

REFLEXIONES SOBRE LA EFICACIA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y LA COMPLEJIDAD DE LOS SISTEMAS FISCALES

Jorge ONRUBIA

Universidad Complutense de Madrid

El artículo del profesor Hasseldine que aquí se comenta ofrece una revisión panorámica del tópico clásico de la administración de los sistemas tributarios que puede calificarse como original, en el sentido de novedosa y creativa, si nos atenemos a la aproximación tradicionalmente seguida. A mi juicio, entre las principales virtudes del artículo destaca el enfoque seguido por el autor, quien combina de forma exitosa las aproximaciones técnica y profesional de las distintas cuestiones tratadas, tratando de integrar ambas a lo largo del trabajo desde una perspectiva claramente académica. Una segunda virtud es su capacidad para plantear cuestiones sugerentes que pueden ser observadas como potenciales áreas de estudio, lo que sin duda redundará en propuestas que mejoren en el futuro la práctica de la gestión de los sistemas tributarios. La sistemática seguida para identificar los elementos clave de la administración tributaria, diferenciando, por un lado, las tareas operativas necesarias para la gestión de los impuestos y, por otro, los aspectos propios de la organización interna, creo que también merece ser destacada, pues, como comentaré más adelante, permite explorar desde una nueva óptica los límites reales de la gestión de los impuestos.

Comparto plenamente la aseveración con la que Aaron y Slemrod (2004:1) comienzan su libro *The Crisis in Tax Administration*: «La administración tributaria es al mismo tiempo uno de los tópicos más aburridos y una de las funciones del Gobierno que despiertan más intensas emociones». Quizá la siguiente cita anónima

pueda ayudarnos a comprender esta paradoja: «Sería bonito poder pagar todos nuestros impuestos con una sonrisa, pero normalmente se nos exige dinero». Cumplir materialmente con el pago de impuestos sitúa a los ciudadanos ante la cruda realidad del ejercicio del poder de coacción fiscal. Por mucho que aceptemos que pagar impuestos es un deber ciudadano, consecuencia del pacto contractual de cesión de soberanía individual en la que se basan nuestras modernas sociedades avanzadas, no es menos cierto que casi siempre esta obligación se cumple a regañadientes (Slemrod, 1992). Desde los axiomas habituales de racionalidad económica, detrás de este aparente sinsentido se encontraría la influencia que tiene, en nuestra valoración del bienestar individual, el inevitable desfase temporal que se produce entre el momento en que vemos reducida nuestra capacidad de compra y el momento en el que percibimos, lo que no siempre es factible, los beneficios de la acción colectiva. El egoísmo es, sin duda, una explicación menos académica, pero posiblemente más humana. En cualquier caso, sea cual sea el grado de complementariedad de estos dos argumentos, lo que resulta evidente —y así se ha puesto de manifiesto a lo largo de la historia, en todos los países— es que una cosa es establecer impuestos y otra, bastante más complicada de conseguir, obtener los ingresos que debería proporcionar su aplicación. En definitiva, como señala Bird (2004), de poco vale la mejor política tributaria del mundo si no puede ser implementada con efectividad. La máxima, atribuida al eminente hacendista y estadista italiano Luigi Ei-

naudi, de que un sistema impositivo termina valiéndolo mismo que la Administración tributaria encargada de aplicarlo, sintetiza muy acertadamente este condicionante.

El fin de la Administración Tributaria es precisamente conseguir esta aplicación efectiva de todas las figuras que integran el sistema tributario (Slemrod y Yitzhaki, 2002). Por ello, soy partidario de contemplar aquella como una actividad gubernamental más, que encierra una función de producción compleja, *multioutput*, en la que el objetivo principal debe ser alcanzado de forma compatible con los principios impositivos clásicos. En este sentido, debe reconocerse el carácter precursor del manual de Hacienda Pública de Shoup (1969), en el que se incluía un capítulo íntegro dedicado a la Administración Tributaria, con una muy interesante discusión sobre la consideración de los principios de equidad y eficiencia a la hora de diseñar la política de administración de los impuestos. No obstante, como reconoce Hasseldine en su trabajo, el grado de éxito de la Administración Tributaria viene condicionado también por el propio diseño de los impuestos gestionados. La complejidad de éstos, en muchas ocasiones prescindible, condiciona la efectividad de su aplicación, pues no debemos olvidar que la administración del sistema tributario requiere importantes volúmenes de recursos, tanto humanos como de capital, con el consiguiente coste presupuestario.

En esta línea, me gustaría realizar una primera consideración centrada en la relación existente entre la complejidad de los sistemas tributarios y

la adopción, por parte de las administraciones tributarias, de estrategias de cumplimiento fiscal basadas en la cooperación, destacada por Hasseldine en su trabajo. Sin duda, pienso que el futuro de la gestión de los sistemas tributarios pasará, en buena medida, por la generalización de estas estrategias de *cooperative compliance*. En mi opinión, el punto de partida que fomente este marco relacional debe ser la aceptación de que los sistemas tributarios son extremadamente complejos, y de que los ciudadanos no pueden asumir íntegramente la responsabilidad de «acertar» con la liquidación de impuestos, máxime cuando la aplicación de los códigos fiscales está sometida en muchos casos a interpretación.

Por supuesto, no debemos caer en la ingenuidad de que la evasión o la elusión fiscales son únicamente consecuencias no deseadas del desconocimiento o de la ambigüedad de las normas fiscales. Pero tampoco pensar que todos los contribuyentes son defraudadores potenciales. La incorporación amplia de prácticas basadas en este principio de cooperación creo que sería una vía muy útil para delimitar eficazmente estas dos predisposiciones de comportamiento ante los tributos. Ejemplos ilustrativos, especialmente interesantes para países como España, con marcos legales muy procedimentalistas, son las prácticas de *plea bargaining* aplicadas en Estados Unidos en materia fiscal, o los procedimientos de negociación sobre precios de transferencias empleados asiduamente en los países anglosajones.

Para comprender el alcance de estas medidas, es fundamental aceptar el carácter poliédrico de lo que solemos incluir, simplificada, en la noción de «complejidad de los sistemas fiscales». En primer lugar, esta complejidad viene determinada por la gran casuística de tratamientos diferenciados que normalmente incorporan los códigos tributarios, la cual suele recogerse en todos los elementos de la estructura de las figuras impositivas. El origen de esta casuística es doble. Por un lado, nace de la pretensión activa del legislador de otor-

gar tratamientos diferenciados entre hechos impositivos, basados generalmente en argumentos más o menos claros de equidad. Por otro, podemos hablar de una casuística sobrevenida, cuyo origen se encuentra en la fase de redacción legal de las propuestas de reforma impositiva y se suele explicar por razones de técnica legislativa, aunque en la mayoría de los casos genera diferencias de tratamiento fiscal superfluas. Una segunda fuente de complejidad radica en la pretensión de los redactores de las normas impositivas, quienes actúan en una posición de preeminencia respecto de los legisladores, de incluir la totalidad de los hechos económicos con trascendencia fiscal en categorías sistematizadas de hechos impositivos, con la dificultad que esto supone, a su vez, para la fijación de criterios y reglas específicos a usar en la cuantificación de ingresos y gastos, y en la fijación de otros elementos determinantes de las liquidaciones impositivas. Por supuesto, ambas facetas están interrelacionadas, lo que introduce, si cabe, una mayor complejidad.

Pero el problema de la complejidad cobra una dimensión especial cuando se contempla desde la óptica de la planificación fiscal. Los tratamientos diferenciados suponen alternativas de gravamen efectivo que, en los extremos, pueden ir desde la exención hasta, incluso, resultados de sobreimposición (por concurrencia de impuestos sobre un mismo hecho imponible), pasando por distintos niveles de gravamen como consecuencia de la aplicación de tipos impositivos distintos, reducciones y créditos impositivos, o por el efecto del diferimiento temporal. Este escenario estimula estrategias dirigidas a una reducción de la carga impositiva efectiva, que se ven posibilitadas por la casuística legal. Por todo ello, parece razonable pensar que un sistema en el que contribuyentes y Administración tributaria compartan información sobre los elementos constitutivos de los hechos impositivos, o de los beneficios fiscales, podría reducir de forma importante los comportamientos estratégicos de los contribuyentes, ade-

más de mitigar los costes de incertidumbre derivados de la aplicación unilateral de la normativa. Por supuesto, los costes administrativos condicionan el ámbito de utilización de estas prácticas de cooperación, aunque, a priori, las grandes empresas y los grandes patrimonios personales se presentan como candidatos naturales.

Una segunda consideración que quiero hacer se refiere a la gestión del riesgo tributario. En mi opinión, este concepto es complementario de la práctica cooperativa a la que me acabo de referir. Como señala Hasseldine, la gestión del riesgo tributario está asociada, por su naturaleza, al cumplimiento tributario de las grandes empresas. En este caso, el anonimato de la propiedad del capital y el poder de decisión de los gestores de esas grandes empresas incentiva la asunción de riesgos muy elevados que afectan al cumplimiento tributario. Las implicaciones de estas actuaciones no son exclusivamente fiscales, pues las decisiones adoptadas afectan, por lo general, a la práctica contable, a los aspectos jurídico mercantiles e incluso a normas de regulación financiera, lo que complica el fomento de la denominada «responsabilidad social corporativa».

Por ello, creo que en lo referente a las grandes empresas el modelo cooperativo debe concebirse también como un mecanismo para proporcionar información sobre las prácticas tributarias de estas entidades. Sin esta información, apelar a la responsabilidad social corporativa para un adecuado cumplimiento fiscal se convierte en un mero ejercicio de voluntarismo. Estoy de acuerdo en que las firmas de consultoría podrían desempeñar un importante papel en este terreno, si bien creo que su participación debe orientarse primordialmente a mejorar la transparencia. Una medida recomendable, en mi opinión, sería generalizar la extensión del deber de informar de los auditores a las contingencias que definen, con todo su alcance, el riesgo tributario. Aunque presumiblemente las empresas rechacen este tipo de medidas, creo que es uno de los «costes» que deberían asumir en compensación por las enormes ventajas

que proporciona a los inversores la limitación de responsabilidad. Los beneficios sociales podrían ser muy grandes si tenemos en cuenta los legítimos intereses de los accionistas y de la sociedad en su conjunto, ya que, en definitiva, son los ciudadanos los beneficiarios del gasto público financiado con los impuestos que tienen que pagar estas empresas. Los recientes ejemplos de las inadecuadas actuaciones de las grandes corporaciones que operan en los mercados financieros añaden argumentos a favor de este tipo de medidas.

Un tercer punto de mis comentarios se refiere a los regímenes sancionadores empleados por la Administración Tributaria: ¿facilitan el cumplimiento fiscal los actuales sistemas sancionadores? En su trabajo, Hasseldine apunta que, cada vez más, las agencias tributarias son conscientes de la necesidad de reorientar sus esquemas de sanciones para mejorar el cumplimiento fiscal en el futuro. La pregunta es: ¿hacia dónde? El tema ya ha sido tratado por la literatura teórica sobre evasión fiscal, si bien muchas de sus recomendaciones han sido rechazadas, o simplemente obviadas, por las administraciones tributarias (véanse, por ejemplo, Stern, 1978, y Macho-Stadler y Pérez-Castrillo, 2005). Aunque los gobiernos pueden sentirse tentados a tratar de reducir sus costes administrativos de inspección tratando de elevar el poder disuasorio de las sanciones, la realidad nos muestra que, al menos en los países desarrollados, las dos últimas décadas se han caracterizado por una tendencia conducente a una gradual atenuación de las sanciones tributarias (OECD, 2004).

Desde una perspectiva académica, comparto la visión de Hasseldine de que estamos ante una cuestión que debe ser abordada desde una aproximación conductual al poder de las sanciones, utilizando enfoques nuevos como el de la *tax morale* o el análisis psicológico basado en la economía experimental (véase, por ejemplo, Andreoni *et al.*, 2003). No obstante, no puede pasarse por alto que la discusión sobre los límites que deben alcanzar las sanciones puede ver-

se condicionada por otros límites que trascienden los aspectos meramente económicos, como son los de naturaleza moral o ética, o los simplemente jurídicos. De hecho, los esquemas óptimos de sanciones pueden situarnos, como ha dicho Franzoni (1999), ante una regla draconiana, donde la sanción óptima, capaz de minimizar los costes administrativos de gestionar el sistema impositivo y con una presumible altísima eficacia, sea «ahorrar a los evasores, con probabilidad cercana a cero».

En cuarto lugar, me gustaría referirme a las experiencias compartidas en administración tributaria fomentadas por instituciones internacionales como el FMI y la OCDE. En mi opinión, se trata de una forma complementaria de incorporar información necesaria para la gestión de los sistemas fiscales. Como se expone en el artículo de Hasseldine, el suministro regular de información comparativa sobre las experiencias y resultados de las administraciones tributarias de un conjunto de países, en muy diversos ámbitos, puede convertirse en un instrumento potente para mejorar la eficiencia de las distintas agencias tributarias. Sin embargo, hay que recordar, como se señala por el autor, que la simple comparación de costes y niveles de actividad entre administraciones tributarias constituye únicamente un primer paso a la hora de establecer un sistema de *benchmarking*.

Para que esta estrategia de evaluación funcione convenientemente, facilitando información realmente relevante para obtener mejoras en la gestión de los sistemas tributarios, resulta indispensable desarrollar análisis que permitan conocer qué factores, tanto organizativos como de entorno, explican los comportamientos diferenciales entre países, incluso entre unidades gestoras dentro de un mismo país. En mi opinión, para alcanzar esta operatividad de las evaluaciones, es imprescindible contar con unidades de control interno dentro de las agencias tributarias capaces de suministrar información, precisa y detallada, sobre los recursos puestos a disposición de los gestores, tanto en términos físicos como pre-

supuestarios, así como de proporcionar indicadores de actividad y rendimiento que permitan la aplicación de técnicas de medición rigurosas. Para que esta información de calidad esté disponible, es un requisito ineludible que el diseño organizativo de la Administración Tributaria se adecue a un modelo multidivisional, donde se combine adecuadamente la autonomía de decisión de los gestores con la exigencia de responsabilidades. En este modelo, las unidades de control interno son una pieza crucial del sistema de incentivos encargado de promover comportamientos organizativos eficientes (Onrubia, 2007).

En el caso de España, la existencia de diferentes niveles de gobierno con competencias propias de administración tributaria complica el diseño de una arquitectura organizativa que favorezca una gestión eficiente del sistema tributario en su conjunto (Martínez-Vázquez y Onrubia, 2007). Aunque existe un creciente interés en la literatura por el estudio de las interacciones entre diferentes niveles de gobierno a la hora de establecer la política tributaria, las cuestiones de descentralización de la administración tributaria han recibido una menor atención. El grueso de la literatura disponible se dirige a revisar el estado de la cuestión en los distintos países, si bien es cierto que la experiencia internacional muestra una variedad de aproximaciones a los modelos de organización y al grado de descentralización de la administración tributaria, sin que pueda hablarse de una clara superioridad de unos modelos sobre otros (Martínez-Vázquez y Timofeev, 2005).

Por otra parte, creo que la generalización de los análisis de productividad y eficiencia entre las unidades de una misma Administración Tributaria, para evaluar los comportamientos relativos y deducir mejoras de gestión y organización, es un reto que no puede esperar más. De hecho, sería una demanda social el que la Administración Tributaria proporcionase públicamente la información necesaria para llevar a cabo este tipo de análisis, como sucede en el Reino Unido. Las limitaciones institucionales que mues-

tran algunos países, entre ellos España, para la realización regular y sistemática de evaluaciones de las actividades públicas, junto con la escasa cultura por este tipo de rendiciones de cuentas basadas en la lógica de los resultados, son un serio condicionante para su desarrollo. Su adopción resulta imprescindible para conseguir mejorar a largo plazo el rendimiento del sistema tributario, además de las ganancias económicas derivadas de una mayor productividad del gasto público y la presumible rebaja de los costes de cumplimiento soportados por los contribuyentes.

Para concluir con este punto, quiero destacar la idea de apostar por evaluaciones basadas en la noción de *benchmarking best performance*, como concepto opuesto a la idea de *best practice exercise*. En este sentido, creo muy útil el establecimiento de programas con metas claras, como sucede en Suecia con el programa *The best administration within the OECD countries*, con horizonte fijado en 2012. También quiero resaltar la importancia que tiene en estos programas de evaluación contar con información que permita comparaciones homogéneas de áreas con objetivos delimitados a largo plazo. Me gustaría apuntar el riesgo de sesgo que puede suponer el uso de información proporcionada mayoritariamente por las propias administraciones tributarias, y no validada por instituciones independientes.

Para finalizar estos comentarios, me gustaría concluir volviendo a la consideración de la Administración tributaria como una organización. En las conclusiones del trabajo, se dice que, si nos fijamos en los recursos destinados a esta actividad, cabría observar ésta como una ciencia, aunque el autor admite que para él se trata más bien de un arte. Tras esta caracterización, la gestión de la Administración Tributaria se compara con la gestión de una gran compañía. Creo que el autor reivindica aquí la necesidad de adoptar una aproximación de economía de la or-

ganización al problema de la administración tributaria, si bien se hace referencia a la literatura sobre *management*. La actual escasez de literatura académica, apuntada en esas mismas conclusiones, creo que se contrarrestará con trabajos que estudien la Administración Tributaria desde esta perspectiva organizativa. En este sentido, definiendo la idea de que conseguir en el futuro una «mejor práctica» exige no sólo marcos de referencia entre conjuntos de administraciones tributarias, sino un análisis riguroso del funcionamiento de las distintas áreas que integran su organización, evaluando sus limitaciones y potencialidades.

Desde la perspectiva de la economía de la organización, la consecución de comportamientos eficientes gira en torno a dos cuestiones fundamentales a las que debe responder el diseño de la arquitectura organizativa: los problemas de coordinación y los de incentivos. Considerar la administración tributaria desde esta perspectiva tiene, en mi opinión, claras ventajas. Dada la intensidad en el uso de recursos humanos, el estudio de los mecanismos retributivos y del diseño de carreras profesionales en el ámbito de la administración tributaria creo que debe aportar propuestas efectivas para mejorar el desempeño de las distintas tareas que engloba el desarrollo de esta actividad. Por su parte, la inversión en tecnologías de información, y su incidencia en la reducción a largo plazo de los costes de administración y de los de cumplimiento, también puede valorarse desde los principios que rigen el comportamiento eficiente de las organizaciones. Ambas perspectivas, tanto la funcional como la organizativa, son, en mi opinión, caras de una misma moneda.

BIBLIOGRAFÍA

AARON, H. J., y J. SLEMROD (2004), *The Crisis in Tax Administration*, Washington, DC, Brookings Institution Press.

ANDREONI, J.; W. HARBAUGH, y L. VESTERLUND (2003), «The carrot or the stick: Rewards, punishments and cooperation», *American Economic Review*, 93(3): 893-902.

BIRD, R. M. (2004), «Administrative dimensions of tax reform», *Asia-Pacific Tax Bulletin*, marzo: 134-150.

FRANZONI, L. A. (1999), «Tax evasion and tax compliance», en B. BOUCKAERT y G. DE GEEST (eds.), *Encyclopedia of Law and Economics*, 4: 51-94, Edward Elgar, Reino Unido, y University of Ghent, Bélgica.

MACHO-STADLER, I., y D. PÉREZ-CASTRILLO (2005), «Políticas de inspección óptimas y cumplimiento fiscal», *Hacienda Pública Española/Revista de Economía Pública*, 173: 9-45.

MARTÍNEZ-VÁZQUEZ, J., y J. ONRUBIA (2007), «La gestión tributaria en los países federales: Reflexiones sobre el proceso de reforma abierto en España», en S. LAGOPEÑAS (dir.), *La financiación del Estado de las autonomías: Perspectivas de futuro*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid: 311-354.

MATÍNEZ-VÁZQUEZ, J., y A. TIMOFEEV, (2005), «Choosing between Centralized and Decentralized Models of Tax Administration», *Working Paper*, 05-02, International Studies Program, Andrew Young School of Policy Studies, Georgia State University.

OECD (2004), *Tax Administration in OECD Countries: Comparative Information Series (2004)*, Centre for Tax Policy and Administration, Organisation for Economic Co-operation and Development, París.

ONRUBIA, J. (2007), «The reform of the tax administration in Spain», en J. MARTÍNEZ-VÁZQUEZ y J. F. SANZ (eds.), *Fiscal Reform in Spain: Accomplishments and Challenges*, Cheltenham, Reino Unido, Edward ELGAR.

SHOUP, C. S. (1969), *Public Finance*, Nueva York, Aldine.

SLEMROD, J. (1992), *Why People Pay Taxes: Tax Compliance and Enforcement*, Ann Arbor, University of Michigan Press.

SLEMROD, J., y S. YITZHAKI (2002), «Tax avoidance, evasion and administration», en A. AUERBACH y M. S. FELDSTEIN (eds.), *Handbook of Public Economics*, vol. 3, Amsterdam, North-Holland-Elsevier.

STERN, N. (1978), «On the economic theory of policy towards crime», en J. M. HEINEKE (ed.), *Economic Models of Criminal Behavior*, Amsterdam, North-Holland.