

As axencias tributarias autonómicas: unha visión panorámica



Este artigo realiza unha análise xeral sobre a descentralización da administración tributaria, con especial referencia ao caso español. En primeiro lugar, repásase a evidencia internacional comparada co fin de extraer algúns riscos xenéricos que guíen a nosa discusión. En segundo lugar, realízase unha simple presentación do modelo actualmente vixente en España, que contén ademais unha valoración da actuación levada a cabo pola Axencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) e dos principais puntos aos cales debe afectar a coordinación tributaria. A continuación, preséntanse os principais argumentos que fundamentan as decisións de centralización ou descentralización no contexto da administración tributaria; neste sentido, apélase a motivos relacionados coa eficiencia, a responsabilidade fiscal e a economía política.

✂ Palabras clave: axencias tributarias, financiamento autonómico, descentralización

1. INTRODUCCIÓN

O vixente sistema de financiamento autonómico encóntrase sometido a debate na actualidade. A pesar de que a súa última reforma, que entrou en vigor en xaneiro de 2002, o dotou dun carácter indefinido, algunhas insuficiencias postas de manifesto ao longo do seu percorrido e, sobre todo, o inicio de varios proxectos de reforma dos estatutos de autonomía, situárono nunha posición inestable. O deseño e a posta en marcha dun novo marco de relacións financeiras intergubernamentais parece, pois, inevitable nos próximos meses.

Desde mediados dos noventa, as sucesivas reformas do modelo de financiamento autonómico encamiñáronse a dotar de maior autonomía e corresponsabilidade fiscal as CC. AA. Os potenciais efectos destes cambios, porén, non se fixeron efectivos na medida en que o uso da capacidade normativa por parte dos gobernos rexionais non foi o suficientemente intenso. Doutro lado, a dinámica das responsabilidades de gasto asignadas ás CC. AA. (especialmente á sanidade) mostran vigorosas taxas de crecemento, o que unido ao practicamente nulo exercicio da corresponsabilidade fiscal pon de manifesto que as necesidades financeiras requiren algo máis ca axustes puntuais.

Sobre esta base, é de esperar que o novo modelo incrementa de xeito substancial a cesión de tributos ás facendas autonómicas, en porcentaxes que iguallen ou superen o 50% da base imponible de tributos como o imposto sobre a renda das persoas físicas (IRPF), o imposto sobre o valor engadido (IVE) ou os especiais. Estas circunstancias van requirir inevitablemente a modificación dunha parcela do sistema fiscal español que ata o momento permanecera allea aos cambios no sistema de financiamento autonómico: a Administración tributaria, en concreto a Axencia Estatal de Administración Tributaria e as direccións xerais de tributos adscritas ás consellerías de economía e facenda dos gobernos autonómicos.

Nunha primeira aproximación ao tema parece evidente que caben tres opcións viábles sobre a base do escenario actual, dúas das cales poden interpretarse en termos secuenciais. A primeira opción consistiría no mantemento da situación actual, reforzada se acaso con acordos de colaboración máis intensos entre a AEAT e as CC. AA. A segunda opción viría dada pola creación de consorcios bilaterais entre a Administración tributaria central e as rexionais que, de forma paritaria e cooperativa, asumirían a xestión, recadación, liquidación e inspección de todos os tributos reportados no territorio autonómico. E a terceira opción, que podería verse como unha extensión desta segunda: a fusión de ambas as administracións nunha única axencia tributaria que desenvolvería as súas competencias en exclusividade en todo o territorio autonómico.

O obxectivo deste traballo consiste, pois, en expoñer os criterios e argumentos que deben facerse explícitos co fin de achegarlle fundamentos ao debate sobre a descentralización da Administración tributaria. Con esta finalidade revisamos a escasa literatura internacional e nacional sobre o tema, sistematizamos e ordenamos os seus principais resultados. Adicionalmente, valoramos o marco actual de relacións intergubernamentais en España neste terreo.

Despois da introdución, este artigo inicia un repaso da experiencia internacional en descentralización da Administración tributaria. No seguinte apartado realízase unha presentación superficial do modelo institucional actualmente vixente en España, que conta ademais cunha valoración da actuación levada a cabo pola AEAT e unha descrición dos principais puntos aos cales debe afectarlles a coordinación tributaria no noso país.

A continuación, preséntanse os principais argumentos que fundamentan as decisións de centralización ou descentralización no contexto da administración tributaria; neste sentido, apélase a motivos relacionados coa eficiencia, a responsabilidade fiscal e a economía política. Finalmente, un apartado de conclusións pecha o traballo, cunha breve discusión da principal proposta de descentralización presentada nos últimos meses no noso país: o consorcio entre a AEAT e as CC. AA.

2. OS PRINCIPAIS MODELOS DE XESTIÓN TRIBUTARIA DESCENTRALIZADA. EVIDENCIA COMPARADA

Unha boa forma de tomar contacto co tema obxecto de estudo consiste en revisar a experiencia internacional co fin de encontrar patróns comúns na organización e xestión das administracións tributarias. En particular, a nosa análise centrarase naqueles países próximos ao noso contorno económico e que teñen un certo grao de descentralización fiscal.

Convén advertir que os modelos a que nos imos referir neste apartado son sistemas que en moitos casos se encontran en continua evolución (Canadá) ou sometidos a un proceso de revisión substancial (Alemaña), polo que como tales deben interpretarse. De forma similar, hai que recoñecer que a situación en que se encontran estes modelos na actualidade é o produto dunha traxectoria anterior que, en boa parte dos casos e simplificando as cousas, obedece máis a axustes técnicos que corrixen disfuncións no seu funcionamento que a cambios na estrutura ou filosofía política que inspira os modelos de descentralización, aínda que tampouco deben descartarse estes últimos (quizais o caso de Alemaña sexa, de novo, o máis ilustrativo). Isto non é máis que unha ben coñecida consecuencia da dinámica que caracteriza os sistemas federais ou de descentralización territorial, que poden concibirse como institucións sometidas a unha continua evolución.

Antes de entrar nunha descrición máis detallada dos sistemas de administración tributaria que existen nos países do noso contorno, é preciso sinalar un par de feitos. O primeiro é que, en contra do que unha intuición inicial podería suxerir, non pode falarse de que exista un vínculo directo entre a descentralización da administración tributaria e a configuración dun país como federal ou con gobernos subcentrais de ampla autonomía fiscal. Deste modo, encontramos países como Suecia, Noruega e Dinamarca que, a pesar de contar con altos niveis de descentralización e autonomía fiscal na escala rexional e local, organizan e xestionan a súa recadación de impostos desde o nivel de goberno central. E, pola súa parte, países cun forte compoñente centralista no deseño de todas as súas institucións como o Reino Unido presentan unha intensa recadación local de determinados impostos.

O segundo refírese á dificultade para elaborar unha taxonomía relativamente compacta dos modelos de administración tributaria descentralizada que existen no mundo. Isto débese, en parte, á xa de por si elevada heteroxeneidade de modelos de federalismo fiscal que a evidencia internacional nos ofrece. Adicionalmente, as institucións tributarias dos países encóntranse en ocasións condicionadas por requisitos legais de relevancia constitucional, de tal forma que tanto as peculiaridades históricas como sociais dos países inflúen ao final no deseño da administración tributaria.

Con todo, enunciadas estas excepcións, expoñemos a continuación unha caracterización dos principais modelos de administración tributaria no que á súa descentralización territorial se refire.

Sobre a base dos traballos previos de Mikesell (2003), Martínez-Vázquez e Timofeev (2005), na evidencia comparada internacional encontramos catro modelos para caracterizar a estrutura vertical da administración tributaria:

- 1) Administración tributaria única e centralizada.
- 2) Administracións tributarias independentes e en cada nivel de goberno.
- 3) Administracións tributarias autónomas en distintos niveis de goberno pero que comparten os labores de xestión, recadación ou inspección segundo o tipo de imposto.
- 4) Administracións tributarias completamente descentralizadas e que exercen o seu ámbito de funcionamento non só sobre os tributos propios do nivel de goberno subcentral, senón tamén sobre aqueles correspondentes ao nivel federal.

Sobre a base desta clasificación xenérica, describimos a seguir o deseño das administracións tributarias de varios países que, con certos matices, poden axustarse a algún dos catro grupos anteriores.

2.1. Administración tributaria única e centralizada: Suecia

O país escandinavo é o mellor exemplo de que poden coexistir elevados graos de descentralización fiscal cunha xestión centralizada dos tributos. A Administración tributaria sueca consiste nunha estrutura piramidal cuxo vértice é o Consello Tributario Nacional, que actúa a modo de axencia tributaria central. Este organismo dirixe e coordina dez axencias tributarias rexionais que son as responsables efectivas das funcións de recadación de impostos. Ademais, tamén dependente do Consello Tributario Nacional, existe o Servizo de Cumprimento Fiscal, que ten como misión xestionar e cobrar as débedas tributarias derivadas de sancións ou multas; a estrutura deste servizo tamén se encontra descentralizada en dez axencias rexionais, pero que non coinciden necesariamente coas xurisdicións das anteriores administracións tributarias rexionais. Por tanto, o Consello Tributario Nacional exerce as súas funcións a través destas dúas estruturas rexionais, ás cales guía mediante disposicións legais comúns e procedementos administrativos xerais para todo o país.

Outras dúas características que merecerían ser subliñadas a partir do caso sueco son a filosofía de tratar ao contribuínte como un cliente e o feito de que a centralización da axencia tributaria non entra en conflito coa súa descentralización administrativa. Respecto á “filosofía do cliente” que caracteriza o sistema, deberíamos destacar que ese é un dos factores que culminaron nas diversas reformas que en 1987 e 1991 centralizaron a xestión dos impostos. Preténdese con isto que a Administración tributaria ofrezca un tratamento integral aos contribuíntes, evitando que estes teñan que visitar varias oficinas correspondentes a diversos niveis de goberno co fin de satisfacer as súas obrigas tributarias. É o que tamén deu en denominarse, en termos de mercadotecnia comercial, principio de “unha soa parada para comprar” (*one-stop shopping*).

O segundo aspecto refírese a que, a pesar de que organicamente as axencias tributarias rexionais dependen do Consello Fiscal Nacional, gozan de suficiente autonomía na súa organización interna como para definir (dentro duns límites) a súa propia política de recursos humanos ou de xestión de medios técnicos e organizativos coa intención de conseguir os obxectivos de recadación que teñen encomendados.

2.2. Administracións tributarias independentes e en cada nivel de goberno: Estados Unidos

Cada nivel de goberno (federal, estatal e local) ten a súa propia Administración tributaria encargada de xestionar aqueles tributos que son da súa competencia. Con todo, as formas

de colaboración entre niveis son máis intensas que no caso anterior, debido principalmente a que o propio esquema de asignación de potestades normativas de tributos supón compartir bases impositivas. Esta circunstancia obriga non só á necesaria colaboración no intercambio de información, senón tamén á busca de fórmulas de recadación que minimicen os custos de cumprimento e administración deste tipo de sistema de financiamento.

O caso do imposto sobre a renda, compartido polos tres ámbitos de poder, é un exemplo ilustrativo desta colaboración máis ou menos implícita. Aínda que os gobernos estatais de EUA son remisos a vincular a base impositiva do seu imposto sobre a renda ao concepto definido pola Administración federal, tamén é certo que moitos estados estadounidenses toman como base cifras da liquidación federal do devandito imposto para determinar a débeda tributaria dos seus contribuíntes. Adicionalmente, os gobernos locais que establecen recargas sobre o imposto rexional sobre a renda poden delegar esta recadación nas autoridades estatais, que simplemente lle engaden un ítem máis ao impreso que xestionan. Algo parecido ocorre cos impostos sobre vendas, que as autoridades locais harmonizaron completamente co estatal co fin de aproveitar os servizos de recadación estatais.

Non obstante, é preciso advertir que esta colaboración non é fácil. Os gobernos locais con certa frecuencia se queixan dos atrasos (inxustificados na súa opinión) que sofren nas liquidacións dos seus impostos por parte das autoridades estatais. Ao mesmo tempo, as administracións tributarias rexionais soportan os custos de administración duns recursos locais que non lles xeran un rendemento propio. Do mesmo modo, compartir impostos esixe maiores requirimentos de intercambio de información entre axencias de distintos niveis e coordinar o tratamento da dupla imposición que puidese xurdir cando un mesmo suxeito é gravado por feitos similares en xurisdicións distintas. Todos estes mecanismos de coordinación adoitan ser empregados polas autoridades tributarias estadounidenses aínda que en ocasións o resultado pode ser demasiado sensible ao carácter voluntario da dita colaboración¹.

2.3. Administracións tributarias que comparten funcións: Canadá

Neste país algúns impostos locais e rexionais son administrados polo goberno rexional, algúns impostos federais son xestionados polas provincias (nivel rexional) e, por suposto, tamén cada nivel de goberno xestiona autonomamente unha parte dos seus propios ingresos tributarios. De xeito secundario, esta situación ve ampliada a súa casuística ao non ser un modelo de aplicación homoxénea e xeneralizada a todas as provincias e territorios da federación.

O imposto persoal sobre a renda é compartido polo Goberno federal e os rexionais, pero coa excepción de Quebec todas as rexións delegaron a súa recadación no nivel central. Algo parecido ocorre co imposto sobre sociedades, aínda que neste caso Quebec, Ontario e Alberta decidiron recadalo en por si. No que ten a ver con estes impostos parcialmente sub-centrais, pero de xestión federal, os contribuíntes tan só teñen que cumprimentar un impreso que en ocasións utiliza o concepto de base impositiva definida polo goberno central (*i.e.*, o imposto sobre sociedades, aínda que con liberdade en deducións, mínimos exentos e tipos impositivos) e noutros casos definen con máis autonomía aínda os conceptos tributarios básicos con respecto aos do goberno federal (por exemplo, co imposto sobre a renda persoal).

Precisamente en situacións como esta última en que as discrepancias entre a liquidación federal e provincial poden ser de certa magnitude, o goberno federal traslada un custo de administración ás provincias. Este custo é inversamente proporcional ao grao de harmoniza-

ción do imposto provincial respecto ao federal. O goberno federal tamén se apropia dos intereses e sancións tributarias impostas aos evasores, aínda que como contrapartida ten que soportar o risco de débedas tributarias impagadas. Con periodicidade os gobernos rexionais reciben pagamentos á conta da recadación de impostos levada a cabo pola Administración central e ao final do ano fiscal procédese á liquidación definitiva.

No caso do imposto xeral sobre vendas (unha especie de IVE compartido entre o Goberno federal e os provinciais) as cousas son máis complicadas aínda se cabe. Quebec realiza a recadación de todo o imposto e cédelle a parte correspondente ao goberno federal. Este debe pagarlle unha cantidade á provincia en concepto de custos de recadación. Nova Escocia, New Brunswick e Labrador utilizan o imposto sobre vendas harmonizado segundo criterios federais e a súa recadación é xestionada polo Goberno central; os cambios en tipos impositivos e bases requiren o acordo unánime das tres provincias. Outras cinco provincias manteñen o seu propio deseño do imposto sobre vendas, que recadan de forma independente do Goberno federal con procedementos administrativos completamente diferentes. Pola súa parte, os impostos específicos propios de cada provincia son directamente recadados e xestionados polos gobernos rexionais.

2.4. Administracións tributarias completamente descentralizadas: Alemaña

O caso de Alemaña pode considerarse unha verdadeira excepción no contexto internacional: é o único país no mundo que ten a súa Administración tributaria completamente descentralizada. Coa excepción dos impostos arancelarios, ingresos por monopolios fiscais, o IVE das importacións e a tributación asociada á Unión Europea, o resto do sistema tributario alemán é administrado polos gobernos rexionais ou *länder*.

Este esquema funciona ademais nun contexto en que a distribución territorial do rendemento das diferentes figuras impositivas está estritamente determinado pola Constitución alemá e as leis federais. Os principais impostos son compartidos principalmente entre o Goberno federal e os rexionais. Porén, a política fiscal está considerablemente centralizada e os gobernos rexionais alemáns apenas contan con autonomía fiscal propia para modificar os principais aspectos dos tributos que lles proporcionan recursos. A canle pola cal os estados alemáns poden influír no deseño impositivo é a Cámara alta, na cal se encontran representados os dezaseis gobernos rexionais.

A Administración tributaria alemá, aínda que executada a través de oficinas de facenda rexionais, guíase por patróns uniformes deseñados na escala federal co consenso de todas as autoridades subcentrais. De feito, o persoal federal comparte espazo físico co rexional nos devanditos establecementos, encontrándose agrupados uns e outros segundo a figura impositiva de que se trate. Do mesmo modo, existen acordos para compartir información entre estados na medida en que existen contribuíntes con obrigas tributarias en máis de unha xurisdición².

Por último, deberíamos sinalar que actualmente o sistema alemán de administración tributaria se encontra sometido ao debate xeral do financiamento territorial dos gobernos rexionais. Á marxe da posible ausencia de incentivos por parte das autoridades rexionais para recadar uns tributos que non lles proporcionan recursos directos, habería que aludir tamén á ligazón que ten esta cuestión co grao de nivelación do modelo no seu conxunto. En efecto, o interese que puidesen ter os gobernos dos estados por reforzar o cumprimen-

to fiscal vese atenuado na medida en que existen fortes mecanismos compensatorios que cobren a existencia de bases impositivas (artificialmente) reducidas. Isto supón uns elevados niveis de fraude fiscal, especialmente naqueles territorios máis dependentes da nivelación horizontal.

3. O MODELO ACTUAL DA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA ESPAÑOLA: UNHA VALORACIÓN

3.1. Organización e funcións actuais

Neste apartado efectuamos unha descrición sintética da configuración actual da Axencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) en España, con especial énfase na súa dimensión territorial na escala rexional. As liñas que seguen pretenden, pois, non só familiarizar o lector coa estrutura organizativa e as funcións da AEAT, mais tamén sentar as bases para unha mellor identificación dos problemas existentes.

En primeiro lugar, convén advertir que tanto as funcións e competencias da AEAT como a súa estrutura organizativa están estreitamente ligadas ao modelo de financiamento autonómico vixente. En particular, pode constatarase como as competencias de xestión dalgúns impostos se lles teñen cedido progresivamente ás CC. AA. conforme se incrementaba a súa autonomía fiscal.

En segundo lugar, podemos convir que o esquema xeral de descentralización tributaria seguido en España se aproxima ao que baixo a epígrafe “Administracións tributarias que comparten funcións” ilustramos con anterioridade. En efecto, o noso sistema tributario permite asignarlles a xestión de distintos impostos a diferentes niveis de goberno atendendo non só á titularidade da súa capacidade normativa, senón tamén, entre outros factores, á existencia de economías de escala na recadación ou a acordos de cooperación entre eles.

Ademais, o caso español, e a diferenza do de Canadá, non presenta tan ampla heteroxeneidade entre gobernos rexionais segundo as súas competencias na xestión de impostos. Como é sabido, o esquema español confórmasse en dous grandes bloques atendendo á autonomía fiscal das CC. AA.: réxime foral e réxime xeral. Mentres que as rexións incluídas no primeiro exercen a recadación sobre as principais figuras tributarias, as CC. AA. do réxime común limitan en xeral as súas competencias de xestión tributaria a aqueles impostos cuxa recadación lles foi cedida ao 100%, ademais dos impostos propios e das taxas relativas aos servizos transferidos.

Concentrándonos na actual situación das comunidades do réxime común, aos gobernos rexionais encomendóuselles a xestión, liquidación, inspección e revisión dos actos ditados en vía de xestión nos seguintes impostos:

- Imposto sobre transmisións patrimoniais e actos xurídicos documentados (ITPAXD).
- Imposto sobre sucesións e doazóns (ISD), imposto sobre o patrimonio neto (IPN).
- Tributos sobre o xogo.
- Imposto especial sobre determinados medios de transporte (IEDMT).
- Imposto sobre as vendas polo miúdo de determinados hidrocarburos (IVMDH).

Non obstante, e aínda que cunha transcendencia mínima, é preciso sinalar que algunhas das tarefas de xestión destes impostos arriba mencionadas non foron delegadas e continúan estando baixo potestade do Goberno central³. Tamén resulta de interese sinalar que as declaracións do IPN deben ser presentadas conxuntamente coas do IRPF nas oficinas da AEAT, e que o Servizo de Inspección de Tributos do Estado pode iniciar investigacións e comproba-

cións sobre elas con base nas actuacións que realicen, informando en calquera caso á respectiva comunidade autónoma.

Pola súa parte, a Administración central mantén a xestión integral do imposto sobre a renda das persoas físicas (IRPF), o imposto sobre o valor engadido (IVE), os impostos especiais sobre a fabricación de bebidas alcohólicas e derivadas, hidrocarburos e tabaco, aduanas, e o imposto sobre a electricidade, cuxo rendemento se encontra completamente cedido ás CC. AA. Esta xestión integral da recadación realízase sen prexuízo de que a Administración central leve a cabo pagamentos periódicos do rendemento territorializado destes impostos á conta aos gobernos rexionais, atendendo a distintos índices de imputación. Ao finalizar cada ano fiscal procédese a unha liquidación final.

3.2. Unha valoración

Un primeiro apuntamento que convén realizar é que a Axencia Estatal de Administración Tributaria é unha das administracións máis eficientes da Organización de Cooperación e o Desenvolvemento Económico (OCDE). Con datos de 2002, o custo de recadar 100 euros líquidos foi de 0,78 euros, mentres que en termos de recadación bruta (sen incluír devolucións), este custo se reduce a 0,68 euros. Esta razón aparece como unha das máis baixas do mundo desenvolvido, con tan só catro países con mellores resultados ca o noso (Rubio, 2004). De forma similar, segundo a OCDE, a AEAT mostra unha elevada razón de habitantes por empregado na administración tributaria (1680), por encima de Alemaña (665), o Reino Unido (730) ou Francia (788) en 2003.

Un segundo comentario de índole positiva é que, desde a súa posta en funcionamento en xaneiro de 1992, a AEAT foi unha das entidades públicas que mellor adaptou e aproveitou as vantaxes das tecnoloxías da información na organización e xestión das súas tarefas, así como nas relacións cos contribuíntes. Pode resultar ilustrativo citar algúns exemplos. Desde o ano 2000, os centros de atención telefónica da AEAT atenden entre 5 e 7 millóns de chamadas anuais; pola súa parte, durante o ano 2005 enviáronse 10 millóns de datos fiscais e borradores do IRPF, cun volume de declaracións (tamén de IRPF) presentadas a través de internet próximo aos 3 millóns e un número de visitas ao portal *web* que o ano pasado foi cifrado en 159 millóns.

Estes comentarios ofrecen en xeral un balance positivo da eficiencia e eficacia con que a Axencia Tributaria desenvolveu os seus cometidos ao longo da súa reducida historia. Non obstante, si que habería que ter presentes algúns factores que a favoreceron de xeito especial. En primeiro lugar, debe recordarse que a AEAT foi posta en marcha cunha considerable dotación de medios materiais, o que unido á forma xurídica que adoptou (ente público cun réxime xurídico propio e distinto do da Administración xeral do Estado), permitiulle incorporar con certa flexibilidade os adiantos derivados das tecnoloxías da información e a comunicación ao tempo que establecer unha estrutura relativamente racional dos seus *inputs*.

En segundo lugar, convén sinalar que as economías de escala e a sensibilidade política favorable de que gozou a AEAT nada teñen que ver co carácter marxinal dos ingresos públicos que xestionan as CC. AA. a través das súas administracións tributarias. Isto converte a AEAT nun foco de atención principal para os responsables públicos no que á dotación de medios se refire.

Durante os primeiros anos de descentralización, salvo contadas excepcións, a comunicación e coordinación entre a Administración tributaria central e as autonómicas acabadas de crear foi practicamente inexistente. Isto supón un forte contraste co exposto polo lexislador

en distintos textos legais referidos ao tema. Sobre a base dos acordos da CPFF de 1993, 1997 e 2001, as facendas rexionais viron incrementada a súa participación nos tributos estatais e, sobre todo co sistema que entrou en vigor en xaneiro de 2002, as súas competencias normativas e de xestión. En todo este proceso os mecanismos explícitos de coordinación e cooperación entre ambos os niveis de goberno no que á Administración tributaria se refire foron quedando atrás con respecto aos feitos.

A continuación, e dunha forma esquemática, enunciámos as principais necesidades que, ao noso xuízo, presenta a coordinación entre as administracións tributarias dos niveis de goberno central e autonómico, tomando como punto de partida a actual asignación de competencias normativas e na xestión dos impostos cedidos.

1. Coordinación en IVE-ITPAXD, especialmente en transmisións patrimoniais. Poden xurdir fenómenos de dupla imposición por parte de ambos os niveis de goberno.
2. Coordinación en IRPF e IPN. Aínda que posiblemente sexa o ámbito onde máis avanzada se encontra a coordinación entre ambas as administracións, aínda se admiten melloras na dispoñibilidade en contidos e en tempo de información estatal por parte das CC. AA.
3. Definición do modelo de xestión por parte das facendas autonómicas do imposto especial sobre determinados medios de transporte e do imposto sobre as vendas polo miúdo de determinados hidrocarburos.
4. Base de datos única compartida con información censal e doutra natureza, para finalidades non exclusivamente tributarias: bolsas, axudas, subvencións, etc.
5. Intercambio de información en materias como contas correntes, comprobacións de valores patrimoniais, enderezos fiscais declarados, discapacitados (para os efectos de controlar os beneficios fiscais de que estes gozan), relación de non-declarantes no imposto sobre sucesións, comprobacións de bonificacións nos tributos cedidos, etc.
6. Necesidade de información ás CC. AA. sobre os resultados alcanzados pola Axencia Tributaria no logro dos seus compromisos asumidos e nunha escala territorial.
7. Coñecemento por parte das facendas rexionais da previsión de ingresos da Administración Tributaria Central, así como do calendario previsible que estes seguirán, de maneira que cada comunidade autónoma poida deseñar o seu orzamento de ingresos con certa consistencia temporal.
8. Compromiso sobre a información previa que ambos os niveis de goberno deben proporcionar no relativo á tramitación de anteproxectos normativos de natureza tributaria. Na actualidade, esta circunstancia lévase a cabo na fase final de tramitación parlamentaria, ou mesmo cando xa foron aprobados.
9. Redución dos atrasos nos pagamentos a favor das CC. AA. en concepto de impostos compartidos⁴.

Ben é certo tamén que, sobre a base do documento aprobado pola Comisión Mixta de Coordinación Tributaria en outubro de 2004 en relación ao marco de relacións da Secretaría de Estado de Facenda e a AEAT coas CC. AA., se iniciou unha máis intensa colaboración entre os dos niveis de goberno. Ata onde chega o meu coñecemento, xa se puxeron en marcha algunhas das iniciativas previstas no devandito documento. Isto demostra que, para alén da complexidade técnica que implica a posta en marcha de determinados procedementos, a cuestión clave é a existencia dunha vontade política explícita de acometer os cambios necesarios.

4. BASES PARA UNHA DISCUSIÓN SOBRE A ESTRUTURA FEDERAL DA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Mesmo co risco de simplificar as cousas, pode establecerse que a decisión política de descentralizar a Administración tributaria debe buscar un difícil equilibrio entre dous factores que argumentan posicións contrarias (Martínez-Vázquez e Timofeev, 2005). Dun lado, en termos de eficiencia, xorden poderosos argumentos que invitan a concentrar no nivel de goberno central a xestión de practicamente case todos os tributos dun país. Do outro, apelando ás mellores condicións en que se podería levar a cabo o control por parte dos cidadáns e incentivar a responsabilidade dos gobernos subcentrais (*accountability*), procedería ceder substanciais competencias na xestión dos impostos ás facendas locais e rexionais, ademais de certas vantaxes que tamén teñen que ver cun argumento de eficiencia. De forma adicional, non resulta inverosímil encontrar posicións que sobre a base de argumentos de eficiencia defendan a descentralización da xestión tributaria, e viceversa.

A continuación, imos presentar unha discusión sobre os argumentos que fundamentan unha e outra postura. Seguindo tanto as contribucións previas de Martínez-Vázquez e Timofeev (2005) como de Mikesell (2003), expoñemos cales son os principais factores que están envoltos na descentralización tributaria. Na medida en que exista literatura empírica á nosa disposición, complementaremos os puntos de vista teóricos expostos co seu correlato aplicado.

4.1. Eficiencia e administración tributaria

Un dos principais obxectivos da administración tributaria (cando non o primordial) consiste en maximizar a recadación de impostos procedente dun determinado sistema fiscal con dúas restricións importantes: o propio orzamento da Administración tributaria e os custos de cumprimento que lles impón aos contribuíntes para satisfacer as súas obrigas tributarias. A esta aproximación ao problema (de aquí en diante) referirémonos como “obxectivo eficiencia”.

4.1.1. Economías de escala na recadación tributaria

Un dos máis poderosos argumentos en favor dunha administración tributaria centralizada reside na maior facilidade para conseguir economías de escala con axencias tributarias de maior tamaño. Neste sentido, afirmase que os custos de administración e recadación son decrecentes co volume de bases impositivas suxeitas a control, polo que descentralizar a Administración tributaria en unidades territoriais de menor tamaño suporía inevitablemente unha perda de eficiencia.

As citadas economías de escala no ámbito da xestión tributaria poden conseguirse a través de diversas canles: maior especialización profesional do cadro de persoal, utilización de ferramentas informáticas máis complexas e de mellor rendemento, procesos de xestión e tratamentos de datos máis detallados segundo as figuras impositivas (que serían especialmente custosos para un volume reducido de contribuíntes), etc.

Esta vantaxe en termos de eficiencia non debe considerarse, con todo, como un factor fóra do alcance das facendas rexionais. De feito, o propio tamaño dalgunhas comunidades autónomas, con varios millóns de contribuíntes, sitúanas en boas condicións para alcanzar ao menos similares niveis de eficiencia vinculados ao tamaño. De forma adicional, pode argumentarse tamén que precisamente un menor tamaño da Administración tributaria (coa simultánea maior proximidade ás condicións locais dos contribuíntes) permite mellores condicións

para deseñar e poñer en marcha programas específicos de recadación e inspección fiscal máis eficientes que os implementados a escala nacional.

Que evidencia empírica existe sobre a existencia de economías de escala que vinculan a redución de custos ao tamaño da organización? Desafortunadamente, o alcance desta literatura é demasiado limitado como para extraer resultados contundentes. Mentres que traballos como os de Vaillancourt (1989) –comparado con Lachance e Vaillancourt (2001)–, Plamondon e Zussman (1998), Amez e Moesen (1994) e Sjoquist e Walker (1999) proporcionan resultados en favor da existencia das economías de escala, os estudos de Moesen e Persoon (2002) e Bell (1999) non encontran unha relación directa entre o tamaño da axencia tributaria e os custos de administración soportados por esta.

4.1.2. Custos de cumprimento soportados polos contribuíntes

Tradicionalmente este leva sendo un vector pouco valorado polos *policy-makers* á hora de deseñar e pór en marcha non só as políticas de xestión tributaria senón, dun modo xeral, o propio deseño das liquidacións impositivas. Afortunadamente, na actualidade e da man dos progresos nas tecnoloxías da información e no procesamento de datos, a situación vai corrixíndose a bo ritmo.

En primeiro lugar, unha administración tributaria centralizada diminúe o número de “puntos de contacto” entre o contribuínte e as autoridades fiscais, o que supón toda unha serie de vantaxes: reduce a potencial confusión a que pode enfrontarse o contribuínte á hora de solucionar os seus problemas, evítalles molestias aos contribuíntes ao unificar os procedementos e a periodicidade dos procesos de inspección, minimiza os custos de cumprimento especialmente cando se trata de contribuíntes con bases impositibles en máis dunha xurisdición, etc.

En segundo lugar, debe admitirse que unha administración tributaria centralizada incrementa a probabilidade de que os contribuíntes reciban un trato uniforme ao longo do territorio nacional, algo que ten un efecto positivo sobre o cumprimento voluntario das obrigas tributarias (Vehorn e Ahmad, 1997). A alternativa descentralizadora pode conducir con certa probabilidade a unha heteroxeneidade no trato que, con certeza, aumenta os custos de cumprimento e incentiva movementos ineficientes (deslocalizacións) de bases impositibles en busca dun tratamento vantaxoso.

En terceiro lugar, algúns autores sinalan que a existencia dunha certa distancia entre os contribuíntes e a administración tributaria –como é o caso nun modelo centralizado– reduce as posibilidades de corrupción (Mikesell, 2003).

Aínda que, en efecto, este pode ser un argumento discutible, debe recoñecerse que unha xestión centralizada, coas autoridades tributarias relativamente afastada dos grupos de poder locais, e a maior rotación de persoal que supón unha axencia tributaria de alcance nacional, mingua as probabilidades de corrupción.

En cuarto lugar, e de forma alternativa aos tres puntos anteriores, unha administración descentralizada pode ofrecerlle ao contribuínte unha maior facilidade de acceso e cumprimento das súas obrigas tributarias; en efecto, o mellor coñecemento das condicións locais pode facilitar o deseño dos mecanismos de cumprimento fiscal. Ademais, nunha ponderación inversa á anterior, as administracións tributarias descentralizadas xeralmente ofrecen unha maior proximidade das súas oficinas administrativas ao contribuínte e reducen así os seus custos de cumprimento.

Desde unha perspectiva empírica, de novo, a evidencia dispoñible é escasa e fragmentada. Slemrod e Blumenthal (1996) estiman que os custos de cumprimento do imposto estatal sobre sociedades son o dobre que os do imposto na súa versión federal; estes autores atribúenlle esta substancial diferenza basicamente á heteroxeneidade do sistema fiscal norteamericano no nivel estatal. En sentido contrario, Errad e Vaillancourt (2000) e Lachance e Vaillancourt (2001) encontran que os custos de cumprimento de impostos provinciais en Ontario e Quebec son máis do 50% máis reducidos que os estimados no nivel federal. Pola súa banda, Plamondon e Zussman (1998) calculan que unha administración tributaria única en Canadá reduciría tan só os custos de cumprimento nun 0.1% da recadación, unha magnitude certamente mínima.

4.1.3. Xestión de bases impositivas de ámbito global

Un terceiro apuntamento relacionado coa eficiencia da Administración tributaria reside na capacidade das axencias tributarias para xestionar e controlar as obrigas fiscais asociadas a suxeitos pasivos de ámbito global. Dada a dimensión das operacións transnacionais, un pode albergar certas dúbidas sobre se as administracións subcentrais presentan o tamaño idóneo para enfrontaren os retos da globalización. Tannewald (2001) observa como moitas axencias tributarias estatais e locais en Estados Unidos se ven superadas no seu obxectivo de forzar o cumprimento fiscal de empresas multinacionais nos impostos sobre os beneficios que xestionan.

De forma complementaria, parecen sensatas tamén as apreciacións feitas por Rubio (2004) en relación á dimensión das axencias tributarias subcentrais para tratar con asuntos de escala internacional. En particular, tres cuestións deberán ser tidas en conta cando menos. A primeira refírese ás economías de escala que en termos de recursos humanos e de equipamento legal poden igualar as administracións tributarias centrais. Isto situaríaas en mellores condicións para controlar as complexas estratexias de planificación fiscal que levan a cabo as grandes empresas multinacionais, a través de prezos de transferencia, omisión fiscal, sociedades intermedias, grupos empresariais con complexas interrelacións, etc.

A segunda alude os fenómenos de dobre imposición internacional. Dado que, ao abeiro da legalidade vixente en España, correspóndelle ao goberno da nación a sinatura dos convenios internacionais sobre dobre imposición, é de esperar que unha axencia tributaria centralizada sexa a máis idónea para executar os devanditos acordos. Canto á terceira cuestión, refírese á necesaria coordinación entre o sistema aduaneiro e o tributario.

De forma semellante á dobre imposición, ao ser a primeira unha competencia estatal, procede pensar nunha xestión centralizada das operacións tributarias sobre as vendas e compras de bens e servizos ao resto do mundo.

Ademais, cómpre engadir aquí unha precisión adicional. Na medida en que existen vínculos entre estas operacións exteriores e o sistema tributario interior (pénsese, por exemplo, na xestión do IVE nas adquisicións e vendas intracomunitarias), a descentralización deste labor poría en grave perigo a xestión integrada con que ambos os sistemas deben ser tratados.

Un último apuntamento ten que ver coa aparición de conflitos xurisdiccionais en facendas dun mesmo nivel. En particular, estamos a referirnos ao feito de que a existencia de axencias tributarias rexionalizadas xere disputas acerca do reparto de bases impositivas correspondentes a suxeitos pasivos que teñen distintas residencias fiscais. A anécdota do enfrontamento entre a Comunidade de Madrid e a de Cantabria polas liquidacións de impostos dunha coñecida familia adiñeirada é un exemplo que ilustra este punto.

4.1.4. *Externalidades horizontais*

Existen temas como o das relacións entre eficiencia e Administración tributaria descentralizada que aínda hoxe non teñen sido suficientemente estudados, nin desde un punto de vista teórico nin desde unha perspectiva empírica, pero que desde logo posúen un interese singular. Trátase de extensións da literatura sobre externalidades horizontais ao terreo da Administración tributaria.

O desenvolvemento máis inmediato do tema, ao noso xuízo, é o ligado a procesos de competencia fiscal entre xurisdicións. Como é sabido (Wildasin, 2003), sen a existencia de acordos cooperativos entre gobernos (dun mesmo ou de diferente nivel) ou a aplicación de sancións cribles que impidan equilibrios de Nash ineficientes, as facendas nacionais, rexionais ou locais poden elixir políticas fiscais subóptimas a fin de atraer bases impositivas á súa xurisdición. Noutras palabras, os gobernos subcentrais teñen incentivos para establecer impostos máis reducidos ca os dos seus veciños co fin de “roubarlles” bases impositivas que, de seguir un criterio unicamente de eficiencia asignada, habrían terse situado noutro territorio.

Estes fenómenos de competencia fiscal dan lugar a equilibrios ineficientes co que todos os gobernos implicados ven prexudicada a súa recadación ou provisión de servizos públicos. Se ben as ferramentas tradicionais neste tipo de estratexias acostuman ser os elementos máis visibles dos impostos, como o tipo impositivo ou as deducións, non cabe descartar tamén outras igual de eficaces.

En particular, poden concibirse prácticas baseadas en requisitos de cumprimento fiscal laxos que, ben por omisión, ben por indiferenza deliberada, xeren un tratamento fiscalmente favorable sobre aqueles impositivos que se desexa atraer. Estaríamos a falar de competencia fiscal provocada por unha actitude condescendente por parte das axencias tributarias rexionais respecto á fraude fiscal. Traballos especializados sobre este asunto son os de Cremer e Gahvari (2000) e Stöwhase e Traxler (2005).

4.2. Responsabilidade fiscal e administración tributaria

Nas liñas que seguen poremos o acento sobre os efectos que en termos de corresponsabilidade fiscal implica unha administración tributaria descentralizada. De forma simétrica a como se fixo con anterioridade, neste caso a énfase estará situada sobre as vantaxes que a existencia de axencias tributarias rexionais pode supor en termos de responsabilidade fiscal. Non obstante, ao igual que antes, tamén se apuntarán desde este terreo razóns que avalen a posición contraria, isto é, a de aqueles que defenden unha administración tributaria relativamente centralizada.

4.2.1. *Visibilidade e corresponsabilidade fiscal*

Posiblemente o principal argumento a prol do deseño e funcionamento de administracións tributarias descentralizadas resida nas positivas consecuencias que estas terían sobre a corresponsabilidade e a autonomía fiscal. En canto á primeira, varios autores (Mikesell, 2003) subliñan que é unha das canles máis relevantes a partir de que flúe a responsabilidade fiscal e a xestión de impostos. Na medida en que os gobernos subcentrais proporcionan unha cara visible que recada impostos –a través das súas propias axencias tributarias–, o cidadán (que é á vez contribuínte e votante) identifica con máis claridade cal é o nivel de goberno que administra os seus impostos.

Este faceta vese reforzada se engadimos razóns de cumprimento fiscal voluntario ou moral fiscal. Günth *et al.* (2005) destacan por medio dun estudo de economía experimental que a moral fiscal é máis reducida cunha administración central que cunha maior proximidade ao contribuínte a través de axencias rexionais.

No entanto, este argumento pode ser cualificado desde outra perspectiva e, así, McLure (2003) e Bird (2001) pensan que a existencia de axencias tributarias rexionais non é unha condición nin necesaria nin suficiente para xerar corresponsabilidade fiscal nos gobernos subcentrais. Engaden, estes autores, que a verdadeira visibilidade dos impostos por parte da cidadanía depende do deseño específico dos impostos e da facenda multinivel. En moitos casos, a título de exemplo, abonda con recadros ou liquidacións parcialmente diferenciadas para os impostos locais ou rexionais no impreso nacional para que o contribuínte sexa realmente consciente do goberno que recibe os seus tributos. Neste sentido, arguméntase desde esta posición que a responsabilidade fiscal non está tan estritamente ligada ao deseño de administracións tributarias descentralizadas como aos distintos mecanismos de visibilidade fiscal que poden ser postos en marcha nas liquidacións tributarias.

Tampouco pode utilizarse o argumento da visibilidade fiscal xerada por axencias tributarias propias inclusive nos casos comunmente aceptados, coma o dos impostos sobre a propiedade inmobiliaria. O feito de que a xestión deste imposto estea descentralizada na maioría dos países non pode xustificarse apelando á maior visibilidade que esta recadación local xera sobre os contribuíntes. Pénsese que, polo xeral, estes impostos son pagados a través de domiciliacións bancarias periódicas que evitan practicamente calquera contacto entre contribuíntes e administración.

4.2.2. *Autonomía fiscal*

Un poderoso argumento que respalda a existencia de axencias tributarias de ámbito subnacional é que esta incrementa a autonomía fiscal dos gobernos rexionais e locais. Certamente, parafraseando a Casanegra (1990), pode afirmarse que dalgún xeito a Administración tributaria é a política tributaria, o cal indica que a verdadeira autonomía das facendas de calquera nivel de goberno polo que respecta aos ingresos reside no seu poder para recadar impostos, no sentido literal da expresión.

Este apuntamento admite unha extensión menos abstracta no senso de que un maior control da recadación de impostos por parte das facendas subcentrais evitaríalles moitos dos problemas financeiros derivados da súa elevada dependencia das transferencias verticais do goberno central. Veehorn e Ahmad (1997) sinalan neste punto que baixo unha administración tributaria fortemente centralizada os gobernos subcentrais perciben xustificadamente que teñen un escaso control sobre os seus propios ingresos.

Ademais, esta circunstancia adoita xerar en ocasións agudos problemas de fluxos de caixa. A lentitude e falta de precisión con que os gobernos estatais nos Estados Unidos liquidan a favor das facendas locais aquela parte dos ingresos sobre a renda ou as vendas que lles corresponden pero que no seu canto son recadadas polos Estados, é unha queixa relativamente común e frecuente nos municipios norteamericanos (Mikesell, 2003). Grady (1997) calculou a diferenza entre o valor neto presente das diferenzas no tempo dos pagamentos que corresponden aos gobernos subcentrais e obtivo un valor de 100 millóns de dólares de 1995 nun só exercicio orzamentario. Tamén a estimación da Generalitat catalá ofrece cifras nada desprezables para o caso español (ver nota ao pé anterior).

Desta falta de control autónomo das facendas subcentrais sobre os seus propios ingresos, deriva outro atranco. A escasa dispoñibilidade de información tributaria sobre as súas propias bases impositivas –recadadas por unha instancia superior– impide aos gobernos rexionais realizar estimacións fiables sobre as súas previsións de ingresos e tamén simulacións dos efectos das reformas fiscais adoptadas polos propios gobernos subnacionais.

Debe admitirse, así mesmo, que todos estes inconvenientes procedentes dunha xestión centralizada dos impostos poden ser neutralizados a través de varios mecanismos. En relación aos desfases entre a recadación dos impostos centralizada e a disposición efectiva dos recursos por parte da facenda subcentral, cabe a posibilidade de establecer entregas a conta periódicas e sancións explícitas sobre os atrasos en que incorra a Administración tributaria central. A experiencia demostra que na maioría dos casos estes atrasos son tecnicamente evitables e adoitan ter como orixe un problema de vontade política. De xeito semellante, a ausencia de información á disposición das facendas rexionais e locais admite unha solución perfectamente viable: a creación de mecanismos efectivos de colaboración na xestión das bases tributarias.

4.2.3. *Incentivos á recadación*

O punto que agora imos abordar foi exposto con certa esaxeración por Dillinger en 1991. Segundo este autor, a elección do modelo territorial para a Administración tributaria é un dilema entre indiferenza e incompetencia. Por unha banda, unha axencia tributaria centralizada dispón dos medios técnicos e de persoal adecuados para desempeñar con competencia a súa función, pero carece de incentivos para xestionar eficientemente os tributos que recada para as facendas subcentrais.

Pola outra, descentralizar a Administración tributaria corrixe este problema de incentivos, pero coloca a responsabilidade de xestionar impostos nunhas administracións territoriais que non contan coa mesma dotación de *inputs* que a central, coa conseguinte perda de eficiencia. En definitiva, nun mundo con recursos limitados convén elixir en que áreas dos departamentos de recadación e inspección se invisten os recursos, e nesa toma de decisións dilucidar quen é o único ou principal beneficiario do rendemento impositivo resulta crucial.

Existen varias formas de encarar este asunto. Unha das principais consistiría en establecer unha taxa que a administración beneficiaria había pagarlle á que leva a cabo a recadación co fin de cubrir unha parte dos seus custos e fixar un incentivo para que a recadación se faga no tempo e na forma adecuados. Esta é unha práctica relativamente usual nalgúns estados norteamericanos que cargan un prezo aos gobernos locais cuxos impostos sobre as vendas ou sobre a renda xestionan.

O problema xorde á hora de determinar esta taxa, xa que, máis ben se fixa mediante acordos políticos en que algúns axentes teñen un considerable poder de negociación (os niveis de goberno superiores que ofrecen a súa loxística recadadora) baseado na súa maior dispoñibilidade de información sobre os custos de recadación das súas axencias e o seu tamaño económico e político. A xuízo de Martínez-Vázquez e Timofeev (2005), o deseño óptimo desta taxa non só debe contemplar os custos reais nos que incorre a administración que presta o servizo de recadación senón que inclusive debería estar vinculada a unha porcentaxe sobre a recadación de impostos.

Unha segunda suxerencia para eludir este problema de incentivos reside en basear o sistema de financiamento dos distintos niveis de goberno nos impostos compartidos. Non obstante, tal e como sinalan Hemming *et al.* (1997), pór en marcha mecanismos de reparto de

bases impositivas comúns non soluciona *per se* o problema, a menos que as porcentaxes de participación das distintas administracións sexan idénticas e non queden fóra deste reparto figuras impositivas de substanciais rendementos para o Goberno central; do contrario, a axencia tributaria central, cun orzamento limitado, dedicaralles máis recursos á recadación efectiva e á loita contra a fraude naqueles tributos onde a súa participación sexa exclusiva ou simplemente maior.

4.2.4. *Sistema de financiamento dos gobernos subcentrais*

Un aspecto de singular importancia na discusión sobre corresponsabilidade fiscal e administracións tributarias descentralizadas encóntrase nos vínculos que existen entre o sistema de financiamento dos gobernos subnacionais e a eficiencia con que son recadados os impostos por parte destas administracións.

Neste sentido, o traballo que tomamos como referencia é o de Esteller (2003). Esta achega analiza os factores de distinta índole que condicionan a eficiencia con que as facendas rexionais españolas xestionan a recadación dos impostos que teñen cedidos. O principal resultado respecto ao tema que aquí nos interesa é que o nivel de eficiencia diminúe conforme aumenta a porcentaxe que as transferencias incondicionadas supoñen nos recursos totais das comunidades. Este fenómeno prodúcese a partir dun certo limiar da mencionada porcentaxe que está situado aproximadamente entre o 20% e o 35% e segundo os anos considerados. Canto maior é a dependencia dos gobernos rexionais respecto aos recursos procedentes da Administración central en forma de subvencións, menor é a eficiencia con que aqueles recadan os tributos cedidos.

A orixe deste fenómeno pode atoparse nun efecto renda que estas transferencias incondicionadas xeran sobre o comportamento das facendas subcentrais. Isto é, se convivimos en que o incremento da eficiencia técnica das axencias tributarias rexionais require inspeccións máis estritas e un control máis firme das posibles situacións de omisión e evasión fiscal, resulta evidente que esta estratexia ten uns custos políticos para a facenda rexional que pode non estar disposta a soportar.

Neste caso, un xeneroso sistema de transferencias intergubernamentais reduce a necesidade de recursos que a facenda autonómica deba achegar ás arcas rexionais mediante, por exemplo, un maior control fiscal sobre os tributos cedidos.

Ademais, Esteller (2003) tamén destaca que este efecto renda que rebaixa a intensidade recadatoria das facendas subcentrais non existiría se analizásemos as transferencias condicionadas. Neste caso, as CC. AA. poderían tentar recuperar os graos de autonomía fiscal perdidos pola condicionalidade dos recursos que reciben e incrementar os recursos propios que recadan a través dos impostos que teñen cedidos. Noutra orde de cousas, as relacións inversas entre a eficiencia na recadación de impostos e o peso das transferencias condicionadas fanse máis intensas de considerarmos períodos de tempo máis prolongados na análise empírica. Isto pode revelar unha certa consolidación nas expectativas de financiamento a longo prazo, que non fai perigar o nivel de recursos que ano tras ano conseguen as CC. AA. con un custo político cero.

4.2.5. *Doutros aspectos de economía política*

Neste punto incluiremos un par de temas que poderíamos calificar como propios da economía política, pero con substanciais extensións cara á descentralización da administración

tributaria en particular e de todas as funcións de gastos e ingresos públicos en xeral. O primeiro deles alude ás probabilidades diferenciais de desenvolver comportamentos corruptos nun marco de axencias tributarias descentralizadas respecto a outro en que esta función estea centralizada.

En principio, non deberían atoparse condicionantes específicos que favorezan a corrupción nas facendas rexionais, independentemente do que suceda no nivel nacional. De feito, a escasa evidencia dispoñible ata o momento non confirma un nexo causal entre descentralización en sentido amplo (e iso inclúe a xestión dos impostos) e niveis de corrupción (Martínez-Vázquez e Timofeev, 2005). Establecido isto, no deben esquecerse porén tres detalles.

Un ten relación coa propia natureza da descentralización, en virtude da cal os responsables e xestores da Administración tributaria se sitúan máis preto dos grupos de presión e políticos locais, co cal se amplían as probabilidades de influencia destes sobre aqueles e, tamén por conseguinte, a probabilidade de corrupción. Un segundo aspecto alude á menor rotación de persoal que experimentan as axencias tributarias locais ou rexionais, dado que o seu ámbito territorial de actuación é indefectiblemente menor; este factor favorece contactos máis intensos entre o persoal da Administración tributaria e os contribuíntes. E, para finalizar, os gobernos subnacionais teñen menos posibilidades de contar con profesionais de alta cualificación e ben remunerados que sexan relativamente inmunes ás presións corruptoras (Mikesell, 2003).

En calquera caso, convén reiteralo, existe unha escaseza considerable de estudos que acrediten unha maior probabilidade de corrupción nun marco descentralizado. Ademais, por outra banda, e seguindo a Radian (1980), cabe a posibilidade de que unha estrutura recadatoria e inspectora descentralizada aumente o cumprimento fiscal.

Respecto ao segundo tema de economía política, de novo o traballo de Esteller (2003) proporciona unha suxerente relación aplicada á realidade autonómica española. Nesta referencia aparece o dato de que os niveis de eficiencia técnica das administracións tributarias rexionais presentan unha relación non-monótona co volume de déficit público autonómico (graficamente isto significaría unha función con forma de U). Noutras palabras, mentres que para niveis reducidos de déficit, os incrementos neste diminúen a eficiencia con que se recadan os impostos cedidos, superado un certo nivel de desequilibrio fiscal aumentos no déficit conducen a mellores resultados no que á eficiencia recadatoria se refire. Isto apunta na dirección dunha conexión entre o poder político rexional (responsable do déficit) e a administración tributaria, o que lles confire graos adicionais de responsabilidade fiscal e autonomía tributaria ás facendas subnacionais.

Un último aspecto –quizais non tanto vinculado exclusivamente a temas de economía política como a cuestións organizativas– refírese á eficiencia con que as administracións tributarias autonómicas recadan os impostos que teñen encomendados. Esteller (2006) amosa con datos de 2002 que mentres cada empregado da administración tributaria catalá se corresponde con 7480 millóns de euros de recadación impositiva nos tributos cedidos, esta cifra non chega aos 1485 millóns de euros no caso de Castela-A Mancha. Se ben é certo que unha parte desta diferenza reside nas diferenzas de capacidade fiscal dos territorios (e, en menor proporción, na progresividade dalgúns dos impostos cedidos), tamén é certo que Cataluña non é cinco veces máis rica que Castela-A Mancha. Este simple cálculo pon de manifesto unha realidade que debe ser explicada antes de iniciar unha descentralización da administración tributaria con tan dispares resultados na situación actual.

5. A MODO DE CONCLUSIÓN

Este traballo persegue tres obxectivos: 1) facer un percorrido polos principais modelos de descentralización da administración tributaria no mundo; 2) ofrecer unha síntese dos principais argumentos económicos que respaldan as distintas opcións no debate descentralización *versus* centralización; e 3) sobre a base da descrición e funcionamento da administración tributaria en España, ofrecer unha serie de comentarios ligados á necesidade de coordinación entre os niveis de goberno. Con este guión poden extraerse unha serie de conclusións que, ao mesmo tempo, ofrecen algunhas orientacións sobre o futuro reto das administracións tributarias no noso país.

En primeiro lugar, debe recoñecerse non só a heteroxeneidade de modelos de descentralización da administración tributaria (o que dificulta a realización dunha posible taxonomía) senón o estreito vínculo entre o esquema elixido e as peculiaridades propias do país: historia, restricións constitucionais, condicionantes políticos, relacións financeiras intergubernamentais, etc. Iso conduce a que non existan formulacións facilmente exportables e tamén a que os modelos se atopen en continua evolución.

En segundo lugar, a pesar de que unha aproximación preliminar ao tema nos suxerise o contrario, convén sinalar que non é certo que se estableza un vínculo directo entre descentralización tributaria e descentralización da administración tributaria (Suecia), nin que esta se atopa necesariamente ligada a máis autonomía fiscal por parte dos gobernos subcentrais (Alemaña) nin tampouco que o modelo de descentralización da axencia tributaria deba seguir un patrón único e homoxéneo en todo o país (Canadá).

En terceiro lugar, e dado o peso dos argumentos relacionados coa eficiencia e os custos da descentralización, parece evidente que o deseño máis adecuado para unha administración tributaria descentralizada debe ter en conta, coa mesma ponderación, argumentos de eficiencia e eficacia económica e posturas políticas federalistas.

Noutras palabras, se ben a descentralización da administración tributaria ten poderosos argumentos procedentes do campo da economía política que a respaldan (e, con matices, son relativamente fáciles de expor á cidadanía), non é menos certo que a xestión da AEAT levada ata o día de hoxe conta con suficientes activos como para non renunciar a eles por un mal entendido federalismo que pode deteriorar as relacións do contribuínte coas administracións.

Neste senso, e en cuarto lugar, dada a experiencia internacional dispoñible, os argumentos económicos proporcionados e a previsible natureza do futuro modelo de financiamento autonómica, resulta obvio que o deseño da administración tributaria en España debe evitar os dous extremos: a completa descentralización ou o reforzamento da AEAT como administración (se non única, si) principal do modelo tributario español. Agora ben, ese equilibrio proposto non resulta fácil de aprehender nin de pór en marcha, pero tampouco convén dramatizar este feito pois a experiencia internacional e a propia natureza dos procesos federais amosan que estas tensións e difíciles equilibrios son inevitables.

Finalmente, convén dedicar unhas liñas á principal proposta sobre descentralización da administración tributaria lanzada ata o momento: a creación de consorcios entre a AEAT e as CC. AA. Un primeiro aspecto que hai que destacar é o considerable grao de imprecisión que contén esta proposta. Os maiores detalles acerca da súa natureza e desenvolvemento atópanse contidos no Estatuto de Autonomía de Cataluña de 2006, aínda que tamén outras comunidades como Andalucía ou Valencia veñen apostando por iniciativas semellantes, pero con igual ou superior grao de imprecisión.

Segundo, por tanto, o recollido no Estatuto catalán, encontraríamos dúas etapas no proceso de descentralización da administración tributaria. Na primeira crearíase a Axencia Tributaria de Cataluña (ATC), encargada da xestión, recadación, liquidación e inspección de todos os tributos propios do goberno rexional, así como, por delegación do Estado, dos tributos estatais cedidos totalmente. A AEAT, pola súa parte, mantería as súas competencias no resto de tributos acumulados en Cataluña. Nesta primeira fase (que pode durar ata dous anos) crearíase tamén un consorcio no cal estarían representadas a ATC e a AEAT de xeito paritario. A misión deste consorcio sería a de levar a cabo as anteriores funcións tributarias de forma conxunta entre ambas as administracións e referidas non só ás figuras impositivas anteriores, senón tamén aos tributos que o Estado puidese delegar en favor do goberno rexional e aos que, pola súa natureza ou especial trascendencia para o goberno autonómico, requirían a correspondente colaboración.

Nunha segunda etapa este consorcio transformaría-se na Axencia Tributaria en Cataluña que tería competencias sobre todos os impostos producidos en Cataluña de forma única. Cabe a dúbida relativa ao que ocorrerá cos impostos aduaneiros ou a forma de resolver os chamados “puntos de conexión” sen unha AEAT, ademais doutros interrogantes sobre aspectos organizativos, recursos humanos, toma de decisións, etc., que xa de por si se descoñecen para a etapa previa do consorcio. Polo menos unha cousa si parece clara: a proposta catalá (e outras que replican o seu contido) avogan por adoptar unha forma xurídica similar á da AEAT, polos comprobados efectos beneficiosos que unha maior flexibilidade ten sobre a súa eficacia e eficiencia.

Notas

* Agradezo os comentarios recibidos de Santiago Lago, Regina Losada e Isabel Comas. Tamén a inestimable colaboración de Alex Esteller, ao goberme de bibliografía e ideas novidosas respecto ao tema. Calquera erro ou omisión, por outra parte, é da miña exclusiva responsabilidade.

- 1 Existe un caso interesante de colaboración entre gobernos locais en Ohio, onde sobre a base de intereses comúns crearon unha Axencia Central de Recadación que xestiona os impostos sobre a renda de 43 municipios. Esta Axencia é financiada polos municipios que conforman o consorcio que, sobre a base da súa autonomía fiscal, poden adherirse a ela ou non.
- 2 A modo de anécdota, queremos sinalar que esta información é transmitida en formato papel, pois os distintos gobernos rexionais non operan co mesmo sistema informático. O fracaso da empresa FISCUS, creada en 2001 polo Goberno federal e 15 estados federados para ofrecer un *software* común a contribuíntes e administracións, ilustra estes problemas. Agora a aposta neste sentido denomínase EOSS e está baseada na plataforma tecnolóxica do sistema bávaro.
- 3 Por exemplo, a recadación do ITPAXD cando esta se leve a cabo con efectos timbrados.
- 4 Estimacións do departamento de Economía da *Generalitat* catalá calcularon os ditos custos en 36 millóns de euros só para Cataluña.

BIBLIOGRAFÍA

- Amez, L. e 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 liña], relatorio presentado no Curso Intergovernmental Fiscal Relations and Local Financial Management organizado polo World Bank Institute en Almaty (Kazakhistán) entre os días 17 e 21 de abril de 2000. <<http://www1.worldbank.org/wbiep/decentralization/Courses/Almaty/mbell.pdf>> [Consulta: 16 de xaneiro de 2007].
- Bird, R. M. 2001. «Subnational Revenues: Realities and Prospects». Working Paper 0401. Georgia State University.
- Bird, R. M.; Wallich, C. I. e 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. e 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. e 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.
- Esteller, A. 2006. La administración tributaria en España. Universidade de Barcelona.
- 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. e Sausgruber, R. 2005. «Tax Morale and (De-)Centralization: An Experimental Study». *Public Choice* 125 (1-2), pp. 171-188.
- Hemming, R., Mates, N. e Potter, B. 1997. «India», en T. Ter-Minassian, (ed.). *Fiscal Federalism in Theory and Practice*. Washington D. C.: IMF.
- Lachance, R. e 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.
- McLure, C. E. Jr. 2003. «Tax Assignment and Subnational Fiscal Autonomy». *Bulletin for International Fiscal Documentation* (diciembre).
- Martínez-Vázquez, J. e 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 xaneiro de 2007].
- Moesen, W. A. e 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. e 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*. Nova 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. Universidade de Castela-A Mancha.
- Sjoquist, D. L. e Walker, M. B. 1999. «Economies of Scale in Property Tax Assessment». *National Tax Journal*, 52, pp. 207-220.
- Slemrod, J. e Blumenthal, M. 1996. «The Income Tax Compliance Cost of Big Business», *Public Finance Quarterly*, 24 (4), pp. 411-438.
- Stowhase, S. e 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. e 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.