

LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN EL ESTADO AUTONÓMICO. VISIÓN CRÍTICA DEL MODELO ACTUAL Y PROPUESTA DE REFORMA

Javier Ramos de la Peña

Graduado en Derecho

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Carlos FRANCISCO MOLINA DEL POZO, doña M.^a José ACHÓN BRUÑÉN, don Xabier ARZOZ SANTISTEBAN, don Jorge BOTELLA CARRETERO, don Javier CREMADES GARCÍA y don Vicente MORET MILLÁS.

EXTRACTO

Uno de los aspectos que se han tenido en cuenta en todas las reformas del sistema de financiación de las comunidades autónomas y que estará presente en la que, de acuerdo con el calendario de revisiones quinquenales, se avecina a corto plazo, es el rediseño de las potestades de aplicación de tributos, esto es, la configuración de la Administración tributaria. Las líneas que siguen intentan, de entrada, construir un marco teórico para valorar las ventajas de los distintos modelos de Administración tributaria en los Estados descentralizados, a lo que a continuación se describe el modelo de Administración tributaria existente en la actualidad en España. El discurso de los dos primeros capítulos nos permitirá lanzar, en el tercero y último, una mirada crítica a dicho modelo actual y a su tendencia evolutiva, para proponer seguidamente la construcción de un sistema de Administración única y compartida.

Palabras claves: federalismo fiscal, Administración tributaria, eficiencia, rendición de cuentas y Agencia Tributaria.

Fecha de entrada: 30-04-2015 / Fecha de aceptación: 30-06-2015

TAX ADMINISTRATION IN A DECENTRALIZED STATE: CURRENT STATUS AND REFORM PERSPECTIVES

Javier Ramos de la Peña

ABSTRACT

One of the issues that have been considered in all the reforms regarding the Spanish regional financing system, which will be taken into account in the upcoming one, is the redistribution of administrative power to collect taxes. This is to say, Tax Administration. The aim of the following essay is to introduce some theoretical considerations involving the advantages and disadvantages of centralized and decentralized models of Tax Administration, and to describe the current Tax Administration model in Spain. This will allow us to assess the aforementioned model and its development through the years, and it ultimately will lead us to put forward some arguments in favor of a centralized and shared Tax Administration in Spain.

Keywords: fiscal federalism, Tax Administration, efficiency, accountability and Revenue Agency.

Sumario

Capítulo I. La Administración tributaria en la teoría del federalismo fiscal

1. Federalismo fiscal y Administración tributaria
2. Objetivos de una Administración tributaria
3. Otros aspectos que influyen en el diseño de la Administración tributaria
4. Modelos comparados de Administración tributaria

Capítulo II. Análisis del modelo de Administración tributaria en España

1. El marco general en que se desarrolla el modelo de Administración tributaria actual
2. El modelo actual de Administración tributaria en el Estado autonómico
3. La Administración tributaria del Estado: La Agencia Estatal de Administración Tributaria
4. El desarrollo de las Agencias Tributarias autonómicas. Especial mención a la Agencia Tributaria de Cataluña
5. Mecanismos de participación de las comunidades autónomas en la AEAT

Capítulo III. La necesidad de una reforma: Hacia una Administración única

1. El binomio evolución-descentralización
2. Voces favorables a un modelo de Administración única
3. Una Administración única y compartida: El papel del Senado
4. El principio de colaboración
5. Independencia, rendición de cuentas y profesionalidad
6. Articulación de la estructura central y territorial de la Agencia proyectada

Bibliografía

NOTA: Con especial agradecimiento al profesor doctor José Andrés Rozas Valdés, mi tutor en este trabajo.

CAPÍTULO I. LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN LA TEORÍA DEL FEDERALISMO FISCAL

1. FEDERALISMO FISCAL Y ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

El proceso de descentralización en materia hacendística observado en España desde la aprobación de la Constitución de 1978 ha ido acompañado del florecimiento del denominado federalismo fiscal, que es una rama de los estudios de la Hacienda Pública que tiene por objeto de análisis el papel y las interacciones de los distintos niveles de gobierno en los Estados federales o descentralizados. Sus preocupaciones principales son la recaudación, el endeudamiento y el gasto de lo ingresado, y desarrolla su discurso fundamentalmente mediante el lenguaje de la economía, tomando como criterios de evaluación la eficiencia económica, la equidad, la simplicidad administrativa o el balance entre responsabilidades e ingresos, entre otros aspectos¹. No obstante, el estudio de este fenómeno debe ser multidisciplinar, ya que, por ejemplo, para analizar las disposiciones de una constitución federal en materia financiera se requiere la aportación de la ciencia jurídica.

Una de las cuestiones que analiza el federalismo fiscal es el nivel óptimo de reparto de potestades administrativas de aplicación de los tributos, esto es, el diseño que debe tener la Administración tributaria de un Estado descentralizado. Si bien es un tema al que tradicionalmente se le ha dedicado poca atención en la literatura de esta disciplina, estamos ante una pieza clave de la arquitectura del sistema tributario. Por otro lado, las publicaciones sobre la materia hasta esta fecha nos bastan para construir el marco de consideraciones abstractas que se ofrece en este capítulo y que servirá de herramienta para plantear un enfoque crítico en los dos siguientes.

2. OBJETIVOS DE UNA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Siguiendo a MARTÍNEZ-VÁZQUEZ y TIMOFEEV², la mejor aproximación a la organización de una Administración tributaria es aquella que contempla los objetivos de la misma y las adversidades a que se enfrenta para conseguir dichos objetivos; estos elementos, adversidades y objetivos, por tanto, influirán en la elección de modelos centralizados o descentralizados. Así pues, estos objetivos se reducen básicamente a dos: la aspiración a la máxima eficiencia (*the efficiency objective*) y la meta de una óptima rendición de cuentas (*the accountability objective*). Podría objetarse a esta simple distinción el olvido de objetivos tales como el minimizar los costes de cumplimiento del contribuyen-

¹ ANDRESON, G.: *Una introducción comparada al federalismo fiscal*, 2010.

² MARTÍNEZ VÁZQUEZ, J. y TIMOFEEV, A.: *Choosing between centralized and decentralized models of Tax Administration*, 2010.

te (*taxpayer compliance costs*), pero resulta más apropiado contemplar cuestiones como esta bajo el prisma de las mencionadas adversidades que surgen ante el cumplimiento de esos dos objetivos.

2.1. EL OBJETIVO DE LA EFICIENCIA

El primero de los objetivos de toda Administración tributaria consiste, en esencia, en la maximización de la recaudación como consecuencia de los procedimientos de aplicación de los tributos. Existen numerosos factores que influyen en lo que los especialistas en federalismo fiscal denominan la «función de producción» de recursos públicos recaudados por una Administración tributaria y en lo que se conoce como el *tax gap*³: el trabajo, el capital, la tecnología, la calidad del marco legal en que se desarrolla la actividad de aplicación de los tributos y, por lo que a nosotros nos interesa, la organización de ese aparato administrativo, que implica, básicamente, si se trata de una Administración centralizada o descentralizada.

En esta línea, resulta de interés interrogarse cómo influye el diseño de la Administración en el objetivo de la eficiencia tomando como elementos de análisis lo que los autores mencionados consideran como los dos factores que pueden limitar dicha eficiencia: los costes de administración (*administration cost constraint*) y los costes de cumplimiento por parte del contribuyente (*compliance cost constraint*).

A) Los costes de administración

Desde un punto de vista puramente teórico, la recaudación de cualquier tributo tiene asociados unos costes generales (*overhead costs*) para los que siempre está en mejor posición una Administración tributaria centralizada que las Administraciones tributarias descentralizadas. En efecto, las Administraciones subcentrales, para acometer las funciones que tienen encomendadas y en vista de su poca capacidad y su siempre menor alcance, se ven obligadas a elegir entre embarcarse en inversiones para las que no están preparadas o renunciar a dicha inversión, que en último término también se traduce en una pérdida de eficiencia. Ello no sucede en un modelo de Administración centralizada, en el cual la entidad central cuenta con mayores recursos, lo que le permite aprovecharse de las economías de escala, es decir, aumentar significativamente la actividad reduciendo los costes medios, como si de una gran empresa se tratara.

Esta tendencia se observa, como apunta más de un autor⁴, en la inversión en tecnologías y medios materiales y en el reclutamiento del personal. En este último caso, las Administraciones subcentrales

³ Se trata de la diferencia entre la recaudación obtenida y la recaudación potencial del sistema económico de un país. El término fue acuñado en el informe del gobierno de Suecia titulado *Tax Gap Map for Sweden: How was it created and how can it be used* (2008).

⁴ MARTÍNEZ VÁZQUEZ, J. y TIMOFEEV, A., *op. cit.*, pág. 2; RUBIO GUERRERO, J. J.: *¿Tiene ventajas una Agencia Tributaria integrada a nivel nacional? El caso de la Agencia Estatal de Administración Tributaria*, 2006.

se verán abocadas a decidir entre invertir en el reclutamiento de personal especializado para realizar tareas de especial dificultad técnica (por ejemplo, la detección de prácticas fraudulentas más sofisticadas y/o difusas), lo cual les supondrá en la mayoría de los casos una inversión desproporcionada a sus medios, o renunciar a dicha especialización, decisión que repercutirá en su facultad para cumplir con sus funciones. Una Administración centralizada, por el contrario, se podrá permitir invertir en personal más cualificado y, además, mejor retribuido, lo que, según los expertos en federalismo fiscal, debe ser observado como un aliciente adicional puesto que reduce las posibilidades de corrupción.

En segundo lugar, expertos en federalismo fiscal⁵ sostienen que una Administración única garantiza la existencia, el mantenimiento y la ejecución de una única planificación en todo el territorio del Estado, compatible, por su flexibilidad, con las singularidades propias de cada territorio. Por el contrario, en un modelo descentralizado se hace difícil la toma de decisiones sobre la integración o consolidación de las planificaciones establecidas en cada territorio, que pueden ser dispares tanto en el diagnóstico de la situación, como en los objetivos a perseguir y los medios para alcanzarlos. En estrecha vinculación con esta cuestión, se apunta⁶ que una Administración única garantiza la formación y mantenimiento de un censo general y actualizado de contribuyentes, y una base de datos común, que integra toda la información con trascendencia tributaria de los mismos. En efecto, y a modo de ejemplo, los inspectores de una Administración única pueden detectar antes el fraude porque disponen en una sola base de datos de toda la información de un determinado contribuyente, con lo que la ocultación de la renta que le reporta un inmueble puede ser despejada gracias a la información de que se dispone sobre impuestos que gravan la propiedad inmobiliaria sin necesidad de relacionarse con otras Administraciones, lo cual conduce a la idea de que la fragmentación de la información aumenta los costes de aplicación de tributos. Aun así, siempre puede contraargumentarse que hoy en día la sofisticación de la tecnología permite interconectar más fácilmente la información de distintas bases de datos.

Donde también se observa un notable problema de costes de administración en los modelos descentralizados es, como apunta algún autor⁷, en sede de recaudación ejecutiva, en el supuesto de que el contribuyente o los contribuyentes cambien de administración territorial competente. En este caso, una Administración única podría actuar de forma inmediata y flexible respecto al deudor en todo el territorio nacional en cuanto a todas sus deudas, para decretar las medidas propias del periodo ejecutivo. Si la competencia se residencia en las Administraciones subcentrales, la simple intención de una de ellas de decretar una providencia de embargo de un bien que uno de sus contribuyentes tiene fuera de aquella región ya implica un notable aumento de costes.

A mayor abundamiento, también se ha señalado⁸ que una Administración tributaria única garantiza la colaboración leal con otras instituciones públicas nacionales e internacionales y una

⁵ MARTÍNEZ VÁZQUEZ, J. y TIMOFEEV, A., *op. cit.*, pág. 2; RUBIO GUERRERO, J. J., *op. cit.*, pág. 3.

⁶ Véase nota anterior.

⁷ RUBIO GUERRERO, J. J., *op. cit.*, pág. 3.

⁸ Véase nota anterior.

más óptima colaboración social. En el plano internacional, las instituciones análogas de otros Estados suelen exigir un interlocutor único en cada Estado para resolver las cuestiones que afectan a fiscalidad internacional, como el intercambio de información, las actuaciones coordinadas de lucha contra el fraude fiscal internacional o la aplicación de convenios de doble imposición.

Por otro lado, a favor del modelo descentralizado se ha argumentado⁹, de entrada, que, al crearse una pluralidad de centros de decisión, se fomenta la «experimentación» con diversas técnicas administrativas y, por tanto, la innovación, convirtiéndose las distintas entidades subcentrales en auténticos laboratorios de los cuales a veces surgen propuestas que nunca hubiesen visto la luz en un modelo descentralizado. También se sostiene que las Administraciones regionales conocen mejor la situación de su territorio que la central, lo cual las hace idóneas, por ejemplo, para detectar fraudes en cuestiones que afectan a situaciones del patrimonio inmobiliario de los contribuyentes. Sin embargo, sus propios defensores reconocen que ventajas como las apuntadas también pueden ser conseguidas actualmente por una Administración tributaria única.

B) Los costes de cumplimiento por parte del contribuyente

El concepto de «costes de cumplimiento por parte del contribuyente» (*compliance costs constraint*) es la categoría manejada por el federalismo fiscal para aglutinar todas aquellas cuestiones que inciden negativamente en el objetivo antes mencionado de la eficiencia en la gestión tributaria por cuanto ponen trabas al contribuyente para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias o bien le facilitan el fraude fiscal. Aunque se encuentra muy vinculado a la perspectiva adoptada desde la teoría del servicio público que se le da a la Administración, no es esto lo que se pone de relieve aquí, pues al fin y al cabo esta última es una cuestión más bien ligada a los valores que se estudian desde una perspectiva jurídica (que se tratará más adelante), y el aspecto que aquí se trata pertenece al marco de la optimización en la recaudación, que pone de relieve una dimensión más bien económica de la Administración tributaria, como si de una empresa se tratase.

Resulta incontrovertido, en primer lugar, que una Administración tributaria única permite instaurar un sistema de ventanilla única (*one stop-shops*), lo que sin duda se traduce, desde el prisma de los beneficios obtenidos por la Administración tributaria (y no por el contribuyente, tal y como luego se contemplará) en una minimización de los costes de cumplimiento por parte del mismo, puesto que así se evita la confusión respecto a cuál es la Administración competente para la aplicación del tributo en cuestión y la ralentización en la recaudación.

La filosofía de los *one stop-shops* es, de hecho, uno de los principios inspiradores de la política comunitaria contra el fraude fiscal y para mejorar el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte del contribuyente, tal y como queda reflejado en la Comunicación de la Comisión Europea al Parlamento Europeo y al Consejo de 6 de diciembre de 2012, por la que se aprueba un Plan

⁹ Véase nota 5.

de Acción para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal¹⁰. En este documento, la Comisión Europea anima a los Estados miembros de la Unión Europea a desplegar a medio plazo (aproximadamente en 2014, para la fecha en que fue redactado el documento) ventanillas únicas «para proporcionar todo tipo de información fiscal a los contribuyentes, incluidos los no residentes», lo cual, según calcula la Comisión, «facilitará las operaciones transfronterizas al eliminar los obstáculos fiscales y, por consiguiente, garantizará el mejor cumplimiento de las normas tributarias».

Por el contrario, un modelo descentralizado de Administración tributaria aumenta los costes de cumplimiento por parte del contribuyente por suponerle una carga adicional de formularios y declaraciones que rellenar. Ello se revela especialmente alarmante en el caso de empresas que operan en todo el territorio nacional de un Estado descentralizado, que se verán obligadas a aumentar los gastos de gestión de sus obligaciones tributarias por la imposibilidad de unificar criterios y técnicas.

A mayor abundamiento, la opción por un modelo centralizado o descentralizado influye decisivamente en algo tan relevante como las prácticas administrativas que harán efectivo el sistema tributario diseñado por el legislador. De esta manera, la Administración titular de las competencias de gestión de que se trate es, sin perjuicio de la impugnación de sus actos ante la jurisdicción que corresponda, quien se encarga de interpretar la legislación tributaria (por ejemplo, es quien decide el reconocimiento de un beneficio fiscal cuando existe cierto margen para ello o los criterios y propuestas de valoración de bienes a efectos de base imponible en ciertos tributos) o quien diseña las políticas de investigación de fraude fiscal, incoando los correspondientes procedimientos de inspección de forma selectiva a los contribuyentes, lo cual no es más que la manifestación de la discrecionalidad que le permite la ley. Si estas potestades están dispersas entre distintos niveles de organización de un Estado, se corre el riesgo de que los contribuyentes (tanto particulares como empresas) huyan hacia las regiones con una política administrativa más permisiva, generándose el conocido y temido escenario de competencia fiscal entre regiones (del que suele hablarse en relación con la cesión de potestades normativas sobre los tributos), que acostumbra traer consigo la descapitalización de unas en beneficio de las más agresivas. Aun así debe recordarse que las potestades de interpretación de la legislación tributaria pueden residenciarse en una única instancia a pesar de seguirse un modelo de Administración descentralizada, como ocurre en España, donde los procedimientos de consultas se formulan ante la Dirección General de Tributos (art. 3 RD 256/2012, de 27 de enero).

Este panorama de competencia fiscal ha sido denunciado, según ha observado la doctrina¹¹, en diversos informes del Tribunal de Cuentas de Alemania, Estado en el que se sigue el modelo de Administración tributaria más descentralizado que existe. Dicha institución afirma haber detectado el uso de prácticas administrativas como la relajación de las potestades de comprobación o la aplicación de criterios interpretativos favorables al contribuyente con la finalidad de atraer inversiones al *Land* en cuestión u otorgar un trato favorable a las empresas multinacionales en él establecidas.

¹⁰ COM (2012) 722/2.

¹¹ TEJERIZO LÓPEZ, J. M. (dir.): *La financiación territorial en los Estados descentralizados: Un estudio comparado*, 2009.

2.2. EL OBJETIVO DE LA RENDICIÓN DE CUENTAS

Según se desprende de la literatura del federalismo fiscal, este es el «argumento estrella» para legitimar los modelos de Administración descentralizada. Cuando hablamos de rendición de cuentas (*accountability*) nos referimos a una relación entre un actor y un foro o instancia (como puede ser un Parlamento, un Tribunal de Cuentas o un Defensor del Pueblo), en la cual aquel actor tiene la obligación de explicar y justificar su conducta, el foro le puede formular cuestiones y emitir un juicio, y el actor puede padecer las consecuencias de ello¹². Dicha relación, pues, consta de tres fases. En una primera «fase de información» el actor expone su conducta, siempre de forma retrospectiva. Sobre la base de la información suministrada, el foro inicia una «fase de debate», en la que le puede formular preguntas o exigirle información adicional, fase de gran relevancia por cuanto el suministro de información nunca será todo lo neutro que sería deseable. Por último, en el estadio llamado «fase de consecuencias» el foro tiene la posibilidad de imponer sanciones, tanto formales como informales, a la vista de la actuación del actor en cuestión.

El concepto de *accountability* es, según los expertos¹³, una de las ideas medulares del discurso sobre la gobernanza moderna, y es quizá por ello por lo que se ha observado una sobreutilización de este concepto, hasta el punto de confundirlo con otros como el de control (la rendición de cuentas no será más que un control *ex post*) o el de transparencia (que sería una consecuencia de la rendición de cuentas). En España el discurso del proceso descentralizador de la Hacienda ha ido acompañado de un término de contenido análogo al de rendición de cuentas, que es el de «corresponsabilidad fiscal»¹⁴.

Podemos identificar diversas modalidades de rendición de cuentas, de entre las cuales nos interesan las dos siguientes: rendición de cuentas interna (*managerial accountability*), que hace referencia a la responsabilidad que afecta a los cargos inferiores respecto de sus superiores jerárquicos dentro de una organización; rendición de cuentas política (*political accountability*), que se da frente a Parlamentos o instituciones de extracción democrática. También se han identificado otras modalidades de rendición de cuentas como la financiera (ante instituciones como el Tribunal de Cuentas), la judicial (ante los tribunales) o la extrajudicial (ante un Defensor del Pueblo o asimilados).

La cuestión a analizar, como apuntan MARTÍNEZ VÁZQUEZ y TIMOFEEV, es si el poderoso argumento de la rendición de cuentas se extiende a la Administración tributaria, esto es, a los responsables de su funcionamiento frente al foro de que se trate, o si basta con dotar de otras cotas de autonomía a las entidades subcentrales, como la percepción de más de la mitad del total de recursos públicos recaudados y la asunción de potestades normativas sobre determinados tributos de titularidad estatal, mientras que las potestades administrativas siguen en manos de una Administración única.

¹² BUSUIOC, E. M.: *European Agencies: Law and practices of accountability*, 2013.

¹³ BUSUIOC, E. M., *op. cit.*, pág. 7.

¹⁴ SEVILLA SEGURA, J. V.: *Las claves de la financiación autonómica*, 2001.

Por un lado, puede afirmarse que la distribución de tareas de gestión entre los distintos niveles de un Estado descentralizado permite aumentar la visibilidad del entramado cooperativo porque los ciudadanos perciben mejor quién aplica de forma efectiva el sistema normativo de reparto de poderes tributarios, lo que ubica a los gobiernos subcentrales en una posición en la que es más fácil exigirles responsabilidad por su gestión. Por otro, también se puede entender que la rendición de cuentas puede ser potenciada por la distribución de «discrecionalidad normativa», como el poder para decidir sobre las tarifas de los impuestos, al mismo tiempo que resta importancia al sistema de aplicación de los mismos, que puede ser llevado a cabo bajo los acuerdos y mecanismos apropiados por autoridades administrativas centrales.

Sin embargo, lo que realmente importa para intensificar la transparencia y la rendición de cuentas son los acuerdos administrativos específicos que articulan el sistema de Administración tributaria. Quienes sostienen esto¹⁵ lo ejemplifican con la recaudación de los recargos municipales sobre el impuesto de la renta estatal, que se suelen recaudar, en Estados Unidos, por la Administración federal; en estos casos, el recibo de la declaración indica con precisión que son los municipios quienes perciben este importe, lo cual le basta al contribuyente para asociar dicho recargo con un determinado nivel de gobierno.

Sin perjuicio de lo dicho, algún autor matiza que «el principal argumento para defender el menor grado de corrupción [fenómeno que sería una consecuencia de la falta de rendición de cuentas] de los niveles inferiores es la capacidad de los gobiernos descentralizados para ser más transparentes frente a sus ciudadanos»¹⁶. Sin embargo, bajo ciertas premisas, es más probable que los políticos descentralizados sucumban a la corrupción, como se ha dicho en la literatura del federalismo fiscal¹⁷. En efecto, se ha llegado a afirmar que los gobiernos descentralizados atraen a burócratas menos cualificados y que la corrupción descentralizada puede ocasionar una mayor corrupción generalizada, ya que las autoridades subcentrales no internalizan (al contrario de lo que ocurre en la corrupción centralizada) los costes externos de la corrupción.

3. OTROS ASPECTOS QUE INFLUYEN EN EL DISEÑO DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

La elección del modelo de Administración tributaria de un Estado descentralizado y de su concreta articulación no solo están condicionadas, como reconocen los propios expertos en federalismo fiscal, por el enfoque teórico que se ha ofrecido en el apartado anterior. Existen otros aspectos que también deben ser tenidos en cuenta, que algunos autores¹⁸ etiquetan como «cues-

¹⁵ MARTÍNEZ VÁZQUEZ, J. y TIMOFEEV, A., *op. cit.*, pág. 2.

¹⁶ GODSPEED, T. J.: *Descentralización y corrupción: Datos y problemas del caso mexicano*, 2012.

¹⁷ GODSPEED, T. J., *op. cit.*, pág. 8; MARTÍNEZ VÁZQUEZ, J. y TIMOFEEV, A., *op. cit.*, pág. 2.

¹⁸ Véase nota 15.

tiones de política económica» (*political economy issues*), aunque creemos que no es conveniente catalogarlos de esta manera, pues en este apartado se abordarán desde cuestiones técnicas hasta otras más jurídicas.

3.1. LOS SERVICIOS PRESTADOS AL CONTRIBUYENTE Y SUS RELACIONES CON LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Si en sede de «costes de cumplimiento por parte del contribuyente» se dio un enfoque economicista sobre la Administración tributaria, en el sentido de la repercusión que podía tener el comportamiento del contribuyente en el objetivo de la eficiencia, ahora es momento de colocar el foco en el propio contribuyente como ciudadano que se relaciona con la Administración tributaria y que obtiene servicios de ella, para lo cual seguiremos el ya mencionado estudio de RUBIO GUERRERO¹⁹.

Según este autor, la existencia de una Administración tributaria única garantiza la prestación de todos sus servicios de asistencia e información al ciudadano en todo el territorio nacional con equivalentes condiciones de calidad. Estamos hablando de servicios como la elaboración del borrador del IRPF, la confección de declaraciones en sus oficinas o las transmisiones telemáticas de información tributaria para eliminar la expedición de certificados en papel.

Una Administración tributaria descentralizada, por el contrario, podría ocasionar dificultades en el desarrollo de estas actividades tan fundamentales desde el punto de vista del servicio al ciudadano y de la proyección social de la prestación de servicios de una Administración tributaria. Ello se debe a factores como que se verificaría una pluralidad de decisiones en relación con su implantación y condiciones de prestación, habría dificultades para formar y mantener bases de datos integradas debidamente actualizadas que comprometerían la calidad en la prestación de los servicios mencionados y se elevarían los costes de prestación de servicios en territorios en los que no se dieran suficientes economías de escala.

Desde el punto de vista de sus relaciones con el contribuyente, resulta evidente que una Administración tributaria única siempre ofrece unas garantías de igualdad que un modelo descentralizado no alcanza. En esta línea, los planes generales de actuaciones gestionados por una Administración tributaria única permiten, por una parte, la implantación y mantenimiento de importantes instrumentos de definición de riesgos y de selección de contribuyentes y, por otra, disponer de instrumentos informáticos y de ayuda a la comprobación. Por el contrario, la compartimentación territorial del control tributario conduce a la existencia de múltiples planes y programas de actuación, además de prácticas administrativas dispares (en materia de reconocimiento de beneficios fiscales, por ejemplo, como se apuntó antes) que supondrán un trato más o menos benévolo a los contribuyentes, según la región en que se encuentren.

¹⁹ RUBIO GUERRERO, J. J., *op. cit.*, pág. 3.

3.2. EL CONTROL DE LOS FLUJOS DE RENTA Y DE LA INFORMACIÓN FISCAL

Una de las manifestaciones más relevantes del poder tributario, sea su detentador una entidad soberana o autónoma, es la potestad de administrar los tributos. Sin perjuicio de que el diseño de los planes recaudación o las políticas de inspección acostumbran a confiarse, en los países más avanzados, a autoridades administrativas con una cierta independencia, los gobiernos centrales y subcentrales no quieren renunciar a extender su aura de influencia al ejercicio de estas potestades. No obstante, quienes han estudiado el comportamiento de los gobiernos subcentrales en relación con la Administración tributaria²⁰ y las reivindicaciones que estas han planteado para redistribuir el poder tributario en los Estados descentralizados detectan, en esta línea, dos razones más pro-saicas: la voluntad de controlar los flujos de renta y la información de trascendencia tributaria.

Respecto a los flujos de renta, resulta comprensible la preocupación de las entidades subcentrales por querer controlar mejor los ingresos con los que van a poder operar. En efecto, por mucha autonomía de gasto de que se disponga, si la mayor parte de los ingresos dependen de transferencias recaudadas por una Administración ajena, el diseño de las grandes políticas públicas se debilita. Por ejemplo, en Canadá se discutió a finales de los años 90 si la recaudación proveniente del impuesto sobre la renta, cuya administración se confiaba al Gobierno federal, se transfería con la suficiente celeridad a algunas provincias, llegándose a concluir que el sistema de transferencias beneficiaba al Estado (en 99 millones de dólares) a pesar de no ser el destinatario último de la recaudación, conclusión a la que se llegó valorando las cantidades recaudadas y las efectivamente ingresadas en las entidades subcentrales²¹.

Más aún, la excesiva dependencia de las transferencias del nivel central es directamente proporcional al nivel de corrupción en las regiones que las reciben, como alerta un reciente estudio de federalismo fiscal²². En efecto, basándose en datos empíricos que miden la corrupción en un Estado descentralizado como México («subvenciones» en la literatura de la materia), como la pobreza de las familias²³, se ha podido evidenciar cómo el aumento del nivel de subvenciones iba acompañado de un aumento de dichos indicadores, registrando mayores subidas si se trataba, además, de subvenciones incondicionadas. Podemos extender las conclusiones de dicho estudio al campo de la Administración tributaria, pues al fin y al cabo, desde el momento en que una Administración recaude recursos para una entidad de otro nivel (sea porque existe una Administración centralizada que transfiere recursos a las subcentrales o sea porque se dan fórmulas que implican algún

²⁰ Véase nota 15.

²¹ Véase nota 15.

²² GODSPEED, T. J., *op. cit.*, pág. 8.

²³ Como se explica en el estudio mencionado, la pobreza es un buen termómetro de la corrupción en un Estado como México, pues muchos ciudadanos se ven obligados a abonar dinero de su bolsillo a autoridades corruptas de las que en condiciones normales no obtendrían sus servicios, lo que ineludiblemente incrementa su empobrecimiento.

tipo de dependencia) asistimos al fenómeno de las transferencias y nos encontramos con este problema, problema que va en detrimento del objetivo antes comentado de la rendición de cuentas.

La problemática en torno a las transferencias también ha sido denunciada para el caso de España en algún reciente estudio²⁴ de federalismo fiscal. En efecto, bajo el actual modelo en España, que más tarde se expondrá en detalle, el gobierno central recauda directamente el 85 % de los impuestos incluidos en el sistema de financiación autonómico (de régimen común). Dichos impuestos se transfieren a los gobiernos autonómicos mediante anticipos, pero la liquidación definitiva se efectúa dos años después. Esta dinámica ha provocado que, por ejemplo, el gobierno catalán se viera obligado a devolver al gobierno central 2.478 millones de euros porque las previsiones de recaudación de los años 2008 y 2009 fueron sobreestimadas.

En segundo lugar, por lo que respecta al manejo de la información con trascendencia tributaria, se trata de una cuestión que acostumbra a interesar a cualquier nivel de gobierno en un Estado descentralizado. Ello puede ser útil, como sugieren especialistas²⁵ para hacer predicciones de recaudación, para simular el impacto de medidas de política fiscal sobre el total de ingresos recaudados o para intensificar la lucha contra el fraude fiscal y la delincuencia, al coordinar la información fiscal con la que obra en las bases de datos de la policía. Si bien es cierto que el acceso a la información puede conseguirse mediante la colaboración entre Administraciones de distintos niveles, no siempre existe el clima adecuado para hacer efectiva dicha colaboración.

3.3. EL PAPEL DE LOS INCENTIVOS

Otro factor que también se ha detectado²⁶ en el abanico de condicionantes del diseño de la Administración tributaria es el de los llamados incentivos que posee la Administración recaudadora. En efecto, si una Administración tiene encomendada la recaudación de tributos cuyo producto no percibirá, porque estos serán transferidos a entidades subcentrales (como ocurre en Canadá o en España) o a la Federación (como ocurre en Alemania), es de esperar que en la práctica les dedique menos atención y menos recursos materiales y humanos, a pesar de tener una gran capacidad técnica y ser eficiente. Resulta evidente, pues, que este problema se planteará siempre que no exista un modelo de absoluta independencia de Administraciones tributarias (como sucede en Estados Unidos), pues el mínimo acuerdo de cooperación entre uno y otro nivel ya lleva la semilla de este defecto.

Según la doctrina²⁷ el papel de los incentivos ha podido observarse en un Estado descentralizado como Alemania. Se denuncia que el sistema desincentiva la eficacia de las Administra-

²⁴ PALUZIE HERNÁNDEZ, E.: *Perspectivas de un nuevo pacto económico para Cataluña*, 2012.

²⁵ Véase nota 15.

²⁶ Véase nota 15.

²⁷ TEJERIZO LÓPEZ, J. M., *op. cit.*, pág. 7.

ciones tributarias de los *Länder* por lo que respecta a las transferencias de nivelación, tanto por parte de los que contribuyen a dicha nivelación, pues así piensan que aportarán menos, como por parte de los Estados que se benefician de dicha aportación, bajo la idea de que una disminución de sus ingresos aumentará la cuantía a recibir por nivelación.

Para combatir el problema de los incentivos, quienes han estudiado la experiencia internacional²⁸ informan de que uno de los mecanismos que se ha arbitrado al efecto es la retención por parte de la entidad recaudadora de una pequeña porción de la recaudación en concepto de los servicios prestados (*collection fee*). Así ocurre, por ejemplo, en Estados Unidos, país en el que las Administraciones estatales imponen el pago de una cantidad a las Administraciones locales por la recaudación de determinados tributos, aunque la cuantía reclamada acostumbra a ser conflictiva.

4. MODELOS COMPARADOS DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Siguiendo a ANDERSON²⁹, independientemente del nivel de toma de decisiones en asuntos tributarios (*v. gr.* potestades normativas o percepción del producto de la recaudación) en los Estados descentralizados se observan básicamente tres modelos de Administración tributaria:

- Modelos centralizados. Son aquellos en que el gobierno federal recauda impuestos para las unidades subcentrales o constitutivas.
- Modelos totalmente descentralizados. Se trata de los sistemas en que las unidades constitutivas o gobiernos subcentrales recaudan impuestos para el gobierno federal.
- Modelos mixtos. El paradigma de estos modelos es aquel en el que cada nivel de gobierno recauda sus propios impuestos, aunque existen otras fórmulas que pasan por la delegación a las entidades subcentrales de la aplicación de figuras tributarias de titularidad estatal o, al contrario, por la asunción de las potestades administrativas por parte del Estado en la gestión de tributos pertenecientes a las entidades subcentrales.

4.1. MODELOS CENTRALIZADOS DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA: SUECIA Y OTROS PAÍSES ESCANDINAVOS

En esta forma de organización de la Administración tributaria, la administración del gobierno central actúa como agente para las unidades constitutivas a través de dispositivos constitucionales o por delegación. Esto se ha de entender sin perjuicio de la desconcentración administrativa,

²⁸ Véase nota 15.

²⁹ ANDERSON, G., *op. cit.*, pág. 2.

en el sentido de despliegue de una estructura territorial mediante delegaciones que actúen con subordinación a los órganos centrales, y del hecho de que las potestades en torno a la aplicación y revisión de tributos estén residenciadas en distintas instancias, todas ellas pertenecientes al nivel central de gobierno.

No debe sorprender la constatación de que este modelo predomina más en Estados centralizados que en Estados federales. En este sentido, han seguido este modelo los países escandinavos, Italia, Francia, Portugal, excolonias de Francia del oeste de África y algunos países latinoamericanos³⁰. Despiertan interés a los expertos en federalismo fiscal los países escandinavos (Finlandia, Suecia, Islandia, Dinamarca y Noruega) y algún país del norte de Europa como Bélgica, por cuanto en ellos se observa un alto nivel de descentralización y de autonomía fiscal en las entidades subcentrales.

En Suecia, según análisis realizados por expertos³¹, todos los impuestos, incluyendo el impuesto sobre la renta, son objeto de aplicación por el gobierno central mediante la Administración tributaria sueca (Sweedish National Tax Board, NTB en inglés), y se puede hablar de una situación similar en Dinamarca, Finlandia e Islandia. Durante el año fiscal, los gobiernos subcentrales reciben sus ingresos sobre la base de una previsión, y la cantidad efectiva a ingresar (lo cual puede suponer la necesidad de efectuar devoluciones o añadir transferencias) se determina el año siguiente cuando se ha computado el total de la recaudación.

El NTB fue creado en 1971 mediante la fusión de tres agencias centrales y una serie de organismos gubernamentales menores, en un momento en el que las Administraciones regionales (*county administrative boards*, en inglés) se encargaban de ejercer ciertas potestades administrativas. Fue en 1987 cuando el Ministerio de Hacienda sueco decidió integrar las autoridades administrativas regionales en el NTB bajo el estatus de unidades desconcentradas que dependían de los órganos centrales, con el objetivo de aumentar la eficiencia y dar al NTB más poder para coordinar todas las actividades de la Administración tributaria. Más tarde, en 1991, las Haciendas locales suecas perdieron su autonomía y se convirtieron en oficinas tributarias incardinadas en la estructura de las Administraciones regionales y, por tanto, en el NTB.

Cada una de las diez *county tax authorities* está presidida por un director general y un consejo rector, que se encuentran bajo la dependencia del NTB. También es de destacar, en cuanto a la estructura central, que existe lo que podríamos identificar como un departamento de recaudación (*enforcement service*, en inglés, siglas KFM en sueco) desplegado territorialmente también en diez oficinas subcentrales que, aun así, no coinciden con la estructura territorial del NTB, y al que se le han asignado diversas funciones además de las propias de un departamento de recaudación, como las relativas a la exacción de multas de aparcamiento (más propia de una Hacienda local).

³⁰ Véase nota 15.

³¹ Véase nota 15.

4.2. MODELOS TOTALMENTE DESCENTRALIZADOS DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA: ALEMANIA

Se trata de aquellos sistemas en que, a la inversa que en el caso anterior, se observa la ausencia de un aparato administrativo federal para aplicar los tributos y, en su lugar, son las Administraciones subcentrales quienes asumen íntegramente la gestión, inspección, recaudación y revisión de los mismos. A continuación se echará un vistazo la Administración tributaria alemana, paradigma de este modelo.

Siguiendo a quienes han estudiado este modelo³², de acuerdo con el esquema general de distribución de competencias entre los *Bund* y los *Länder* consagrado en la Ley Fundamental de Bonn, las competencias legislativas en materia tributaria en Alemania corresponden a la Federación, mientras que los *Länder* ocupan el papel predominante en la aplicación de los tributos³³. En la actualidad, compete a la Administración federal solo la aplicación de los tributos comunitarios o aquellos de cuya recaudación les corresponde de forma íntegra. El resto de los impuestos, tanto los de rendimiento estatal (impuestos sobre sucesiones y donaciones, sobre vehículos de tracción mecánica y loterías, entre otros) como los de rendimiento compartido (por ejemplo, el impuesto sobre la renta o el IVA) se administran por los *Länder*, que habrán de transferir la parte correspondiente a la Federación. No obstante, sí que son comunes en toda Alemania las normas procedimentales tributarias, codificadas como ley federal en la llamada «ordenanza tributaria».

En cualquier caso, la administración de los impuestos de recaudación compartida se lleva a cabo por delegación de la Federación, lo que implica la atribución a esta de importantes competencias de organización, dirección y control, jurídico y de oportunidad, sobre la actuación de los *Länder*. La constitución alemana incorpora, además, una cláusula que permite al *Bundestag*, con la intervención del *Bundesrat*, establecer mecanismos de coordinación entre las distintas Administraciones e incluso alterar la distribución de competencias si con ello se perfecciona y simplifica notablemente la aplicación de los tributos, disposición que ha fundamentado la creación de una oficina federal centralizada (*Bundeszentralamt für Steuern*) que ha asumido competencias en algunas cuestiones relativas a los tributos compartidos, como el intercambio de información a nivel internacional o la cooperación y coordinación con autoridades de los *Länder* en funciones de inspección de grandes empresas. Además, desde el 4 de abril de 2006 existe una ley federal (aprobada también con intervención del *Bundesrat*) que, por expresa delegación de la Constitución, establece estándares mínimos en la organización de las autoridades administrativas y la formación de sus funcionarios.

4.3. MODELOS MIXTOS

Por último, todos aquellos modelos de organización de la Administración en los Estados federales que no responden a ninguno de los esquemas anteriores se catalogan como mixtos, al exis-

³² Véase nota 27.

³³ Véase nota 27.

tir una Administración multinivel, esto es, que se observa una estructura administrativa encargada de la aplicación y revisión de tributos tanto a nivel federal como a nivel regional. A continuación se exponen dos de los modelos más representativos de las alternativas existentes: Estados Unidos, como sistema en que cada nivel administra sus propios tributos, y Canadá, país en el que se verifica una mayor preponderancia de la Administración tributaria central (ya que esta administra tributos que percibirán las provincias) y que constituye el modelo más cercano al de España.

A) Estados Unidos de América

En Estados Unidos existe una gran autonomía tributaria en los distintos niveles de gobierno y no hay impuestos cedidos o compartidos entre ellos. En este contexto, como dicen quienes han estudiado este modelo³⁴, resulta lógica la existencia de Administraciones tributarias separadas e independientes, de manera que el Gobierno federal dispone de una Agencia Tributaria que gestiona y recauda sus propios impuestos y cada Estado cuenta con la suya, lo que configura un modelo de los denominados mixtos, altamente descentralizado, sin perjuicio de la existencia de mecanismos de coordinación.

A nivel federal, la Administración que lleva a cabo la aplicación de los tributos en todo el territorio nacional es el Internal Revenue Service (IRS), con sede central en Washington y presencia en todos los Estados. Desde la Internal Revenue Service Restructuring and Reform Act, de 1998, el IRS se organiza en función de los tipos de contribuyentes y actividades que realiza (por ejemplo, grandes y medianas empresas, salarios e inversiones, etc.). Por su parte, cada uno de los Estados tiene su propia agencia encargada de la aplicación de sus tributos. La organización de la Administración tributaria no es una materia reservada constitucionalmente a la Federación, por lo que los Estados, de acuerdo con la habilitación prevista en la Décima Enmienda, tienen capacidad para regular esta materia. Por regla general, estas agencias se estructuran en distintos departamentos en función de las tareas que tienen asignadas (inspección, recaudación, tramitación de las declaraciones presentadas, etc.). En los últimos años, no obstante lo dicho, varias Administraciones subcentrales han delegado en el IRS la recaudación del impuesto sobre la renta de las personas físicas.

Debido al elevado grado de descentralización apuntado, las relaciones de cooperación, en su dimensión vertical (Federación-Estados) y horizontal (entre Estados) adquieren especial relevancia. Las primeras se desarrollan sobre todo en el ámbito del intercambio de información, la asistencia al contribuyente y la formación del personal. En cuanto a las segundas, comprenden también el intercambio de información, la mejora de la uniformidad del sistema y la reducción de costes administrativos.

B) Canadá

El modelo seguido en Canadá también merece la calificación de «mixto» por cuanto no se ha confiado la íntegra administración de los tributos a un determinado nivel de gobierno. Los

³⁴ Véase nota 27.

impuestos federales y provinciales más importantes, según los autores que han estudiado el modelo³⁵, se administran por la Agencia Tributaria Canadiense (Canadian Revenue Agency, CRA). En concreto, caen bajo su responsabilidad la gestión de los impuestos federales sobre la renta de las personas físicas, el de sociedades, el impuesto sobre bienes y servicios y los impuestos especiales sobre consumos específicos, además de los impuestos provinciales sobre la renta y sociedades en el marco de los correspondientes convenios de colaboración con las Administraciones subcentrales. Las Administraciones tributarias de las provincias se encargan de la aplicación del resto de los impuestos provinciales.

La CRA fue creada en 1991 en sustitución del Revenue Canada, que era el ministerio que se encargaba hasta la fecha de tal función. Está gobernada por un comité de dirección (*board of management*) formado por miembros provenientes, casi en su integridad, del sector privado, sometidos por tanto a un estricto régimen de incompatibilidades y de auditoría en su actuación. Este comité tiene competencias de supervisión en materia de recursos humanos, financieros y administrativos. Por encima de este comité, sin embargo, el ministro de Hacienda canadiense (*ministry of National Revenue*) conserva la dirección y responsabilidad frente al Parlamento.

La participación de los gobiernos provinciales de Canadá en la CRA se articula, de entrada, a través del nombramiento de 11 de los 15 miembros del comité de dirección, uno por cada una de las diez provincias y otro por los tres territorios. Otros mecanismos de coordinación previstos en la normativa reguladora de la CRA son, por ejemplo, el suministro de información por parte de la Administración central a las subcentrales para que estas puedan evaluar el impuesto, programa o actividad que la Agencia administra a su favor. También se exige por ley la remisión a cada provincia de un informe anual sobre su actuación y la organización de encuentros anuales entre los órganos directivos de ambas instancias territoriales.

CAPÍTULO II. ANÁLISIS DEL MODELO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN ESPAÑA

1. EL MARCO GENERAL EN QUE SE DESARROLLA EL MODELO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA ACTUAL

Existe consenso en la doctrina en que el modelo de Administración tributaria en el Estado autonómico de España es, al igual que ocurre con el resto de elementos configurativos del sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común, esencialmente mutable³⁶. La

³⁵ Véase nota 27.

³⁶ LAGO PEÑA, S. y MARTÍNEZ-VÁZQUEZ, J.: *La descentralización tributaria en las Comunidades Autónomas de régimen común: Un proceso inacabado*, 2010.

Constitución Española de 1978 (CE) no estableció, pues, una determinada manera de distribuir las competencias de aplicación de los tributos (entre las que se comprenderían las potestades de gestión, inspección y recaudación de las figuras tributarias) ni de revisión de los mismos entre las comunidades autónomas y el Estado, distinción esta (la que separa aplicación de revisión) que hacemos sobre la base de la terminología utilizada por la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

Sí que existen, no obstante, una serie de principios que deben guiar el sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común y, con ello, el reparto y ejercicio de las potestades de aplicación y revisión de tributos, que el Tribunal Constitucional (TC) tuvo ocasión de recordar en el fundamento jurídico (FJ) n.º 130 de la STC 31/2010, de 28 de junio, en la que se enjuició la constitucionalidad del Estatuto de Autonomía de Cataluña de 2006. Este marco de principios está constituido, por un lado, por la competencia exclusiva del Estado en materia de Hacienda general (art. 149.1.14 CE); la reserva de ley orgánica para regular las competencias financieras autonómicas (art. 157.3 CE, desarrollado por la LOFCA)³⁷; y la potestad originaria para establecer tributos que ostenta el Estado (art. 133.1 CE). La jurisprudencia del TC ha aclarado que la materia de «Hacienda General» comprende la regulación no solo de los tributos del Estado, «sino también el marco general de todo el sistema tributario y la delimitación de las competencias financieras de las Comunidades Autónomas respecto de las del propio Estado»³⁸.

Por otro lado, la CE reconoce a las comunidades autónomas el derecho a disponer de una Hacienda propia respetando los principios de autonomía y suficiencia financieras, coordinación y solidaridad (arts. 156.1 y 138.1 CE). Además, se reconoce expresamente la posibilidad de que las comunidades autónomas puedan actuar como delegados o colaboradores del Estado para la recaudación, gestión y liquidación de los recursos tributarios de aquel, de acuerdo con las leyes y los Estatutos (art. 156.2 CE). Recuerda el TC que en este sistema adquiere especial relevancia el Consejo de Política Fiscal y Financiera, como órgano multilateral encargado de asegurar la coordinación y la colaboración entre las partes integrantes del Estado autonómico. Se trata, tal y como lo define la LOFCA en su artículo 3.1, de un órgano consultivo y de deliberación para la adecuada coordinación entre la actividad financiera de las comunidades autónomas y de la Hacienda del Estado, tratando mediante su creación de paliar el modelo de relaciones puramente bilaterales derivado de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía en la primera fase del desarrollo de la financiación autonómica centrado en las comisiones mixtas, que el Estatuto de Cataluña intentó, no obstante, potenciar sin éxito³⁹.

³⁷ Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas.

³⁸ STC 72/2003, de 10 de abril.

³⁹ MANZANO SILVA, E.: *La colaboración entre las Administraciones estatal y autonómica en el régimen común de financiación autonómica*, 2011.

2. EL MODELO ACTUAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN EL ESTADO AUTONÓMICO

En vista de la libertad de que disponen el legislador estatal y el autonómico para configurar la Administración tributaria en el marco de las comunidades de régimen común, no debe extrañar que este haya evolucionado desde un sistema en que las Haciendas autonómicas solo se encargaban de la aplicación y revisión de sus propios tributos a uno en que se les han confiado dichas potestades sobre tributos estatales y se les haya permitido participar en la toma de decisiones en la Agencia Estatal de Administración Tributaria. El modelo español de Administración tributaria, que es un elemento que forma parte del denominado sistema de «cesta de impuestos», es hijo, en sus líneas maestras, de un pacto entre comunidades autónomas y Estado de 2001, cuyo promotor político fue el presidente del Gobierno José María Aznar y de entre cuyos padres intelectuales destaca el profesor y político Antoni Castells⁴⁰. Su configuración actual, que se enmarca en el lustro 2009-2014, proviene de la ola de reformas de los Estatutos de Autonomía de las Comunidades Autónomas iniciada en 2006, que más tarde cristalizaría en el acuerdo 6/2009, de 15 de julio, del Consejo de Política Fiscal que sería, a su vez, llevado al ordenamiento jurídico por medio de la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, de reforma de la LOFCA, la ya mencionada Ley 22/2009, y las distintas leyes especiales de cesión de tributos y competencias, como la Ley 16/2010, de 16 de julio, que hacía lo propio en el caso de la Comunidad Autónoma de Cataluña.

Uno de los primeros comentaristas de este modelo señaló, habiendo observado las reformas de los primeros Estatutos de Autonomía (de Cataluña y Andalucía) que «el modelo de organización de la Administración tributaria bosquejado en esta segunda hornada de Estatutos de Autonomía continúa impregnado, pese a ciertas indefiniciones, de un carácter híbrido, a medio camino entre la alternativa de una Administración descentralizada y la de una Administración centralizada»⁴¹. Este mismo autor propone tomar como base para la comprensión del sistema de Administración tributaria configurado por dicho entramado normativo las propias figuras tributarias, y en función de su grado de cesión esclarecer el alcance de las potestades de aplicación y revisión que han asumido las comunidades autónomas.

Así pues, y en primer lugar, por lo que respecta a los tributos propios de las comunidades autónomas, la aplicación y revisión de los mismos corresponde, en su integridad y como resulta lógico, a las Administraciones tributarias autonómicas (arts. 6.1 y 19.1 LOFCA).

En cuanto a los tributos cedidos, enumerados en el artículo 11 LOFCA, debemos aclarar preliminarmente que estos son aquellos que han sido establecidos y regulados por el Estado, cuyo producto corresponda a la comunidad autónoma (art. 10.1 LOFCA). En esta línea, la LOFCA

⁴⁰ SEVILLA SEGURA, J. V., *op. cit.*, pág. 7.

⁴¹ RAMOS PRIETO, J.: *La distribución de las competencias de gestión, inspección, recaudación y gestión en materia tributaria y la reforma de los Estatutos de Autonomía*, 2007.

aclara que los tributos pueden ser cedidos total (como ocurre con el ISD⁴², el 100% de cuya recaudación va a parar íntegramente a las Haciendas autonómicas) o parcialmente (como ocurre con el IRPF⁴³, que se cede en un 50% de su recaudación) a las comunidades autónomas, pero no establece ninguna diferencia entre las potestades de aplicación y revisión que pueden ejercerse sobre uno y otro tipo de tributos. Por el contrario, se dedica, en su artículo 19.2, a proclamar de forma general que «en caso de tributos cedidos, cada comunidad autónoma podrá asumir por delegación del Estado la aplicación de los tributos, la potestad sancionadora y la revisión», añadiendo como única especialidad la exclusión del IRPF, el IVA⁴⁴ y todos los Impuestos Especiales de Fabricación de toda cesión que pueda hacerse de las antedichas potestades administrativas. Con esta exclusión, sin embargo, lo que se consigue es desvirtuar la indiferencia con que el artículo 19.2 de la LOFCA trata a los tributos cedidos totalmente y los cedidos parcialmente, ya que precisamente todos los excluidos son los únicos impuestos cedidos parcialmente (excepto el Impuesto sobre la Electricidad y el Impuesto de Hidrocarburos para el tipo especial estatal y el tipo autonómico) según el artículo 11 de la LOFCA, de manera que la LOFCA, pese a su flexibilidad, ya programa una cuestión muy relevante, que se constituye en límite infranqueable del legislador ordinario que ha de aprobar la Ley 22/2009: solo los impuestos cedidos totalmente a las comunidades autónomas podrán ser objeto de aplicación y revisión integrales por estas.

Con esta restricción, la Ley 22/2009, en su artículo 54, ha cedido el máximo de potestades administrativas en torno a los tributos que le permitía la LOFCA: el IP⁴⁵, el ISD, el ITPAJD⁴⁶, los Tributos sobre el Juego y el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte⁴⁷. Los artículos sucesivos de la Ley 22/2009 concretan el alcance de estas potestades administrativas delegadas, enumerando las funciones típicas de los ámbitos de la gestión, la recaudación, la inspección y la revisión mencionadas en los artículos 117 y siguientes de la LGT⁴⁸.

Por lo que respecta a los tributos cedidos parcialmente, su régimen se equipara a los no cedidos (como el IRNR⁴⁹ o el IS⁵⁰), por lo que su aplicación, así como la revisión de los actos dic-

⁴² Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

⁴³ Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

⁴⁴ Impuesto sobre el Valor Añadido.

⁴⁵ Impuesto sobre el Patrimonio.

⁴⁶ Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

⁴⁷ La Ley 22/2009 se sigue refiriendo en su artículo 54.1 f) a día de hoy al Impuesto sobre ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, cuando en realidad la disposición derogatoria tercera de la Ley 2/2012, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para 2012, derogó con efectos desde el 1 de enero de 2013 el artículo 9 de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, en el que se regulaba esta figura tributaria, que ha pasado a integrarse en el Impuesto sobre Hidrocarburos.

⁴⁸ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

⁴⁹ Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

⁵⁰ Impuesto sobre Sociedades.

tados en el ejercicio de la misma se llevará a cabo, en todo caso, por los órganos estatales que tengan atribuidas las funciones respectivas sin perjuicio de las eventuales delegaciones o colaboraciones que puedan establecerse (arts. 19.3 LOFCA y 54.2 Ley 22/2009).

A pesar de que no es una cuestión pacífica, parte de la doctrina⁵¹ entiende que, como consecuencia de este modelo, no se ha producido ningún desapoderamiento del Estado, sino que este mantiene intacta la titularidad de las competencias para la exigencia de sus recursos tributarios privativos y de los tributos cuyo rendimiento comparte con las comunidades autónomas, lo que equivale a decir que este modelo es perfectamente reversible desde el Parlamento estatal. Lo es por cuanto el Estado sigue siendo el titular del único instrumento que puede regular el marco de la Administración tributaria, que es la LOFCA (y, una vez cubierta la reserva de ley orgánica que prevé el art. 157.3 CE, las leyes ordinarias que la desarrollen), sin que dicha potestad haya sido menoscabada en absoluto por el hecho de que la nueva hornada de Estatutos de Autonomía haya incluido preceptos que atribuyan a su respectiva comunidad autónoma competencias de aplicación y revisión de tributos estatales cedidos, anticipándose incluso a las leyes de cesión y a la reforma de la LOFCA, como ocurría con los artículos 204 y 205 del Estatuto de Autonomía de Cataluña de 2006.

Así fue declarado en la citada STC 31/2010 respecto de las competencias de aplicación⁵², en cuyo FJ 132 entiende que cualquier referencia de ese tipo en una norma como un Estatuto de Autonomía no es más que «un enunciado de principio sobre las potestades de gestión de los tributos cedidos, sin mayor especificación; enunciado que es respetuoso con la competencia originaria del Estado en materia tributaria ("por delegación del Estado") y que queda sometido a lo que pueda establecerse sobre dicha delegación en la normativa estatal reguladora de la cesión». Entender lo contrario conduciría a asumir que la determinación del alcance de las potestades administrativas de aplicación de los tributos cedidos dependen de lo que diga un Estatuto de Autonomía, de manera que su modificación estaría sujeta no solo a la voluntad política de las Cortes Generales, sino a la de un Parlamento autonómico, lo que supondría, en última instancia, una pérdida de la competencia constitucionalmente reconocida al Estado y, en definitiva, un vicio de inconstitucionalidad.

La conclusión a la que se llega tras el examen de las normas y la jurisprudencia que regulan el modelo de Administración tributaria en un Estado descentralizado como España es que estamos ante uno de los sistemas que en el capítulo primero de este trabajo hemos etiquetado como «mixtos», ya que se observa un reparto de potestades tributarias administrativas multinivel. Dentro del heterogéneo grupo de los modelos mixtos, el sistema español estaría más cerca del canadiense que del estadounidense, por cuanto no puede decirse que cada nivel de gobierno aplique y revise sus propios tributos, sino que se observa una preponderancia de uno de los niveles sobre el otro, en concreto el nivel central respecto del subcentral.

⁵¹ RAMOS PRIETO, J., *op. cit.*, pág. 18.

⁵² No nos interesa en este trabajo la problemática en torno a la revisión por los órganos de la Generalitat de Cataluña de los tributos estatales cedidos, enjuiciada en el FJ 133.

3. LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DEL ESTADO: LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Visto el modelo de reparto de potestades administrativas de aplicación y revisión de tributos entre el Estado y las comunidades autónomas, es momento de dedicar nuestra atención al entramado institucional que se encarga de ejercer dichas potestades en el nivel central de nuestro Estado descentralizado.

El ejercicio de esas potestades administrativas que, conforme al marco normativo estudiado, tiene atribuido el Estado se encomienda, hoy en día, a un ente administrativo denominado Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), conocido más comúnmente como Agencia Tributaria. También en este aspecto, por tanto, se sigue el modelo canadiense, en el que se constata, como se apuntó, la existencia de un ente administrativo jurídicamente diferenciado del Ministerio de Hacienda. La opción por esta clase de modelo, tal y como se desprende de la exposición de motivos de la ley que creó la AEAT (que enseguida se comentará), acostumbra a estar orientada por objetivos como la especialización de funciones o el alcance de mayores cotas de eficacia y eficiencia.

La AEAT fue creada por el artículo 103 de la LPGE 1991⁵³, y empezó a funcionar desde el 1 de enero de 1992. Dicha norma la define como «la organización administrativa responsable, en nombre y por cuenta del Estado, de la aplicación efectiva del sistema tributario estatal y aduanero y de aquellos recursos de otras Administraciones y Entes Públicos nacionales o de las Comunidades Europeas cuya gestión se le encomiende por Ley o por Convenio». Quedan fuera de su ámbito de actuación, por tanto, las funciones de revisión de tributos, encomendados a una serie de órganos administrativos incardinados en la estructura de la Administración General del Estado o de las comunidades autónomas (según el tributo de que se trate), encuadrados funcionalmente en el Ministerio o las Consejerías de Hacienda, órganos que quedan fuera del ámbito de estudio de este trabajo.

3.1. NATURALEZA JURÍDICA Y FORMA DE ACTUACIÓN DE LA AEAT

La Agencia Tributaria debe catalogarse, de entrada, como un ente de Derecho público perteneciente al sector de la llamada Administración institucional, que en el caso de la Administración del Estado se identifica con los llamados «organismos públicos», definidos en el artículo 41 de la LOFAGE⁵⁴ como los creados bajo la dependencia o vinculación de la Administración General del Estado para la realización de actividades de ejecución o de gestión, tanto administrativas como de fomento o prestación, como de contenido económico reservadas a la Administración estatal, adscribiéndose a esta a través del ministerio competente por razón de la materia. En nuestro caso, el artículo 103.uno.1 de la LPGE 1991 nos indica que la AEAT se adscribe al Ministerio de

⁵³ Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991.

⁵⁴ Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado.

Economía y Hacienda (actualmente y tras el Real Decreto 1887/2011, Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas) a través de la Secretaría de Estado de Hacienda.

Más allá de esta constatación, y prescindiendo de la anacrónica y aún subsistente referencia que contiene la LPGE 1991 a los Entes de Derecho Público del artículo 6.5 de la Ley General Presupuestaria (se refería a la Ley General Presupuestaria de 1988, derogada desde 2003), para aclarar la cuestión de la naturaleza jurídica de la AEAT algún autor⁵⁵ ha aventurado que estamos ante un «organismo autónomo» de los mencionados en el artículo 45 de la LOFAGE. Sin embargo, desde la aprobación de la Ley 28/2006, de 28 de julio, parece que la AEAT se asemeja más a las denominadas Agencias, definidas en el artículo 2 de dicha norma como «entidades de Derecho público, dotadas de personalidad jurídica pública, patrimonio propio y autonomía en su gestión, facultadas para ejercer potestades administrativas, que son creadas por el Gobierno para el cumplimiento de los programas correspondientes a las políticas públicas que desarrolle la Administración General del Estado en el ámbito de sus competencias». No hay que olvidar, de todas formas, que la disposición adicional novena de la propia LOFAGE establece que la AEAT se registrará por su legislación específica y, supletoriamente, por las demás normas administrativas generales que le sean de aplicación, disposición que parece relativizar toda etiqueta que pueda ponerse a la Agencia, y que en cualquier caso nos informa de que sus normas reguladoras serán de Derecho público.

Interesa resaltar que la actuación de la Agencia está marcada por el hecho de que se trata de una entidad con personalidad jurídica propia (art. 103.uno.1 LPGE 1991), con lo que estamos ante un centro de imputación de relaciones jurídicas independiente de la Administración General del Estado, lo que le permite actuar en el tráfico jurídico con plena capacidad de obrar y de forma más acorde con sus fines e intereses. Por otro lado, también es de destacar su peculiar régimen de financiación, que viene compuesto, según señala el artículo 103.cinco de la LPGE 1991, por transferencias de los Presupuestos Generales del Estado y por un porcentaje de la recaudación, siendo este último un ingreso finalista, pues debe dedicarse a «la financiación de los mayores gastos de funcionamiento e inversiones» de la Agencia.

Otro aspecto de gran relevancia sobre la actuación de la AEAT es la planificación de sus actuaciones, como elemento que permite establecer de un modo preciso y formalizado las prioridades de los diferentes órganos y áreas de la Agencia y efectuar un seguimiento y medición de los objetivos asignados y de los resultados obtenidos. En la normativa reguladora de la AEAT se hace referencia al Plan de Actuaciones [art. 103.tres.2 b) LPGE 1991], que puede concretarse en actuaciones concretas como los planes de lucha contra el fraude fiscal, o al Plan de Objetivos [art. 65.3 a) Ley 22/2009], de carácter interno, aunque el de mayor relevancia es el llamado Plan de Control Tributario (art. 116 LGT), que se publica anualmente en el BOE sin perjuicio del carácter reservado de algunos de sus elementos. Dicha relevancia la deducimos, por ejemplo, del hecho de que el último Plan Anual de Control Tributario (Resolución de 10 de marzo de 2014, de la Presidencia de la AEAT), se autodefine como el instrumento que «marca y establece las líneas

⁵⁵ ORTIZ CALLE, E.: *La Agencia Estatal de Administración Tributaria*, 1998.

prioritarias de actuación de la Agencia en el año en curso». Según la Resolución de la Presidencia de la AEAT de 27 de octubre de 1998, este instrumento se compone, por un lado, de una serie de directrices generales, mediante la determinación de áreas de riesgo fiscal de atención prioritaria y criterios básicos de desarrollo (que es la parte que se publica en el BOE). Por otro, incluye los llamados planes parciales de control, en las áreas de inspección financiera y tributaria, aduanas e impuestos especiales, gestión tributaria y recaudación. Por último, también contiene las normas de integración de planes y las obligaciones de información entre áreas.

Interesa destacar, respecto de la planificación de la actividad de la Agencia, que se elabora en su mayor parte en el seno de los órganos centrales, sin que tenga ninguna participación de los órganos de la estructura territorial. Por norma general, es el Servicio de Planificación y Relaciones Institucionales quien se encarga de preparar estos instrumentos que más tarde aprueban los órganos rectores, aunque en el caso concreto del Plan Anual de Control Tributario la tarea se le encomienda a la llamada Comisión de Coordinación del Plan General de Control Tributario (disposición tercera de la Resolución de 27 de octubre de 1998), integrada igualmente por miembros de los órganos centrales.

3.2. ESTRUCTURA CENTRAL DE LA AEAT

La estructura de los órganos centrales de la AEAT se halla regulada por la LPGE 1991; la Orden Ministerial de 2 de junio de 1994, por la que se desarrolla la estructura de la Agencia Estatal de Administración Tributaria; y por la orden PRE/3581/2007, de 10 de diciembre, por la que se establecen los departamentos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y se les atribuyen funciones y competencias. Esta normativa ha sido desarrollada por un amplio *corpus* de resoluciones de la Presidencia de la AEAT, a las cuales el artículo 103.once.5 de la LPGE 1991 confiere valor normativo.

Los órganos rectores de la Agencia son el presidente y el director general. Aquel será el secretario de estado de Hacienda o la persona que al efecto designe el Gobierno, y este será nombrado por el Gobierno a propuesta del ministro de Hacienda, optándose, por tanto, por un modelo de relación de «fiducia» o confianza entre los órganos rectores, cuyos titulares son cesados libremente, y el Gobierno⁵⁶. Entre las funciones encomendadas al presidente destaca la aprobación de los Planes de Actuación de la AEAT y la aprobación de la estructura orgánica, los nombramientos y ceses de su personal directivo y de la relación de puestos de trabajo de la Agencia. Por lo que respecta al director general, se le confían, entre otras tareas, la superior jefatura del personal de la Agencia y la elaboración de los proyectos de Planes de Actuación.

La organización central de la Agencia se divide funcionalmente en seis departamentos: Gestión Tributaria, Inspección Financiera y Tributaria, Recaudación, Aduanas e Impuestos Especiales, Informática Tributaria y Recursos Humanos. Al frente de cada uno de ellos, con dependencia directa de la Dirección General, se encuentra un director de departamento, responsable de la jefatu-

⁵⁶ ORTIZ CALLE, E., *op. cit.*, pág. 22.

ra superior de los órganos y unidades y del personal de cada uno de ellos, así como del desarrollo de sus funciones y competencias. Los departamentos integran, a su vez, diversas subdirecciones generales, como la Subdirección de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica y la Subdirección de Inspección Territorial en el caso del Departamento de Inspección. Asimismo existen, con rango de dirección adjunta, los siguientes órganos centrales: Servicio Jurídico, Servicio de Auditoría Interna, Servicio de Gestión Económica, Servicio de Estudios Tributarios y Estadísticas, Servicio de Planificación y Relaciones Institucionales y Delegación Central de Grandes Contribuyentes.

El cauce habitual para la coordinación de todos los órganos directivos que se acaban de mencionar es el llamado Comité Permanente de Dirección, presidido por el presidente de la AEAT, y del que forman parte el director general, como vicepresidente, y los directores de los departamentos y servicios centrales. La coordinación entre la estructura central y la estructura territorial queda asegurada mediante el Comité de Coordinación Territorial, del que forman parte los miembros del Comité Permanente de Dirección y los delegados especiales de la Agencia en las comunidades autónomas.

3.3. ESTRUCTURA TERRITORIAL DE LA AEAT

La estructura territorial de la Agencia, que es la que hace efectiva su desconcentración, está regulada, en esencia, en la Resolución de la Presidencia de la AEAT de 21 de septiembre de 2004, modificada en diversas ocasiones desde su publicación. En virtud de esta disposición, los órganos territoriales de la Agencia son las delegaciones especiales, las delegaciones, las administraciones y las administraciones de Aduanas, prescribiéndose que estas tres últimas dependerán orgánica y funcionalmente de las primeras.

Las Delegaciones Especiales de la Agencia extienden sus competencias en el territorio de una comunidad autónoma, y al frente de cada una de ellas se halla un delegado especial de la Agencia, nombrado por el presidente de la Agencia a propuesta del director general, al que le corresponde la superior jefatura conforme a las directrices y criterios de actuación de la Dirección General de la Agencia. Cada delegación especial se divide, funcionalmente, a imagen y semejanza de la estructura central de la Agencia, en las llamadas dependencias regionales (Dependencia Regional de Inspección, Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales, etc.). La sede de todas las delegaciones especiales está en las capitales de las comunidades autónomas.

Por su parte, las llamadas delegaciones de la Agencia Tributaria ejercen sus funciones respecto de las unidades administrativas regionales ubicadas en el territorio de una provincia, teniendo su sede en localidades que son capitales de provincia (con alguna excepción como la delegación de la Agencia en Jerez de la Frontera) pero no capital de la comunidad autónoma. La jefatura de las delegaciones corresponde al delegado de la Agencia, que depende directamente del delegado especial y es nombrado y cesado también por el presidente de la AEAT a propuesta del director general.

Las denominadas administraciones de la Agencia, presididas por un administrador cuyo puesto de trabajo no se provee por libre designación, extienden sus competencias en un ámbito

territorial más reducido que el de la provincia y se integran en la delegación o directamente en la delegación especial si aquella no existe o si se trata de la provincia en que se halla la capital de la comunidad autónoma. Por ejemplo, en la provincia de Tarragona encontramos, además de la simple delegación de la Agencia, con sede en la ciudad de Tarragona, dos administraciones: una en Reus y otra en Tortosa.

Por último, nos encontramos con las administraciones de Aduanas e Impuestos Especiales, integradas en la delegación de la Agencia o, si esta no existiere, directamente en la delegación especial. Se hallan reguladas en mayor detalle en la Resolución de la Presidencia de la AEAT de 28 de julio de 1998. Solo se han implantado esta clase de órganos en zonas que están en contacto con el tráfico internacional. Por ejemplo, en la Comunidad Valenciana hay cuatro: la del aeropuerto de Alicante, la administración Valencia-Marítima, la del aeropuerto de Valencia y la de Sagunto.

4. EL DESARROLLO DE LAS AGENCIAS TRIBUTARIAS AUTONÓMICAS. ESPECIAL MENCIÓN A LA AGENCIA TRIBUTARIA DE CATALUÑA

El modelo de Agencia implantado con éxito en el Estado ha sido imitado por unas cuantas comunidades autónomas en el marco de las reformas de sus Estatutos de Autonomía iniciadas en 2006. En concreto, las comunidades autónomas de régimen común que han desplegado sus Agencias Tributarias son: Murcia, Asturias, Cantabria, Comunidad Valenciana, Cataluña, Aragón, Andalucía, Islas Baleares, Castilla y León, Castilla-La Mancha, Galicia e Islas Canarias. A continuación centraremos nuestro interés, a modo de ejemplo, en la Agencia Tributaria de Cataluña (ATC).

La ATC fue creada por la Ley de Parlamento de Cataluña 7/2007, de 17 de julio, en despliegue de lo dispuesto en el artículo 204 del Estatuto de Autonomía de esta comunidad. Actualmente dispone de cuatro delegaciones territoriales en las cuatro provincias de la Comunidad, sin ninguna red de oficinas a nivel local, carencia que ha forzado que, por ejemplo, la gestión del ITPAJD se encomiende a una red de 53 «oficinas liquidadoras» que dependen de los Registros de la Propiedad (49) y Mercantiles (4). La Agencia catalana no tiene acceso directo, general y permanente a los datos fiscales de los ciudadanos y empresas de Cataluña, sin perjuicio de que pueda hacer accesos limitados a la base de datos de la AEAT o pedir justificadamente información fiscal a la AEAT cuando lleve a cabo un procedimiento de gestión en concreto. Aun así, dispone de un sistema operativo propio y de un portal electrónico (*e-tributs*).

5. MECANISMOS DE PARTICIPACIÓN DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS EN LA AEAT

Bajo la rúbrica «órganos de coordinación tributaria», el título IV de la Ley estatal 22/2009 regula el denominado Consejo Superior para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria y los Consejos Territoriales para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria. Estas son, pues, las estructuras de coordinación que prevé el modelo actual, sin perjuicio de la utiliza-

ción del cauce general para tratar la financiación autonómica globalmente considerada que constituye el ya mencionado Consejo de Política Fiscal y Financiera.

El Consejo Superior para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria refunde dos órganos existentes bajo el régimen del periodo 2002-2009: el Consejo Superior de Dirección y la Comisión Mixta de Coordinación de la Gestión Tributaria. Está integrado por representantes de la AEAT y de las comunidades autónomas, y se le encomienda coordinar la gestión de los tributos cedidos. Entre las funciones que se le atribuyen destacan las de informar, antes de su aprobación, el Plan Anual de Objetivos de la AEAT; recibir y analizar, periódicamente, el seguimiento del Plan Anual de Objetivos; establecer las líneas estratégicas de actuación y prioridades funcionales de los consejos territoriales; proponer criterios generales de armonización de las políticas normativas estatales y autonómicas en materia de tributos cedidos, así como las relativas a su gestión; diseñar la política general de gestión de los tributos cedidos; o diseñar las líneas básicas de determinados programas a incluir en los planes de control tributario de actuaciones coordinadas en determinados programas incluidos en los planes de control.

Los Consejos Territoriales para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria, por su parte, son órganos colegiados integrados por representantes de la AEAT y de la comunidad autónoma que se trate a los que corresponde coordinar la gestión de los tributos cedidos en su respectivo ámbito territorial, de acuerdo con las directrices del Consejo Superior arriba descrito. A este respecto, el artículo 66 de la Ley 22/2009 les atribuye funciones como el análisis y valoración de los resultados de la aplicación de los tributos, la formulación a la AEAT o a las comunidades de propuestas orientadas a la mejora de la gestión o adoptar acuerdos de intercambio de información entre las Administraciones estatal y autonómica.

CAPÍTULO III. LA NECESIDAD DE UNA REFORMA: HACIA UNA ADMINISTRACIÓN ÚNICA

1. EL BINOMIO EVOLUCIÓN-DESCENTRALIZACIÓN

Un análisis diacrónico de los modelos de Administración tributaria que se han sucedido en las comunidades autónomas de régimen común, hasta llegar al que se ha expuesto en el capítulo anterior, nos lleva a afirmar que se asocia evolución con descentralización. En efecto, desde foros de estudio del federalismo fiscal como el Instituto de Economía de Barcelona (IEB) se reclaman constantemente reformas en los mecanismos de descentralización de las comunidades autónomas de régimen común. Sin embargo, y como se apuntaba al principio de este trabajo, la cuestión de la Administración tributaria está poco presente en la literatura del federalismo fiscal. Tomando como referencia el IEB, un vistazo a sus informes anuales de federalismo fiscal de los años 2009 a 2013, en los que se han debatido cuestiones como el modelo de financiación de 2009, la incidencia de la crisis económica en las Haciendas subcentrales, o la reforma de las Haciendas locales, la cuestión de la Administración tributaria no ha sido objeto de ningún estudio monográfico.

No obstante, nos ha sido posible reunir las consideraciones teóricas más relevantes que se han hecho recientemente desde la teoría del federalismo fiscal en el área de la Administración tributaria, y creemos que estas conducen, más bien, a deshacer el binomio evolución-descentralización que se viene predicando para todos los elementos del sistema de financiación de las comunidades autónomas. En efecto, contemplando la Administración tributaria desde el punto de vista de sus objetivos, puede afirmarse que un modelo centralizado es más eficiente en cuanto a la recaudación y puede superar sin problemas la supuesta ventaja que un modelo descentralizado le saca en materia de rendición de cuentas. Por otro lado, cabe defender que un modelo de Administración tributaria única no tiene por qué estar reñido con el ejercicio de la autonomía de las comunidades autónomas, cuestión sin duda de gran relevancia en el diseño final del modelo global de financiación y que nos lleva al plano jurídico. En los apartados que siguen nos proponemos defender la implantación de un modelo de Administración única en España, justificando su encaje en el actual de Estado descentralizado. Ello nos dará la oportunidad de examinar otras mejoras que pueden hacerse en el modelo actual.

2. VOCES FAVORABLES A UN MODELO DE ADMINISTRACIÓN ÚNICA

La propuesta de una Administración tributaria única en España tiene importantes antecedentes. De entrada, es de destacar que la Comisión para el Estudio y Propuesta de un nuevo sistema de financiación de las comunidades autónomas aplicable a partir de 2002, convocada por Resolución de la Secretaría de Estado de Hacienda de 28 de septiembre de 2000, que en su momento elaboró el *Informe sobre la Reforma del Sistema de Financiación Autonómica*, se posicionó claramente a favor de «la creación de una Agencia Tributaria única y compartida, que se encargue de todos los tributos de titularidad estatal». En dicho informe, aparte de las ventajas que se han apuntado en el capítulo I de este trabajo (como por ejemplo el hecho de que una Administración única se beneficia de las economías de escala y de una base de datos más efectiva) se subrayaba que esta propuesta no atenta contra el principio de autonomía de las comunidades autónomas, ya que «este se hace efectivo a través de la participación de las mismas en una Agencia Tributaria única». Además, no tiene por qué suponer un retroceso en corresponsabilidad fiscal, ya que el ciudadano percibe, con este modelo, que todas las Administraciones son parte de esta Agencia.

Si bien resulta incontrovertido que esta idea no se ha seguido en el diseño del modelo de Administración tributaria en nuestro país, tampoco se puede decir que haya sido abandonada por los expertos en la materia. Autores como SEVILLA SEGURA⁵⁷ defendieron desde un principio sin fisuras la tesis de una Administración única para el caso de las comunidades autónomas de régimen común, aunque «todo lo descentralizada que se quiera». Más tarde, otros como RAMOS PRIETO⁵⁸ o MERINO JARA⁵⁹ ponían de manifiesto las incertidumbres que abría el proceso de fragmentación interterritorial

⁵⁷ SEVILLA SEGURA, J. V., *op. cit.*, pág. 7.

⁵⁸ RAMOS PRIETO, J., *op. cit.*, pág. 18.

⁵⁹ MERINO JARA, I.: *Las Agencias Tributarias Autonómicas*, 2011.

de las competencias de gestión, inspección, recaudación y revisión de los tributos. Recientemente, ROZAS VALDÉS⁶⁰ ha defendido que «el camino más natural para conseguir un sistema sencillo, eficaz, rentable, seguro, eficiente, económico y justo en la gestión tributaria no es ni la fragmentación de la estructura administrativa encargada de su aplicación ni la concentración funcional y política en un único organismo administrado desde la centralidad del sistema, [...] [sino] su gestión en una sola Agencia independiente y profesionalizada en cuyo gobierno y administración participen de forma real y equilibrada cada una de las Haciendas implicadas en su funcionamiento».

Finalmente, y en refuerzo de la tesis apuntada, resulta de interés desplazar la vista a la experiencia recientemente vivida en el Estado más descentralizado del mundo en la materia que estamos examinando: Alemania. Según quienes han estudiado los movimientos de reforma existentes en este país⁶¹, existe un amplio sector doctrinal que defiende la gestión por la Federación de, al menos, los impuestos compartidos, tesis apoyada por el Tribunal de Cuentas alemán y por el Ministerio Federal de Finanzas, que se basan en diversos estudios empíricos que ponen al descubierto las deficiencias de la Administración descentralizada. Destaca, entre estos dictámenes, el denominado Informe KIMBAUM, de 28 de diciembre de 2006, en el que se analizaban cuatro modelos administrativos distintos, a cada cual más centralizado, cuantificando el impacto recaudatorio y el ahorro de costes que implica cada uno de ellos en un periodo de 10 años respecto del modelo descentralizado vigente actualmente en Alemania. En sus conclusiones se proponía la implantación de una Administración centralizada de todos los impuestos de regulación federal unitaria, de los compartidos y de aquellos cuyo rendimiento corresponde a los *Länder*, el cual, según las estimaciones efectuadas, suponía un incremento de 11.500 millones de euros respecto del modelo de descentralización actual (descrito en el capítulo I de este trabajo).

3. UNA ADMINISTRACIÓN ÚNICA Y COMPARTIDA: EL PAPEL DEL SENADO

Tal y como señala MERINO JARA, y según podemos corroborar con el análisis de modelos comparados que hemos efectuado en el capítulo I, «no existe una relación directa entre una administración tributaria centralizada/descentralizada y la configuración territorial de un Estado, según demuestra el derecho comparado, de manera que puede haber estructuras administrativas centralizadas en estados descentralizados y a la inversa»⁶². En efecto, y teniendo en cuenta, según se ha asumido en el capítulo anterior, que el marco constitucional es suficientemente flexible para modular los elementos del sistema de financiación de las comunidades régimen común, no debe sorprender la propuesta de una Administración única en el marco de un Estado descentralizado como es el Estado autonómico existente en España.

⁶⁰ ROZAS VALDÉS, J. A.: *Un nuevo modelo de Administración tributaria*, 2014.

⁶¹ Véase nota 27.

⁶² MERINO JARA, I., *op. cit.*, pág. 29.

Partiendo de esta premisa, la reforma aquí propuesta debería aspirar a crear una Administración tributaria única, con el ropaje jurídico actualmente existente, es decir, en forma de Agencia y, por tanto, con personalidad jurídica propia y autonomía de gestión. A esta Agencia se le encomendaría la gestión de todos los tributos estatales, siendo también deseable que se encargase de administrar los propios de las comunidades autónomas. El modelo de una Agencia separada de la Administración General del Estado, pues, habría de seguir siendo una de las claves de la arquitectura de la Administración tributaria, en línea con el proceso de «agencificación» que la doctrina⁶³ ha detectado en la construcción del aparato administrativo de la Unión Europea, tendencia que se observó tempranamente con la separación de la política monetaria en una autoridad independiente y que hoy es una característica destacable de la gobernanza moderna.

Puesto que se trataría de un aparato al servicio tanto de los intereses del Estado como de las comunidades autónomas, siempre independientemente del grado de cesión de producto o de potestades normativas que se hubiere alcanzado sobre los tributos de titularidad estatal, dicha Agencia debería depender, tal y como ha sugerido algún autor⁶⁴, únicamente del Senado, puesto que se supone que este es la cámara de representación territorial, el único foro en el que deberían estar representados de forma proporcional los intereses de las distintas comunidades autónomas de España. Sería el Senado quien nombraría, en este nuevo sistema, al presidente ejecutivo o director general de la Agencia, mientras que sobre los Parlamentos autonómicos recaería la designación del delegado especial en la comunidad autónoma, figura que habría de revisarse en el sentido de darle más autonomía respecto de los órganos centrales. Por supuesto, la correcta articulación de este sistema impone una revisión en profundidad de la institución del Senado para convertirlo en una auténtica cámara de representación territorial, superando de esta manera su configuración actual como cámara de reflexión o de segunda lectura, cuestión cuyo análisis sin duda excede este trabajo.

La Agencia Tributaria proyectada no estaría adscrita, pues, ni a la Administración General del Estado ni a ninguna Administración de las comunidades autónomas; dependería exclusivamente de una de las cámaras. Este diseño suscita una serie de cuestiones técnicas que exceden el alcance de este trabajo, como su conexión con el Tesoro Público y el Banco de España o el hecho de que la nueva Agencia solo podría financiarse con un porcentaje de la recaudación, debiendo buscarse una nueva fórmula para el cálculo de su base y quedando prohibidas, como permite actualmente el artículo 103. cinco de la LPGE 1991 para la AEAT, las transferencias consignadas en las leyes de presupuestos del Estado como recurso de financiación. La idea, por tanto, supondría que desde un mismo centro se transferirían a todas las Administraciones implicadas los recursos que les correspondieran, quedando solucionado, en principio, el problema de los flujos de renta que se apuntaba en el capítulo I.

El pacto entre las comunidades autónomas y el Estado para la creación de esta Agencia común que, sin duda, sería difícil de conseguir, debería plasmarse en una ley de las Cortes Generales que regularía en detalle su funcionamiento, requiriendo una mayoría cualificada del Sena-

⁶³ BUSUIOC, E. M., *op. cit.*, pág. 7.

⁶⁴ ROZAS VALDÉS, J. A., *op. cit.*, pág. 29.

do para su modificación. Dicha ley sería también una oportunidad para superar la, según critica la doctrina⁶⁵, deficiente técnica legislativa que supone residenciar la normativa de algo tan importante como la Administración tributaria en una ley de presupuestos y en normas reglamentarias que la desarrollan, siendo la mayoría de ellas resoluciones de la Presidencia de la AEAT, al menos en el nivel estatal. En esta norma fundacional se podría recoger un catálogo de principios que deberían orientar el funcionamiento de esta nueva Agencia, entre los que destacaremos, en este trabajo, el principio de colaboración, la independencia, la rendición de cuentas y la profesionalidad. Por supuesto, no deberían olvidarse otros que no podrán comentarse en este trabajo, como el de servicio a los ciudadanos, la transparencia o la eficiencia.

4. EL PRINCIPIO DE COLABORACIÓN

La Agencia Tributaria común proyectada rompería con la filosofía colaborativa que ha inspirado el Consejo de Política Fiscal y Financiera, concebido, como se explicó en el capítulo II, como un órgano multilateral para la coordinación de la actividad financiera de las comunidades autónomas y de la Hacienda estatal (art. 3 LOFCA). El artículo 5 de la LRJPAC⁶⁶ habilita a las Administraciones territoriales para crear esta clase de foros de colaboración en aquellas materias en que exista interrelación competencial, sea con funciones de coordinación o de cooperación.

Tanto las relaciones de coordinación como las de cooperación que menciona el precepto son, junto con las de auxilio, que ahora conviene dejar de lado, manifestaciones de un tipo de relaciones intersubjetivas más amplias; las de colaboración. Según algunos autores⁶⁷, el principio de colaboración es uno de los elementos consustanciales en un Estado descentralizado, no mencionado expresamente en nuestra Carta Magna pero aplicado desde los comienzos de la andadura de nuestro Estado descentralizado por el TC, que ha declarado que la distribución vertical del poder propia de nuestro país no debe «conducir a separaciones o compartimentos estancos que desconozcan la propia unidad del sistema» (STC 104/1988, de 8 de junio, FJ 4.º), ya que al fin y al cabo, como apunta la doctrina, dicha distribución vertical del poder es un acuerdo que beneficia a todas las partes, al que tanto el poder central como los poderes autónomos contribuyen en la medida de sus propias facultades para la realización de un objetivo común.

Según la doctrina⁶⁸, la diferencia esencial entre coordinación y cooperación es que en la primera se verifica la existencia de una entidad que tiene competencias para guiar la actuación de las demás instancias al representar intereses superiores, respetando, eso sí, las competencias de quienes coordina. Por su parte, la cooperación supone que una o varias entidades apoyan o asisten jurídica,

⁶⁵ ORTIZ CALLE, E., *op. cit.*, pág. 22.

⁶⁶ Ley 30/1992, de 26 de noviembre, del Régimen jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

⁶⁷ MANZANO SILVA, E., *op. cit.*, pág. 18.

⁶⁸ COSCULLUELA MONTANER, L.: *Manual de Derecho Administrativo. Parte General*, 2011.

técnica o económicamente al ejercicio de las competencias propias de otra entidad. En concreto, en materia hacendística, las relaciones son, como vimos en el capítulo II, de coordinación, lo cual se deriva de la competencia exclusiva del Estado en Hacienda general (art. 149.1.14.^a CE), del principio de coordinación con la Hacienda estatal que debe orientar el ejercicio de la autonomía financiera de las comunidades autónomas (art. 156.1 CE) y del papel de la LOFCA (art. 157.3 CE).

Sin embargo, estas categorías no nos sirven para dar encaje al proyecto que aquí se presenta, puesto que por mucho que el marco constitucional seguiría recordándonos la posición coordinadora del Estado en materia hacendística, hemos partido de la premisa de que esta Agencia única es un foro compartido en el que no puede haber ningún tipo de preeminencia. A lo sumo, podría considerarse que la constitución de este ente es una manifestación del genérico principio de colaboración, puesto que estamos, como ha dicho la doctrina administrativista⁶⁹, ante «el ejercicio conjunto de competencias de cada uno de los entes que aúnan sus actividades al objeto de optimizar sus resultados», concepción que sin duda encaja con el trasfondo del proyecto que estamos planteando. El principio de colaboración, pues, habría de ser un valor fundamental de esta nueva Agencia que se proyectaría, sobre todo, en su acta de nacimiento, esto es, la creación de la Agencia común es fruto de un pacto entre el Estado y las comunidades autónomas, y así se debería hacer constar, como se dijo antes, en su ley reguladora. Ello no obstaría, por supuesto, a que el Estado siguiese ejerciendo sus poderes coordinadores en el marco del Consejo de Política Fiscal y Financiera, que no debería dejar de existir.

A efectos prácticos, convencer de la idoneidad de este modelo a todas las comunidades autónomas de régimen común de España, donde las sensibilidades territoriales varían sustancialmente de unas a otras, sería ciertamente difícil, con lo que al menos el sistema propuesto podría verse como una posibilidad en una mayoría de comunidades, pero no en todas.

Por último conviene señalar que la Agencia Tributaria única proyectada no debería verse como una manifestación del fenómeno de los consorcios, como personas jurídicas instrumentales a determinados fines. En esta línea, el artículo 204.2 del Estatuto de Autonomía de Cataluña de 2006 aspiraba a crear un consorcio entre la AEAT y la ATC para posibilitar la colaboración entre ambas Administraciones, el cual podría haber llegado a transformarse «en la Administración tributaria en Cataluña». Dicha disposición no llegó jamás a ponerse en práctica, aunque evidencia la predilección del legislador estatutario, en contra de lo que pudiera pensarse, por un modelo de suma y no de fragmentación de la Administración tributaria, similar al propuesto en este trabajo.

5. INDEPENDENCIA, RENDICIÓN DE CUENTAS Y PROFESIONALIDAD

Resulta incontrovertido que la desvinculación de la Agencia proyectada de la Administración la aleja de toda contaminación política en su actividad, lo cual en principio debería reflejarse

⁶⁹ COSCULLUELA MONTANER, L., *op. cit.*, pág. 32.

en una toma de decisiones atendiendo a criterios más bien técnicos y estratégicos y no cortoplacistas, como ocurre con muchas decisiones políticas. Su conexión con el poder legislativo a través del Senado no sería más que el nombramiento del presidente y el nombramiento de los delegados especiales por parte de los Parlamentos autonómicos, a partir de una terna propuesta por el presidente de la Agencia o, a la inversa, constituyendo la terna el Parlamento autonómico y escogiendo finalmente el presidente al candidato más idóneo entre ellos. Este modelo que podríamos llamar «de multidependencia» no es nuevo en nuestro Derecho; el artículo 31 del TRLPMM⁷⁰ establece la designación de los presidentes de las autoridades portuarias que gestionan los puertos de interés general (competencia exclusiva del Estado *ex art. 149.1.20.ª CE*) recae en las comunidades autónomas, a pesar de ser dichas autoridades portuarias organismos públicos que dependen del Ministerio de Fomento a través de la entidad puertos del Estado (art. 24.1 TRLPMM). Estas designaciones serían por un mandato que debería exceder la duración de una legislatura, sin que reciban instrucciones del gobierno de turno, nombramiento que, eso sí, convierte a la cámara que los nombró en la única competente para destituirlos si lo considera oportuno. De esta forma es predicable, en un modelo como el propuesto, el valor de la independencia.

Sobre la cuestión de si es necesaria la independencia de la Administración tributaria del poder ejecutivo, algún autor⁷¹ ha destacado, entre otros inconvenientes, que no puede ponerse a la Agencia Tributaria en el mismo plano que los órganos constitucionales, haciendo recaer el nombramiento de sus directivos en sede parlamentaria, ya que la Agencia Tributaria «es un órgano típicamente administrativo, cuyas funciones son indudablemente administrativas y, consecuentemente, es la Administración Pública el único lugar donde debe estar encuadrada». Aun así hay que recordar que hay funciones típicamente administrativas, como la política monetaria o la supervisión y regulación de sectores de la economía especialmente sensibles (como el mercado de valores o de las telecomunicaciones) que se confían a autoridades funcionalmente independientes de la Administración General del Estado.

Dicha independencia no significa, por otro lado, la detentación de un poder absoluto exento de todo control. La rendición de cuentas de carácter político (*political accountability*) es una forma de control *ex post* que se ajusta plenamente a la filosofía del modelo propuesto. Como afirma la doctrina⁷², no se da ninguna paradoja en el hecho de atribuir el papel de foro controlador a los Parlamentos cuando precisamente el objetivo de la creación de una Agencia independiente es el de alejar de la lógica política decisiones que deberían responder a criterios de eficiencia y servicio público, pues es un principio esencial en las democracias representativas arbitrar mecanismos de responsabilidad para quienes ejercen el poder ejecutivo.

En concreto, en el modelo que aquí se propone el presidente de la Agencia respondería de su gestión y de la del director general que él ha nombrado ante el Senado, que es quien lo ha desig-

⁷⁰ Real Decreto Legislativo 2/2011, de 5 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Puertos del Estado y de la Marina Mercante.

⁷¹ RUIZ-JARABO COLOMER, I.: *Estado fiscal y democracia, la Agencia Tributaria en Perspectiva*, 2011.

⁷² BUSUIOC, E. M., *op. cit.*, pág. 7.

nado, mientras que los delegados especiales en las comunidades autónomas responderían ante sus respectivos Parlamentos, con las consecuencias que ello entraña, es decir, exponiéndose a ser sancionados, siendo la sanción más grave por su gestión la destitución. Los mecanismos para hacer posible esta rendición de cuentas van, según quienes han estudiado este fenómeno⁷³, desde la presentación de informes anuales de resultados e informes de objetivos (que no son retrospectivos pero facilitarán una evaluación posterior) hasta la celebración de audiencias o debates (*hearings*), y los aspectos más comúnmente analizados por los foros políticos son la legalidad y conveniencia de las decisiones tomadas, sobre todo en lo que respecta al manejo de los créditos presupuestarios concedidos, debiéndose evitar siempre la «ritualización» de estas actuaciones y su conversión en un mero trámite alejado de sus verdaderos objetivos.

Para completar la rendición de cuentas política se deberían arbitrar mecanismos de rendición de cuentas interna (*managerial accountability*), especialmente entre los delegados especiales y los órganos rectores centrales de la Agencia. Esta relación de rendición de cuentas interna podría sustituir o al menos matizar el principio de jerarquía que actualmente inspira las relaciones entre la Administración central y la periférica en la AEAT, con lo cual se estarían introduciendo mecanismos de equilibrio de poder dentro de la propia Agencia que pondrían en valor, además, el hecho territorial de la Administración tributaria. En efecto, si se sustituye el principio de jerarquía por el de rendición de cuentas de los delegados frente al presidente se estaría abriendo la puerta a una mucho mayor autonomía de la Administración territorial, que en su día a día no recibiría instrucciones de los órganos centrales, aunque la unidad y eficiencia perseguidas por el modelo imponen que pueda exigírsele responsabilidad desde los órganos que coordinan toda la Agencia, sin perjuicio de la existencia de otros mecanismos de coordinación ya existentes como los órganos colegiados que reúnen a la estructura central y territorial. En este sentido, los órganos centrales nunca podrían destituir al delegado especial como sanción, pues eso es competencia exclusiva de quien lo designó, es decir, los Parlamentos autonómicos, lo cual es sin duda una garantía de su lealtad con los intereses del territorio donde opera, aunque ello no es obstáculo para arbitrar otros mecanismos sancionadores que hagan efectiva su *managerial accountability*.

En estricta conexión con los principios de independencia y rendición de cuentas se halla el valor de la profesionalidad. Una forma de lograrlo podría ser modificando el sistema de provisión de puestos de trabajo, para reducir al máximo los puestos de libre designación y sustituirlos por puestos que se ocupan por concurso de méritos. En puestos directivos, más allá de los correspondientes a los órganos rectores, como los directores y subdirectores generales de los departamentos, debería velarse por el cumplimiento de los principios que se recogen en el artículo 13 del EBEP⁷⁴, recientemente desarrollado por la Ley 3/2015, de 3 de marzo, que aspira a profesionalizar los niveles más altos de la función pública. También podría contemplarse la posibilidad

⁷³ Véase nota 72.

⁷⁴ Real Decreto Legislativo 5/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Estatuto Básico del Empleado Público.

de intentar captar, para estos puestos directivos, a profesionales del mundo privado, como ya se hace, según vimos, en la Agencia Tributaria de Canadá.

6. ARTICULACIÓN DE LA ESTRUCTURA CENTRAL Y TERRITORIAL DE LA AGENCIA PROYECTADA

La filosofía del modelo propuesto debe encontrar acomodo en el diseño orgánico de la Agencia común, pues la configuración concreta de las distintas autoridades que se encargarán de ejecutar las funciones propias de los procedimientos de gestión, recaudación e inspección puede confirmar los principios antes enunciados o convertirlos en puramente nominales.

La principal cuestión que ha de resolverse es la que atañe a la configuración de los órganos rectores. Por un lado, podría sugerirse que la mejor forma de asegurar la representatividad de los intereses de todas las Administraciones territoriales en este foro compartido sería la creación de un órgano colegiado, del estilo de una junta rectora o un consejo de dirección (*board* en las Agencias de la Unión Europea), en el que hubiese un representante de cada Comunidad Autónoma y del Estado, como ocurre actualmente (según se vio) en el Consejo Superior para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria, siguiendo una lógica que de alguna manera podría etiquetarse como intergubernamental. En este esquema, el director gerente de la Agencia sería supervisado por este órgano colegiado, ante el cual respondería. Este es el modelo de órganos rectores por el que han optado muchas de las Agencias del entramado institucional de la Unión Europea, entre las que se encuentran entidades con importantes responsabilidades sectoriales como la Oficina de Armonización del Mercado Interior (OHIM, por sus siglas en inglés), la Agencia Europea de Medicamentos (EMA) o la Agencia Europea de Seguridad Aérea (EASA).

Este diseño, sin embargo, ha sido criticado en un estudio reciente⁷⁵ por la ineficiencia que puede comportar al bloquearse determinadas decisiones y atenderse más bien a criterios de interés nacional en lugar de a los intereses generales de la Unión Europea, indicando que, además, esta circunstancia convierte al *board* en menos idóneo para ejercer su papel de foro controlador de la rendición de cuentas interna (*managerial accountability*) del director gerente. De esta manera, la mejor forma para organizar el más alto escalón de la Agencia común debería ser el de los órganos unipersonales, como ocurre en la AEAT: un presidente designado por el Senado, sin que sea necesaria, dada la desvinculación que existiría respecto del Gobierno, la actual separación entre presidente y director general. La representatividad que se supone que entraña el nombramiento del presidente por el Senado haría innecesario mantener el Consejo Superior para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria y los Consejos Territoriales.

Por otro lado, no existe óbice para que se mantengan los órganos colegiados centrales de la AEAT (como el Comité Permanente de Dirección) que se han mencionado en el capítulo II,

⁷⁵ Véase nota 72.

que cumplen básicamente una función de coordinación entre departamentos y entre la estructura territorial y la central. La división funcional de la Agencia en seis departamentos no tendría por qué alterarse, aunque sus posibles cambios responderían más bien a cuestiones técnicas que exceden el ámbito de este trabajo. Tampoco tendrían por qué sufrir cambios otros órganos centrales como la Delegación Central de Grandes Contribuyentes o el Servicio de Planificación y Relaciones Institucionales. Sí que podría permitirse, no obstante, una mayor participación de la Administración territorial en la elaboración de la planificación de la Agencia, elemento que nos parece clave en la política de actuación de la Administración tributaria, pues creemos que es ridícula la simple competencia para informar el plan de objetivos (instrumento meramente interno) que actualmente tiene el Consejo Superior para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria). En este sentido, podría potenciarse el papel del actual Comité de Coordinación de la Dirección Territorial para permitir a los delegados especiales de la AEAT influir en el diseño de la planificación estratégica, especialmente en el Plan Anual de Control.

La estructura territorial de la Agencia también podría ser esencialmente la que se ha mantenido a lo largo de 22 años en la AEAT, con la variación, como sugiere algún autor⁷⁶, de que se adicione un departamento encargado de la integridad de los procedimientos relativos a los tributos propios de la comunidad autónoma, pues no tendría sentido mantener un aparato administrativo autonómico para la gestión de estas figuras cuando se pueden integrar en una estructura mejor dotada y más eficiente.

Bibliografía

- ANDERSON, G. [2010]: *Una introducción comparada al federalismo fiscal*, Madrid: Marcial Pons.
- BUSUIOC, M. E. [2013]: «European Agencies: Law and practices of accountability» (en línea), *Oxford University Press*, <http://www.oxfordscholarship.com/view/10.1093/acprof:oso/9780199699292.001.0001/acprof-9780199699292> (Consulta: 14 de mayo de 2014).
- COSCULLUELA MONTANER, L. [2011]: *Manual de Derecho Administrativo. Parte General*, 22.^a ed. Cizur Menor (Navarra): Civitas.
- GODPSEED, T. J. [2012]: «Descentralización y corrupción: Datos y problemas del caso mexicano», *Informe sobre federalismo fiscal 2011*, Instituto de Economía de Barcelona.
- LAGO PEÑAS, S. y MARTÍNEZ-VÁZQUEZ, J. [2010]: «La descentralización tributaria en las Comunidades Autónomas de régimen común: Un proceso inacabado», *Hacienda Pública Española. Revista de Economía Pública*, núm. 192, pág. 129-151.
- MANZANO SILVA, E. [2011]: «La colaboración entre las Administraciones estatal y autonómica en el régimen común de financiación autonómica», en Merino Jara, I. (coord.), *La revisión del régimen común de financiación autonómica*, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, pág. 181-218.

⁷⁶ Véase nota 64.

- MARTÍNEZ-VÁZQUEZ, J. y TIMOFEEV, A. [2010]: «Choosing between centralized and decentralized Models of Tax Administration». *International Journal of Public Administration* (en línea), vol. 33, núm. 12, http://www.itdweb.org/Documents/Conferences/Conference2013/Related/Decentralized_Tax_administration_Martinez_Vazquez_and_Timofeev.pdf (Consulta: 13 de marzo de 2014).
- MERINO JARA, I. [2011]: «Las Agencias Tributarias Autonómicas», en Merino Jara, I. (coord.), *La revisión del régimen común de financiación autonómica*, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, págs. 219-243.
- ORTIZ CALLE, E. [1998]: *La Agencia Estatal de Administración Tributaria*, Madrid: Universidad Carlos III de Madrid. Boletín Oficial del Estado.
- PALUZIE HERNÁNDEZ, E. [2012]: «Perspectivas de un nuevo pacto económico para Cataluña», *Informe sobre federalismo fiscal 2011*, Instituto de Economía de Barcelona.
- RAMOS PRIETO, J. [2007]: «La distribución de las competencias de gestión, recaudación, inspección y revisión en materia tributaria y la reforma de los estatutos de autonomía», *Revista de Estudios Regionales* (en línea), núm. 78, <http://www.revistaestudiosregionales.com/jornadas/ramos.pdf> (consulta: 24 de febrero de 2014).
- ROZAS VALDÉS, J. A. [2014]: «Un nuevo modelo de Administración tributaria», *Fiscal blog-elEconomista.es* (en línea), <http://www.eleconomista.es/blogs/fiscalblog/un-nuevo-modelo-de-administracion-tributaria> (Consulta: 13 de marzo de 2014).
- RUBIO GUERRERO, J. J. [2005]: «¿Tiene ventajas una Agencia Tributaria integrada a nivel nacional? El caso de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de España», *XII Encuentro de Economía Pública: Evaluación de las Políticas Públicas* (en línea). Palma de Mallorca, los días 3 y 4 de febrero, [file:///C:/Users/Usuario/Downloads/DialnetTieneVentajasUnaAgenciaTributariaIntegradaANivelNa-3140434%20\(4\).pdf](file:///C:/Users/Usuario/Downloads/DialnetTieneVentajasUnaAgenciaTributariaIntegradaANivelNa-3140434%20(4).pdf) (Consulta: 13 de marzo de 2014).
- RUIZ-JARABO COLOMER, I. [2011]: *Estado fiscal y democracia. La Agencia Tributaria en perspectiva*, Valencia: Tirant lo Blanch.
- SEVILLA SEGURA, J. V. [2001]: *Las claves de la financiación autonómica*, Barcelona: Crítica Contrastes.
- TEJERIZO LÓPEZ, J. M. (dir.) [2009]: *La financiación territorial en los Estados descentralizados: Un estudio comparado*, Madrid: Ministerio de Economía y Hacienda. Instituto de Estudios Fiscales.