gestión de estos grandes impuestos. Además, la amplia implantación de la AEAT a lo largo de todo el territorio de aplicación del régimen fiscal común, con numerosas unidades centrales, regionales, provinciales y locales (repartidas en más de 200 oficinas) asegura una buena aproximación a los contribuyentes, posibilitando unos costes de cumplimiento reducidos. No obstante, de acuerdo con las recomendaciones realizadas sobre integración en la toma de decisiones, también sería recomendable hacer efectiva la participación conjunta de las administraciones autonómicas y de la AEAT en la planificación y dirección de las actuaciones operativas para la gestión de estos impuestos compartidos, algo que como hemos visto ya se contempla actualmente en la Ley 22/2009.
10. En relación con las CCAA de régimen foral, un modelo de administración tributaria integrada como el propuesto debería incluirlas, haciendo compatibles las competencias exclusivas en la gestión, de base constitucional, con las ganancias de eficiencia derivadas del aprovechamiento de las economías de escala, la coordinación y la mejora de los procesos de intercambio de información. Las experiencias comparadas ofrecen un amplio abanico de fórmulas institucionales para facilitar un grado elevado de participación en la dirección estratégica de la política tributaria compatible con sus tipicidades competenciales distintivas.
11. La evaluación sistemática, periódica y rigurosa de los resultados de administración tributaria, así como la difusión de estos con la máxima transparencia, constituye un requisito esencial para el buen funcionamiento de un modelo como el propuesto. Nos

enfrentamos aquí a las dos caras inseparables del cumplimiento tributario: el funcionamiento eficiente de la administración tributaria en todos sus niveles y el ejercicio efectivo de la responsabilidad de los gobiernos que gestionan los impuestos. En este sentido, las experiencias comparadas de los países que son referencia internacional resultan concluyentes (Onrubia, 2015b). No obstante, somos conscientes de que en el terreno de la evaluación, España se encuentra bastante alejada de los estándares de los países considerados como exponentes de las mejores prácticas (Albi y Onrubia, 2016). Esto, sin embargo, no debe ser óbice para impulsar los avances en este terreno, pues sin una evaluación de estas características hay que advertir que será difícil, por no decir imposible, mejorar la exigencia de responsabilidades y, consecuentemente, fortalecer los incentivos dirigidos a evitar los comportamientos estratégicos apuntados.

Expuestos los rasgos básicos del modelo propuesto, es necesario dirigir la atención hacia dos cuestiones, a nuestro juicio muy relevantes para el éxito de esta reforma. La primera es la elección adecuada de la forma jurídica que debe tener la administración tributaria integrada. En el modelo actual, la AEAT se configura como una entidad de derecho público, adscrita al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas a través de la Secretaría de Estado de Hacienda, cuyo titular ostenta estatutariamente el cargo de presidente de la agencia²¹. Como tal, la AEAT posee un régimen jurídico propio, distinto al de la Administración General del Estado, lo que le otorga mayor autonomía presupuestaria, de contratación y de gestión de personal. Por su parte, como vimos, las administraciones tributarias de las CCAA poseen en aquellos casos en los que se optó por convertir los servicios tributarios en agencias una configuración jurídica de ente de derecho público, mientras que las que mantienen aquella modalidad, lo hacen dentro de la estructura de las direcciones generales de tributos o equivalentes.

La participación del Estado y las CCAA en el modelo propuesto, con asunción conjunta de decisiones, hace de la elección de la forma jurídica una cuestión crucial, en la que el grado de integración se convierte en un elemento determinante. De acuerdo con las figuras contempladas en la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público (LRJSP), pensamos que la figura jurídica más adecuada debería ser el consorcio. Los consorcios se definen (art. 118) como entidades de derecho público con personalidad jurídica propia y diferenciada, creadas por varias administraciones públicas o entidades integrantes del sector público institucional para el desarrollo de actividades de interés común a todas ellas dentro del ámbito de sus competencias. Entre estas actividades se enuncian las de fomento, prestacionales o de gestión común de servicios públicos y cuantas se prevean legalmente. La utilización de esta figura permite que coexistan las personalidades jurídicas independientes de las administraciones tributarias integrantes con el establecimiento de una nueva entidad con estatuto y órganos de gobierno propios (art. 120). Además, el consorcio tendría su régimen presupuestario, de contabilidad, y su control económico-financiero y patrimonial (art. 121), incorporándose su presupuesto al de la administración pública de adscripción (art. 122). La participación del Estado, a través

²¹ La dependencia jerárquica del gobierno no es un rasgo habitual en los países más destacados de la OCDE, especialmente los anglosajones y del norte de Europa. Sobre la independencia política de las administraciones tributarias en los sistemas comparados véase ONRUBIA (2015b).

de la AEAT, situaría su adscripción en el ámbito de la administración central²². Su creación exige la suscripción de un convenio por parte de las administraciones implicadas, el cual deberá publicarse en el BOE. En cuanto a la formación del consejo directivo contemplado, este debe ajustarse a los requisitos sobre la creación y funcionamiento de órganos colegiados integrados por representantes de distintas administraciones (arts. 15 a 22 de la LRJSP).

La secuencialidad en la integración abre la posibilidad de considerar otras fórmulas jurídicas, que podrían ir desde el simple establecimiento de convenios de encomienda de gestión a la creación *ex novo* de un ente público institucional de titularidad compartida. No obstante, creemos que la figura del consorcio ofrece, a través de la redacción de su convenio estatutario, una gran flexibilidad para adecuar el diseño organizativo-institucional del modelo integrado a las exigencias jurídico-administrativas de toda índole derivadas de su funcionamiento en la práctica.

La segunda cuestión tiene que ver con la necesidad de que la reforma contemplada se aborde desde la colaboración leal y participativa de todos los gobiernos implicados en el sistema tributario. Como las mejores experiencias internacionales muestran, se trata de una exigencia esencial, pues solo así es posible abordar con expectativas de éxito la consecución de objetivos que deben compartirse por ambos niveles de gobierno. En esta línea, las fórmulas de integración no pueden entenderse por parte de la administración tributaria estatal como un vaciamiento de competencias. Pero, por idénticas razones, tampoco las CCAA pueden aspirar a que la integración sea una etapa intermedia que conduzca, bajo cualquier fórmula jurídica artificiosa, hacia un modelo de administración independiente que les confiera competencias plenas para gestionar la totalidad de tributos devengados en sus respectivas jurisdicciones. En este sentido, no debe olvidarse que la esencia de este modelo integrado está en su diseño organizativo-institucional, el cual tiene que aportar los oportunos instrumentos, reglas, protocolos de coordinación y mecanismos de incentivos que faciliten el aprovechamiento de todas las potenciales ganancias de eficiencia que se derivan de la gestión de un sistema tributario fuertemente descentralizado. Como argumentamos, el modelo requiere la participación de todas las administraciones tributarias implicadas en la gestión del sistema tributario, descartando cualquier alternativa de relación asimétrica o bilateral entre el Estado y determinadas CCAA fuera del marco constitucional. No obstante, en una etapa inicial, la posibilidad de la participación voluntaria de las CCAA en el consorcio creado podría ser una alternativa viable. En este caso, el modelo debe aportar los incentivos suficientes (p. ej. compartición de recursos informáticos, formativos, etc.) para atraer a las administraciones regionales, evitando cualquier tipo de trato discriminatorio.

Para finalizar, es necesario reiterar la importancia de afrontar los cambios en materia de administración tributaria dentro de la inminente reforma del modelo de financiación autonómica español. Estos cambios, como se ha argumentado, deben contemplarse desde una perspectiva integral de la gestión del sistema tributario, dadas las importantes interrelaciones existentes entre las figuras que lo integran. Además, no es posible hablar de impuestos sin tener

²² Los condicionantes de esta adscripción se establecen en el régimen jurídico de los consorcios, regulado en la Disposición Adicional 20.ª de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de régimen jurídico de las Administraciones públicas y del procedimiento administrativo común.

en cuenta que estos deben gestionarse de forma eficiente y equitativa, requisitos sin los cuales no es factible alcanzar niveles satisfactorios de cumplimiento tributario global, es decir, tanto a nivel central como autonómico. Y, precisamente, en materia de cumplimiento tributario existe un amplio consenso, tanto a nivel nacional como internacional, de que España ofrece un panorama claramente mejorable, destacándose frecuentemente en el diagnóstico las importantes disfunciones organizativas e institucionales generadas por nuestro modelo híbrido de administración tributaria.

Referencias bibliográficas

- ALBI, E. y ONRUBIA, J. (2016): «Institucionalizar la evaluación económica de políticas públicas: eficiencia y rentabilidad social»; en *Papeles de Economía Española* (147); pp. 50-67.
- BIRD, R. M. (2015): «Fiscal Decentralization and Decentralizing Tax Administration: Different Questions, Different Answers. Different Answers»; *International Center for Public Policy Working Paper* (15-09). Andrew Young Scholl of Public Policy, Georgia State University.
- BÖNKE, T.; JOACHIMSEN, B. y SCHRÖDER, C. (2015): «Fiscal federalism and tax enforcement»; *Discussion Paper Economics* 2015(15). Freie Universität Berlin.
- CASANEGRA DE JANTSCHER, M. (1990): «Administering the VAT»; en GILLIS, M.; SHOUP, C. S. y SICAT, G. P., eds.: *Value added taxation in developing countries*. Washington, Banco Mundial; pp. 171-179.
- DILLINGER, W. (1991): *Urban property tax reform*. Washington (DC), The World Bank.
- FISHER, R. C. (2016): *State and Local Public Finance*. Oxford, Routledge, 4.ª edición.
- LEWIS, B. D. (2006): «Local government taxation: An analysis of administrative cost inefficiency»; en *Bulletin of Indonesian Economic Studies* 42(2); pp. 213-233.
- LAGO, S. y MARTÍNEZ-VÁZQUEZ, J. (2015): «El sistema de financiación autonómica: ¿Quo vadis?»; en *Papeles de Economía Española* (143); pp. 2-14.
- LÓPEZ-LABORDA, J. (2016): «Comentarios a ‘Regional Financing in Germany and Spain: Comparative Reform Perspectives’ de A. de la Fuente, M. Thöne y C. Kastrop»; *Jornada sobre Financiación Autonómica BBVA Research*. Madrid, 13 de mayo de 2016. Mimeo.
- LÓPEZ-LABORDA, J. y RODRIGO, F. (2014): «Los ciudadanos ante las haciendas regionales: ¿quién es y quién debería ser responsable de servicios e impuestos»; en *Revista de Economía Aplicada* (66); pp. 5-33.
- MARTÍNEZ-VÁZQUEZ, J. (2008). «Revenue assignments in the practise of fiscal decentralization»; en BOSCH, N. y DURÁN, J. M., eds.: *Fiscal federalism and political decentralization: Lessons from Spain, Germany, and Canada*. Cheltenham (UK), Edward Elgar; pp. 27-55.

- MARTÍNEZ-VÁZQUEZ, J. (2015): «Tax assignments at the regional and local levels»; en AHMAD, E. y BROSIO, G. eds.: *Handbook of Multilevel Finance*. Cheltenham (UK), Edgar Elwar; pp. 358-388.
- MARTÍNEZ-VÁZQUEZ, J. y ONRUBIA, J. (2007): «La gestión tributaria en los países federales: reflexiones sobre el proceso de reforma abierto en España»; en LAGO, S., dir.: *La financiación del Estado de la Autonomías: perspectivas de futuro*. Madrid, Instituto de Estudios Fiscales; pp. 311-354.
- MARTÍNEZ-VÁZQUEZ, J. y TIMOFEEV, A. (2010). «Choosing between decentralized and centralized models of tax administration»; *International Journal of Public Administration* 33(12-13); pp. 601-619.
- MIKESELL, J. L. (2003): «International experiences with administration of local taxes: A review of practices and issues»; *World Bank Thematic Group on Taxation and Tax Policy*. Washington (DC).
- MIKESELL, J. L. (2007): «Developing options for the administration of local taxes: An international review»; en *Public Budgeting and Finance* 27(1); pp. 41-68.
- OATES, W. E. (1972): *Fiscal Federalism*. New York, Harcourt Brace Jovanovich.
- OATES, W. E. (2005): «Toward a second-generation theory of fiscal federalism»; *International Tax and Public Finance* 12(4); pp. 349-373.
- ONRUBIA, J. (2013): «La reforma de la administración tributaria: mitos y realidades»; en ESTELLER-MORÉ, A. y DURÁN-CABRÉ, J. M., dir.: *Por una verdadera reforma fiscal*. Ariel. e-book.
- ONRUBIA, J. (2015a): «La gestión de los impuestos en un país descentralizado: diagnóstico y líneas de reforma para España»; *Papeles de Economía Española* (143); pp. 110-130.
- ONRUBIA, J. (2015b): «La administración tributaria en España: diagnóstico y propuestas de reforma»; en DURÁN, J. M. y ESTELLER, A. eds.: *De nuestros impuestos y su administración*. Barcelona, Publicacions i Edicions de la Universitat de Barcelona; pp. 71-98.
- POMP, R. y LUCAS-MAS, M. O. (2007): «La tributación multiestatal de sociedades en Estados Unidos. Una introducción al modelo de articulación entre sistemas tributarios estatales del mercado norteamericano»; en *Crónica Tributaria* (122); pp. 137-167.
- RODDEN, J. (2003): «Soft budget constraints and German federalism»; en RODDEN, J.; ESKELAND, G. y LITVACK, J., eds.: *Fiscal decentralization and the challenge of hard budget constraints*. Cambridge (MA), The MIT Press; pp. 161-186.
- SHOUP, C. S. (1969): *Public Finance*. Nueva York, Aldine.
- SLEMROD, J. y GILLITZER, C. (2014): *Tax Systems*. Cambridge (MA), The MIT Press.

- SPAHN, P. B.; FÖTTINGER, W. y STEINMETZ, I. (1996): *Tax assignment and tax administration in the German model of co-operative federalism*. Frankfurt Main, Johann-Wolfgang-Goethe-Univ.
- TALIERCIO, R. R. (2005): «Subnational own-source revenue: Getting policy and administration right»; *East Asia decentralizes: Making local government work*. Washington. Banco Mundial; pp. 107-128.
- VEHORN, C. L. y AHMAD, E. (1997): «Tax administration»; en TER-MINASSIAN, T., ed.: *Fiscal federalism in theory and practice*. Washington, Fondo Monetario Internacional; pp. 108-134.