

Las agencias tributarias autonómicas: una visión panorámica



Este artículo realiza un análisis general sobre la descentralización de la administración tributaria, con especial referencia al caso español. En primer lugar, se repasa la evidencia internacional comparada a fin de extraer algunos rasgos genéricos que guíen nuestra discusión. En segundo lugar, se realiza una somera presentación del modelo actualmente vigente en España, que contiene además una valoración de la actuación llevada a cabo por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) y de los principales puntos a los que debe afectar la coordinación tributaria. A continuación, se presentan los principales argumentos que fundamentan las decisiones de centralización o descentralización en el contexto de la administración tributaria; en este sentido, se apela a motivos relacionados con la eficiencia, la responsabilidad fiscal y la Economía Política.&

& Palabras clave: agencias tributarias, financiación autonómica, descentralización

1. INTRODUCCIÓN

El vigente sistema de financiación autonómica se encuentra actualmente sometido a debate. A pesar de que su última reforma, que entró en vigor en enero de 2002, lo dotó de un carácter indefinido, algunas insuficiencias puestas de manifiesto a lo largo de su recorrido y, sobre todo, el inicio de varios proyectos de reforma de los Estatutos de Autonomía, lo han situado en una posición inestable. El diseño y la puesta en marcha de un nuevo marco de relaciones financieras intergubernamentales parece, pues, inevitable en los próximos meses.

Desde mediados de los noventa, las sucesivas reformas del modelo de financiación autonómica han ido encaminadas a dotar de mayor autonomía y corresponsabilidad fiscal a las CC. AA. Los potenciales efectos de estos cambios, sin embargo, no se han hecho efectivos, en la medida en que el uso de la capacidad normativa por parte de los gobiernos regionales no ha sido lo suficientemente intenso. De otro lado, la dinámica de las responsabilidades de gasto que las CC. AA. tienen asignadas (especialmente la sanidad) ha mostrado vigorosas tasas de crecimiento, lo que, unido al prácticamente nulo ejercicio de la corresponsabilidad fiscal, ha puesto de manifiesto que las necesidades financieras requieren algo más que ajustes puntuales.

Sobre esta base, es de esperar que el nuevo modelo incremente sustancialmente la cesión de tributos a las haciendas autonómicas, en porcentajes que igualen o superen el cincuenta por ciento de la base imponible de tributos como el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF), el impuesto sobre el valor añadido (IVA) o los especiales. Estas circunstancias inevitablemente van a requerir la modificación de una parcela del sistema fiscal español que hasta el momento había permanecido ajena a cambios en el sistema de financiación autonómica: la administración tributaria; en concreto, la Agencia Estatal de la Administración Tributaria y las Direcciones Generales de Tributos adscritas a las Consejerías de Economía y Hacienda de los gobiernos autonómicos.

En una primera aproximación al tema, parece evidente que caben tres opciones viables sobre la base del escenario actual, dos de las cuales se pueden interpretar en términos secuenciales. La primera opción consistiría en el mantenimiento de la situación actual, reforzada, si acaso, con acuerdos de colaboración más intensos entre la AEAT y las CC. AA. La segunda opción vendría dada por la creación de consorcios bilaterales entre la administración tributaria central y las regionales que, de forma paritaria y cooperativa, asumirían la gestión, recaudación, liquidación e inspección de todos los tributos devengados en el territorio autonómico. La tercera opción podría verse como una extensión de esta segunda: la fusión de ambas administraciones en una única agencia tributaria que desarrollaría sus competencias en exclusividad en todo el territorio autonómico.

El objetivo de este trabajo consiste, pues, en exponer los criterios y argumentos que deben hacerse explícitos a fin de aportar fundamentos al debate sobre la descentralización de la administración tributaria. Con esta finalidad se ha revisado la escasa literatura internacional y nacional sobre el tema, sistematizando y ordenando sus principales resultados. Adicionalmente, se ha valorado el marco actual de relaciones intergubernamentales en España en este terreno.

Después de la Introducción, este artículo inicia un repaso de la experiencia internacional en descentralización de la administración tributaria. En el siguiente apartado se realiza una somera presentación del modelo institucional actualmente vigente en España, conteniendo además una valoración de la actuación llevada a cabo por la AEAT y una descripción de los principales puntos a los que debe afectar la coordinación tributaria en nuestro país.

A continuación, se presentan los principales argumentos que fundamentan las decisiones de centralización o descentralización en el contexto de la administración tributaria; en este sentido, se apela a motivos relacionados con la eficiencia, la responsabilidad fiscal y la Economía Política. Finalmente, un apartado de conclusiones cierra el trabajo, realizando además una breve discusión de la principal propuesta de descentralización presentada en los últimos meses en nuestro país: el consorcio entre la AEAT y las CC. AA.

2. LOS PRINCIPALES MODELOS DE GESTIÓN TRIBUTARIA DESCENTRALIZADA. EVIDENCIA COMPARADA

Una buena forma de tomar contacto con el tema objeto de estudio consiste en revisar la experiencia internacional a fin de encontrar patrones comunes en la organización y gestión de las administraciones tributarias. En particular, nuestro análisis se centrará en aquellos países próximos a nuestro entorno económico y que tienen un cierto grado de descentralización fiscal.

Conviene advertir que los modelos que en este apartado se van a referenciar son sistemas que en muchos casos se encuentran en continua evolución (Canadá) o sometidos a un proceso de revisión sustancial (Alemania), por lo que como tales deben interpretarse. De forma similar, es evidente que la situación en la que actualmente se encuentran estos modelos es el producto de una trayectoria anterior que, en buena parte de los casos y simplificando las cosas, obedece más a ajustes técnicos que corrigen disfunciones en su funcionamiento que a cambios en la estructura o filosofía política que inspira los modelos de descentralización, aunque tampoco deben descartarse estos últimos (quizás el caso de Alemania sea, de nuevo, el más ilustrativo). Ello no es más que una bien conocida consecuencia de la dinámica que caracteriza a los sistemas federales o de descentralización territorial, que pueden concebirse como instituciones sometidas a continua evolución.

Antes de entrar en una descripción más detallada de los sistemas de administración tributaria que existen en los países de nuestro entorno, es preciso señalar un par de comentarios. El primero es que, en contra de lo que una intuición inicial podría sugerir, no puede hablarse de que exista un vínculo directo entre la descentralización de la administración tributaria y la configuración de un país como federal o con gobiernos subcentrales de amplia autonomía fiscal. De este modo, encontramos países como Suecia, Noruega y Dinamarca, que, a pesar de contar con altos niveles de descentralización y autonomía fiscal a escala regional y local, tienen organizada y gestionada su recaudación de impuestos desde el nivel de gobierno central. Y, por su parte, países con un fuerte componente centralista en el diseño de todas sus instituciones, como el Reino Unido, presentan una intensa recaudación local de determinados impuestos.

El segundo comentario se refiere a la dificultad para elaborar una taxonomía relativamente compacta de los modelos de administración tributaria descentralizada que existen en el mundo. Ello se debe en parte a la ya de por sí elevada heterogeneidad de modelos de federalismo fiscal que la evidencia internacional nos ofrece. Adicionalmente, las instituciones tributarias de los países se encuentran en ocasiones condicionadas por requisitos legales de relevancia constitucional, de tal forma que tanto las peculiaridades históricas como sociales de los países influyen a la postre en el diseño de la administración tributaria.

No obstante, hechas estas salvedades, exponemos a continuación una caracterización de los principales modelos de administración tributaria en lo que a su descentralización territorial se refiere.

Sobre la base de los trabajos previos de Mikesell (2003) y Martínez-Vázquez y Timofeev (2005), en la evidencia comparada internacional encontramos cuatro modelos para caracterizar la estructura vertical de la administración tributaria:

- 1) Administración tributaria única y centralizada.
- 2) Administraciones tributarias independientes y en cada nivel de gobierno.
- 3) Administraciones tributarias autónomas en distintos niveles de gobierno pero que comparten las labores de gestión, recaudación o inspección según los tipos de impuestos.
- 4) Administraciones tributarias completamente descentralizadas y que ejercen su ámbito de funcionamiento no sólo sobre los tributos propios del nivel de gobierno subcentral, sino también sobre aquellos correspondientes al nivel federal.

Sobre la base de esta clasificación genérica, a continuación describimos de forma somera el diseño de las administraciones tributarias de varios países que, con ciertos matices, se pueden ajustar a alguno de los cuatro grupos anteriores.

2.1. Administración tributaria única y centralizada: Suecia

El país escandinavo es el mejor ejemplo de que pueden coexistir elevados grados de descentralización fiscal con una gestión centralizada de los tributos. La Administración tributaria sueca consiste en una estructura piramidal cuyo vértice es el Consejo Tributario Nacional, que actúa a modo de agencia tributaria central. Este organismo dirige y coordina a 10 agencias tributarias regionales, que son las responsables efectivas de las funciones de recaudación de impuestos. Además, también dependiente del Consejo Tributario Nacional, existe el Servicio de Cumplimiento Fiscal, cuya misión es gestionar y cobrar las deudas tributarias derivadas de sanciones o multas; la estructura de este servicio también se encuentra descentralizada en 10 agencias regionales pero que no coinciden necesariamente con las jurisdicciones de las anteriores administraciones tributarias regionales. Por tanto, el Consejo Tributario Nacional ejerce sus funciones a través de estas dos estructuras regionales, a las que guía mediante disposiciones legales comunes y procedimientos administrativos generales para todo el país.

Otras dos características que merecerían ser subrayadas a partir del caso sueco son la filosofía de tratar al contribuyente como un cliente y el hecho de que la centralización de la agencia tributaria no está reñida con la descentralización administrativa de la misma. Respecto a la "filosofía del cliente" que caracteriza al sistema, deberíamos destacar que ése es uno de los factores que culminaron en las diversas reformas que en 1987 y 1991 centralizaron la gestión de los impuestos. Se pretende con ello que la administración tributaria ofrezca un tratamiento integral a los contribuyentes, evitando el que éstos tengan que visitar varias oficinas correspondientes a diversos niveles de gobierno a fin de satisfacer sus obligaciones tributarias. Es lo que también se ha venido a denominar, en términos de marketing comercial, principio de "una sola parada para comprar" (*one-stop shopping*).

El segundo aspecto se refiere a que, a pesar de que orgánicamente las agencias tributarias regionales dependen del Consejo Fiscal Nacional, gozan de suficiente autonomía para su organización interna como para definir (dentro de unos límites) su propia política de recursos humanos o de gestión de medios técnicos y organizativos con la intención de conseguir los objetivos de recaudación que tienen encomendados.

2.2. Administraciones tributarias independientes y en cada nivel de gobierno: Estados Unidos

Cada gobierno (federal, estatal y local) tiene su propia administración tributaria encargada de gestionar aquellos tributos que son de su competencia. Sin embargo, las formas de

colaboración entre niveles son más intensas que en el caso anterior, debido principalmente a que el propio esquema de asignación de potestades normativas de tributos conlleva compartir bases imponibles. Esta circunstancia obliga no sólo a la necesaria colaboración en el intercambio de información, sino también a la búsqueda de fórmulas de recaudación que minimicen los costes de cumplimiento y administración de este tipo de sistema de financiación.

El caso del impuesto sobre la renta, compartido por los tres ámbitos de poder, es un ejemplo ilustrativo de esta colaboración más o menos implícita. Aunque los gobiernos estatales de EE. UU. son reacios a vincular la base imponible de su impuesto sobre la renta al concepto definido por la Administración federal, también es cierto que muchos estados norteamericanos toman como base cifras de la liquidación federal de dicho impuesto para determinar la deuda tributaria de sus contribuyentes. Adicionalmente, los gobiernos locales que establecen recargos sobre el impuesto regional sobre la renta pueden delegar esta recaudación en las autoridades estatales, que simplemente añaden un ítem más al impuesto que gestionan. Algo parecido ocurre con los impuestos sobre ventas, que las autoridades locales han armonizado completamente con el estatal a fin de aprovechar los servicios de recaudación estatales.

No obstante, es preciso advertir que esta colaboración no es fácil. Los gobiernos locales con cierta frecuencia se quejan de los retrasos (injustificados en su opinión) que sufren en las liquidaciones de sus impuestos por parte de las autoridades estatales. Al mismo tiempo, las administraciones tributarias regionales soportan los costes de administración de unos recursos locales que no les generan un rendimiento propio. Del mismo modo, compartir impuestos exige mayores requerimientos de intercambio de información entre agencias de distintos niveles y coordinar el tratamiento de la doble imposición que pudiera surgir cuando un mismo sujeto es gravado por hechos similares en jurisdicciones distintas. Todos estos mecanismos de coordinación suelen ser empleados por las autoridades tributarias norteamericanas, aunque en ocasiones el resultado puede ser demasiado sensible al carácter voluntario de dicha colaboración¹.

2.3. Administraciones tributarias que comparten funciones: Canadá

En este país algunos impuestos locales y regionales son administrados por el gobierno regional, algunos impuestos federales son gestionados por las provincias (nivel regional) y, por supuesto, también cada nivel de gobierno gestiona autónomamente una parte de sus propios ingresos tributarios. Adicionalmente, esta situación ve ampliada su casuística, al no ser un modelo de aplicación homogénea y generalizada a todas las provincias y territorios de la Federación.

El impuesto personal sobre la renta es compartido por el gobierno federal y los regionales pero, con la excepción de Québec, todas han delegado su recaudación al nivel central. Algo parecido ocurre con el impuesto sobre sociedades, aunque en este caso Québec, Ontario y Alberta decidieron recaudarlo por sí mismas. En el caso de estos impuestos parcialmente subcentrales pero de gestión federal, los contribuyentes tan sólo tienen que cumplir un solo impuesto que en ocasiones utiliza el concepto de base imponible definida por el gobierno central (i. e., el impuesto sobre sociedades, aunque con libertad en deducciones, mínimos exentos y tipos impositivos) y en otros casos definen con más autonomía aún los conceptos tributarios básicos con respecto a los del gobierno federal (por ejemplo, con el impuesto sobre la renta personal).

Precisamente en situaciones como ésta última, en las que las discrepancias entre la liquidación federal y provincial pueden ser de cierta magnitud, el gobierno federal traslada un coste de administración a las provincias. Este coste es inversamente proporcional al grado de

armonización del impuesto provincial respecto al federal. El gobierno federal también se apropia de los intereses y sanciones tributarias impuestas a los evasores aunque, como contrapartida, ha de soportar el riesgo de deudas tributarias impagadas. Con periodicidad los gobiernos regionales reciben pagos a cuenta de la recaudación de impuestos llevada a cabo por la administración central y al final del año fiscal se procede a la liquidación definitiva.

En el caso del impuesto general sobre ventas (una especie de IVA compartido entre el gobierno federal y los provinciales), las cosas son más complicadas, si cabe. Québec realiza la recaudación de todo el impuesto y cede la parte correspondiente al gobierno federal. Éste debe pagar una cantidad a la provincia en concepto de costes de recaudación. Nueva Escocia, New Brunswick y Labrador utilizan el impuesto sobre ventas armonizado según criterios federales y su recaudación es gestionada por el gobierno central; los cambios en tipos impositivos y bases requieren el acuerdo unánime de las tres provincias. Otras cinco provincias mantienen su propio diseño del impuesto sobre ventas, que recaudan de forma independiente del gobierno federal con procedimientos administrativos completamente diferentes. Por su parte, los impuestos específicos propios de cada provincia son directamente recaudados y gestionados por los gobiernos regionales.

2.4. Administraciones tributarias completamente descentralizadas: Alemania

El caso de Alemania puede considerarse una verdadera excepción en el contexto internacional: es el único país en el mundo que tiene su administración tributaria completamente descentralizada. Con la excepción de los impuestos arancelarios, ingresos por monopolios fiscales, el IVA de las importaciones y la tributación asociada a la Unión Europea, el resto del sistema tributario alemán es administrado por los gobiernos regionales o *Länder*.

Este esquema funciona además en un contexto en el que la distribución territorial del rendimiento de las diferentes figuras impositivas está estrictamente determinado por la Constitución Alemana y las leyes federales. Los principales impuestos son compartidos principalmente entre el gobierno federal y los regionales. Sin embargo, la política fiscal está considerablemente centralizada y los gobiernos regionales alemanes apenas cuentan con autonomía fiscal propia para modificar los principales aspectos de los tributos que les proporcionan recursos. El cauce por el cual los estados alemanes pueden influir en el diseño impositivo es la Cámara Alta, en la que se encuentran representados los dieciséis gobiernos regionales.

La administración tributaria alemana, aunque ejecutada a través de Oficinas de Hacienda Regionales, se guía por patrones uniformes diseñados a escala federal con el consenso de todas las autoridades subcentrales. De hecho, el personal federal comparte espacios físicos con el regional en dichos establecimientos, encontrándose agrupados unos y otros según la figura impositiva de la que se trate. Del mismo modo, existen acuerdos para compartir información entre estados en la medida en que existen contribuyentes con obligaciones tributarias en más de una jurisdicción².

Por último, deberíamos señalar que actualmente el sistema alemán de administración tributaria se encuentra sometido al debate general de la financiación territorial de los gobiernos regionales. Al margen de la posible ausencia de incentivos por parte de las autoridades regionales para recaudar unos tributos que no les proporcionan recursos directos, habría que aludir también al enlace que esta cuestión tiene con el grado de nivelación del modelo en su conjunto. En efecto, el interés que pudieran tener los gobiernos de los estados por reforzar el cumplimiento fiscal se ve atenuado en la medida en que existen fuertes mecanismos compensatorios que cubren la existencia de bases imposables (artificialmente) reducidas. Ello conlleva elevados niveles de fraude fiscal, especialmente en aquellos territorios más dependientes de la nivelación horizontal.

3. EL MODELO ACTUAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA ESPAÑOLA: UNA VALORACIÓN

3.1. Organización y funciones actuales

En este apartado se efectúa una descripción sintética de cuál es la configuración actual de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) en España, con especial énfasis en su dimensión territorial a escala regional. El objetivo de las líneas que siguen es, pues, no sólo familiarizar al lector con la estructura organizativa y funciones de la AEAT, sino también sentar las bases para una mejor identificación de los problemas existentes.

En primer lugar, conviene advertir que tanto las funciones y competencias de la Agencia Tributaria como su estructura organizativa se encuentran estrechamente ligadas al modelo de financiación autonómica vigente. En particular, puede constatarse cómo las competencias de gestión de algunos impuestos se han ido cediendo progresivamente a las CC. AA. conforme se incrementaba la autonomía fiscal de éstas.

En segundo lugar, podemos convenir que el esquema general de descentralización tributaria seguido en España se aproxima al que bajo el epígrafe “Administraciones tributarias que comparten funciones” hemos ilustrado con anterioridad. En efecto, nuestro sistema tributario permite asignar la gestión de distintos impuestos a diferentes niveles de gobierno, atendiendo no sólo a la titularidad de su capacidad normativa sino también, entre otros factores, a la existencia de economías de escala en la recaudación o a acuerdos de cooperación entre ellos.

Además, el caso español, a diferencia del de Canadá, no presenta tan amplia heterogeneidad entre gobiernos regionales según sus competencias en la gestión de impuestos. Como es sabido, el esquema español se conforma en dos grandes bloques atendiendo a la autonomía fiscal de las CC. AA.: régimen foral y régimen general. Mientras que las regiones incluidas en el primero ejercen la recaudación sobre las principales figuras tributarias, las CC. AA. del régimen común limitan en general sus competencias de gestión tributaria a aquellos impuestos cuya recaudación tienen cedida al 100%, además de los impuestos propios y de las tasas afectas a los servicios transferidos.

Concentrándonos en la actual situación de las Comunidades del régimen común, los gobiernos regionales tienen encomendada la gestión, liquidación, inspección y revisión de los actos dictados en vía de gestión en los siguientes impuestos:

- Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (ITPAJD).
- Impuesto sobre sucesiones y donaciones (ISD), impuesto sobre el patrimonio neto (IPN).
- Tributos sobre el juego.
- Impuesto especial sobre determinados medios de transporte (IEDMT).
- Impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos (IVMDH).

No obstante, y aunque con una trascendencia mínima, es preciso señalar que algunas de las tareas de gestión arriba mencionadas de estos impuestos no han sido delegadas y continúan estando bajo potestad del gobierno central³. También resulta de interés señalar que las declaraciones del IPN se presentan conjuntamente con las del IRPF en las oficinas de la AEAT, pudiendo el Servicio de Inspección de Tributos del Estado iniciar investigaciones y comprobaciones sobre las mismas sobre la base de las actuaciones que realicen, informando en cualquier caso a la respectiva Comunidad Autónoma.

Por su parte, la Administración central mantiene la gestión integral del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF), impuesto sobre el valor añadido (IVA), impuestos especiales sobre la fabricación de bebidas alcohólicas y derivadas, hidrocarburos y tabaco, aduanas,

y del impuesto sobre la electricidad, cuyo rendimiento se encuentra completamente cedido a las CC. AA. Como es sabido, esta gestión integral de la recaudación se realiza sin perjuicio de que la Administración Central lleve a cabo pagos periódicos a cuenta a los gobiernos regionales del rendimiento territorializado de estos impuestos, atendiendo a distintos índices de imputación. Al finalizar cada año fiscal se procede a una liquidación final.

3.2. Una valoración

Un primer apunte que conviene señalar es que la AEAT es una de las administraciones más eficientes de la OCDE. Con datos de 2002, el coste de recaudar 100 euros líquidos fue de 0,78 euros, mientras que, en términos de recaudación bruta (sin incluir devoluciones), este coste se reduce a 0,68 euros. Esta ratio se conforma como una de las más bajas del mundo desarrollado, con tan sólo cuatro países con mejores resultados que el nuestro (Rubio, 2004). De forma similar, según la OCDE, la AEAT muestra una elevada ratio de habitantes por empleado en la administración tributaria (1680), por encima de Alemania (665), Reino Unido (730) o Francia (788) en 2003.

Un segundo comentario de índole positiva es que, desde su puesta en funcionamiento en enero de 1992, la Agencia Tributaria ha sido una de las entidades públicas que mejor se ha adaptado y aprovechado las ventajas de las tecnologías de la información en la organización y gestión de sus tareas, así como en las relaciones con los contribuyentes. Puede resultar ilustrativo citar algunos ejemplos. Desde el año 2000, los Centros de Atención Telefónica de la AEAT atienden entre 5 y 7 millones de llamadas anuales; por su parte, durante el año 2005 se enviaron 10 millones de datos fiscales y borradores del IRPF, con un volumen de declaraciones (también de IRPF) presentadas a través de Internet próximo a los 3 millones y un número de visitas a la página web que el año pasado se cifró en 159 millones.

Estos comentarios ofrecen, en general, un balance positivo de la eficiencia y eficacia con la que la Agencia Tributaria ha desempeñado sus cometidos a lo largo de su reducida historia. No obstante, sí que habría que tener presentes algunos factores especialmente favorables a la AEAT. En primer lugar, debe recordarse que la AEAT se puso en marcha con una considerable dotación de medios materiales, lo que, unido a la forma jurídica que adoptó (ente público con un régimen jurídico propio y distinto del de la Administración General del Estado), le ha permitido incorporar con cierta flexibilidad los adelantos derivados de las Tecnologías de la Información y la Comunicación al tiempo que una estructura relativamente racional de sus *inputs*.

En segundo lugar, conviene señalar que las economías de escala y la sensibilidad política favorable de que ha disfrutado la AEAT nada tienen que ver con el carácter marginal de los ingresos públicos que gestionan las CC. AA. a través de sus administraciones tributarias. Ello convierte a la AEAT en un foco de atención principal para los responsables públicos en lo que a dotación de medios se refiere.

Durante los primeros años de descentralización, salvo contadas excepciones, la comunicación y coordinación entre la administración tributaria central y las recién creadas autonómicas fue prácticamente inexistente. Ello supone un fuerte contraste con lo expuesto por el legislador en distintos textos legales referidos al tema. Sobre la base de los acuerdos del CPFF de 1993, 1997 y 2001, las haciendas regionales vieron incrementada su participación en los tributos estatales y, sobre todo con el sistema que entró en vigor en enero de 2002, sus competencias normativas y de gestión. En todo este proceso los mecanismos explícitos de coordinación y cooperación entre ambos niveles de gobierno en lo que a administración tributaria se refiere han ido rezagados con respecto a los hechos.

A continuación, y de una forma esquemática, enunciaremos las principales necesidades que, a nuestro juicio, presenta la coordinación entre las administraciones tributarias de los niveles de gobierno central y autonómico en la actualidad, tomando como punto de partida la actual asignación de competencias normativas y en la gestión de los impuestos cedidos.

1. Coordinación en IVA-ITPAJD, especialmente en transmisiones patrimoniales. Pueden surgir fenómenos de doble imposición por parte de ambos niveles de gobierno.
2. Coordinación en IRPF y IPN. Aunque posiblemente sea el ámbito donde más avanzada se encuentra la coordinación entre ambas administraciones, todavía se admiten mejoras en la disponibilidad en contenidos y en tiempo de información estatal por parte de las CC. AA.
3. Definición del modelo de gestión por parte de las haciendas autonómicas del impuesto especial sobre determinados medios de transporte y del impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos.
4. Base de datos única compartida con información censal y de otra naturaleza, para finalidades no exclusivamente tributarias: becas, ayudas, subvenciones, etc.
5. Intercambio de información en materias como cuentas corrientes, comprobaciones de valores patrimoniales, domicilios fiscales declarados, discapacitados (a efectos de controlar los beneficios fiscales de que éstos disfrutan), relación de no declarantes en el impuesto sobre sucesiones, comprobaciones de bonificaciones en los tributos cedidos, etc.
6. Necesidad de información a las CC. AA. sobre los resultados alcanzados por la Agencia Tributaria en el logro de sus compromisos asumidos y a una escala territorial.
7. Desconocimiento por parte de las haciendas regionales de la previsión de ingresos de la Administración Tributaria Central, así como el calendario previsible a seguir por éstos, de manera que cada Comunidad Autónoma puede diseñar su presupuesto de ingresos con cierta consistencia temporal.
8. Compromiso sobre la información previa a proporcionar por ambos niveles de gobierno en lo concerniente a la tramitación de anteproyectos normativos de naturaleza tributaria. En la actualidad, esta circunstancia se lleva a cabo en la fase final de tramitación parlamentaria, o incluso cuando ya han sido aprobados.
9. Minimizar los retrasos en los pagos a favor de las CC. AA. en concepto de impuestos compartidos⁴.

Bien es cierto también que, sobre la base del documento aprobado por la Comisión Mixta de Coordinación Tributaria en octubre de 2004 sobre el marco de relaciones de la Secretaría de Estado de Hacienda y la AEAT con las CC. AA., se ha iniciado una más intensa colaboración entre los dos niveles de gobierno. Hasta donde llega mi conocimiento, ya se han puesto en marcha algunas de las iniciativas previstas en dicho documento. Ello demuestra que, más allá de la complejidad técnica que conlleva la puesta en marcha de determinados procedimientos, la cuestión clave es la existencia de una voluntad política explícita de acometer los cambios necesarios.

4. BASES PARA UNA DISCUSIÓN SOBRE LA ESTRUCTURA FEDERAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Aun con el riesgo de simplificar las cosas, de un modo sencillo puede establecerse que la decisión política de descentralizar la administración tributaria debe buscar un difícil equilibrio entre dos factores que argumentan posiciones contrarias (Martínez-Vázquez y Timofeev, 2005).

De un lado, en términos de eficiencia, surgen poderosos argumentos que invitan a concentrar en el nivel de gobierno central la gestión de prácticamente casi todos los tributos de un país. Por otro lado, apelando a las mejores condiciones en que se podría llevar a cabo el control por parte de los ciudadanos e incentivar la responsabilidad de los gobiernos subcentrales (*accountability*), procedería ceder sustanciales competencias en la gestión de los impuestos a las haciendas locales y regionales, además de ciertas ventajas que también tienen que ver con un argumento de eficiencia. De forma adicional, no resulta inverosímil encontrar posiciones que sobre la base de argumentos de eficiencia defiendan la descentralización de la gestión tributaria, y viceversa.

A continuación, vamos a presentar una discusión sobre los argumentos que fundamentan una y otra postura. Siguiendo tanto las contribuciones previas de Martínez-Vázquez y Timofeev (2005) como de Mikesell (2003) exponemos cuáles son los principales factores que están envueltos en la descentralización tributaria. En la medida en que exista literatura empírica a nuestra disposición, complementaremos los puntos de vista teóricos expuestos con su correlato aplicado.

4.1. Eficiencia y administración tributaria

Uno de los principales objetivos de la administración tributaria (si no el primordial) consiste en maximizar la recaudación de impuestos procedente de un determinado sistema fiscal con dos restricciones importantes: el propio presupuesto de la administración tributaria y los costes de cumplimiento que impone a los contribuyentes para satisfacer sus obligaciones tributarias. A esta aproximación al problema es a la que (de aquí en adelante) nos referiremos como objetivo eficiencia.

4.1.1. Economías de escala en la recaudación tributaria

Uno de los más poderosos argumentos a favor de una administración tributaria centralizada reside en la mayor facilidad para conseguir economías de escala con agencias tributarias de mayor tamaño. En este sentido, se afirma que los costes de administración y recaudación son decrecientes con el volumen de bases imponibles sujetas a control, por lo que descentralizar la administración tributaria en unidades territoriales de menor tamaño conllevaría inevitablemente una pérdida de eficiencia.

Las citadas economías de escala en el ámbito de la gestión tributaria pueden conseguirse a través de diversos cauces: mayor especialización profesional de la plantilla, utilización de herramientas informáticas más complejas y de mejor rendimiento, procesos de gestión y tratamientos de datos más detallados según las figuras impositivas (que serían especialmente costosos para un volumen reducido de contribuyentes), etc.

Esta ventaja en términos de eficiencia no debe considerarse, sin embargo, un factor fuera del alcance de las haciendas regionales. De hecho, el propio tamaño de algunas Comunidades Autónomas, con varios millones de contribuyentes, las sitúan en buenas condiciones para alcanzar al menos similares niveles de eficiencia vinculados al tamaño. De forma adicional, puede argumentarse también que precisamente un menor tamaño de la administración tributaria (con la simultánea mayor proximidad a las condiciones locales de los contribuyentes) permite mejores condiciones para diseñar y poner en marcha programas específicos de recaudación e inspección fiscal más eficientes que los implementados a escala nacional.

¿Qué evidencia empírica existe sobre la existencia de economías de escala que vinculan la reducción de costes al tamaño de la organización? Desafortunadamente, el alcance de esta literatura es demasiado limitado como para extraer resultados contundentes. Mientras que trabajos como los de Vaillancourt (1989) –comparado con Lachance y Vaillancourt (2001)–, Plamondon y Zussman (1998), Amez y Moesen (1994) y Sjoquist y Walker (1999) proporcionan resultados a favor de la existencia de economías de escala, los estudios de Moesen y Persoon (2002) y Bell (1999) no encuentran una relación directa entre el tamaño de la agencia tributaria y los costes de administración soportados por ésta.

4.1.2. *Costes de cumplimiento soportados por los contribuyentes*

Tradicionalmente éste ha sido un vector poco valorado por los *policy-makers* a la hora de diseñar y poner en marcha no sólo las políticas de gestión tributaria sino también, de un modo general, el propio diseño de las liquidaciones impositivas. Afortunadamente, en la actualidad y de la mano de los progresos en las tecnologías de la información y de procesamiento de datos, la situación va corrigiéndose a buen ritmo.

Un primer asunto invita a pensar que una administración tributaria centralizada reduce el número de “puntos de contacto” entre el contribuyente y las autoridades fiscales. Esta circunstancia acarrea una serie de ventajas: reduce la potencial confusión a la que puede enfrentarse el contribuyente a la hora de solucionar sus problemas, evita molestias a los contribuyentes, al unificar los procedimientos y periodicidad de los procesos de inspección, minimiza los costes de cumplimiento, especialmente cuando se trata de contribuyentes con bases imponibles en más de una jurisdicción, etc.

En segundo lugar, debe admitirse que una administración tributaria centralizada incrementa la probabilidad de que los contribuyentes reciban un trato uniforme a lo largo del territorio nacional. Y ello tiene un efecto positivo sobre el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias (Vehorn y Ahmad, 1997). La alternativa descentralizadora puede conducir con cierta probabilidad a una heterogeneidad en el trato que ciertamente incrementa los costes de cumplimiento e incentiva movimientos ineficientes (deslocalizaciones) de bases imponibles en busca de un tratamiento ventajoso.

En tercer lugar, algunos autores han señalado que la existencia de una cierta distancia entre contribuyentes y administración tributaria –como es el caso de un modelo centralizado– reduce las posibilidades de corrupción (Mikesell, 2003).

Aunque, en efecto, éste puede ser un argumento discutible, sí debe reconocerse que una gestión centralizada, con las autoridades tributarias relativamente alejadas de los grupos de poder locales, y la mayor rotación de personal que conlleva una agencia tributaria de alcance nacional, reduce las probabilidades de corrupción.

En cuarto lugar, y de forma alternativa a los tres puntos anteriores, una administración descentralizada puede ofrecer al contribuyente una mayor facilidad de acceso y cumplimiento de sus obligaciones tributarias. En efecto, el mejor conocimiento de las condiciones locales puede facilitar el diseño de los mecanismos de cumplimiento fiscal. Además, en una ponderación inversa a la anterior, las administraciones tributarias descentralizadas generalmente ofrecen una mayor proximidad de sus oficinas administrativas al contribuyente, reduciendo así sus costes de cumplimiento.

Desde una perspectiva empírica, de nuevo, la evidencia disponible es escasa y fragmentada. Slemrod y Blumenthal (1996) estiman que los costes de cumplimiento del impuesto sobre sociedades estatal son el doble que los del impuesto en su versión federal; estos autores atribuyen esta sustancial diferencia básicamente a la heterogeneidad del sistema fiscal

norteamericano a nivel estatal. En sentido contrario, Errad y Vaillancourt (2000) y Lachance y Vaillancourt (2001) encuentran que los costes de cumplimiento de impuestos provinciales en Ontario y Québec, respectivamente, son más de un 50 por ciento más reducidos que los estimados a nivel federal. Por su parte, Plamondon y Zussman (1998) calculan que una administración tributaria única en Canadá reduciría tan sólo los costes de cumplimiento en 0.1 por ciento de la recaudación, una magnitud ciertamente mínima.

4.1.3. Gestión de bases imponibles de ámbito global

Un tercer apunte relacionado con la eficiencia de la administración tributaria reside en la capacidad de las agencias tributarias para gestionar y controlar las obligaciones fiscales asociadas a sujetos pasivos de ámbito global. Dada la dimensión de las operaciones transnacionales, uno puede albergar ciertas dudas sobre si las administraciones subcentrales presentan el tamaño idóneo para enfrentarse a los retos de la globalización. Tannewald (2001) observa cómo muchas agencias tributarias estatales y locales en Estados Unidos se ven sobrepasadas en su objetivo de forzar el cumplimiento fiscal de empresas multinacionales en los impuestos sobre los beneficios que gestionan.

De forma complementaria, parecen sensatas también las apreciaciones hechas por Rubio (2004) en relación a la dimensión de las agencias tributarias subcentrales para tratar con asuntos de escala internacional. En particular, al menos tres cuestiones debieran ser tenidas en cuenta. La primera se refiere a las economías de escala que en términos de recursos humanos y de equipamiento legal pueden alcanzar las administraciones tributarias centrales. Ello las situaría en mejores condiciones para controlar las complejas estrategias de planificación fiscal que llevan a cabo las grandes empresas multinacionales, a través de precios de transferencia, elusión fiscal, sociedades intermedias, grupos empresariales con complejas interrelaciones, etc.

La segunda alude a los fenómenos de doble imposición internacional. Dado que, según la legalidad vigente en España, corresponde al Gobierno de la nación la firma de los convenios internacionales sobre doble imposición, es de esperar que una Agencia Tributaria centralizada sea la más idónea para ejecutar dichos acuerdos. La tercera cuestión se refiere a la necesaria coordinación entre el sistema aduanero y el tributario.

De forma similar a la doble imposición, siendo el primero una competencia estatal, procede pensar en una gestión centralizada de las operaciones tributarias sobre las ventas y compras de bienes y servicios al resto del mundo.

Además, es preciso añadir aquí una precisión adicional. En la medida en que existen vínculos entre estas operaciones exteriores y el sistema tributario interior (piénsese, por ejemplo, en la gestión del IVA en adquisiciones y ventas intracomunitarias), la descentralización de esta labor pondría en grave peligro la gestión integrada con que ambos sistemas se deben tratar.

Un último apunte tiene que ver con la aparición de conflictos jurisdiccionales en haciendas de un mismo nivel. En particular, nos estamos refiriendo al hecho de que la existencia de agencias tributarias regionalizadas puede generar disputas acerca del reparto de bases imponibles correspondientes a sujetos pasivos que tienen distintas residencias fiscales. La anécdota del enfrentamiento entre la Comunidad de Madrid y Cantabria por las liquidaciones de impuestos de una conocida familia adinerada es un ejemplo que ilustra este punto.

4.1.4. Externalidades horizontales

Existe un tema sobre las relaciones entre eficiencia y administración tributaria descentralizada que al día de hoy apenas ha sido estudiado, ni desde un punto de vista teórico ni desde una

perspectiva empírica, pero que desde luego contiene un interés singular. Se trata de extensiones de la literatura sobre externalidades horizontales al terreno de la administración tributaria.

El desarrollo más inmediato al tema, a nuestro juicio, es el ligado a procesos de competencia fiscal entre jurisdicciones. Como es sabido (Wildasin, 2003), sin la existencia de acuerdos cooperativos entre gobiernos (de un mismo o de diferente nivel) o la aplicación de sanciones creíbles que impidan equilibrios de Nash ineficientes, las haciendas nacionales, regionales o locales pueden elegir políticas fiscales subóptimas a fin de atraer bases imponibles a su jurisdicción. Con otras palabras, los gobiernos subcentrales tienen incentivos para establecer impuestos más reducidos que los de sus vecinos para “robarles” bases imponibles que, de seguir un criterio meramente de eficiencia asignativa, se hubiesen ubicado en otro territorio.

Estos fenómenos de competencia fiscal devienen en equilibrios ineficientes en el que todos los gobiernos implicados ven perjudicada su recaudación o provisión de servicios públicos. Si bien la herramienta tradicional en este tipo de estrategias suelen ser los elementos más visibles de los impuestos, como el tipo impositivo o las deducciones, no cabe descartar otras no menos eficaces. En particular, pueden concebirse prácticas basadas en laxos requisitos de cumplimiento fiscal que, bien por omisión, bien por indiferencia deliberada, generen un tratamiento fiscalmente favorable sobre aquellos hechos imponibles que se desean atraer. Estaríamos hablando de competencia fiscal provocada por una actitud condescendiente por parte de las agencias tributarias regionales respecto al fraude fiscal. Trabajos especializados sobre este asunto son los de Cremer y Gahvari (2000) y Stöwhase y Traxler (2005).

4.2. Responsabilidad fiscal y administración tributaria

En las líneas que siguen se pondrá el acento sobre los efectos que en términos de responsabilidad fiscal conlleva una administración tributaria descentralizada. De forma simétrica a como se ha hecho con anterioridad, en este caso el énfasis se situará sobre las ventajas que la existencia de agencias tributarias regionales puede representar en términos de responsabilidad fiscal.

No obstante, al igual que antes, también se apuntarán desde este terreno razones que avalen la posición contraria, esto es, a favor de una administración tributaria relativamente centralizada.

4.2.1. Visibilidad y corresponsabilidad fiscal

Posiblemente el principal argumento a favor del diseño y funcionamiento de administraciones tributarias descentralizadas resida en las positivas consecuencias que éstas tendrían sobre la corresponsabilidad y la autonomía fiscal. Sobre la primera se puede señalar que varios autores (Mikesell, 2003) han subrayado que uno de los cauces más relevantes a partir de los cuales fluye la responsabilidad fiscal es la gestión de impuestos. En la medida en que los gobiernos subcentrales proporcionan una cara visible que recauda impuestos –a través de sus propias agencias tributarias–, el ciudadano (que es a la vez contribuyente y votante) identifica con más claridad cuál es el nivel de gobierno que administra sus impuestos.

Este faceta se ve reforzada si añadimos razones de cumplimiento fiscal voluntario o moral fiscal. Günth *et al.* (2005) destacan a través de un estudio de economía experimental que la moral fiscal es más reducida con una administración central que con una mayor proximidad al contribuyente a través de agencias regionales.

Sin embargo, desde otra perspectiva, este argumento puede matizarse. McLure (2003) y Bird (2001) piensan que la existencia de agencias tributarias regionales no es una condición

ni necesaria ni suficiente para generar corresponsabilidad fiscal en los gobiernos subcentrales. Añaden que la verdadera visibilidad de los impuestos por parte de los ciudadanos depende del diseño específico de los impuestos y de la hacienda multinivel. En muchos casos, a título de ejemplo, basta con casillas o liquidaciones parcialmente diferenciadas para los impuestos locales o regionales en el impreso nacional, para que el contribuyente sea realmente consciente del gobierno que recibe sus tributos. En este sentido, desde esta posición se argumenta que la responsabilidad fiscal no está tan estrictamente ligada al diseño de administraciones tributarias descentralizadas como a los distintos mecanismos de visibilidad fiscal que se pueden poner en marcha en las liquidaciones tributarias.

Tampoco se puede utilizar el argumento de la visibilidad fiscal generada por agencias tributarias propias incluso en casos comúnmente aceptados, a saber, impuestos sobre la propiedad inmobiliaria. El hecho de que la gestión de este impuesto se encuentre descentralizada en la mayoría de los países no puede justificarse apelando a la mayor visibilidad que esta recaudación local genera sobre los contribuyentes. Piénsese que, con cierta generalidad, estos impuestos son pagados a través de domiciliaciones bancarias periódicas que evitan prácticamente cualquier contacto entre contribuyentes y administración.

4.2.2. Autonomía fiscal

Un poderoso argumento que respalda la existencia de agencias tributarias de ámbito subnacional es que incrementa la autonomía fiscal de los gobiernos regionales y locales. Ciertamente, parafraseando a Casanegra (1990), de algún modo puede afirmarse que la administración tributaria es la política tributaria, indicando que la verdadera autonomía de las haciendas de cualquier nivel de gobierno por el lado de los ingresos reside en su poder para recaudar impuestos, en el sentido literal de la expresión.

Este apunte admite una extensión menos abstracta en el sentido de que un mayor control de la recaudación de impuestos por parte de las haciendas subcentrales les evitaría muchos de los problemas financieros derivados de su elevada dependencia de las transferencias verticales del gobierno central. Veehorn y Ahmad (1997) señalan en este sentido que bajo una administración tributaria fuertemente centralizada los gobiernos subcentrales perciben (justificadamente) que tienen un escaso control sobre sus propios ingresos.

Además, esta circunstancia les suele generar en ocasiones agudos problemas de flujos de caja. La lentitud y falta de precisión con que los gobiernos estatales en Estados Unidos liquidan a favor de las haciendas locales aquella parte de los ingresos sobre la renta o las ventas que les corresponden pero son recaudadas por los Estados es una queja relativamente común y frecuente en los municipios norteamericanos (Mikesell, 2003). Grady (1997) calculó la diferencia entre el valor neto presente de las diferencias en el tiempo de los pagos que corresponden a los gobiernos subcentrales y alcanzó un valor de 100 millones de dólares de 1995 en un solo ejercicio presupuestario. También la estimación de la Generalitat catalana ofrece cifras nada despreciables para el caso español (ver nota al pie anterior).

De esta falta de control autónomo sobre sus propios ingresos, las haciendas subcentrales derivan otro inconveniente. La escasa disponibilidad de información tributaria sobre sus propias bases imponibles –recaudadas por una instancia superior– impide a los gobiernos regionales realizar estimaciones fiables sobre sus previsiones de ingresos y la simulación de los efectos de reformas fiscales adoptadas por los propios gobiernos subnacionales.

Debe admitirse, sin embargo, que todos estos inconvenientes procedentes de una gestión centralizada de los impuestos pueden ser neutralizados a través de varios mecanismos. En relación con los desfases entre la recaudación de los impuestos centralizada y la disposición efectiva de los recursos por parte de la hacienda subcentral, cabe la posibilidad de realizar entregas a cuenta periódicas y sanciones explícitas sobre los retrasos en los que incurra la administración tributaria central. La experiencia demuestra que en la mayoría de los casos estos retrasos son técnicamente evitables y suelen tener como origen un problema de voluntad política. De forma similar, la ausencia de información a disposición de las haciendas regionales y locales admite una solución perfectamente viable: la creación de mecanismos efectivos de colaboración en la gestión de las bases tributarias.

4.2.3. *Incentivos a la recaudación*

El punto que ahora vamos a abordar fue expuesto con cierta exageración por Dillinger en 1991. Según este autor, la elección del modelo territorial para la administración tributaria es un dilema entre indiferencia e incompetencia. De un lado, una agencia tributaria centralizada dispone de los medios técnicos y personales adecuados para desempeñar con competencia su función, pero carece de incentivos para gestionar eficientemente los tributos que recauda para las haciendas subcentrales.

De otro lado, descentralizar la administración tributaria corrige este problema de incentivos pero coloca la responsabilidad de gestionar impuestos en unas administraciones territoriales que no cuentan con la misma dotación de *inputs* que la central, con la consiguiente pérdida de eficiencia. En definitiva, en un mundo con recursos limitados procede elegir en qué áreas de los departamentos de recaudación e inspección se invierten los recursos, y en esa toma de decisión quién es el único o principal beneficiario del rendimiento impositivo es crucial.

Existen varias formas de tratar con este asunto. Una de las principales consistiría en establecer una tasa que la administración beneficiaria pagaría a la que lleva a cabo la recaudación a fin de cubrir una parte de sus costes y fijar un incentivo para que la recaudación se haga en tiempo y en forma adecuados. Ésta es una práctica relativamente usual en algunos estados norteamericanos que cargan un precio a los gobiernos locales cuyos impuestos sobre las ventas o sobre la renta gestionan.

El problema surge a la hora de determinar esta tasa. Más bien se trata de acuerdos políticos en las que algunos agentes tienen un considerable poder de negociación (los niveles de gobierno superiores que ofrecen su logística recaudadora) en base a su mayor disponibilidad de información sobre los costes de recaudación de sus agencias y su tamaño económico y político. A juicio de Martínez-Vázquez y Timofeev (2005), el diseño óptimo de esta tasa no sólo debe combinar los costes reales en los que incurre la administración que presta el servicio de recaudación, sino vincularla incluso a un porcentaje sobre la recaudación de impuestos.

Una segunda sugerencia para soslayar este problema de incentivos reside en fundamentar el sistema de financiación de los distintos niveles de gobierno en impuestos compartidos. No obstante, tal y como señalan Hemming *et al.* (1997), poner en marcha mecanismos de reparto de bases imponibles comunes no soluciona *per se* el problema, a menos que los porcentajes de participación de las distintas administraciones sean idénticos y no queden fuera de este reparto figuras impositivas de sustanciales rendimientos para el gobierno central. De lo contrario, la agencia tributaria central, con un presupuesto limitado, dedicará más recursos a la recaudación efectiva y a la lucha contra el fraude en aquellos tributos donde su participación sea exclusiva o simplemente mayor.

4.2.4. Sistema de financiación de los gobiernos subcentrales

Un aspecto de singular importancia en la discusión sobre corresponsabilidad fiscal y administraciones tributarias descentralizadas se encuentra en los vínculos que existen entre el sistema de financiación de los gobiernos subnacionales y la eficiencia con que se recaudan los impuestos por parte de estas administraciones.

En este sentido, el trabajo que tomamos como referencia es el de Esteller (2003). Esta aportación analiza los factores de distinta índole que condicionan la eficiencia con que las haciendas regionales españolas gestionan la recaudación de los impuestos que tienen cedidos. El principal resultado respecto al tema que aquí nos interesa es que el nivel de eficiencia disminuye conforme aumenta el porcentaje que las transferencias incondicionadas suponen en los recursos totales de las Comunidades. Este fenómeno se produce a partir de un cierto umbral en dicho porcentaje, que está situado entre el 20 por ciento y el 35 por ciento, aproximadamente, y según los años considerados. Cuanto mayor es la dependencia de los gobiernos regionales respecto a los recursos procedentes de la Administración central en forma de subvenciones, menor es la eficiencia con que aquellos recaudan sus tributos cedidos.

El origen de este fenómeno puede establecerse en un efecto renta que estas transferencias incondicionadas generan sobre el comportamiento de las haciendas subcentrales. En efecto, si convenimos que incrementar la eficiencia técnica de las agencias tributarias regionales requiere inspecciones más estrictas y un control más firme de las posibles situaciones de elusión y evasión fiscal, resulta evidente que esta estrategia tiene unos costes políticos para la hacienda regional que puede no estar dispuesta a soportar.

En este caso, un generoso sistema de transferencias intergubernamentales reduce la necesidad de recursos que la hacienda autonómica debe allegar a las arcas regionales mediante, por ejemplo, un mayor control fiscal sobre los tributos cedidos.

Además, Esteller (2003) también destaca que este efecto renta que reduce la intensidad recaudatoria de las haciendas subcentrales no existiría de analizar las transferencias condicionadas. En este caso, las CC. AA. podrían intentar recuperar grados de autonomía fiscal perdidos por la condicionalidad de los recursos que reciben, incrementando los recursos propios que recaudan a través de los impuestos que tienen cedidos. En otro orden de cosas, las relaciones inversas entre eficiencia en la recaudación de impuestos y el peso de las transferencias condicionadas se hacen más intensas conforme se consideran periodos de tiempo más prolongados en el análisis empírico. Ello puede revelar una cierta consolidación en las expectativas de financiación a largo plazo, que no hace peligrar el nivel de recursos que año tras año consiguen las CC. AA. a un coste político cero.

4.2.5. Otros aspectos de Economía Política

En este punto incluiremos un par de temas que podríamos calificar como propios de la Economía Política pero con sustanciales extensiones hacia la descentralización de la administración tributaria, en particular, y de todas las funciones de gastos e ingresos públicos, en general. El primero de ellos alude a las probabilidades diferenciales de desarrollar comportamientos corruptos en un marco de agencias tributarias descentralizadas respecto a otro en que esta función se encuentre centralizada.

En principio, no deberían hallarse condicionantes específicos que favorezcan la corrupción en las haciendas regionales más allá de lo que ocurra a nivel nacional. De hecho, la escasa evi-

dencia disponible hasta el momento no confirma un nexo causal entre descentralización en sentido amplio (y eso incluye la gestión de los impuestos) y niveles de corrupción (Martínez-Vázquez y Timofeev, 2005). Establecido esto, no deben olvidarse, sin embargo, tres apuntes.

Uno se refiere a que, por la propia naturaleza de la descentralización, los responsables y gestores de la administración tributaria se van a encontrar más cerca de los grupos de presión y políticos locales, ampliándose con ello las probabilidades de influencia de éstos sobre aquellos y, por consiguiente, la probabilidad de corrupción. Un segundo punto alude a la menor rotación de personal que experimentan las agencias tributarias locales o regionales, dado que su ámbito territorial de actuación es indefectiblemente menor. Este factor favorece contactos más intensos entre el personal de la administración tributaria y los contribuyentes. Y un tercer apunte viene dado por las menores posibilidades de los gobiernos subnacionales para contar con profesionales de alta cualificación y bien remunerados que sean relativamente más inmunes a las presiones corruptoras (Mikesell, 2003).

En cualquier caso, conviene reiterarlo, existe una escasez considerable de estudios que acrediten una mayor probabilidad de corrupción en un marco descentralizado. Además, por otra parte, siguiendo a Radian (1980), cabe la posibilidad de que una estructura recaudatoria e inspectora descentralizada aumente el cumplimiento fiscal.

Respecto al segundo tema de Economía Política, de nuevo el trabajo de Esteller (2003) proporciona una sugerente relación aplicada a la realidad autonómica española.

En esta referencia se encuentra que los niveles de eficiencia técnica de las administraciones tributarias regionales presentan una relación no monótona con el volumen de déficit público autonómico (gráficamente ello significaría una función con forma de U). Con otras palabras, mientras que para niveles reducidos de déficit, incrementos en éste reducen la eficiencia con que se recaudan los impuestos cedidos, superado un cierto nivel de desequilibrio fiscal, aumentos en el déficit conducen a mejores resultados en lo que a eficiencia recaudatoria se refiere. Ello apunta en la dirección de una conexión entre el poder político regional (responsable del déficit) y la administración tributaria, lo que confiere grados adicionales de responsabilidad fiscal y autonomía tributaria a las haciendas subnacionales.

Un último aspecto –quizás no tanto vinculado exclusivamente a temas de Economía Política sino también a cuestiones organizativas– se refiere a la eficiencia con que las administraciones tributarias autonómicas recaudan los impuestos que tienen encomendados. Esteller (2006) muestra con datos de 2002 que mientras cada empleado de la administración tributaria catalana se corresponde con 7,480 millones de euros de recaudación impositiva en los tributos cedidos, esta cifra no llega a los 1,485 millones de euros en el caso de Castilla-La Mancha. Si bien es cierto que una parte de esta diferencia reside en las diferencias de capacidad fiscal de los territorios (y, en menor proporción, en la progresividad de algunos de los impuestos cedidos), también es cierto que Cataluña no es cinco veces más rica que Castilla-La Mancha. Este simple cálculo pone de manifiesto una realidad que debe ser explicada antes de iniciar una descentralización de la administración tributaria con tan dispares resultados en la situación actual.

5. A MODO DE CONCLUSIÓN

Este trabajo ha perseguido tres objetivos: 1) hacer un recorrido por los principales modelos de descentralización de la administración tributaria en el mundo; 2) ofrecer una síntesis de los principales argumentos económicos que respaldan las distintas opciones en el debate descentralización *versus* centralización; y 3) sobre la base de la descripción y funcionamiento

de la administración tributaria en España, ofrecer una serie de comentarios ligados a la necesidad de coordinación entre niveles de gobierno. Con este guión pueden extraerse una serie de conclusiones que, al mismo tiempo, ofrecen algunas orientaciones sobre el futuro reto de las administraciones tributarias en nuestro país.

En primer lugar, debe reconocerse no sólo la heterogeneidad existente de modelos de descentralización de la administración tributaria (lo que dificulta la realización de una posible taxonomía) sino también el estrecho vínculo entre el esquema elegido y las peculiaridades propias del país: historia, restricciones constitucionales, condicionantes políticos, relaciones financieras intergubernamentales, etc. Ello conduce a que no existan planteamientos fácilmente exportables al tiempo que los modelos se encuentran en continua evolución.

En segundo lugar, a pesar de que una aproximación preliminar al tema nos sugiriese lo contrario, conviene señalar que no existe un vínculo directo entre descentralización tributaria y descentralización de la administración tributaria (Suecia), ni ésta se encuentra necesariamente ligada a más autonomía fiscal por parte de los gobiernos subcentrales (Alemania) ni que el modelo de descentralización de la agencia tributaria deba seguir un patrón único y homogéneo en todo el país (Canadá).

En tercer lugar, y dado el peso de los argumentos relacionados con la eficiencia y los costes de la descentralización, parece evidente que el diseño más adecuado para una administración tributaria descentralizada debe tener en cuenta, con la misma ponderación, argumentos de eficiencia y eficacia económica y posicionamientos políticos federalistas. El otras palabras, si bien la descentralización de la administración tributaria tiene poderosos argumentos de Economía Política que la respaldan (y, con matices, son relativamente fáciles de exponer a la ciudadanía), no es menos cierto que la gestión de la AEAT llevada hasta el día de hoy cuenta con suficientes activos como para no renunciar a ellos por un mal entendido federalismo que puede deteriorar las relaciones del contribuyente con la(s) administración(es).

En este sentido, y en cuarto lugar, dada la experiencia internacional disponible, los argumentos económicos proporcionados y la previsible naturaleza del futuro modelo de financiación autonómica, resulta obvio que el diseño de la administración tributaria en España debe evitar los dos extremos: la completa descentralización o el reforzamiento de la AEAT como administración, si no única, sí principal del modelo tributario español. Ahora bien, ese equilibrio propuesto no resulta fácil de aprehender ni de poner en marcha pero tampoco conviene dramatizar este hecho, pues la experiencia internacional y la propia naturaleza de los procesos federales muestran que estas tensiones y difíciles equilibrios son inevitables.

Finalmente, conviene dedicar unas líneas a la principal propuesta sobre descentralización de la administración tributaria lanzada hasta el momento: la creación de consorcios entre la AEAT y las CC. AA. Un primer asunto a destacar es el considerable grado de imprecisión que contiene esta propuesta. Los mayores detalles acerca de su naturaleza y desarrollo se encuentran contenidos en el Estatuto de Autonomía de Cataluña de 2006, aunque también desde otras Comunidades como Andalucía o la Comunidad Valenciana se ha apostado por iniciativas similares pero con igual o superior grado de imprecisión.

Según, por tanto, lo recogido en el Estatuto catalán, nos encontraríamos con dos etapas en el proceso de descentralización de la administración tributaria. En la primera, se crearía la Agencia Tributaria de Cataluña (ATC), encargada de la gestión, recaudación, liquidación e inspección de todos los tributos propios del gobierno regional, así como, por delegación del Estado, de los tributos estatales cedidos totalmente. La AEAT, por su parte, mantendría sus

competencias en el resto de tributos devengados en Cataluña. En esta primera fase (que puede durar hasta 2 años) se crearía también un Consorcio en el que, de forma paritaria, se encontrarían representados la ATC y la AEAT. La misión de este Consorcio sería la de llevar a cabo las anteriores funciones tributarias de forma conjunta entre ambas administraciones y referidas no sólo a las figuras impositivas anteriores sino también a los tributos que el Estado pudiera delegar en favor del gobierno regional y a los que, por su naturaleza o especial trascendencia para el gobierno autonómico, requieran dicha colaboración.

En una segunda etapa este Consorcio se transformaría en la Agencia Tributaria en Cataluña que, de forma única, tendría competencias sobre todos los impuestos devengados en Cataluña. Cabe la duda de qué ocurrirá con los impuestos aduaneros o la forma de resolver los llamados “puntos de conexión” sin una AEAT, amén de otros interrogantes sobre aspectos organizativos, recursos humanos, toma de decisiones, etc., que ya de por sí se desconocen para la etapa previa del Consorcio. Al menos una cosa sí parece clara: la propuesta catalana (y otras que han replicado su contenido) abogan por adoptar una forma jurídica similar a la de la AEAT, por los comprobados efectos beneficiosos que una mayor flexibilidad tiene sobre su eficacia y eficiencia.

Notas

* Agradezco los comentarios recibidos de Santiago Lago, Regina Losada e Isabel Comas. También la inestimable colaboración de Alex Esteller al proveerme de bibliografía e ideas novedosas respecto al tema. No obstante, cualquier error u omisión es de mi exclusiva responsabilidad.

1 Existe un caso interesante de colaboración entre gobiernos locales en Ohio que, sobre la base de intereses comunes, han creado una Agencia Central de Recaudación que gestiona los impuestos sobre la renta de 43 municipios. Esta Agencia es financiada por los municipios que conforman el consorcio que, sobre la base de su autonomía fiscal, pueden adherirse a ella o no.

2 A modo de anécdota, se puede señalar que esta información es transmitida en formato papel, pues los distintos gobiernos regionales no operan con el mismo sistema informático. El fracaso de la empresa FISCUS, creada en 2001 por el gobierno federal y 15 estados federados para ofrecer un software común a contribuyentes y administraciones, ilustra estos problemas. Ahora la apuesta en este sentido se denomina EOSS, basada en la plataforma tecnológica del sistema bávaro.

3 Por ejemplo, la recaudación del ITPAJD cuando ésta se lleve a cabo con efectos timbrados.

4 Estimaciones del Departamento de Economía de la Generalitat catalana han calculado dichos costes en 36 millones de euros solamente para Cataluña.

BIBLIOGRAFÍA

- Amez, L. y Moesen, W. 1994. De Taxatiediensten van de Vennootschapsbelasting. Center for Economic Studies, mimeo.
- Bell, M. E. 1999. «An Optimal Property Tax: Concept and Practices» [en línea], ponencia presentada en el curso “Intergovernmental Fiscal Relations and Local Financial Management” organizado por el World Bank Institute en Almaty (Kazajistán) entre los días 17 y 21 de abril de 2000. <<http://www1.worldbank.org/wbiwp/decentralization/Courses/Almaty/mbell.pdf>> [Consulta: 16 de enero de 2007].
- Bird, R. M. 2001. «Subnational Revenues: Realities and Prospects». Working Paper 0401. Georgia State University.
- Bird, R. M.; Wallich, C. I. y Peteri, G. 1995. «Financing Local Government in Hungary», en R. M. Bird, R. D. Ebel e C. I. Wallich (eds.). *Decentralization of the Socialist State: Intergovernmental Finance in Transition Economies*. Washington D. C.: World Bank.
- Casanegra, M. 1990. «Administering the VAT», en M. Gillis *et al.* (eds.). *Value Added Taxation in Developing Countries*. Washington D. C.: World Bank.
- Cremer, H. y Gahvari, F. 2000. «Tax Evasion, Fiscal Competition and Economic Integration», *European Economic Review*, 44 (9), pp. 1633-1657.

- Dillinguer, W. 1991. *Urban Property Tax Reform Guidelines and Recommendations: Urban Management and Municipal Finance*. Washington D. C.: World Bank.
- Erard, B. y Vaillancourt, F. 1992. «The Compliance Costs of a Separate Personal Income Tax System for Ontario: Simulations for 1991». Toronto: Fair Tax Commission.
- Esteller, A. 2003. «La eficiencia en la administración de los tributos cedidos», *Papeles de Economía Española*, 95, pp. 320-334.
- 2006. La administración tributaria en España. Universidad de Barcelona, mimeo.
- Grady, P. 1997. «An Analysis of Personal Income Tax Flows to Provinces under the Income Tax Collection Agreements», *Global Economics* (diciembre).
- Güth, W.; Levati, V. y Sausgruber, R. 2005. «Tax Morale and (De-)Centralization: An Experimental Study», *Public Choice* 125 (1-2), pp. 171-188.
- Hemming, R.; Mates, N. y Potter, B. 1997. «India», en T. Ter-Minassian (ed.). *Fiscal Federalism in Theory and Practice*. Washington D. C.: IMF.
- Lachance, R. y Vaillancourt, F. 2001. «Quebec's Tax on Income: Evolution, Status and Evaluation», en D. Brown (ed.). *Tax Competition and the Fiscal Union: Balancing Competition and Harmonization in Canada*. Kingston: Institute of Intergovernmental Relation.
- Milare, C. E. Jr. 2003. «Tax Assignment and Subnational Fiscal Autonomy», *Bulletin for International Fiscal Documentation* (diciembre).
- Martínez-Vázquez, J. y Timofeev, A. 2005. «Choosing between Centralized and Decentralized Models of Tax Administration». Working Paper 05-02. Georgia State University.
- Mikesell, J. L. 2003. «International Experiences with Administration of Local Taxes: a Review of Practices and Issues» [en línea]. World Bank Thematic Group on Tax Policy and Administration, marzo de 2003. <<http://www1.worldbank.org/wbiep/decentralization/library1/Mikesell.pdf>> [Consulta: 16 de enero de 2007].
- Moesen, W. A. y Persoon, A. 2002. «Measuring and Explaining the Productive Efficiency of Tax Offices: a Non-Parametric Best Practice Frontier Approach». *Tijdschrift voor Economie in Management*, 3, pp. 399-416.
- Plamondon, R. y Zussman, D. 1998. «The Compliance Costs of Canada's Major Tax Systems and the Impact of Single Administration», *Canadian Tax Journal*, 46 (4), pp. 761-785.
- Radian, A. 1980. *Resource Mobilization in Poor Countries, Implementing Tax Policies*. Nueva Jersey: Transaction.
- Rubio, J. J. 2004. ¿Tiene ventajas una agencia tributaria integrada a nivel nacional? El caso de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en España. Universidad de Castilla-La Mancha, mimeo.
- Sjoquist, D. L. y Walker, M. B. 1999. «Economies of Scale in Property Tax Assessment», *National Tax Journal*, 52, pp. 207-220.
- Slemrod, J. y Blumenthal, M. 1996. «The Income Tax Compliance Cost of Big Business», *Public Finance Quarterly*, 24 (4), pp. 411-438.
- Stowhase, S. y Traxler, C. 2005. «Tax Evasion and Auditing in a Federal Economy». *International Tax and Public Finance*, 12, pp. 515-531.
- Tannewald, R. 2001. «Are State and Local Revenue Systems Becoming Obsolete?». *New England Economic Review*, 4, pp. 27-43.
- Vaillancourt, F. 1989. «The Administrative and Compliance Costs of Personal Income and Payroll Tax System in Canada, 1986». *Canadian Tax Paper*, 86.
- Vehorn, C. L. y Ahmad, E. 1997. «Tax Administration», en T. Ter-Minassian (ed.). *Fiscal Federalism in Theory and Practice*. Washington D. C.: IMF.
- Wildasin, D. 2003. «Fiscal Competition: An Introduction», *Journal of Public Economic Theory*, 5 (2), pp. 169-176.