

## INTRODUCCIÓN

La administración tributaria es un componente básico en la aplicación de cualquier sistema fiscal. Así, dependiendo de la valoración que realicemos de su actuación, podremos constatar en qué medida los objetivos perseguidos inicialmente por el poder político – explicitados en la legislación fiscal - han sido alcanzados. No podremos valorar un sistema fiscal como equitativo sólo a partir de la lectura de su legislación, sino que se tendrá que discernir en qué medida la administración tributaria asegura el cumplimiento de la ley de igual forma para todos los grupos de contribuyentes. No será posible determinar el nivel de recursos de que dispondrá el sector público a partir de los parámetros nominales de presión fiscal sin tener en cuenta antes los esfuerzos que realiza la administración tributaria en garantizar el cumplimiento universal de las leyes (a través de una correcta valoración de los activos sujetos a tributación, una diligente gestión de las liquidaciones tributarias o la ausencia de corrupción por parte de los gestores tributarios).

No obstante, la administración tributaria no es sólo un instrumento clave para la aplicación del sistema fiscal, sino que puede incluso insertarse dentro del propio proceso político de decisión en tanto en cuanto, tal y como hemos visto, su actuación afecta a la equidad del sistema fiscal o al nivel global de recursos de que dispondrá el sector público. En la medida en que ciertas medidas de reforma fiscal se muestran ineficaces en la consecución de sus objetivos, una reconducción de las formas de actuación de la administración tributaria en aras a la consecución de los mismos parece una extensión natural del poder político. En este sentido, se puede afirmar que la administración tributaria confiere grados adicionales de autonomía al poder político.

El objetivo de esta Tesis Doctoral es el análisis de la administración tributaria en un contexto federal, es decir, en un sistema político donde varios niveles de

gobierno han asumido responsabilidades de gasto y/o de ingreso. El interés de este análisis es doble. Por un lado, la literatura sobre el Federalismo Fiscal no ha tratado de forma pormenorizada las cuestiones que afectan a la administración tributaria en un sistema federal. Ello es así, a diferencia, por ejemplo, de la abundante literatura existente sobre el diseño de la asignación de tributos entre niveles de gobierno o sobre los efectos a nivel empírico de la descentralización del poder tributario. Sin embargo, tal y como hemos sugerido más arriba, parece indudable que debiera existir un vínculo mucho más estrecho entre esa literatura, que podríamos denominar de “imposición óptima” aplicada a un contexto federal, y la de la administración tributaria. Por tanto, una de las principales aportaciones de la Tesis será la sistematización y justificación de los criterios que debieran regir el diseño de la organización institucional de la administración tributaria en un sistema federal, así como la aplicación de ese marco conceptual a ciertos aspectos de la situación actual en España.

Por otro lado, la propia aplicación de ese marco conceptual a España tiene interés respecto del sistema de financiación autonómica. Desde principios de los años 80, momento en el cual las Comunidades Autónomas (CCAA) comenzaron a asumir competencias de gasto, su sistema de financiación ha sufrido reformas periódicas. Así, si debiéramos definir de alguna manera su evolución en el tiempo, podríamos afirmar que las reformas del sistema han ido encaminadas a garantizar un incremento de la autonomía tributaria de las CCAA y, por tanto, de su nivel de responsabilidad fiscal. Un buen ejemplo lo tenemos en el caso del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF): en 1994, se estableció una participación territorializada del 15% para las CCAA; en 1997, se produjo un desdoblamiento de la tarifa general en dos: una para el Estado y otra para las CCAA, sobre la cual podían ejercer su autonomía tributaria; en la actualidad, desde 2002, la tarifa autonómica es del 33%, y existen menos limitaciones al ejercicio de la autonomía tributaria por parte de las CCAA en ese tramo de la tarifa.

En cambio, respecto de la administración tributaria, no ha habido grandes reformas institucionales. Desde el momento en que cada CA asumió la competencia en la administración de los tributos cedidos, cada nivel de gobierno ha seguido administrando el mismo grupo de tributos en su territorio. Eso sí, la participación anteriormente citada de las CCAA en el IRPF provocó el establecimiento en 1994 de instituciones de coordinación entre la AEAT y la administración de las CCAA, las cuales pretendían además involucrar a éstas últimas en la gestión de la AEAT. Si bien en un primer momento se calificó el funcionamiento de tales instituciones como “algo desigual”, sus posteriores reformas (primero, en 1996, y la vigente, en 2002) parecen haber conseguido los propósitos pretendidos.

En cualquier caso, estas reformas están lejos de las reclamadas por el *Libro Blanco sobre la Financiación Autonómica* (1996) o por algunas CCAA (especialmente, Cataluña). En el primer caso, sus autores recomendaban la integración de la administración tributaria en un ente de carácter profesional, en el cual tanto las CCAA como el Estado estarían representados en igualdad de condiciones. En el segundo caso, algunos gobiernos autonómicos han reclamado que sea la propia CA quien administre todos los tributos devengados en su territorio, incluso aquéllos cuya recaudación corresponde al Estado. El primer capítulo de la Tesis Doctoral, en que se abordan los criterios de organización institucional de la administración tributaria en un contexto federal, podría ser útil a la hora de valorar, entre otras, cada una de esas dos formas organizacionales. El análisis teórico del segundo y el empírico del tercer capítulo de la Tesis - basados en los criterios establecidos en el primer capítulo –podrían servir para analizar, en base a criterios científicos, la realidad presente de la administración tributaria en España y, por tanto, ayudar a dirigir su reforma institucional, si se demuestra que es necesaria. Ésta será la segunda aportación de la Tesis Doctoral.

La organización de la Tesis Doctoral es como sigue: en el primer capítulo, se establecen los criterios de organización de la administración tributaria en un

sistema federal en base a la literatura existente del Federalismo Fiscal. En base a esos criterios, el resto de la Tesis se centra en el análisis de la realidad española. Así, en el segundo capítulo, se lleva a cabo un análisis teórico de evasión fiscal en una administración tributaria no-integrada y en la cual existen interrelaciones entre impuestos; en el tercer capítulo, un análisis empírico nos permitirá evaluar los niveles de eficiencia en la administración de los tributos cedidos por parte de las CCAA e identificar los factores de qué dependen esos niveles. Finalmente, en el cuarto capítulo, presentamos las principales conclusiones de la Tesis Doctoral y recomendaciones sobre España y se indican las posibles líneas futuras de investigación que se desprenden del contenido de la Tesis.

Por tanto, en el primer capítulo, se procede a una sistematización de todos los criterios que deberían regir el diseño de la administración tributaria en un sistema federal, discutiendo y ponderando cada uno de ellos. Adicionalmente, se describe la experiencia comparada a partir de una serie de países federales representativos: Estados Unidos, Canadá, Alemania, Suiza, y China. También se describe el régimen foral (País Vasco y Navarra). Como veremos, en la práctica, existen diversas formas de organización institucional de la administración tributaria, y de cada una de ellas se pueden extraer interesantes conclusiones de organización institucional.

El segundo capítulo desarrolla un modelo teórico de evasión fiscal en el cual el contribuyente se enfrenta a probabilidades de inspección establecidas por dos administraciones tributarias diferentes y donde los tipos impositivos nominales son también fijados por dos niveles de gobierno distintos. En un sistema federal, este tipo de análisis es relevante en aquellos casos en que los tributos asignados a cada nivel de gobierno/administración tributaria están económicamente interrelacionados. Esta situación se da en España en la medida en que existe una separación entre los impuestos de base patrimonial (Impuesto sobre el Patrimonio y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, principalmente), que son administrados por las Comunidades Autónomas y sobre los cuales éstas tienen

capacidad normativa, y el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que es administrado por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, aunque la capacidad normativa está compartida con las CCAA. En tanto en cuanto la transmisión de información entre ambos niveles de la administración tributaria no sea perfecta, el análisis demuestra que se podrían obtener ganancias de eficiencia - medidas éstas como un aumento en el nivel de cumplimiento fiscal – pero que, además, tales ganancias dependen de la combinación de instrumentos fiscales establecidos de forma independiente por cada nivel de gobierno (tipo impositivo) y cada administración tributaria (probabilidad de inspección).

De forma adicional, este segundo capítulo tiene también interés al ofrecer una nueva perspectiva en la literatura sobre la evasión fiscal. Normalmente, esta literatura ha analizado las decisiones de evasión fiscal en un contexto estático y sin hacer referencia a las interrelaciones existentes entre las declaraciones de un contribuyente. En el análisis tradicional, se da un resultado paradójico cuando se comprueba la diferencia entre los elevados niveles de incumplimiento fiscal que predice la teoría respecto de los mucho más reducidos que se observan en la práctica. En este sentido, nuestro modelo teórico se muestra, especialmente bajo la situación en que existe plena coordinación entre administraciones o la administración está integrada, como una explicación que parcialmente supera esa paradoja. Este enfoque de los análisis de la evasión fiscal es, sin duda, una aportación también interesante de la Tesis Doctoral.

En el tercer capítulo, un análisis empírico sobre la gestión de los tributos cedidos por parte de las CCAA nos ayudará a identificar y cuantificar otros factores relevantes en relación a la administración tributaria en España. En concreto, nos permitirá contrastar, entre otras cuestiones, si existen economías de escala en la gestión de los tributos cedidos, si la administración tributaria confiere grados de autonomía tributaria a las CCAA o si un elevado volumen de transferencias incondicionadas desincentiva la realización de esfuerzos respecto de la administración de los tributos. De hecho, los resultados obtenidos ofrecen una

respuesta positiva a cada una de esas cuestiones. Así mismo, el análisis nos permitirá obtener una ordenación de las delegaciones territoriales y de las CCAA en base a sus niveles de eficiencia técnica en la gestión de los tributos cedidos.

Finalmente, en el cuarto y último capítulo, se presentan las principales conclusiones de la Tesis Doctoral, haciendo especial referencia, siempre que sea posible, a sus implicaciones sobre la actual organización institucional de la administración tributaria en España, y se indican las posibles futuras líneas de investigación.