

“LA ADMINISTRACIÓN DE LOS TRIBUTOS EN ESTADOS COMPUESTOS”*

José A. Rozas
Profesor acreditado a Cátedra
Sección de Derecho financiero y tributario
Universitat de Barcelona

RESUMEN:

En los Estados de naturaleza compuesta -en los que conviven diversos niveles de gobierno en la organización del poder territorial- uno de los retos de más compleja resolución a la hora de articular el modelo de distribución competencial entre sus instituciones financieras es, justamente, el de la vertebración de su administración tributaria.

La doctrina financiera ha distinguido, a este respecto, entre tres ámbitos de responsabilidades constitucionales en lo relativo a materias financieras, en general, y tributarias, en particular: las potestades normativas, las administrativas y las relativas a los ingresos públicos. Centrando la cuestión en el ámbito tributario, la primera vendría referida al diseño del sistema tributario, la segunda a su administración, y la tercera a la titularidad de los rendimientos que del mismo se derivasen.

La presente comunicación se centra en lo relativo al modelo de administración de los tributos en Estados compuestos para tratar de demostrar, a partir de la experiencia española al respecto, y a la luz de otras experiencias comparadas, que en línea de principio el modelo ideal en un Estado del siglo XXI, que pudiera prescindir en su diseño de condicionantes históricos, políticos y administrativos –lo que, evidentemente, es utópico- pasaría por optar por la implantación de una Administración integrada de rango constitucional, y dependiente de la Cámara legislativa de representación territorial, con un estatuto orgánico propio en el que su organización interna se construyera sobre un modelo de desconcentración política y administrativa que otorgase un papel relevante en su gobierno a las Asambleas representativas de los niveles subcentrales de organización territorial.

* Esta comunicación se inscribe en el marco del proyecto de I+D del MEC de España, DER2016-80323P, “Tecnología y fiscalidad en el siglo XXI”, dirigido por el Dr. Alonso González en la Universidad de Barcelona.

SUMARIO: PLANTEAMIENTO; 1.- LA EXPERIENCIA ESPAÑOLA A LA LUZ DEL DERECHO COMPARADO: 1.1.- De cómo ha evolucionado el sistema, 1.2.- Hacia dónde debiera de transitar el modelo institucional tributario español; 2.- LA GOBERNANZA TRIBUTARIA EN UN ENTRAMADO INSTITUCIONAL GLOBALIZADO Y DIGITAL; 3.- CONCLUSIONES

PLANTEAMIENTO

Esta comunicación tiene su antecedente inmediato, ya lejano, en una entrada que publiqué en un blog¹, a partir de unas ideas preliminares que, a los pocos años desarrolló con detalle uno de mis brillantes alumnos, hoy ya juez, en su Trabajo de Fin de Grado, publicado por una prestigiosa revista². En los cuatro años transcurridos desde entonces la política española ha estado enfangada en un proceso de enfrentamiento institucional insólito entre las Autoridades públicas de la Generalitat de Cataluña y las del conjunto del Estado español que no parece dar signos de remitir; es más, ahora ya que el conflicto –al haber escogido las primeras el situarse al margen de la ley- está residenciado en la jurisdicción penal su evolución no invita al optimismo.

Una de las piezas emblemáticas del enfrentamiento es el modelo de administración de los tributos. De hecho, en una de las fases críticas del desencuentro institucional (2012) se llegó a plantear, como una de las supuestas vías de escape del mismo, lo que se denominó el “pacto fiscal”: un acuerdo bilateral entre la Administración general del Estado y la de la Generalitat de Cataluña mediante el que sus relaciones financieras transitaran hacia un modelo semejante al que rige las relaciones financieras con los territorios forales vascos, concierto, y con Navarra, convenio. En un foro internacional como el ILADT las singularidades nacionales presentan un interés relativo, salvo que,

¹ “Un nuevo modelo de Administración tributaria” (<http://fiscalblog.es/?p=2209>), en *FiscalBlog*, 3 de marzo de 2014. Al retomar su contenido para presentarlo en el ILADT, y pese a los intensos cuatro años de conflictividad política transcurridos desde entonces, por lo que a la realidad española se refiere, no ha sido necesario actualizar, en lo esencial, su contenido; lamentablemente, desde entonces no se ha avanzado absolutamente nada -más bien se ha retrocedido 40 años, al forzarse la aplicación del art. 155 de la Constitución española para transferirse el gobierno de la Generalitat de Cataluña a la Administración general del Estado- en la mejora del entramado institucional financiero del conjunto del Estado.

² *Vid.* J. Ramos “La Administración Tributaria en el Estado autonómico. Visión crítica del modelo actual y propuesta de reforma”, *Revista CEF Legal*, núm. 182, 2016. Cuyo estudio se sigue en esta comunicación, en lo relativo a las referencias de Derecho comparado, en concreto.

puedan inspirar soluciones exportables a otras latitudes para resolver problemas que, de un modo u otro, se presentan en términos parecidos en todas las comunidades políticas. De hecho, en todo el debate que ha presidido el último intento de implantar en Italia un modelo de federalismo fiscal integral uno de los problemas que siempre ha enturbiado la evolución normativa y política de la cuestión ha sido también, justamente, las contradicciones y disfunciones que produce un sistema en el que un modelo general ha de convivir con territorios que gozan de un estatuto específico y particular, como Sicilia, el Valle de Aosta, *Trentino-Alto Adige*, y *Friuli-Venezia Giulia*³.

El objetivo de esta comunicación es precisamente éste, tratar de extraer algunas enseñanzas del enrevesado tejido institucional tributario español, a la luz del Derecho comparado, que pudieran ser útiles para orientar soluciones a un problema connatural al entramado orgánico financiero⁴ de todo Estado de naturaleza compuesta: ¿cómo gestionar la administración de los tributos de distintas entidades públicas de un modo eficiente, eficaz y equitativo, al mismo tiempo que respetuoso con la autonomía política de cada una de ellas?

1.- LA EXPERIENCIA ESPAÑOLA A LA LUZ DEL DERECHO COMPARADO

Un sistema tributario no es tal sin el entramado institucional que lo administra y lo hace operativo, a través del que se aplica. El sistema tributario español ha transitado, desde 1975 hasta la actualidad, desde un modelo canónico de centralización financiera –con las significativas excepciones de los territorios forales alavés y navarro- hacia otro que

³ Cfr. A. Mastromarino y J.M. Castellà (a cura di): *Esperienze di regionalismo differenziato. Il caso italiano e quello spagnolo a confronto*, Giuffrè Editore, Milán, 2009; D. Fausto y Federico Pica (a cura di): *Teoria e fatti del federalismo fiscale*, Il Mulino, 2000.

⁴ El análisis se limita en esta comunicación a las instituciones tributarias. En un Estado de naturaleza compuesta, lógicamente, más allá de lo relativo a la administración de los tributos –que es trascendental- el entramado institucional financiero se ha de completar con lo relativo a la gestión de otras prestaciones patrimoniales de Derecho público –como las cotizaciones sociales en el caso español, por ejemplo- y a toda la arquitectura constitucional de programación, ejecución y control del gasto público: desde los órganos –de reciente creación en la Unión Europea- de planificación y coordinación de las políticas de gasto público (la Autoridad independiente de responsabilidad fiscal, <http://www.minhfp.gob.es/es-ES/EI%20Ministerio/Paginas/Organigrama/Autoridadindependientederesponsabilidadfiscal.aspx>), hasta aquellos a los que se encomienda la fiscalización y evaluación del gasto, incluida la responsabilidad contable (el Tribunal de Cuentas del Reino, en España, <http://www.tcu.es/tribunal-de-cuentas/es/>, que es la institución financiera de mayor raigambre en nuestro tejido institucional financiero público pues se remonta en sus orígenes hasta la Alta Edad Media y llega a nuestra historia constitucional reciente, ya con su denominación actual –pasando por el Tribunal de Contaduría creado por Felipe II- en 1851).

hoy se encuentra entre uno de los cuatro sistemas financieros de la OCDE –junto con Suiza, Australia y Canadá- de más intensa y extensa descentralización financiera: las entidades subcentrales gestionan en torno al 50% del gasto público (38% las regionales (autonómicas y forales); 12% las locales) siendo así, además, que del resto, en realidad, alrededor del 29% lo gestiona la Tesorería de la Seguridad Social, que no la Administración general del Estado, propiamente dicha. Lo que, en definitiva, constituye un sistema de incuestionable federalismo fiscal con una debilidad estructural, eso sí, que lo hace sumamente endeble e imperfecto: carece de las necesarias instituciones de cohesión integral, de gobierno común, en cuyo funcionamiento estén presentes de forma real y equilibrada –que no cosmética y desleída- las instituciones autonómicas. Una de ellas debería de ser, sin duda alguna, la Administración tributaria.

1.1.- De cómo ha evolucionado el sistema

Al desplegarse el modelo competencial tributario autonómico el entramado orgánico concerniente a su aplicación, a sus instituciones administrativas de gobierno y administración, ha discurrido por tres vías:

- i) En lo relativo a las Haciendas forales, se ha mantenido la realidad pre-constitucional de Álava y Navarra, con su extensión a Vizcaya y Guipúzcoa: Administraciones forales con competencia integral, sobre todos los tributos y en todos sus aspectos, en aplicación de los decimonónicos –con raíces medievales- sistemas de convenio, en Navarra, y concierto, en los territorios vascos, con la Administración general del Estado;
- ii) En el resto de las Comunidades Autónomas (CCAA), llamadas de régimen común, sus sistemas tributarios están escindidos en dos tipologías de tributos: los propios y los cedidos. Por lo atinente a los tributos propios – aquellos que pueden crear *ex novo* los Parlamentos autonómicos respetando unos límites (básicamente que no recaigan sobre hechos imposables ya sujetos a gravamen por la Hacienda estatal o local⁵)- su administración

⁵ Las Corporaciones locales –municipios, provincias, mancomunidades de municipios, comarcas y cabildos insulares- tienen reconocida autonomía financiera en el texto constitucional (art. 142: “Las Haciendas Locales deberán disponer de los medios suficientes para el desempeño de las funciones que la ley atribuye a las Corporaciones respectivas y se nutrirán fundamentalmente de tributos propios y de participación en los del Estado y de las Comunidades Autónomas”) estando regulado el régimen jurídico

exclusiva corresponde a las CC.AA., que han creado sus organismos propios al respecto, en algunos casos acogiendo la forma jurídica de Agencias, a imagen y semejanza de la estatal⁶.

- iii) Por último, en cuanto a los impuestos cedidos, la decisión adoptada ha pasado por dos extremos a cuál más ineficiente y carente de lógica: entre el abandono casi absoluto de los mismos en manos de las CC.AA. –ITPAJD⁷, ISD⁸, IP⁹ y juego- y el no ceder ninguna competencia esencial al respecto, más allá de la articulación de una representación formal autonómica en órganos de coordinación, en el resto de los casos: IRPF¹⁰, IVA e IE¹¹.

de sus recursos financieros por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto refundido de las Haciendas Locales, siendo a la Hacienda estatal, que no las autonómicas –salvo, nuevamente, en los territorios forales- a quien corresponde ejercer la tutela financiera sobre las mismas.

⁶ La administración de todos los tributos del Estado está encomendada a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), con personalidad jurídica diferenciada de la de la Administración general del Estado y su propio régimen jurídico y financiero, que se contiene en un artículo, el 103, de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de presupuestos generales del Estado. En realidad, su vinculación y dependencia del Gobierno de la Nación es absoluta, desde el momento en que su Presidente es el Secretario de Estado de Hacienda, nombrado, y destituido, por el Ministro del ramo. Este modelo organizativo, de Agencia con apariencia de independencia, se ha clonado –por mimetismo- en muchas, prácticamente todas, las CCAA, como ropaje institucional del que revestir a los organismos administrativos responsables de la administración de los tributos cuya gestión corresponda a los Gobiernos autonómicos.

⁷ Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (cuya normativa básica se contiene en el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre). Se trata de la combinación del clásico impuesto de registro (*enregistrement*) que grava el tráfico patrimonial civil (ITP) y lo que queda, más bien poco, de los llamados impuestos de timbre (*stamp*) –o “estampillas” en muchos países hispanoamericanos- que condicionan los efectos jurídicos de un acto a su sellado con papel del Estado.

⁸ Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, cuya normativa básica se contiene en la Ley 29/1987, de 28 de diciembre, tan profunda y espasmódicamente modificada en infinidad de disposiciones normativas autonómicas que difícilmente se reconoce un régimen jurídico común en el conjunto del territorio, lo que es fuente de disfunciones e injusticias más que considerables (*vid. M. Dopazo Zorelle, Herencias & Donaciones. Descubra cómo pagar menos impuestos y gastos*, Atelier, Barcelona, 2018)

⁹ El ordenamiento jurídico español es de los pocos, si no el único, en cuyo sistema tributario existe un impuesto sobre el patrimonio neto global de las personas físicas (Impuesto sobre el Patrimonio, regulado por la Ley 19/1991, de 6 de junio) también sumido en un estado catatónico de dispersión normativa autonómica de forma que en la CA en la que se acumula más patrimonio de tal naturaleza, Madrid, se aplica una bonificación del 100% de la cuota.

¹⁰ Regulado en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sujeta a gravamen la renta de las personas físicas residentes en España y estando cedida su recaudación a las CC.AA. en un 50% teórico, su administración y gestión corresponde de forma exclusiva a la AEAT. No obstante lo cual, los Parlamentos autonómicos pueden modificar la normativa relativa al gravamen autonómico que del mismo les corresponde y así lo han hecho, de modo que la presión fiscal efectiva por dicho impuesto en cada CA es diferente. Los otros dos impuestos sobre la renta, la de las personas jurídicas, Impuesto sobre Sociedades (Ley 27/2014, de 27 de noviembre), y la de los no residentes, Impuesto sobre la Renta de los No Residentes (Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo), forman parte en su integridad de la Hacienda estatal, sin perjuicio de su régimen de concierto y convenio con los territorios forales.

¹¹ El Impuesto sobre el Valor Añadido (Ley 37/1992, de 28 de diciembre) está armonizado a nivel europeo y –nuevamente con la excepción de su concertación con los territorios forales- no está cedido ni en cuanto a su normativa ni en cuanto a su gestión a las CC.AA., aun cuando si se les transfiere el 50% del rendimiento teórico del mismo en sus respectivos territorios. Algo parecido ocurre con los impuestos sobre consumos específicos, en su mayoría armonizados (Ley 38/1992, de 28 de diciembre), que,

La tensión en esta pieza del modelo de sistema tributario -el entramado institucional de su administración efectiva- entre la Administración general del Estado y las de las Comunidades Autónomas, alcanza sus cotas más elevadas –particularmente en Cataluña- en cuanto que se percibe como un agravio comparativo inaceptable el que los vascos y los navarros puedan administrar íntegramente (gestión, recaudación, inspección, sanción, revisión) todos sus tributos y el resto de las Administraciones autonómicas, la catalana en concreto, no. En términos políticos, además, el simbolismo del particular es acentuado –no en vano los dos elementos nucleares que definían la soberanía de los Estados en sus procesos de formación eran el de declarar la guerra y el de establecer contribuciones- hasta llevar, en 2014, a una campaña extravagante que consistió en estimular a diversas instituciones implicadas en el proceso secesionista catalán –Ayuntamientos, principalmente- a presentar el pago de sus impuestos estatales –las retenciones del IRPF de sus empleados, señaladamente- en la Agencia tributaria catalana, para que ésta –como si de un gestor privado se tratase- inmediatamente los trasladase a la AEAT. Episodio éste que en términos técnicos y de costes de gestión carece de toda lógica, más allá de su acusada carga política y con independencia de su encaje normativo, más o menos discutible. En realidad uno de los objetivos nucleares de esta política era el de procurar a la Agencia catalana los datos de los contribuyentes, información que, al parecer, le era sistemáticamente negada por la AEAT.

1.2.- Hacia dónde debiera de transitar el modelo institucional tributario español

Una reforma con visos de racionalidad apuntaría hacia un Senado con una estructura adecuada a la realidad de nuestro modelo de organización territorial. El hecho cierto es que la pieza central de todo modelo de organización constitucional de corte federal, como el español, no puede ser otra sino una Cámara de representación territorial que, normalmente, toma la forma y nombre de Senado. Contra lo que tienden a pensar los

regulados y administrados en su práctica integridad por la Hacienda estatal, la titularidad de sus rendimientos corresponde a las CC.AA. en un 58% o, incluso, en un 100%, en algún impuesto como el de la electricidad. En la última década se ha aprobado toda una batería de impuestos especiales sobre la energía (Ley 15/2012, de 27 de diciembre) que, del mismo modo que el IS y el IRNR, también son de competencia exclusiva estatal.

interlocutores más partidarios de la preservación de la unión, en España, no hay nada que cohesione más un sistema complejo que la participación efectiva de sus componentes centrífugos en los órganos centrales del mismo. Por eso, precisamente, los partidarios de la secesión de Cataluña, o del País Vasco, no se muestran propicios a su racionalización y desarrollo efectivo. Como ha demostrado la doctrina más solvente que desde el ámbito de la teoría del federalismo fiscal se ha ocupado del particular¹², el camino más natural para conseguir un sistema sencillo, eficaz, rentable, seguro, eficiente, económico y justo de gestión tributaria no es ni la fragmentación de la estructura administrativa encargada de su aplicación en tantas piezas desagregadas y descoordinadas como entidades públicas, ni la concentración funcional y política en un único organismo administrado desde la centralidad del sistema. Lo más adecuado para el correcto funcionamiento del sistema tributario y la justa representatividad de todos y cada uno de los interlocutores políticos del mismo en su gestión es 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. Se trataría de una Autoridad independiente responsable de la Administración de todo el sistema tributario estatal y autonómico, de forma pareja a lo que ocurre con el Banco de España respecto del sistema monetario y financiero.

En el marco de una reforma constitucional tendría sentido desarrollar este modelo. El Consejo de administración o dirección, de la Agencia (lo que en las Agencias de la UE se denomina *Board*), como en el Reino Unido, se nombraría por un Senado (que, no como el actual, fuese, de verdad, una Cámara de representación territorial), trascendiendo, eso sí, la lógica de representación paritaria de todas las CC.AA. para regirse por estrictos criterios de mérito y capacidad¹³. Un órgano de gobierno que pretenda ser ejecutivo formado por en torno a 20 miembros que, además, obedecen a

¹² Vid. J. Martínez-Vázquez, y A. Timofeev: “Choosing between centralized and decentralized Models of Tax Administration”, en *International Journal of Public Administration* [en línea], 2010, vol. 33, núm. 12. Incluso en un país de tan inveterada tradición de gestión tributaria desagregada en diferentes Administraciones subcentrales la tendencia actual –reflejada en el Informe Kim-Bauman que en 2006 estudió la cuestión- es la de llevar a cabo una integración de las mismas que permita una administración razonable del común [cfr. J. Ramos, “La Administración Tributaria...”, p. 29].

¹³ En el modelo canadiense –también de Administración integral- se sigue la lógica territorial -11 de los 15 miembros del Consejo de dirección de la Agencia tributaria son nombrados por las provincias- pero la mayoría de sus miembros provienen del sector privado, quedando sujetos a partir de su nombramiento a un sistema estricto de incompatibilidades y regulación de los conflictos de intereses, lo que les dota de mayor independencia respecto de quienes desde sus respectivas provincias hayan promovido sus nombramientos (cfr. J. Ramos, “La Administración Tributaria...”, p. 16).

una lógica de representación territorial es inoperativo como tal. Cosa distinta es que este órgano de gobierno de la Agencia, *Board*, tuviera que rendir cuentas ante una Comisión específica de control ubicada en el Senado –esta sí de representatividad territorial- del desarrollo de su actividad.

El Presidente ejecutivo o Director general de la Agencia, como órgano unipersonal del gobierno de la misma, también se nombraría en el Senado, entre una terna presentada por el Consejo de administración o dirección de la AEAT –o directamente por este Consejo- y para un mandato que, en todo caso, superase el de una legislatura, siete años, por ejemplo. En ningún caso sería tal persona miembro de Gobierno alguno y, mucho menos, Secretario de Estado de Hacienda del Gobierno de la Nación, respondiendo sistemáticamente de su gestión y actividad ante la Comisión correspondiente del Senado.

Los Delegados especiales de la AEAT, a su vez, serían nombrados por los respectivos Parlamentos autonómicos, con idéntico mandato temporal, entre una terna presentada por el Presidente de la AEAT –y aprobada por el Consejo directivo de la Agencia- respondiendo, también, de su gestión ante el Parlamento que les nombró.

A partir de aquí, qué pudiera corresponder a la AEAT o qué se pudiera seguir desarrollando desde las instituciones autonómicas equiparables se habría de decidir en términos técnicos, que no políticos. La administración de los tributos quedaría encomendada así, a los profesionales del particular, dirigidos por otros profesionales, de designación parlamentaria, mediante procedimientos exigentes y transparentes de selección en audiencias públicas en las que los candidatos debieran de dar cuenta de su mérito, capacidad y proyecto de gestión.

Manteniendo, claro está, los mecanismos –más bien perfeccionándolos- de control interno, por las respectivas Intervenciones, y externo, por los Parlamentos y sus organismos de fiscalización contable, de su actividad: lo que en el mundo anglosajón se denomina con la palabra, de frecuente uso en Derecho público, de *accountability*, rendición de cuentas. Este aspecto es crucial en el modelo: el Presidente de la AEAT, su Consejo de dirección o administración, debería de rendir cuentas sistemáticamente ante el Senado de sus planes estratégicos y de la ejecución de los mismos. Lo mismo

deberían de hacer los Delegados de la Agencia en cada Comunidad Autónoma, ante sus respectivos Parlamentos.

Lo que exigiría, necesariamente, desplegar un sistema de evaluación de los objetivos de la Agencia encaminado no tanto a medir su capacidad de reacción frente al fraude, de “regularizar” con carácter retrospectivo los errores cometidos por los contribuyentes, como sus resultados en términos de prevención del fraude y de contracción de la Economía informal o sumergida. En definitiva, un modelo de control y evaluación de la actividad de la AEAT construido a partir del cálculo de lo que en la literatura anglosajona se denomina *tax gap*¹⁴ –el diferencial entre lo que de acuerdo con las cifras de contabilidad nacional se debiera de recaudar y lo que efectivamente se ingresa. De modo que la Agencia no viniera tanto evaluada por su capacidad de inspeccionar, comprobar y sancionar, como por su virtualidad para conseguir desplegar un sistema de prevención y gestión de riesgos de incumplimientos tan eficaz que, por sí mismo, se fueran ampliando sistemáticamente los niveles de cumplimiento espontáneo y voluntario de un mayor número de contribuyentes, sin necesidad de recurrir a procedimientos de control individual y ejecuciones patrimoniales singulares.

Las organizaciones autonómicas que actualmente gestionan los tributos propios o cedidos se podrían llegar a integrar –no necesariamente pero sí tendencialmente- como un Departamento más –“De tributos propios”, “De tributos sobre el juego”, “De impuestos patrimoniales”- en la Delegación especial de la Agencia Tributaria en la Comunidad Autónoma. Los funcionarios destinados en estos Departamentos podrían pertenecer a cuerpos autonómicos específicos o al de los cuerpos nacionales de Inspectores y Técnicos de Hacienda.

La Agencia Tributaria se regiría por una ley específica, orgánica, del bloque de

¹⁴ La Agencia tributaria catalana, en el marco de su limitado ámbito competencial, ha realizado –y publicado- un primer estudio para tratar de aproximarse a la evaluación de esta variable (<https://atc.gencat.cat/es/agencia/intermediacio/butlleti/3-art/index.html>). Seguramente se podrán realizar objeciones a la metodología seguida, pero al menos el esfuerzo de medición se ha llevado a cabo y, en la medida en que las series se mantengan siguiendo el mismo método de cálculo, será posible evaluar en el tiempo la eficacia del trabajo de dicha Agencia en la reducción de la brecha fiscal, en el marco de sus competencias. No me consta que la AEAT haya hecho un esfuerzo semejante al respecto, salvo por lo que al IVA se refiere, y como parte de unas series encargadas por la Comisión Europea (https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/tax-cooperation-control/vat-gap_en) un tanto sorprendentes, por cierto, en cuanto a sus resultados: a uno de los países con mayor Economía sumergida de Europa, España, se le atribuye un *tax gap* en el IVA de los más reducidos de la Unión, del 3’5%.

constitucionalidad, cuya iniciativa debiera de partir de un Senado –esta es la base de todo el modelo- que verdaderamente fuese una Cámara de representación territorial, integrada por representantes de los Gobiernos autonómicos, a semejanza del modelo alemán de *Bundesrat*. Los puestos de libre designación en la misma estarían específicamente delimitados en la norma reglamentaria que desarrollase lo establecido en la ley estatutaria de la Agencia. Al resto de los puestos de trabajo, la inmensa mayoría, se accedería por concurso público conforme a criterios de antigüedad, mérito y capacidad.

En el Reino Unido, hasta 2005, la administración de los tributos estaba seccionada en dos Agencias independientes, una, en esencia, para los impuestos directos y otra para los indirectos. Pues bien, a partir de esa fecha, no sólo se fusionaron ambas entidades en la actual, *Her Majesty's Revenue and Customs*, sino que se le encomendó, también, la gestión de las cotizaciones sociales y de algunas prestaciones sociales, como ya había ocurrido, también, en los Países Bajos en 1971, hasta integrarse en la Agencia estatal, en 1991, la administración de las Haciendas locales¹⁵. Eso sí, el nivel de rendición de cuentas, de seguimiento, que de esta entidad se lleva a cabo desde el Parlamento británico es más que considerable. Este es, pues, el modelo, sumar, no dividir, profesionalizar, no politizar, y controlar desde los distintos órganos de representación política. Una sola Agencia cuyo gobierno esté desconcentrado y sujeto a control parlamentario por el Senado y por los Parlamentos autonómicos. Y en la que no pongan sus manos los distintos Gobiernos de turno, nacional y autonómicos¹⁶. Al servicio de los contribuyentes, que no de los Gobiernos. Pensado más en función de la reducción de los costes de transacción, de administración, del sistema –lo que, en definitiva, juega en beneficio de su rentabilidad y, por tanto, de los intereses de los contribuyentes en optimizar el volumen de recursos que se dedican a políticas públicas- que no en atender los intereses particulares de las clases políticas y de las corporaciones funcionariales

¹⁵ Cfr. J. Ramos, “La Administración Tributaria...”, p. 13. En el bien entendido que Holanda es un país pequeño en extensión, con una elevadísima densidad de población y con tres veces menos de población que España.

¹⁶ “Como afirma la doctrina [M. Busuioc, *European Agencies: law and practices of accountability* [en línea]. Oxford University Press, 2013], 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” (J. Ramos, “La Administración Tributaria...”, p. 34).

para las que constituye su medio de vida y entorno de trabajo.

Evidentemente, el modelo que aquí se perfila como salida para reformar el entramado institucional tributario español de forma eficiente y respetuosa, a la vez, con lo que corresponde a una organización territorial del Estado acorde con la realidad federal hacia la que ha evolucionado, descansa sobre unas premisas políticas y jurídicas que, a día de hoy, están muy lejos de darse:

- i) En primer lugar, requeriría que quienes se han situado al margen de la ley, los insurgentes que el pasado mes de octubre proclamaron unilateralmente la independencia de la República catalana, aceptaran regresar al Estado de Derecho;
- ii) Una vez dado ese paso, el conjunto de los españoles, también los catalanes, debería de secundar una reforma constitucional –prudente y contenida- que pusiera las bases de un modelo de organización territorial en el que el federalismo material y disgregador del presente mutase en un federalismo real –necesariamente simétrico en su estructura, multilateral, aunque pudiera presentar diferencias de intensidades competenciales, funcionales, en cada Comunidad Autónoma- construido sobre instituciones sólidas de cohesión –cuyo corazón fuese un Senado de corte alemán- en las que el conjunto de los poderes públicos coordinasen –en términos equilibrados y ponderados- la administración del común;
- iii) En un tejido constitucional de estas características tendría su encaje natural una Ley orgánica que regulase el estatuto jurídico y financiero de la Agencia tributaria integral aquí descrita. Verdaderamente independiente de los Gobiernos nacional y autonómicos, estrictamente profesionalizada, al servicio de los contribuyentes, y dependiente directamente del Senado y de las Asambleas legislativas autonómicas.

Como es lógico, un sistema de esta naturaleza descansa sobre un principio de lealtad institucional, de reconocimiento mutuo y de cooperación administrativa hoy por completo ajeno a la realidad política española, tanto en el interior de Cataluña –cuya sociedad está hoy profundamente dividida y enfrentada- como en el conjunto de España.

2.- LA GOBERNANZA TRIBUTARIA EN UN ENTRAMADO INSTITUCIONAL GLOBALIZADO Y DIGITAL

Hasta aquí la crónica del microcosmos español. Este segundo epígrafe de la comunicación se dedicará, brevemente, a contextualizar el modelo español en el entorno europeo e internacional en el que se inscribe, para evidenciar que el entramado institucional propuesto para gestionar los tributos a nivel doméstico es el único que tiene lógica a la luz de la evolución del Derecho tributario global, que se dirige hacia un modelo de gobernanza internacional cooperativa.

Mientras la política española se debatía durante la segunda década del siglo XXI en la exacerbación de lo que se ha dado en llamar “el problema español”¹⁷, el mundo ha venido caminando hacia una globalización evidente de la gobernanza fiscal. Una comunicación de estas características no permite entretenerse en la explicación de un fenómeno, por otra parte ya magníficamente descrito –y desde la perspectiva de países en vías de desarrollo- por otras autoras como la Prof. Mosquera¹⁸, pero sí tiene sentido hacer notar que en semejante contexto los modelos de organización y funcionamiento interno de las distintas Administraciones tributarias que conviven en Estados

¹⁷ Pocas semanas antes de que se produjera, en octubre de 2017, la insurrección de las instituciones de la Generalitat, al promover en sede parlamentaria la declaración unilateral –ahora, en sede penal, pretenden sostener que fue un acto meramente “simbólico”- de la República de Cataluña, se publicaban en un volumen (*Escucha, Cataluña; Escucha, España: Cuatro voces a favor del entendimiento y contra la secesión*, Península, Barcelona, 2017) cuatro lúcidos ensayos de autores catalanes de primera línea. Uno de ellos, el de Juan-José López Burniol, lleva por título “El problema español”, que –tal y como se ha recibido, en sus rasgos generales, también en esta comunicación- propone un modelo de federalismo simétrico en su estructura, aun cuando pueda tener elementos de asimetría funcional en lo relativo a cuestiones competenciales concretas. Su tesis principal pivota sobre la idea de que el tradicionalmente llamado “problema catalán” es, en realidad, el de la vertebración de la organización territorial del poder en el conjunto de España, luego no sólo catalán sino español. El único de los que existiendo ya a principios del siglo XX –los otros tres serían el religioso, el militar y el agrario- no se ha resuelto después de más de un siglo de conflictividad. Afirmando que únicamente se podrán poner las bases para que se pueda encauzar bajo tres pautas: “la ley como marco, la política como tarea y la palabra como instrumento” (*ob. cit.* pág. 200). Hoy por hoy las tres premisas brillan por su ausencia y ha tenido que ser el Poder judicial, tristemente, al que se ha puesto en la tesitura de asumir un protagonismo en la defensa del Estado que, en buena lógica, no le correspondería. Muchos otros –políticos, periodistas, sindicalistas, académicos...- no hacen bien su trabajo, y son los jueces a quienes se obliga a reparar los destrozos causados en el Estado de Derecho por la política gallinácea al uso. Mientras tanto, Cataluña se desangra y, con ella, se lastra el conjunto del desarrollo de toda España.

¹⁸ Cfr. I. Mosquera, “Legitimacy and the Making of International Tax Law: The Challenges of Multilateralism”, en *World Tax Journal*, 2015, vol. 7, núm. 3. Sus consideraciones (*ob. cit.*, p. 8) sobre legitimidad de origen (*input legitimacy*) y de resultado (*output legitimacy*) son particularmente aplicables a la cuestión aquí tratada sobre el modo más adecuado de articular un sistema eficaz y equitativo de administración en común de los tributos en Estados compuestos; mediante un modelo que se ha de construir sobre procesos que garanticen una legitimidad consensuada de las decisiones institucionales, presididos por la transparencia y la rendición de cuentas.

compuestos necesariamente deben de guardar coherencia con el entorno global en el que se insertan.

Son tres, al menos, los factores a considerar a este respecto:

- i) Los **activos** de las corporaciones y de las personas físicas, en buena medida, son ya **inmateriales** y financieros;
- ii) La digitalización de las relaciones económicas y personales, de las comunicaciones, ha permitido una **globalización** de su ámbito material que trasciende por completo las estrechas fronteras físicas de las jurisdicciones territoriales;
- iii) Los tradicionales derechos patrimoniales que han venido presidiendo las manifestaciones clásicas de capacidad económica, sobre las que se construían los hechos imponibles de los principales tributos, se están desfigurando en **sociedades “líquidas”**¹⁹ en las que la experiencia y el acceso, el uso, priman sobre la estabilidad y la titularidad, la propiedad;

Ante semejante estado de cosas, el Derecho tributario está mutando aceleradamente en tres direcciones de orden metodológico:

- i) En lo **sustantivo**, las materias imponibles representativas de capacidad económica –consumos de energía, acceso al uso de datos, disponibilidad de derechos inmateriales- exigen una reconsideración de los elementos esenciales de los diferentes tributos presentes y por implantar, lo que se está poniendo de relieve en la frenética carrera de los países desarrollados – paradigmático ha sido el caso de la reforma fiscal de los EE.UU. de América- por tratar de proteger sus rendimientos tributarios bajo el lema de sujetarlos a gravamen “allí donde se crea valor”, reformulando

¹⁹ En el campo de la Sociología tal vez sea Z. Bauman (*Modernidad líquida*, Fondo de Cultura Económica, 2017) quien mejor ha descrito este proceso, que B-C. Han (*En el enjambre*, Herder, 2014) ha formalizado desde la Filosofía, con singular acierto en su diagnóstico, aunque no resulte del todo estimulante el tratamiento que proponga. En términos de Filosofía política y del Derecho, el premio nobel de Economía A. Sen (*La idea de la Justicia*, Taurus, 2010) propone una reformulación del concepto de capacidad que es perfectamente trasladable al Derecho tributario al objeto de reconfigurar tanto los hechos imponibles como los elementos de cuantificación de los distintos impuestos que permitan lograr una distribución equitativa y eficiente de las cargas tributarias en entornos económicos y jurídicos que ya no son los que presidieron la formulación de los sistemas tributarios vigentes, gestados entre la Edad moderna y contemporánea, para acrisolarse a lo largo del siglo XX (En este sentido, F. Gallo -en su obra *Le ragione del Fisco*, Il Mulino, 2006, con versión castellana en Marcial Pons, 2011- recibe las ideas de Sen en el Derecho financiero).

desesperadamente conceptos clásicos, como el de residencia, con otros nuevos como el de “presencia virtual significativa” o recurriendo a la creación unilateral de originales nuevos impuestos como el *equalization tax* de la India;

- ii) En lo **organizativo**, las instituciones a las que se encomienda la administración de los sistemas tributarios han de tomar conciencia de que su operatividad depende de su capacidad de actuar de forma cooperativa y coordinada, con otras Administraciones y con los llamados “intermediarios” de los contribuyentes²⁰;
- iii) En lo **funcional**, es preciso poner el acento en las actuaciones y procedimientos propedéuticos, de preparación de las liquidaciones, en la elaboración y depuración de los censos de contribuyentes, en los flujos de información entre Administraciones tributarias y con los contribuyentes – con sus representantes- para prevenir, que no reprimir, los incumplimientos. El núcleo del ejercicio y de la configuración del Derecho público, también el del tributario, está evolucionando desde la fase litigiosa, contenciosa, de reacción, hacia la de prevención de riesgos -de lo que en Derecho penal se conoce como *compliance*- y que, desde luego, se extiende a los riesgos relativos a los incumplimientos en materia tributaria, a la formulación de los llamados *Tax Control Framework*.

Este modelo de gobernanza fiscal, como no puede ser de otro modo, ha rasgado las costuras tradicionales del Derecho tributario que ahora ya no se corta según los patrones trazados en los recónditos talleres de los organismos nacionales en los que se da forma a los proyectos normativos con proyección estrictamente doméstica; ni se teje, únicamente, con las urdimbres de leyes y reglamentos redactados en solitario por funcionarios de las Administraciones tributarias nacionales. Hoy en día el G20

²⁰ El modelo de cumplimiento cooperativo, que arranca en el seno del Foro de Administraciones Tributarias de la OCDE en 2008, está tomando forma en todos los sistemas tributarios -de países desarrollados como de los que están en vías de desarrollo- de modo imparable. En marzo de 2018, cuando se cierra esta comunicación, el ECOFIN de la UE ha aprobado una propuesta de modificación de la Directiva 2011/16/UE encaminada a recibir en la UE la acción 12 de BEPS en lo relativo a la obligación de los intermediarios fiscales de “desvelar”, anticipadamente, sus estructuras de planificación fiscal “agresiva”, *mandatory disclosure* (PwC’s EU Direct Group, “EU finance ministers agree on mandatory disclosure for intermediaries (DAC6)”, en *EU Direct Tax Newsalert*, 13/03/2018). *Cfr.* sobre este particular y su proyección en el Reino Unido, Holanda e Italia, el trabajo del autor, *Los sistemas de relaciones tributarias cooperativas*, Olejnik, Buenos Aires, 2017.

encomienda a la OCDE que arme un sistema de intercambio automático de información tributaria, CRS²¹, o un ambicioso proyecto para afrontar los retos de la Economía digital, desbaratar los arbitrajes fiscales y limitar el deterioro de las bases imponibles en los impuestos sobre sociedades, BEPS²², y todos los países –cada uno a su ritmo, bien rumboso en el caso de la Unión Europea- se ponen a la tarea de sesgar, cortar y respuntar sus sistemas tributarios, su *hard law*, siguiendo los patrones –de *soft law*²³- que se han diseñado en organismos internacionales como el mencionado, y, en menor medida, Naciones Unidas y el Fondo Monetario Internacional, u otros, de ámbito regional, como el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, que agrega a 38 países del mundo latinoamericano.

En un horizonte de estas características las Administraciones tributarias en lo que deberían de estar centrando su atención es en alcanzar un nivel extraordinario de desarrollo tecnológico digital que les permita trabajar coordinadamente con el resto de sus Administraciones homólogas²⁴, y pendientes de afrontar los problemas y retos que un intercambio tan intenso de información entre todas ellas plantean desde la

²¹ El *Common Reporting Standard* es un modelo de cooperación administrativa internacional para el intercambio automático de información financiera con trascendencia tributaria que ha transformado el panorama normativo de los movimientos transnacionales de capitales (<http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/common-reporting-standard/>). En la misma línea, desde 1998, desde el 2010 para países no miembros de dicha Organización, la OCDE ha impulsado un Tratado multilateral de intercambio de información y asistencia mutua (<http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters.htm>) para procurar, precisamente, un más ágil y eficaz sistema de cooperación entre las Administraciones tributarias, del que a enero de 2018 participaban 117 jurisdicciones.

²² El plan de acción *Base Erosion and Profit Shifting* es, sin duda ninguna, el más ambicioso proyecto de acciones normativas, organizativas y procedimentales coordinadas a nivel internacional por las Administraciones tributarias para preservar la integridad de sus rendimientos tributarios y adaptar sus sistemas tributarios a los retos de la Economía digital globalizada (<http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions.htm>).

²³ Sobre la trascendencia del *soft law* en la conformación del Derecho tributario *cfr.* J.A. Rozas y D. Coppa, “Il soft law internazionale nel Diritto finanziario”, en *Ars Interpretandi*, 2017, pp. 67-80.

²⁴ La Unión Europea está tratando de avanzar, en este sentido, hacia modelos de “ventanillas únicas” en toda la actividad administrativa de los Estados miembros (Directiva 2006/123/CE, de 12 de diciembre) y de identificación electrónica interoperativa, que permita la provisión de servicios públicos digitales sin fronteras (Reglamento 910/2014). En concreto, en materia tributaria este es el modelo de gestión hacia el que parece encaminarse el IVA, para resolver las profundas disfunciones que generan las transacciones intracomunitarias, en el horizonte de la implantación, por ejemplo, de un número de identificación fiscal europeo único para todos los contribuyentes. La Comisión Europea ya lanzó hace varios años un Plan de Acción para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal [COM (2012) 722/2] que, aunque en su calendario de ejecución se ha incumplido, ya iba en esta dirección.

perspectiva del respeto y protección de los derechos y garantías de los contribuyentes, titulares últimos de sus propios datos²⁵.

Mientras tanto, en el interior de España una de las claves del proceso secesionista que se ha vivido en Cataluña ha sido, justamente, el intento de las autoridades de la Generalitat de hacerse con todos los datos fiscales de los contribuyentes residentes en dicho territorio para poder asumir, de forma unilateral e inmediata a la proclamación de la República, la administración integral de todos los tributos devengados en su jurisdicción. No es fácil, en un ambiente semejante, construir una relación de confianza y leal colaboración que discurra por cauces de entendimiento, en aras de un más eficiente y eficaz funcionamiento de los sistemas tributarios, pensando siempre en procurar un mejor servicio a los contribuyentes.

3.- CONCLUSIONES

Enmarcada en el contexto internacional presente, la experiencia española en el despliegue del entramado institucional de un modelo de federalismo fiscal permite extraer algunas conclusiones que –más allá de los condicionantes históricos, políticos y de estructuras administrativas o económicas de cada país- podrían ser útiles para enfocar procesos semejantes en Estados de naturaleza compuesta.

Un modelo operativo de administración tributaria federal que pretenda, al mismo tiempo, ser eficiente en su funcionamiento, equitativo en sus resultados y respetuoso con un equilibrio razonable de poderes en su configuración orgánica debería de construirse, en el siglo XXI, atendiendo a varias premisas:

- i) Su corazón debería de palpar, al consuno, de forma cohesionada, en el seno de instituciones constitucionales ancladas en una Cámara de representación política -del estilo del **Senado** alemán- en la que todos los Gobiernos subcentrales, equilibradamente representados, pudieran decidir en común, y con el Gobierno de la Nación, sobre los aspectos estructurales del sistema

²⁵ Cfr. M. Serrat Romani, *Los derechos y garantías de los contribuyentes en la Era digital: transparencia e intercambio de la información tributaria*, Universitat de Barcelona, 2017 (<http://www.tdx.cat/handle/10803/463074>).

- financiero público, también sobre lo relativo a la organización y funcionamiento de las instituciones que administren los tributos;
- ii) La pieza central del mismo debería de ser una **Administración tributaria integral** y profesionalizada –verdaderamente independiente del Gobierno de la Nación y de los de las entidades subcentrales- cuyos órganos de gobierno y modelo de rendición de cuentas dependieran de la Cámara de representación territorial -en lo que a sus elementos comunes se refiere- y de las Asambleas legislativas de las entidades subcentrales, por lo que a sus órganos de gobierno en cada una de dichas entidades afecta;
 - iii) Todo el modelo necesariamente debería de asentarse sobre un sistema integrado de intensa **cooperación administrativa e intercambio de información** –o, más bien, de gestión integrada de la información común- construido sobre una **sólida estructura digital** de primer nivel - interoperativa con la de otras Administraciones tributarias, y segura- que estuviera a la altura de las exigencias de un modelo de gobernanza fiscal internacional ²⁶ , eficiente en sus resultados y respetuoso, en su funcionamiento, con los derechos y garantías de los contribuyentes.

Lamentablemente, a mi parecer, hoy en día en España se está muy lejos -política, jurídica y administrativamente- de poder avanzar en este sentido.

²⁶ En este orden de cosas, se ha señalado que una de las tareas a emprender por los países desarrollados en aras de lograr un sistema de gobernanza fiscal más eficiente y equitativo es, precisamente, la de procurar asistencia tecnológica a los países en vías de desarrollo, de modo que puedan incorporarse en paridad de condiciones a los sistemas de intercambio de información con trascendencia tributaria sobre los que ha de pivotar el modelo global, tal y como se apunta en la Resolución de Naciones Unidas 68/204, de 20 de diciembre de 2013 [I. Mosquera, “Legitimacy and the Making...”, *ob. cit.*, pp. 12 y 19, haciéndose eco, a este respecto, de quienes han enfatizado, por una parte, la importancia estratégica que la dotación tecnológica ha adquirido en la organización y funcionamiento de las Administraciones tributarias obligadas a mantener unos flujos de información crecientes tanto a nivel interno como internacional (*cf.* M. Stewart, “Transnational Tax Information Exchange Networks: Steps towards a Globalized, Legitimate Tax Administration”, *World Tax Journal*, 2012, núm. 4, pp. 170-177) y, por otra, de quienes han hecho notar la necesidad de ofrecer a los países en desarrollo medios adecuados y compensaciones razonables para implicarles de forma efectiva en los mecanismos de intercambio de información (*cf.* A. Turina, *Information-based Administrative Tax-Cooperation, Consolidating Standards, Emerging Actors and Evolutionary Perspectives*, tesis doctoral defendida en la Universidad Bocconi de Milán, 2013)].