

Resumen

Este artículo estudia algunas cuestiones críticas relacionadas con la eficiencia de las administraciones tributarias, especialmente en el caso de la Agencia Tributaria española: autonomía, estructura, estrategia, planificación, organización, dimensionamiento, cumplimiento voluntario, fraude fiscal. El artículo analiza medidas para lograr una mayor integración entre las estrategias de las administraciones tributarias nacionales e internacionales, reforzar las actuaciones preventivas, en especial acerca de las nuevas empresas, y mejorar la seguridad jurídica mediante resoluciones interpretativas vinculantes y *rulings*.

Palabras clave: administración tributaria, eficiencia, cumplimiento voluntario, control tributario, fraude fiscal, España.

Abstract

This paper discusses some key issues related to the efficiency of tax administrations, especially in the case of the Spanish Tax Agency: autonomy, structure, strategy, planning, organization, dimension, voluntary compliance, tax gap and tax control. The paper analyses measures to achieve greater integration between the strategies of international and national tax administrations, strengthening preventive actions, especially about the new businesses, and improve legal security by binding general resolutions and *rulings*.

Key words: tax administration, efficiency, voluntary compliance, tax control, tax gap, Spain.

JEL classification: H11, H21, H26, H71.

LA GESTIÓN DE LOS IMPUESTOS: EN BUSCA DE UNA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EFICIENTE

Jesús GASCÓN CATALÁN

Inspector de Hacienda del Estado

I. INTRODUCCIÓN

La frase se ha convertido en un clásico: «Un sistema tributario vale lo que valga la administración tributaria encargada de aplicarlo» (Musgrave, 1991).

La aplicación del sistema tributario necesita una administración tributaria eficaz y eficiente. Tanto es así que en los países en desarrollo se ha dicho durante mucho tiempo que las administraciones tributarias eran la verdadera política fiscal (1), puesto que sus carencias gestoras suponían una clara restricción para la plena aplicación de los sistemas tributarios. Aunque esta afirmación sea cada vez menos cierta (BID, 2013a), es indudable la interrelación que existe entre la política tributaria y la gestión del sistema tributario. Por este motivo, en cualquier análisis riguroso del sistema tributario (Mirrlees, 2011) se deben considerar también los costes administrativos (y de cumplimiento) que su aplicación produce.

La preocupación por la eficiencia es cada vez mayor, la crisis económica no es ajena a ello. El reto es complejo: reducir las brechas de incumplimiento fiscal sin incrementar los costes administrativos derivados de la recaudación de los tributos y los costes de cumplimiento soportados por los contribuyentes (Comisión Europea, 2013).

La OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo

Económico) continúa siendo el referente en la evaluación de las administraciones tributarias (OCDE, 2013a). Los aspectos que analiza en sus publicaciones anuales para comparar las administraciones tributarias entre sí son los siguientes:

— Aspectos institucionales, tales como la autonomía de la administración tributaria o su ámbito competencial.

— Modelo organizativo interno.

— Planificación estratégica, también en relación con la mejora del cumplimiento.

— Recursos humanos.

— Aspectos presupuestarios.

— Objetivos operativos.

— Administración electrónica.

— Intermediarios fiscales.

— Entorno jurídico.

La propia OCDE cita como metodología a seguir en la evaluación de las administraciones tributarias la contenida en los *Fiscal Blueprints* de la Unión Europea (Comisión Europea, 2007), que persiguen un doble objetivo: proporcionar información sobre buenas prácticas y recomendaciones a las administraciones tributarias, y servirles como herramienta para conseguir una rápi-

da identificación de sus fortalezas y debilidades. La primera versión de este documento (Comisión Europea, 1999), en la que colaboró la IOTA (Organización Intra-europea de Administración Tributaria), nació para servir de guía a las administraciones tributarias de los países candidatos al ingreso en la Unión Europea antes de la última gran ampliación. En cuanto a su metodología, los *Fiscal Blueprints* proporcionan un marco general de referencia y permiten evaluar la organización y las áreas operativas de la administración tributaria mediante preguntas sobre cada uno de los aspectos analizados (Monsalve, 2012).

Su estructura es la siguiente:

- Marco general, estructura y organización, y normativa tributaria.

- Recursos humanos y comportamiento (ética).

- Recaudación en periodo voluntario y ejecutivo. Control tributario. Cooperación administrativa y asistencia mutua. Fraude.

- Servicios a los contribuyentes. Derechos y obligaciones de los contribuyentes. Cumplimiento voluntario.

- Informática. Comunicaciones.

Existen otras herramientas de evaluación de las administraciones tributarias (2), dada la preocupación general por su eficacia y eficiencia (FMI, 2010; Crandall, 2010).

El objetivo de este artículo no es el análisis en profundidad de los documentos citados para teorizar sobre la administración tributaria óptima. Tampoco se trata

de aplicar de forma exhaustiva su metodología de evaluación a la administración tributaria española. Simplemente se tomará de referencia su estructura como guión para reflexionar en voz alta sobre las fortalezas y debilidades de la administración tributaria española.

En España cualquier referencia a la administración tributaria automáticamente se asocia a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT o Agencia Tributaria, en adelante), y ello es lógico puesto que se trata del principal órgano gestor y de control tributario de nuestro país. Con todo, aunque pueda parecer sorprendente, la Agencia *tan solo* administra en torno al 50 por 100 de los ingresos tributarios, correspondiendo el resto a la Seguridad Social, las administraciones tributarias autonómicas, incluidas las forales, y las locales.

Ante esta realidad, aunque el análisis se centrará en la AEAT, también nos referiremos a la imprescindible integración de estrategias entre las distintas administraciones gestoras.

II. LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA ESPAÑOLA Y SU VALORACIÓN EXTERIOR

La AEAT ha sido pionera en proyectos tan emblemáticos como la cesión de datos a los contribuyentes en los primeros años noventa para facilitarles la presentación de la declaración del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF), experiencia que diez años después permitió el envío masivo de borradores de declaración a los contribuyentes de dicho impuesto. También ha destacado por su

apuesta desde hace ya quince años por la presentación de las declaraciones tributarias por medios telemáticos.

Con estos antecedentes, no es de sorprender que en Estados Unidos se ponga a España como ejemplo, junto con los países nórdicos europeos, de que es posible simplificar los costes de cumplimiento del IRPF, frente a la realidad americana actual en la que todavía es válida la afirmación de Albert Einstein: «*The hardest thing to understand is the United States income tax system*» (Senado EE.UU., 2011).

Podría pensarse que la AEAT solo es reconocida por sus logros en el área de información y asistencia al contribuyente en la imposición personal. Sin embargo su valoración global es buena. La Comisión Europea (2013) analiza cada año cinco aspectos críticos para las administraciones tributarias de los Estados miembros: los costes administrativos de gestión del sistema tributario, los costes de cumplimiento, la deuda tributaria pendiente, la presentación telemática y el uso de la información de terceros para prestar servicios de asistencia. A partir de este análisis señala qué países tienen retos que afrontar en cada uno de dichos ámbitos y en qué casos, a la vista de los problemas detectados, el reto es general. Pues bien, España es uno de los ocho Estados miembros sin retos pendientes (3).

El análisis estaría incompleto si no se introdujera alguna referencia al control tributario y al fraude. En este caso, según la Comisión Europea, España sí tiene un reto global por delante en materia de economía sumergida y de empleo no declarado, pero, como luego veremos, incluso en este ámbito caben matices

y nuestro país se encuentra en el puesto 14 de la Unión Europea, si atendemos al porcentaje de economía sumergida estimado en los 28 Estados miembros y, además, frente a lo que intuitivamente podría esperarse, y siempre según la misma fuente, este porcentaje sigue una tendencia descendente en los últimos años (4).

Por otra parte, según la OCDE (2013a), la Agencia Tributaria española presenta un alto índice de eficiencia (5), ya que el coste presupuestario de la Agencia suponía en 2011 tan solo un 0,86 por 100 de los ingresos por ella gestionados. Solo los países nórdicos, Austria y Estados Unidos presentaban porcentajes más reducidos. De los grandes países europeos, Reino Unido lograba un porcentaje similar (0,83 por 100), mientras que las administraciones tributarias de Francia y Alemania, aun sin incluir en su ámbito las aduanas, se situaban en porcentajes muy superiores (1,2 y 1,4 por 100, respectivamente).

Si calculamos el coste de la administración tributaria española sobre el PIB, los resultados eran todavía más favorables a la Agencia Tributaria, puesto que su coste tan solo representaba un 0,13 por 100 del PIB frente al 0,237 por 100 que representaba la administración tributaria británica, el 0,226 por 100 de Francia y el 0,284 por 100 de Alemania.

Aunque resulte ilustrativa, la visión exterior de nuestra administración tributaria es insuficiente, así que hagamos directamente nuestro propio análisis crítico siguiendo, *mutatis mutandis*, el esquema que utiliza la OCDE para comparar entre sí las administraciones tributarias.

III. ASPECTOS INSTITUCIONALES

1. Modelo organizativo tipo Agencia

La mayor parte de las administraciones tributarias de los países de la OCDE (6) ostentan cierto margen de autonomía respecto del Ministerio de Finanzas. Desde abril de 2005, año en el que se produjo la integración efectiva de la gestión de los impuestos directos y de los impuestos indirectos en una sola administración tributaria en Reino Unido, todos los grandes países desarrollados y las principales economías emergentes, salvo la India, utilizan modelos integrados de administración tributaria. Adicionalmente, como sucede en el caso español, en doce Estados de la OCDE la gestión de los tributos internos y de las aduanas se residencia en una única organización.

El modelo Agencia proporciona mayor autonomía para que la administración tributaria diseñe su organización interna, planifique sus actuaciones y gestione adecuadamente sus presupuestos y su personal. Además, la integración en un solo ente de la gestión de los tributos internos y de las aduanas permite economías de escala y sinergias.

Para la OCDE, la implantación del modelo Agencia constituye un catalizador para el cambio en las administraciones tributarias y existe una clara percepción de su contribución a la mejora de los resultados, aunque sean complicadas las mediciones en términos de eficiencia y, todavía más, de eficacia (BID, 2013a).

La Agencia Estatal de Administración Tributaria española se constituyó de forma efectiva el 1 de enero de 1992. Siguiendo

su modelo, algunas comunidades autónomas (y entes locales) también han adoptado el modelo Agencia para sus administraciones tributarias. El cambio de modelo en las comunidades autónomas originó ciertas reticencias en un principio al mezclarse en el debate dos planos distintos (7): el deseo de algunas comunidades de dotar de mayor autonomía a sus administraciones tributarias, que es una decisión interna que únicamente debe interpretarse en términos de eficacia y eficiencia, y la discusión sobre cuál ha de ser el reparto de competencias entre la Agencia Estatal y las administraciones tributarias autonómicas, cuestión mucho más polémica tanto en términos políticos como gestores al estar directamente vinculada con el modelo de financiación territorial y la aplicación del principio de responsabilidad fiscal (Mut *et al.*, 2011). Hoy en día la existencia de Agencias autonómicas no es cuestionada, aunque el modelo territorial siga estando en el centro del debate.

2. Dependencia institucional

En España, la Agencia Estatal se integra en la Secretaría de Estado de Hacienda del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, y el secretario de Estado ostenta su Presidencia. Por su parte, el director general de la Agencia es nombrado por el Consejo de Ministros a propuesta del ministro. Existe, además, un Consejo Superior para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria como órgano de participación en la Agencia Estatal de las comunidades autónomas de régimen común.

Esta dependencia del poder ejecutivo, a nuestro juicio, es ine-

vitante, puesto que la Hacienda Pública y la administración tributaria que la gestiona son parte consustancial de dicho poder.

Cabría pensar que el nombramiento de su presidente, de su director general, o de ambos, pudiera residenciarse en el Parlamento. No parece que en términos de independencia de la institución aportase gran cosa, ni siquiera si se exigiesen mayorías reforzadas; más bien sucedería lo contrario. Si tomamos como referencia el Tribunal Constitucional, el Consejo General del Poder Judicial, el Tribunal de Cuentas o los órganos reguladores, vemos que la participación del legislativo en el proceso de elección de los responsables de estos órganos da lugar al establecimiento de cuotas de poder entre los grupos políticos y reparto de puestos. Por tanto, con una fórmula de este tipo se incrementaría exponencialmente el riesgo de politización de un órgano que debe ser eminentemente técnico.

A pesar de la importancia que tiene la gestión del sistema tributario en el modelo de financiación territorial español, tampoco parece lógica la intervención del Senado en el proceso de designación de los altos representantes de la Agencia Tributaria, mientras el Senado sea una cámara de segunda lectura y no una verdadera cámara de representación territorial.

Cuestión distinta es el grado de control que las Cortes Generales efectúan en el funcionamiento de la Agencia Tributaria. La comparecencia de su director para dar cuenta de los resultados es una buena práctica que podría reforzarse, puesto que existe margen de mejora en los mecanismos para que las administraciones tributarias asuman y pre-

senten sus compromisos y rindan cuentas sobre sus estrategias, planes, objetivos operativos y resultados (8).

Resulta difícil encajar en el modelo español experiencias como la británica y la estadounidense, cuyas administraciones tributarias cuentan con Consejos de los que forman parte expertos externos a la organización (9). Una cosa es que haya órganos mixtos, como el Consejo para la Defensa del Contribuyente, con funciones de asesoramiento, y otra que un órgano mixto desempeñe tareas de alta dirección. Lo mismo sucede con los órganos de relación con la sociedad, como los foros de grandes empresas o de asesores fiscales, puesto que su papel es de cauce de interlocución, y no directivo. Algo parecido cabría decir de los órganos de control externos, cuyo papel evidentemente tampoco es directivo.

3. Integración de la Seguridad Social (10)

Uno de los aspectos más debatidos a nivel internacional en estos momentos es la integración o no en la administración tributaria de la gestión de las contribuciones a la Seguridad Social. En el ámbito de la OCDE, diecinueve de los 32 países analizados cuentan con administraciones específicas diferenciadas para gestionar dichas contribuciones, mientras que trece países han optado por el modelo integrado. Entre estos últimos se encuentran países tan significativos, cuando se habla de administraciones tributarias eficaces y eficientes, como Estados Unidos, Reino Unido, Holanda o Suecia. Podría pensarse que la decisión de integración se ve favorecida por el menor peso relativo en algunos países de las cotizaciones sociales

respecto del PIB, pero no es así. Es cierto que en Estados Unidos y Reino Unido las cotizaciones sociales representan tan solo un 5,7 y un 6,7 por 100 del PIB, frente al 12,1 por 100 de España o al 12,7 por 100 de media en la Unión Europea, pero en Holanda el porcentaje llega al 14,1 por 100. En cualquier caso, la OCDE subraya que en las dos últimas décadas la tendencia es a la integración y vaticina que en pocos años los modelos integrados pueden ser mayoritarios.

El Departamento de Asuntos Fiscales del Fondo Monetario Internacional (FMI) ha analizado las principales ventajas para la integración. En primer lugar, la existencia de aspectos comunes en los procesos de gestión de los tributos y de las cotizaciones sociales como la necesidad de identificación de los contribuyentes, la presentación de declaraciones como fórmula para cumplir con unas y otras obligaciones, el cálculo a partir de las nóminas tanto de las retenciones como de las cotizaciones, la participación de las entidades financieras en la recaudación de los tributos y cotizaciones, así como la necesidad de controlar los incumplimientos en uno y otro caso. Adicionalmente, constituyen claras ventajas del modelo integrado el eficiente uso de los recursos públicos, la concentración de funciones en una administración especializada en la gestión de ingresos públicos coactivos y la reducción de los costes administrativos y de cumplimiento.

También ha analizado las ventajas e inconvenientes de la integración el Instituto Europeo de Seguridad Social a partir de la experiencia de varios países, entre otros Reino Unido y Holanda. En el caso británico, las ventajas que se subrayan son la eliminación de

duplicidades, la armonización y simplificación de los procedimientos como consecuencia de la integración y la optimización de la utilización del personal. Entre los inconvenientes, se citan las dificultades provocadas por los diferentes marcos normativos aplicables y el riesgo de que la administración tributaria no dedique toda la atención necesaria a las contribuciones sociales. En el caso holandés las ventajas que se han identificado son la simplificación de la gestión de las cotizaciones sociales, la reducción de los costes administrativos y de cumplimiento, y la eliminación de decisiones contradictorias entre ambos organismos. Entre las dificultades, destacan los problemas derivados de los procesos masivos necesarios para la migración y la integración de la información, y los que ha ocasionado la transferencia del personal.

En el caso español el debate no es sencillo. Las cotizaciones sociales representan casi un 40 por 100 de los ingresos tributarios, la financiación del sistema de pensiones está en fase de revisión y nuestra Seguridad Social se rige por el principio de caja única. No es, por tanto, una decisión que pueda adoptarse simplemente por razones gestoras. También Alemania, Francia e Italia gestionan separadamente las cotizaciones sociales.

Además, ya existen líneas de colaboración entre la administración tributaria y la de la Seguridad Social, como el Convenio de colaboración entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y la Tesorería General de la Seguridad Social en materia de intercambio recíproco de información y gestión de 2 de agosto de 2002 (*addenda* de 7 de abril de 2005) y el Plan Integral de Prevención y Corrección del Fraude Fiscal, La-

boral y a la Seguridad Social de 5 de marzo de 2010.

Recientemente la OPIHE (Organización Profesional de Inspectores de Hacienda del Estado) ha propuesto integrar en una Agencia Tributaria Independiente la gestión recaudatoria de la Agencia Tributaria y de la Tesorería General de la Seguridad Social, con un posible paso previo que consistiría en la consolidación de la información en una base de datos única y máxima coordinación entre ambos organismos (OPIHE, 2013).

En realidad, los problemas más complejos para cualquier integración administrativa en España son los relacionados con la política de recursos humanos, debido a la existencia de cuerpos especiales de funcionarios y, en ocasiones, diferencias retributivas significativas entre unos órganos y otros. En un contexto de restricciones presupuestarias, es un elemento disuasorio lo suficientemente fuerte como para no considerar la integración orgánica como una prioridad.

4. Integración en red de las administraciones tributarias

En cualquier caso, el futuro de las administraciones tributarias, Seguridad Social incluida, pasa por la integración porque la dispersión de la información en bases de datos distintas supone una clara pérdida de eficacia y eficiencia. La coordinación es una medida paliativa, no la solución. Sin embargo, un modelo integrado no tiene por qué dar lugar a un ente público único que sea el resultado de la fusión en él de todas las administraciones preexistentes, ya que cabe pensar en modelos de integración en red en los que las estrategias y la in-

formación sean compartidas, pero sin que sea necesario fusionar las estructuras administrativas ya existentes. Las administraciones tributarias tienen dos activos: su personal (11) y la información. Gestionar de forma integrada la información, soslayando los enormes problemas que plantean las integraciones de personal es, a mi juicio, la solución.

El desafío, no obstante, es considerable: la información se obtendría, se gestionaría y se explotaría sistemáticamente de acuerdo con procedimientos comunes y se soportaría en un único sistema de información con plena interoperabilidad entre las diferentes bases de datos integradas. La convergencia de los procedimientos sería no solo deseable sino inevitable, lo que exigiría también una fuerte convergencia normativa. La formación y la gestión del conocimiento serían un reto permanente. Con una planificación a medio plazo, los costes de transición serían asumibles y todo este proceso podría terminar suponiendo una fuerte reducción de costes administrativos y de cumplimiento.

La gobernanza (12) en red no es sencilla. La Unión Europea es un buen ejemplo de modelo imperfecto, pero en el caso de las administraciones tributarias estamos hablando de órganos gestores, no de sujetos políticos con intereses en ocasiones contradictorios. Las administraciones tributarias tienen objetivos claros: gestionar el sistema tributario, favorecer el cumplimiento voluntario, controlar el fraude. La convergencia primero y la integración de estrategias y objetivos después constituirían las dos fases del proceso.

Este modelo de integración en red es predicable no solo en el

ámbito interno de la administración del Estado (Agencia Tributaria, Catastro, Seguridad Social), sino también a nivel europeo y, por supuesto, en el ámbito doméstico, con las administraciones autonómicas y locales. Esta idea es plenamente compatible con la creación de consorcios de administraciones tributarias en los que cada administración conservaría su ámbito gestor propio, sin perjuicio de compartir la información y de fijar estrategias y objetivos comunes. Es muy destacable que en Alemania, país que según la Comisión Europea tiene ante sí un importante reto global con su administración tributaria, se estén planteando acuerdos entre el gobierno federal y las administraciones regionales para establecer objetivos vinculantes para todas las administraciones tributarias (13).

Desde el punto de vista teórico, resultan interesantes planteamientos como la creación de una Agencia Tributaria Europea o, a nivel español, de una Agencia Tributaria Integrada, pero parecen inviables salvo que se modifique radicalmente la arquitectura institucional europea y española.

5. Funciones no tributarias

Las administraciones tributarias no solo gestionan el sistema tributario y el aduanero, en muchas ocasiones prestan servicios no tributarios (14), como los registrales, la tramitación de beneficios sociales o dan soporte informático a planes gubernamentales no tributarios.

A nuestro juicio, el desarrollo de estas funciones constituye una anomalía, puesto que la gestión y el control de los tributos representa una carga de trabajo suficiente como para no dispersar en

múltiples tareas de todo tipo los esfuerzos de una organización, por definición, especializada en la aplicación del sistema tributario. Además, hay retos, como la lucha contra el fraude, en los que estamos muy lejos de conseguir resultados óptimos.

Detrás de este ejercicio de funciones impropias se encuentra el deseo de las instancias políticas de aprovechar la infraestructura y los potentes sistemas informáticos de las administraciones tributarias para cubrir las carencias de otros órganos administrativos. En el caso español, también para utilizar la amplia red de oficinas de la Agencia Tributaria a causa del cada vez más limitado despliegue territorial del Estado. Lo primero debería solucionarse, en el contexto de los planes de reforma de la administración, con un centro informático del Estado suficientemente desarrollado como para cubrir las necesidades de la administración general en el siglo XXI. Lo segundo con la progresiva sustitución de los puntos de atención presencial a los ciudadanos por el uso generalizado de medios telemáticos.

IV. MODELO ORGANIZATIVO INTERNO

1. Modelo organizativo mixto con base funcional

Desde el punto de vista organizativo interno, en la mayoría de las administraciones tributarias (OCDE, 2013a) se ha pasado de un modelo basado en la especialización por impuestos a un modelo organizativo por funciones, con segmentación, en ciertos casos, de los contribuyentes más importantes (15).

Para la aplicación efectiva del sistema tributario estatal y adua-

nero, la Agencia Tributaria despliega un conjunto de actuaciones entre las que destacan las siguientes (AEAT, 2013):

- La gestión, inspección y recaudación de los impuestos cuya gestión corresponde al Estado, principalmente impuesto sobre la renta de las personas físicas, impuesto de sociedades, impuesto sobre la renta de no residentes, impuesto sobre el valor añadido e impuestos especiales.

- La recaudación de ingresos propios de la Unión Europea.

- La gestión aduanera y la represión del contrabando, así como la seguridad en la cadena logística.

- La recaudación en vía ejecutiva de ingresos de derecho público de la Administración General del Estado y de los Organismos Públicos vinculados o dependientes de ella.

- La recaudación de determinadas deudas de entidades locales y comunidades autónomas, cuando así se haya acordado por convenio.

- Las actuaciones de asistencia, colaboración y cooperación con otros Estados miembros o países terceros con los que así se haya convenido para la aplicación de los tributos.

- La colaboración en la persecución de determinados delitos, fundamentalmente los delitos contra la Hacienda Pública, los delitos de contrabando y de blanqueo de capitales.

El modelo español es básicamente funcional y la Agencia Tributaria cuenta con departamentos de Inspección, Gestión, Recaudación y Aduanas e Im-

puestos Especiales. Sin embargo, los matices son muchos:

— En el caso del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales prima la especialización por razón de la materia y este departamento y sus servicios desarrollan funciones tanto de gestión como de inspección, pero no recaudatorias.

— El Departamento de Gestión y sus servicios territoriales ejercen funciones, excepto en el ámbito de aduanas e impuestos especiales, de información y asistencia a los contribuyentes y de control extensivo (además de controles intensivos de los contribuyentes que aplican regímenes objetivos de tributación).

— El Departamento de Inspección y sus servicios ejercen funciones, excepto en el ámbito de aduanas e impuestos especiales, de control intensivo y, además, de control extensivo respecto de las grandes empresas (a partir de seis millones de euros de volumen de operaciones).

— El Departamento de Recaudación se ocupa del cobro de las deudas tanto en periodo voluntario, incluida la gestión de aplazamientos y fraccionamientos, como en vía ejecutiva.

— Existe una Delegación Central de Grandes Contribuyentes, para las entidades más grandes (100 millones de euros de cifra de negocios) y determinadas personas físicas, en lo que constituye un claro ejemplo de segmentación de los principales contribuyentes, en línea con la tendencia internacional.

El modelo descrito es ciertamente complejo, aunque su arraigo en España es notorio y existe la tendencia a considerarlo

como inmutable. Sin embargo, no es un modelo universal, la adscripción del control extensivo y el intensivo, e incluso la recaudación en vía ejecutiva, a órganos distintos, no es la regla general, además en muchos países se identifica la función de gestión con la recaudación en periodo voluntario y se la diferencia claramente de la cobranza coactiva (16).

Podría pensarse en un modelo más integrado, pero no es sencillo, y no solo por la inercia histórica, los costes de transición o las incertidumbres que produciría el cambio de un modelo que ha funcionado razonablemente.

El elevado número de autoliquidaciones a gestionar y, en especial, el enorme número de devoluciones que genera el sistema tributario español aconsejan la existencia de un sistema de control extensivo potente que garantice un mínimo control, con apoyo informático, de todas las autoliquidaciones presentadas y de las devoluciones solicitadas. Y su interrelación con la información y asistencia es fructífera y ha permitido la implantación con éxito de proyectos complejos como el borrador de declaración.

Además, es indispensable contar con un área de la organización que ponga el énfasis en la lucha contra el fraude y que dedique sus esfuerzos al control intensivo (17). La unificación en un solo departamento del control tributario probablemente provocaría problemas de prioridades puesto que el control masivo tendría un papel residual en la estrategia del nuevo departamento.

Por otra parte, el modelo se encuentra en permanente evolución y ante los nuevos retos se buscan soluciones organizativas,

como por ejemplo con la creación de la Oficina Nacional de Investigación del Fraude y la Oficina Nacional de Fiscalidad Internacional. La aportación de valor de estos órganos centralizados no solo consiste en proporcionar resultados directos (fraude evitado incluido), sino también en dinamizar y normalizar la lucha contra el fraude en la red territorial de la Agencia Tributaria.

A pesar de su capacidad de adaptación, el principal problema del modelo organizativo español es la dificultad para conciliar las actuaciones de los distintos órganos funcionales en una estrategia conjunta, ya que, por decirlo de forma sencilla, Gestión trabaja con declaraciones, Inspección con contribuyentes y Recaudación con deudas.

El reto es lograr que Gestión tenga una visión global del contribuyente y que el perfil de cada uno de ellos sea un elemento determinante para evaluar el riesgo de las declaraciones, que Inspección pueda ultimar las actuaciones sobre las declaraciones de riesgo que Gestión no finalice, y que Gestión e Inspección adopten estrategias integradas que eviten que amplios segmentos de contribuyentes no sean objeto de atención prioritaria. Este es un grave problema en España puesto que la estructura empresarial está totalmente atomizada y nuestra administración es de tamaño reducido, y el punto fuerte de nuestro sistema de control, que es la capacidad de obtención y explotación sistemática de la información, es insuficiente para controlar el fraude en ámbitos respecto de los que no existe información o esta es muy parcial.

En el ámbito recaudatorio, además de la imprescindible coordinación con las áreas liquidado-

ras, la prioridad es la gestión rápida de la deuda reciente con aplicación de procedimientos normalizados para centrar las actuaciones individualizadas en los expedientes cualitativamente más importantes.

Con un sistema tributario más sencillo, menos incentivos fiscales y declaraciones a devolver, y un censo de empresarios o profesionales menos atomizado, el modelo organizativo interno de la Agencia Tributaria podría ser bien distinto, pero el modelo actual no es fruto del azar sino de la adaptación constante a una realidad compleja, así que dicho modelo, corrigiendo sus ineficiencias para hacerlo más integrado, en especial en las fases de planificación y selección de las actuaciones, parece la opción más aconsejable, al menos en tanto no se renueve la estrategia, puesto que los cambios organizativos deben ser la consecuencia y no la causa de los cambios estratégicos. Más adelante profundizaré en esta idea.

2. Red territorial

En julio de 2013 (AEAT, 2013), los servicios territoriales de la Agencia Tributaria estaban constituidos por diecisiete Delegaciones Especiales, 39 Delegaciones, 232 Administraciones, 36 de ellas de Aduanas.

Para incrementar la eficiencia, en el ámbito de la OCDE la tendencia es a la reducción del número de oficinas de pequeño tamaño y la concentración de funciones en las oficinas más grandes para lograr economías de escala. Las mejoras tecnológicas en el proceso de datos y la generalización de canales de prestación de servicios no presenciales facilitan la transición al

nuevo modelo con un menor despliegue territorial (18). El concepto de oficina asociada a un edificio con un rótulo en la puerta está en claro retroceso. Como se suele decir, la administración está en cualquier dispositivo electrónico con conexión a Internet. El reto es la transición al nuevo modelo, del que seguimos estando muy lejos, como puede observar por sí mismo cualquiera que se dé una vuelta por una oficina de la Agencia Tributaria en horario de atención al público.

El modelo territorial de la Agencia Tributaria está claramente condicionado por el Estado de las Autonomías, así el ámbito espacial de las diecisiete Delegaciones Especiales de la Agencia Tributaria coincide con el de las diecisiete comunidades autónomas. Desde el punto de vista de la eficiencia, no es el modelo ideal, pero no parece realista proponer su cambio a la vista de la importancia que tienen los tributos gestionados por la Agencia Tributaria en la financiación de las comunidades autónomas y los mecanismos de relación de estas con dicha Agencia, como los Consejos Territoriales para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria que existen en las quince Delegaciones Especiales cuyo ámbito territorial coincide con el de las quince comunidades autónomas de régimen común.

Con esta importante restricción, dos son las líneas de evolución del modelo (19) en el ámbito del control tributario: la regionalización plena de competencias dentro del ámbito de cada Delegación Especial para homogeneizar las actuaciones y lograr la máxima eficiencia posible en cada una de ellas, y su plena implicación con las estrategias y planes de los servicios centrales, en especial con los nuevos

órganos centralizados, para que la organización en su conjunto se adapte y responda a las nuevas prioridades. Sin olvidar, por supuesto, una cada vez mayor integración de la planificación y selección también en el ámbito territorial.

Por otra parte, el ciudadano no distingue entre administraciones. En Australia se aplica la estrategia *Whole of government*, de tal manera que determinados servicios pueden ser prestados por las oficinas de otras administraciones distintas de la tributaria (20). El reto de estas estrategias es hacerlas compatibles con la generalización de la atención no presencial al ciudadano. A nuestro juicio, en lugar de que todas las oficinas administrativas presten directamente todo tipo de servicios «propios» o «ajenos», sería más lógico que en cualquiera de ellas se pudiera explicar al ciudadano cómo puede realizar por sí mismo (en Internet) los trámites sencillos más habituales del conjunto de las administraciones públicas de acuerdo con un catálogo previamente acordado por todas ellas. Los Puntos de Información Catastral, oficinas autorizadas por la Dirección General del Catastro en distintas organizaciones públicas e instituciones, fundamentalmente en ayuntamientos, constituyen un precedente a considerar.

V. PLANIFICACIÓN ESTRATÉGICA

1. Estrategia y táctica

Para Clausewitz, la táctica es la disposición y la conducción de los combates, y la estrategia la combinación de los combates entre sí para el fin de la guerra.

Todas las administraciones tributarias desarrollan acciones

para favorecer el cumplimiento voluntario y prevenir y luchar contra el fraude fiscal. Para lograr la máxima eficacia, dichas acciones se deben integrar en una estrategia a medio y largo plazo. El día a día manda y en muchas ocasiones se suele confundir la táctica, por definición orientada a lo inmediato y condicionada por la coyuntura, con la estrategia (21).

La estrategia debe estar formalizada y seguir una metodología. Los *Fiscal Blueprints* consideran que en la planificación estratégica es esencial que las obligaciones y compromisos asumidos por la administración tributaria estén claramente trasladados a la misión, visión y objetivos de la organización (Comisión Europea, 2007).

En el caso español, se sigue en buena medida el modelo Kaplan-Norton (Kaplan *et al.*, 1992) de *Balanced Scorecard* (Cuadro de Mando), aun con ciertas especialidades.

La Agencia Tributaria, al describir su misión (AEAT, 2013), explica que tiene encomendada la aplicación efectiva del sistema tributario estatal y aduanero, así como de aquellos recursos de otras administraciones públicas nacionales o de la Unión Europea, cuya gestión se le encomiende por ley o por convenio.

Desde la creación de la Agencia se han ido sucediendo los documentos estratégicos, de muy diverso alcance y presentación, el último de ellos el Plan Integral de Prevención y Corrección del Fraude Fiscal, Laboral y a la Seguridad Social de 2010. Sus antecedentes inmediatos son el Plan de Prevención del Fraude Fiscal de 2005 y su actualización de 2008. Y todos los años se publican en el

Boletín Oficial del Estado las Directrices Generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero.

El Plan para 2013 se estructura en tres grandes áreas: las actuaciones de comprobación e investigación sobre el fraude fiscal, el control del fraude en la fase recaudatoria, y la colaboración entre la Agencia Tributaria y las administraciones tributarias de las comunidades autónomas.

Por tanto, la Agencia Tributaria, históricamente, ha contado con una planificación estratégica plurianual y planes anuales. En cualquier caso, nos encontramos en un momento de encrucijada: la anunciada reforma del sistema tributario, la caída de la recaudación desde el comienzo de la crisis y la necesidad de incrementar los ingresos públicos, los cambios normativos en materia de lucha contra el fraude, la globalización económica y la internacionalización de la economía, la coordinación internacional contra los paraísos fiscales y la planificación fiscal agresiva. Todo ello hace aconsejable una reformulación de la planificación plurianual como revulsivo para el cambio en busca de la mayor eficacia y eficiencia posible en el nuevo entorno.

2. Los objetivos operativos: ¿factor de cambio o de resistencia al cambio?

Los objetivos más comunes (22) a cumplir por las administraciones tributarias en el ámbito de la OCDE son el importe de los ingresos a obtener en la gestión del sistema tributario, la disminución de la deuda tributaria pendiente, la reducción del fraude fiscal, la mejora de la satisfacción de los contribuyentes, la disminución de los costes de cumplimiento de las

obligaciones tributarias y la reducción de costes operativos o de plantilla. También se observa en las organizaciones un interés creciente por incrementar la transparencia.

En España, en las comparecencias parlamentarias y las declaraciones a los medios de comunicación de los altos cargos del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas se presenta a la Agencia Tributaria como una organización que cuenta con un sistema de dirección por objetivos y que mide sus resultados en términos recaudatorios y por el número de actuaciones de control realizadas, los porcentajes de presentación telemática conseguidos, los borradores y datos fiscales remitidos a los contribuyentes y las actuaciones de colaboración efectuadas con jueces y tribunales.

Por su parte, la Memoria 2012 de la Agencia Tributaria explica que el principal indicador de su actividad es la recaudación tributaria gestionada que, en términos líquidos, es decir, una vez practicadas las devoluciones procedentes, supuso 168.567 millones de euros en dicho ejercicio, un 4,2 por 100 más que el año anterior. También subraya el monto de la recaudación obtenida en 2012 por las actuaciones de prevención y control tributario y aduanero: 11.517 millones de euros, un 10 por 100 más que en 2011.

Como puede verse, los resultados se presentan en términos comparativos con los logrados el año anterior y en ambos casos se resalta el grado de variación (positivo en los últimos años). Respecto del primer indicador, cabe matizar que es la evolución de la economía, más que la actuación de la Agencia, el principal factor que explica las variaciones intera-

nuales. Respecto del segundo, aunque tiene un innegable valor como referencia, su presentación como indicador principal, casi exclusivo podría decirse, de los resultados directos obtenidos por la Agencia, a nuestro juicio, constituye un importante condicionante que dificulta modificar la estrategia de control de la organización, puesto que le obliga a ser conservadora en sus planteamientos, ya que la forma más segura de conseguir resultados similares a los del año anterior es hacer más o menos lo mismo con pequeñas mejoras.

3. Las estimaciones de la economía sumergida y el fraude

Las estimaciones del fraude miden la brecha de incumplimiento tributario (*tax gap*), bien con carácter general, bien para sectores de riesgo. Se realizan en doce de los 34 Estados miembros de la OCDE (23), entre otros en Estados Unidos, Reino Unido, Francia, Bélgica o Dinamarca. En la gran mayoría de ellos, dichos estudios son públicos (de los países citados no lo son en Francia).

Cuestión distinta es el establecimiento de objetivos específicos para la reducción del *tax gap*. Por ejemplo, en el caso de Estados Unidos (24) en 2012 se publicó información sobre el ejercicio fiscal 2006, es decir, se trata de información estadística presentada con bastante retraso a modo de balance. En el caso opuesto, Dinamarca (25) se fija como objetivo que su *tax gap* no exceda del 3,5 por 100 del PIB.

En algunos casos se utilizan inspecciones aleatorias para su cálculo. Así, en diecinueve de los 34 Estados miembros de la OCDE (26),

entre otros en los países mencionados dos párrafos más atrás, y en otros significativos como Suecia y Holanda, se realizan este tipo de inspecciones. Con ellas se pretende no solo estimar el fraude, sino también monitorizar el grado de cumplimiento en determinados ámbitos, mejorar la selección de contribuyentes, analizar posibles cambios normativos y disuadir incumplimientos. Reino Unido da publicidad a su metodología en la web. Francia hizo 400 inspecciones aleatorias de IVA en 2010, pero se trató de un plan anual que no está previsto que se repita.

El documento *Tax reform in EU Member States 2013* (27) estima el tamaño de la economía sumergida (28) en la Unión Europea en el 14,3 por 100 del PIB (Schneider, 2013). España figura con un 18,6 por 100 en el puesto catorce de veintiocho Estados miembros (29). Es llamativa la tendencia descendente desde 2010 que apunta este estudio, puesto que la estimación para dicho año fue del 15,4 por 100 para la UE y del 19,4 por 100 para España. Alargando la serie histórica, la caída se confirma, ya que en 1995 la estimación para España era del 21,3 por 100.

La metodología seguida es la del modelo *Multiple Indicators Multiple Causes* (MIMIC). La propia Comisión toma estas estimaciones con la máxima cautela y recuerda que en 2006 el Intersecretariat Working Group on National Accounts (ISWGNA), del que forman parte las cinco organizaciones internacionales que firmaron el Manual Internacional del Sistema de Cuentas Nacionales de 1993 (la OCDE, Naciones Unidas, el Fondo Monetario Internacional, el Banco Mundial y la Comisión Europea), emitió una comunicación advir-

tiendo del riesgo del uso de este tipo de indicadores.

Es muy llamativo que en el estudio España figure con un porcentaje de estimación de la economía sumergida del 18,6 por 100, frente al 9,9 por 100 de Francia y al 9,7 por 100 de Reino Unido. A quien le parezcan verosímiles estas diferencias, habría que recordarle que según EUROSTAT, el PIB per cápita español en 2012 en términos de paridad de compra era el 97 por 100 de la media de la Unión Europea. El de Reino Unido fue el 110 por 100 y el de Francia el 108 por 100, por tanto un diferencial de economía sumergida de casi 9 puntos. De ser cierto, nos situaría muy cerca del PIB per cápita de estos países, lo que no es precisamente muy verosímil.

Poco aportaría al debate un estudio en profundidad sobre el tamaño de la economía sumergida o, directamente, sobre el *tax gap* en España. Sin embargo, la administración española podría realizar, sin grandes esfuerzos, análisis específicos en determinados impuestos sobre la evolución anual de la recaudación tributaria, descontando el efecto de las medidas normativas con efecto en cada año y homogeneizando los calendarios de devolución, para estimar, a partir de la comparación con la evolución en el mismo periodo de alguna variable no tributaria que refleje el comportamiento de la actividad económica, si se están produciendo variaciones en el cumplimiento voluntario (30).

Hoy en día, tomando como base los datos de contabilidad nacional (AEAT, 2012), la Agencia Tributaria estima el gasto sujeto a IVA de los consumidores

finales (hogares, incluido el gasto en vivienda, y administraciones públicas), y la evolución anual de esta cifra se puede comparar con la evolución en el mismo periodo de la recaudación del impuesto, depurada esta de medidas normativas y homogeneizada para evitar las distorsiones producidas por diferentes calendarios de devolución. No se trataría de estimar el *gap* fiscal en un momento determinado (31), sino de ver, sea cual sea este, la consistencia entre la evolución de la recaudación del impuesto y la del gasto final sujeto a IVA, lo que permitiría estimar si se está produciendo una mejora o un empeoramiento del cumplimiento voluntario, es decir, una ampliación o reducción de la brecha de incumplimiento.

De igual forma, la Agencia Tributaria está utilizando en el seguimiento estadístico del impuesto sobre sociedades la evolución de los resultados comunicados por las sociedades cotizadas a la CNMV (Comisión Nacional del Mercado de Valores), de los que descuenta los resultados obtenidos fuera de España. La comparación de la evolución de esta cifra con la evolución de los resultados contables antes de impuestos declarados en el impuesto, debidamente depurados de los resultados exentos obtenidos en el exterior, puede permitir indirectamente evaluar la evolución del cumplimiento voluntario en el impuesto sobre sociedades (32).

Estos estudios permitirían un mejor conocimiento de las causas que influyen en la evolución de los resultados recaudatorios de los tributos empresariales, estimar indirectamente la evolución del cumplimiento voluntario y, en su caso, establecer prioridades de control tributario.

4. Identificación de las áreas de riesgo fiscal y diversificación de las actuaciones

En el ámbito de la OCDE, en prácticamente todos los países hay un proceso formal para identificar, evaluar y priorizar las áreas de riesgo fiscal (33). Los riesgos se producen en la formación y mantenimiento del censo, en la presentación de declaraciones, en el pago de las obligaciones y en el suministro de información (OCDE, 2004).

Desde el punto de vista jurídico, la distinción (34) entre evasión (incumplimiento doloso y directo de la norma), elusión (utilización de estructuras o instrumentos anómalos sin infringir la letra de la ley) y planificación fiscal legítima (para reducir la tributación al amparo de los principios internacionales) no siempre está clara.

Clasificaciones doctrinales al margen, dentro del concepto genérico de fraude, en la práctica caben todo tipo de incumplimientos: pequeños errores, ocultaciones de ingresos y cuotas, gastos e incentivos inflados, utilización de facturas falsas, fraudes organizados, montajes artificiales, estructuras fiduciarias, personas interpuestas, paraísos fiscales, planificación fiscal agresiva, discrepancias con los criterios interpretativos aplicados por la administración.

Cada modalidad de fraude exige un tratamiento diferente (35). La Agencia Tributaria tiene una gran capacidad de proceso de datos y la explotación sistemática de la información con que cuenta le permite realizar un elevado número de actuaciones de control masivo: 931.172 según la Memoria de la Agencia Tributaria,

cifra a la que se llega sumando las liquidaciones provisionales practicadas en los grandes impuestos, los controles de obligaciones periódicas y las regularizaciones efectuadas a los contribuyentes que aplican regímenes objetivos de tributación. Por otra parte, en los casos de mayor riesgo de fraude se realizan actuaciones inspectoras: 24.772 en 2012.

El problema se produce cuando la información respecto de determinados colectivos no permite la realización de actuaciones masivas y el riesgo del fraude presunto detectado, de acuerdo con la escasa información disponible, no es lo suficientemente alto como para aconsejar el inicio de una actuación inspectora, debido al carácter eminentemente selectivo de estas y su orientación a las modalidades de fraude más graves. Más adelante veremos cómo podría afrontarse este problema.

Por otra parte, ante el fraude más complejo y grave, la especialización es esencial. La Oficina Nacional de Investigación del Fraude y la recientemente creada Oficina Nacional de Fiscalidad Internacional responden a esta necesidad. Además, la persecución del delito tributario hace que el número de actuaciones de colaboración con los jueces y tribunales alcance cifras muy relevantes: 1.165 actuaciones de peritaje o auxilio judicial en 2012 (AEAT, 2013).

5. Prioridades

El enorme esfuerzo que ha realizado la Agencia Tributaria en el área de información y asistencia al contribuyente podría completarse con un reforzamiento de las actuaciones preventivas acerca de los empresarios y profesio-

nales (36), con estudio de alternativas novedosas para favorecer el cumplimiento voluntario como la cesión de sus datos tributarios por vía telemática a los empresarios o profesionales o la puesta a su disposición de programas informáticos de ayuda (o de módulos que interactúen con los principales programas en el mercado) que permitan tanto el cumplimiento de las obligaciones de facturación y registro de las operaciones como la extracción de la información necesaria para la confección de las principales declaraciones tributarias, incluyendo las informativas, para su presentación telemática.

Por otra parte, el necesario carácter selectivo de las actuaciones de control intensivo se compadece mal con una estructura empresarial como la española, basada en millones de autónomos y microempresas, que no es controlable por una administración tributaria que basa sus actuaciones masivas en la información cruzada, no demasiado útil ante este perfil de contribuyentes, y que cuenta con un número de efectivos limitado para las comprobaciones inspectoras y la investigación.

En este sentido, la necesidad que tiene nuestro país de contar con más empresas con perfiles empresariales consistentes, por razones de crecimiento económico y de empleo, no debería verse lastrada por un sistema tributario que penaliza el crecimiento empresarial con tipos impositivos más altos y pérdida de incentivos (Gascón, 2013). Pero no solo cabe esgrimir motivos económicos para ello, también existen importantes motivos de control y lucha contra el fraude (37).

En cualquier caso, como la estructura empresarial actual es la

que es, parece necesario contar con una estrategia adecuada para favorecer el cumplimiento tributario en los tributos empresariales. En España, el proceso permanente de destrucción y creación de empresas, aunque su motivación sea más de supervivencia que de innovación o destrucción creativa (Schumpeter, 1942), puede ofrecer una buena oportunidad para afrontar este reto.

En 2012 (INE, 2013) el número de empresas activas disminuyó en España un 1,7 por 100 y se situó en 3,15 millones (ocho de cada diez empresas activas contaban con dos o menos asalariados). La destrucción de empresas fue enorme, pero al mismo tiempo 332.299 nuevas empresas nacieron en 2012 (un 9,4 por 100 del total de las activas a final de año). Cabe observar que la media anual de creación de empresas es de 330.662 en los últimos cinco años, por lo que nos movemos en cifras muy estables. Si nos fijamos en las empresas con menos de dos años de existencia, su porcentaje alcanza el 17,7 por 100 del total y en algunos sectores como la hostelería el porcentaje llega al 25,3 por 100.

La conclusión es clara: actuando todos los años sistemáticamente sobre las nuevas empresas se podría llegar en poco tiempo a un porcentaje muy elevado del censo. El 50,6 por 100 de las empresas tiene menos de ocho años de vida y el porcentaje se eleva al 65,6 por 100 si tomamos como referencia las que tienen menos de doce años de vida. No es una característica propia de un sector concreto, pues en absolutamente todos los sectores (industria, construcción, comercio, transporte y almacenamiento, hostelería, resto de servicios) más del 50 por 100 de las empresas tie-

nen menos de doce años. El tamaño es un factor que influye en la supervivencia empresarial, solo a partir de diez trabajadores hay más empresas con más de doce años de vida que con menos. En cualquier caso, tan solo el 13 por 100 de empresas activas existía hace veinte años (en el caso de las empresas industriales el porcentaje se eleva un poco: el 22,7 por 100).

Estas cifras avalan la posible articulación de un plan estratégico preventivo centrado en las nuevas empresas (38) para informarles de sus derechos y obligaciones tributarias, diseñar actividades de formación específicas para ellas, evaluar posibles programas de ayuda para la llevanza de sus obligaciones contables, tributarias, de la Seguridad Social y laborales, ofrecerles la firma de códigos de conducta, monitorizar su cumplimiento tributario, chequear periódicamente el grado de cumplimiento de sus obligaciones formales y prever acciones específicas en caso de incumplimiento (39). No sería un plan exclusivo de la Agencia Tributaria, el resto de las administraciones tributarias, Seguridad Social incluida, se deberían implicar y sería absurdo no contar en su diseño y puesta en práctica con los profesionales tributarios, asesores y gestores.

Puede parecer una tarea imposible, pero las cifras, si hablamos de actividades preventivas, son manejables. Además, el 50 por 100 de las nuevas empresas corresponde a sectores muy determinados: actividad inmobiliaria (construcción de edificios, construcción especializada, servicios inmobiliarios), comercio al por menor (incluidos vehículos), comidas y bebidas, transporte terrestre. El 64 por 100 de las nuevas empresas son personas físicas y el 97,5 por 100 cuentan con

menos de seis trabajadores. Todo ello permitiría definir perfiles homogéneos y estandarizar las actuaciones.

Existen modelos, como el BISEL Model (*Business, Industry, Sociological, Economic and Psychological*) (40), que analizan los elementos que influyen en los comportamientos de las pequeñas empresas y propugnan aplicar distintas estrategias según las diferentes actitudes que se producen ante el cumplimiento: hay quienes han decidido no cumplir en ningún caso con sus obligaciones fiscales; quienes no quieren cumplir, pero están muy condicionados por la actitud que hacia ellos pueda adoptar la administración; quienes, en principio, quieren cumplir, pero no siempre lo consiguen; y quienes desean siempre hacer lo correcto (OCDE, 2004). Este tipo de enfoques pueden ayudar a definir una estrategia flexible en función de las reacciones y los comportamientos de los contribuyentes observados.

En paralelo con esta estrategia, sería necesario acercar en mayor medida las actuaciones de control a los incumplimientos, puesto que las posibilidades de regularización con éxito se reducen exponencialmente si los incumplimientos se reiteran y el importe pendiente, más los correspondientes intereses y, en su caso, sanciones, se multiplica. Cuanto mayor es el importe a regularizar más problemas existen para recaudar la deuda. No se quiere decir con esto que no quepan actuaciones en profundidad que abarquen todos los ejercicios no prescritos o investigaciones sin restricciones temporales, sino simplemente subrayar que hay que dedicar atención prioritaria a los incumplimientos más recientes, en especial en el caso de los

nuevos contribuyentes, sin perjuicio de que las actuaciones se puedan extender a ejercicios anteriores si fuera necesario. La inmediatez de las actuaciones debe ir acompañada de la monitorización de los contribuyentes regularizados puesto que las actuaciones de control siempre han de perseguir una doble finalidad: corregir los incumplimientos detectados e inducir el cumplimiento en el futuro (41).

De igual forma, desde la perspectiva recaudatoria, parece fundamental que la gestión de la deuda pendiente se centre en la deuda de generación más reciente, puesto que, como sucede con las actuaciones de control, la inmediatez de las actuaciones está directamente relacionada con las probabilidades para que el procedimiento recaudatorio se pueda finalizar con éxito.

Por otra parte, el problema del fraude no es exclusivamente nacional. En diciembre de 2012 la Comisión Europea (2012) aprobó un Plan de Acción con más de treinta medidas contra el fraude con objetivos como reforzar la cooperación administrativa y la buena gobernanza, afrontar los problemas que genera la existencia de paraísos fiscales y hacer frente a la planificación fiscal agresiva.

VI. DIMENSIONAMIENTO DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

1. El capital humano

Ya hemos dicho que las administraciones tributarias tienen dos grandes activos: su personal y la información. En consecuencia, la adecuada gestión del capital humano es esencial. Según los *Fiscal Blueprints*, los aspectos

clave son la estrategia en materia de personal, el grado de autonomía en la gestión de recursos humanos, la existencia de políticas y prácticas que motiven, apoyen y protejan a los empleados, la formación permanente, y la disponibilidad de una estructura y de sistemas adecuados para la formación y para satisfacer las necesidades de los empleados.

Por edades (42), en España solo el 1,2 por 100 de la plantilla tiene menos de 30 años, frente al 9 por 100 de la OCDE o al 8 por 100 de la Unión Europea. A esta realidad no es ajeno el reducido número de incorporaciones que se está produciendo en la plantilla de la Agencia Tributaria en los últimos años debido a la tasa máxima de reposición del 10 por 100 de las bajas.

El 51,8 por 100 de la plantilla tiene entre 30 y 50 años (el 54 por 100 en la OCDE y el 53 por 100 en la Unión Europea), por tanto en este segmento de edad las diferencias no son demasiado significativas. Sin embargo, el segmento entre 50 y 60 años representa el 39,3 por 100 de la plantilla en España, mientras que en la UE supone el 32 por 100 y en la OCDE el 30 por 100. Por encima de 60 años en todos los casos el porcentaje está en torno al 7 por 100 (el 7,2 por 100 en España).

En los dos últimos años un 58 por 100 de las administraciones tributarias de la OCDE han reducido su plantilla y solo un 33 por 100 la han incrementado (43). En el caso español las cifras son descendentes en los últimos años y no parece que vaya a haber cambios en el corto plazo: la Agencia Tributaria contaba con 27.531 empleados en 1996, 27.951 en 2008 (su momento más alto) y 26.962 en 2012. Además, el siste-

ma de acceso a la función pública es riguroso, pero también lento: oferta de empleo público, convocatoria de las oposiciones, realización del proceso de selección.

A nuestro parecer, el debate es estratégico y tiene que ver con el modelo de Agencia Tributaria que se desee en el futuro, análisis que, por otra parte, no puede efectuarse aisladamente del debate sobre el sistema tributario. Centrar la discusión en el dimensionamiento de la plantilla (44) y avalar su crecimiento con simples reglas de tres (por ejemplo, con un 5 por 100 más de plantilla, los resultados se incrementarán de inmediato también un 5 por 100), no es el camino a seguir, sino que se deben establecer en primer lugar las prioridades estratégicas en el nuevo contexto normativo y económico y, a partir de ahí, ver cuál es el modelo organizativo más idóneo y las necesidades de personal que dicho modelo exige, tanto por lo que se refiere al número de empleados como al perfil de la plantilla (45). Más adelante volveremos sobre esta idea.

2. La reducción de costes

Las administraciones tributarias, como cualquier organización, se plantean reducir costes (46) y algunas de ellas aplican métodos tipo Lean Government para generar el máximo valor con los mínimos costes (OCDE, 2012).

La externalización es una fórmula que puede ayudar a reducir costes, pero en la administración tributaria tiene un recorrido limitado dado el carácter incontestablemente público de la mayor parte de las funciones desarrolladas. No obstante, hay casos claros, como por ejemplo la realización de encuestas por entes

externos (como en España en el caso del CIS). Cuestión distinta son las fórmulas de colaboración, que no de externalización, que se establecen en muchos países, también en España, para que las entidades financieras participen en el proceso de recepción de las autoliquidaciones y de recaudación de los ingresos que de ellas se derivan.

En cualquier caso, la reducción sustancial de costes está muy condicionada por el peso de los gastos de personal, sin perjuicio de que su peso relativo se haya reducido en la OCDE (47): desde el 72,6 por 100 que suponían en 2005 al 66,9 por 100 que representan en 2011. En España la evolución ha sido la inversa: del 66,6 por 100 en 2005 al 72,2 por 100 en 2011. En 2011 España se sitúa en la posición diecisiete de los 33 países de la OCDE respecto de los que se dispone de datos. En ello no es ajeno el impacto de las restricciones presupuestarias en otras partidas, como los gastos corrientes y las inversiones.

3. Primero la estrategia, luego el modelo organizativo y el dimensionamiento

En términos comparativos, la Agencia Tributaria española tiene un tamaño muy reducido ya que la ratio de ciudadanos por empleado es de 1.958, lo que nos sitúa en el séptimo lugar de la OCDE y en un muy significativo primer puesto entre los países de la Unión Europea (48). Por ello, no es extraño que la dotación de mayores recursos a la Agencia Tributaria sea una petición recurrente: según el sondeo anual del CIS sobre opinión pública y política fiscal publicado en noviembre de 2013 (CIS, 2013), el

94,8 por 100 de los ciudadanos cree que hay mucho o bastante fraude fiscal y el 66,9 por 100 que se hacen pocos o muy pocos esfuerzos para luchar contra el fraude fiscal.

Haciendo números sencillos, las cifras hablan por sí solas (AEAT, 2013). En 2012 el resultado directo de las actuaciones de control tributario fue de 11.517 millones de euros y el coste presupuestario total que supuso la Agencia en dicho ejercicio fue de 1.291,4 millones, por lo que la «tasa de retorno» que obtiene el Estado de su inversión en la administración tributaria es del 892 por 100. Otro cálculo en la misma línea indica que la Agencia tenía 26.962 empleados en 2012, lo que quiere decir que la rentabilidad media por empleado fue de 427.157 euros.

Este enfoque, aunque revelador, es insuficiente. Como hemos dicho antes, estamos ante un problema que no se resuelve con reglas de tres, es imprescindible fijar previamente la estrategia y solo después hablar del dimensionamiento de la administración tributaria y del tipo de personal que se necesita.

La explicación del tamaño reducido en términos relativos de la Agencia Tributaria española se encuentra en la apuesta que se hizo en los años ochenta por una administración muy informatizada, idónea para gestionar un sistema tributario en el que las autoliquidaciones son la regla general en los principales impuestos y las retenciones y los pagos a cuenta tienen una enorme importancia recaudatoria. Además, desde entonces ha sido esencial la colaboración de las entidades financieras en la recaudación, las obligaciones generalizadas de información y la explotación siste-

mática de esta para la gestión y el control tributario.

La profesionalización cada vez mayor de la organización de la mano de la consolidación del modelo Agencia y la apuesta por las nuevas tecnologías han permitido grandes avances en la eficacia y eficiencia que han compensado el estancamiento, primero, y la ligera reducción de la plantilla, después.

Nos encontramos en un momento de encrucijada. Los sistemas tributarios están cambiando, la manera de relacionarse los ciudadanos con la Administración también, y los riesgos fiscales han evolucionado. Y hay problemas enquistados como la brecha de incumplimiento, en parte relacionada con la economía sumergida y la atomización del censo de empresarios y profesionales.

A nuestro juicio, en un contexto de restricciones presupuestarias, plantear simplemente el crecimiento de la plantilla de la administración tributaria, sin renovar la estrategia y con un enfoque continuista basado en intentar superar los resultados del año anterior, constituye un error. Lo que tenemos que plantearnos es si estamos en condiciones de dar un salto cualitativo en la lucha contra el fraude y en la adaptación de la administración tributaria a los nuevos retos. No se trata de propugnar planteamientos rupturistas, invariables en momentos de incertidumbre como el actual, sino de poner en marcha una estrategia de cambio a medio y largo plazo que potencie los aspectos positivos de la organización y que ayude a afrontar sus puntos débiles.

Habría que distinguir entre el *core business* de la Agencia Tributaria, es decir, sus líneas de

actuación tradicionales, y las nuevas líneas de actuación que pueden permitir el salto cualitativo. Por *core business* se entiende la información y asistencia al contribuyente, la administración electrónica, los controles masivos, las inspecciones basadas en los criterios de riesgo tradicionales, la gestión recaudatoria y la gestión aduanera. Estas líneas de actuación, debidamente actualizadas (49), deberían mantenerse en todo caso, lo que a su vez exige que la plantilla dedicada a estas tareas no decrezca.

Calificar estas actuaciones de tradicionales no supone, en absoluto, minusvalorarlas. El riesgo fiscal derivado de que las devoluciones tributarias supongan en España un 22,9 por 100 de los ingresos brutos (un 36,5 por 100 las del IVA); el crecimiento exponencial de la deuda pendiente que se sitúa, según la OCDE (2013a), en el 11,7 por 100 de los ingresos totales en nuestro país, cuando en 2005 era del 4,6 por 100 (tan solo Eslovaquia y Polonia han sufrido un incremento tan considerable); o la todavía enorme afluencia de público a las oficinas de la Agencia Tributaria cuando países como Dinamarca se están planteando *non touch strategies* con objetivos tales como que el 90 por 100 de los pensionistas y asalariados solo se relacionen con la administración tributaria por Internet, constituyen claros ejemplos tanto de cargas de trabajo de gran importancia como de la existencia de márgenes de mejora en las líneas de actuación clásicas de la Agencia Tributaria.

Aclarado este punto, retomamos la idea anterior: hay líneas de actuación complementarias que pueden permitir dar un salto cualitativo en la gestión de los tributos y que avalarían que se in-

crementase la plantilla para llevarlas a cabo. Son las siguientes:

— Diseño y soporte de la infraestructura para que la Agencia Tributaria esté en condiciones de impulsar la integración en red de las administraciones tributarias estatales y no estatales.

— Puesta en práctica de un amplio plan de mejora del cumplimiento tributario por las nuevas empresas de acuerdo con lo expuesto en el capítulo anterior.

— Incremento significativo del número de actuaciones de control respecto a los segmentos de contribuyentes en los que la percepción de riesgo es muy baja debido al escaso número de actuaciones selectivas que tradicionalmente les afectan y al insuficiente impacto en ellos de los controles extensivos debido a las limitaciones de estos, todo ello con mayor inmediatez de las actuaciones de control y monitorización de los contribuyentes comprobados.

— Aumento sustancial de las actuaciones cualificadas de lucha contra el fraude en las áreas de inspección y recaudación: investigación, planificación fiscal agresiva, fraude internacional, medidas cautelares, derivaciones de responsabilidad, delito fiscal, contrabando, colaboración con jueces y tribunales.

— Actuaciones preventivas (*rulings*) de las que hablaremos en el capítulo siguiente.

En este contexto de cambio, habría que ver también si en el medio plazo el modelo organizativo actual continúa siendo válido, pero se trataría de una reflexión conectada con el debate estratégico, no una pieza separada de este.

VII. MARCO NORMATIVO, SEGURIDAD JURÍDICA Y LUCHA CONTRA EL FRAUDE

1. Simplificación y seguridad jurídica

Necesitamos un sistema tributario más sencillo, estable y claro. Unos impuestos más simples, neutrales, eficientes y transparentes ayudarían a reforzar la seguridad jurídica (50), a reducir la litigiosidad y a disminuir los costes administrativos y de cumplimiento (51).

Por otra parte, junto con estas medidas generales, es esencial potenciar el papel de los instrumentos con los que ya cuenta nuestro sistema tributario para reforzar la seguridad jurídica; así, el procedimiento de consultas vinculantes podría completarse con resoluciones interpretativas de la Dirección General de Tributos, en especial cada vez que se modificase la normativa.

También debería establecerse un sistema de *rulings* que vaya más allá de los acuerdos previos previstos en la normativa actual en materia de valoraciones o de tributación de intangibles. Este punto me parece decisivo de cara al futuro inmediato. En estos momentos el debate internacional está centrado en los problemas que se derivan de la globalización y de las planificaciones fiscales agresivas que aprovechan este fenómeno para situar las bases imponibles, no donde las empresas producen o venden sus bienes o servicios, sino en las jurisdicciones que resulten más convenientes a sus intereses para no pagar impuestos o hacerlo de manera testimonial.

El proyecto *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) de la OCDE

(2013b) analiza este problema y no hay que ser demasiado imaginativo para adivinar que este proceso terminará provocando la adopción por los Estados de nuevas medidas defensivas y cláusulas antiabuso que protejan las bases imponibles nacionales. Lo más probable es que todo ello genere más inseguridad jurídica que afectará no solo a las empresas que puedan estar tomando ventaja excesiva de la situación actual sino a cualquier empresa que se internacionalice. Sin pueros seguros en la normativa o *rulings* parece difícil que nuestro país pueda salir favorecido de este proceso. En el primer asalto del combate para conseguir que la internacionalización incrementase las bases imponibles del impuesto sobre sociedades no hemos salido ganadores. No podemos perder el segundo asalto y todo indica que una estrategia meramente defensiva no será suficiente para evitarlo.

Aun siendo partidarios de las medidas defensivas, pues sería absurdo renunciar a ellas, la estrategia de cerrar vías a los defraudadores, si no se diseña con extraordinario cuidado, puede convertirse en una trampa que se vuelva contra el propio Estado, disuadiendo la realización de operaciones y la materialización de inversiones por temor a la interpretación futura que pueda hacer la administración tributaria de dichas medidas defensivas.

También conviene aclarar que con los *rulings* no se trataría de negociar condiciones de tributación especiales con las empresas, sino de analizar en qué medida sus operaciones y proyectos, sustentados en información económica y contable verificable por la administración, encajan en la interpretación de la norma que hace la administración. Lo que necesi-

tamos es un cauce para analizar conjuntamente las dudas inevitables que surgen en el diseño de algunas operaciones, y que no son estrictamente jurídicas, como la existencia de motivo económico válido, la correlación entre ingresos y gastos, la proporcionalidad entre determinadas partidas u obligaciones, para poder llegar a acuerdos formales que eviten conflictos futuros y litigios interminables que, como derivada, terminarán sembrando la duda sobre nuestro país como seguro para los inversores. A nuestro juicio, el procedimiento de consultas vinculantes es insuficiente para este fin, porque el análisis necesario no es tan solo normativo sino que implica estudiar la operación desde el punto de vista económico, y también monitorizarla en el futuro.

Los *rulings* son una prueba de la madurez de una organización. Una administración tributaria insegura de sí misma siempre preferirá no pronunciarse hasta que no le quede otro remedio, es decir, en fase de comprobación, rehuyendo cualquier pronunciamiento previo que le pueda comprometer en el futuro.

Este ámbito es otro de los que claramente habría que potenciar en la Agencia Tributaria dentro de la estrategia que exponíamos antes como paso previo a un más adecuado dimensionamiento de su tamaño y estructura organizativa para los retos del siglo XXI.

2. Normativa y lucha contra el fraude

Las administraciones tributarias deben disponer de marcos normativos reforzados que favorezcan la lucha contra el fraude, lógicamente sin merma de los derechos y las garantías de los contribuyentes. En España ha fun-

cionado de alguna manera la teoría del péndulo: cambios normativos para endurecer la regulación con incremento de las potestades administrativas y aumento de las sanciones, seguidos de «contrarreformas» con enfoque garantista, y vuelta a empezar.

No pretendemos hacer un análisis general del marco normativo, ni poner en duda que el régimen sancionador debe aplicarse con el máximo rigor frente a los defraudadores, algo perfectamente compatible con la puesta en marcha de la nueva estrategia para fomentar el cumplimiento tributario. Ahora simplemente completaremos el análisis comentando un punto importante que suele ser ignorado en el debate.

España cuenta con un procedimiento de regularización voluntaria permanente, que es el de los recargos por presentación extemporánea sin requerimiento previo, que podría mejorarse. Hoy en día tiene poco sentido que retrasos en el cumplimiento de la obligación de la presentación de la declaración de un día motiven la aplicación de un recargo del 5 por 100, aun reducible por pronto pago, y que un contribuyente que advierta un error u omisión en su declaración un año después de su presentación tenga que asumir un recargo del 20 por 100, aun reducible, e intereses de demora. Es evidente que estos incumplimientos no pueden tratarse como un mero problema financiero a saldar con la aplicación de simples intereses moratorios de mercado, pero tampoco tiene sentido aplicar porcentajes de recargo que se establecieron cuando la inflación era un serio problema y que, en estos momentos, más que favorecer la regularización, la disuaden.

Hablábamos antes de un plan estratégico de mejora del cumplimiento orientado a las nuevas empresas y de la necesidad de dedicar atención preferente al seguimiento de su comportamiento tributario. Un sistema de recargos proporcionado sería pieza esencial de esta estrategia para facilitar la inmediata corrección de los incumplimientos con finalidad más preventiva que punitiva.

No se trata de perdonar deudas. La OCDE (2013a) distingue con claridad entre amnistías fiscales y regularizaciones voluntarias: las primeras suponen la renuncia por parte de la administración tributaria al cobro de todo o parte de la deuda; las segundas exigen el pago total de la cuota tributaria omitida, pero otorgan facilidades en relación con los intereses y sanciones (52). El sistema que avala la OCDE es este último y España, a pesar de que cuenta con él desde hace décadas, no está aprovechando todo su potencial.

3. Papel de los intermediarios fiscales y de los foros institucionales de relación

Para terminar nos referiremos, aunque sea de manera muy breve, a los intermediarios fiscales y los foros institucionales de relación de la administración tributaria. El Foro de Grandes Empresas podría tener una importante participación en el diseño del nuevo sistema de *rulings*, de igual forma que el Foro de Asociaciones y Colegios Profesionales Tributarios lo tendría en el diseño de la estrategia para mejorar el cumplimiento de las nuevas empresas. Serían pasos en la dirección correcta para establecer un modelo cooperativo y no unilateral de relación.

VIII. CONCLUSIONES

1. La aplicación del sistema tributario necesita una administración tributaria eficaz y eficiente. La preocupación por la eficiencia es cada vez mayor, la crisis económica no es ajena a ello. El reto es complejo: reducir las brechas de incumplimiento fiscal sin incrementar los costes administrativos derivados de la recaudación de los tributos y los costes de cumplimiento soportados por los contribuyentes.

2. La valoración exterior de la Agencia Tributaria española en términos de servicios a los contribuyentes y de aplicación general del sistema tributario es claramente positiva. Su eficiencia (coste sobre la recaudación tributaria) es muy alta. No obstante, el problema de la economía sumergida y el fraude fiscal constituyen un reto.

3. El modelo Agencia está muy consolidado y la evolución de las administraciones tributarias españolas ha de ser hacia su integración en red: estrategias e información compartidas.

4. La planificación estratégica es fundamental para facilitar la adaptación permanente de la administración tributaria a la nueva realidad en un mundo cambiante.

5. Para conocer mejor los motivos que explican la evolución de la recaudación e indirectamente detectar variaciones en el cumplimiento voluntario y prever estrategias de control cuando sea necesario, más que estimaciones del tamaño de la economía sumergida y del fraude fiscal, podrían realizarse estudios que comparen la evolución de la recaudación de los tributos empresariales con la evolución de mag-

nitudes económicas no extraídas de las declaraciones tributarias.

6. Debería existir una estrategia general para favorecer el cumplimiento de las empresas que inician su actividad (el 17,7 por 100 de las empresas tienen menos de dos años de vida). El enfoque sería eminentemente preventivo.

7. El estudio de un posible nuevo modelo organizativo y del adecuado dimensionamiento de la plantilla debería enmarcarse en la nueva planificación estratégica de la organización y sus prioridades: la integración en red con otras administraciones tributarias, la estrategia a seguir frente a las nuevas empresas, el incremento del número de actuaciones en los segmentos de contribuyentes con baja percepción de riesgo, la lucha contra las formas más complejas y reprobables de fraude y el reforzamiento de las actuaciones preventivas.

8. Necesitamos un sistema tributario más sencillo, estable y claro. Unos impuestos más simples, neutrales, eficientes y transparentes ayudarían a reforzar la seguridad jurídica, a reducir la litigiosidad y a disminuir los costes administrativos y de cumplimiento.

9. La mejora del régimen de recargos, el reforzamiento de las relaciones con los intermediarios fiscales, el complemento de las consultas vinculantes con resoluciones interpretativas y el establecimiento de *rulings* contribuirían a la nueva estrategia.

NOTAS

(1) Frase de RICHARD BIRD y MILKA CASANEGRA.

(2) Además de las citadas *OECD Comparative Information Series* y *EU Fiscal Blueprints*, cabe citar las siguientes: *USAID*

Collecting Taxes Database; GDI/DIE (German Development Institute. Deutsche Institute für Entwicklungspolitik) *Tax Performance Assessment; PEFA* (Public Expenditure and Financial Accountability, partnership which comprises the World Bank, the European Commission, the UK Department of International Development, the Swiss State Secretariat for Economic Affairs, the French Ministry of Foreign Affairs, the Norwegian Ministry of Foreign Affairs and the International Monetary Fund) *Tax Administration Indicators; World Bank Handbook for Tax Administration; World Bank Diagnostic Framework for Revenue Administration e IMF Diagnostic Missions.*

(3) Página 80 del documento citado en el párrafo a que se refiere esta nota.

(4) Páginas 75-78 del documento citado en el párrafo a que se refiere esta nota.

(5) Los datos recogidos en este párrafo y el siguiente se han extraído de las páginas 180 y 181 del documento citado en dicho primer párrafo.

(6) La información reflejada en este párrafo y los dos siguientes se ha extraído de OCDE, 2013a: 24-31.

(7) Según BIRD (2010b), la gestión de los tributos por las administraciones tributarias subnacionales no es una consecuencia que se derive directamente del hecho de que se les asignen determinados tributos para su financiación.

(8) Mediante contratos programa se pueden articular los compromisos que asumen las administraciones tributarias que adoptan el modelo Agencia frente al poder ejecutivo del que dependen (DÍAZ, 2003). Con inspiración en este modelo, aunque sin adoptar el modelo contractual evidentemente, se podrían explorar fórmulas para presentar los compromisos de la administración tributaria al legislativo y que este pueda hacer seguimiento y control de sus resultados.

(9) OCDE, 2013a: 43-44.

(10) La información internacional reflejada en los cuatro primeros párrafos procede de OCDE, 2013a: 32-35.

(11) Como cualquier organización pública que aplique un gran número de procedimientos y con un componente técnico y jurídico muy complejo y cambiante, las administraciones tributarias se sustentan fundamentalmente en la capacidad del personal con que cuentan (OCDE, 2013a).

(12) Para BIRD (2010a), mejorar su gobernanza es una de las funciones de las administraciones tributarias, junto a las funciones de información y asistencia a los contribuyentes y control tributario. En definitiva, no solo el sistema tributario tiene que ser justo, sino también la administración que lo gestiona. Y conseguir la mayor eficacia y eficiencia es una forma de lograr la máxima equidad en la aplicación de los tributos.

(13) COMISIÓN EUROPEA, 2003: 71.

(14) OCDE, 2013a: 36-37.

(15) Según DÍAZ (2003), los organigramas de las administraciones más avanzadas reflejan una estructura orientada hacia los distintos tipos de contribuyentes. Este tipo de estructuras tiene su racionalidad en el convencimiento de que semejante diseño facilita la prestación de servicios, el cumplimiento voluntario, y de ahí, la recaudación de impuestos. Por su parte, el BID (2013b), citando a VÁZQUEZ-CARO *et al.* (2011), afirma que el éxito de las unidades de grandes contribuyentes demuestra el impacto positivo de centrarse en las características del contribuyente y el potencial de modelos basados en la cooperación en lugar de hacerlo en el enfrentamiento de intereses.

(16) BID (2013a).

(17) DÍAZ (2003) define a las administraciones tributarias como duales puesto que cuentan con un área dedicada a la gestión de un gran número de contribuyentes cumplidores con procedimientos normalizados, servicios de información muy amplios, control de las obligaciones con fuerte apoyo informático y de baja intensidad, y procedimientos recaudatorios accesibles en vía voluntaria (colaboración de entidades financieras) y ágiles y desformalizados para las deudas de pequeño importe que haya que gestionar en fase coactiva. Se trata, en definitiva, de una organización muy eficiente, con costes de gestión muy bajos y donde las nuevas tecnologías pueden jugar un papel esencial y que sirve para aplicar el sistema fiscal a la gran mayoría de los ciudadanos. Al mismo tiempo, existe otra parte de la administración tributaria dedicada a la gestión del sistema fiscal a los contribuyentes resistentes al cumplimiento voluntario y a los que tienen mayor trascendencia recaudatoria o como suministradores de información necesaria para la administración fiscal. En esta área, aun contando con el apoyo imprescindible de los sistemas de información, cobran gran relevancia los procedimientos individualizados y muy intensivos en personal de alta cualificación.

(18) OCDE, 2013a: 80 y ss.

(19) DÍAZ *et al.* (2001) ilustran el estado de situación así: precisamente en los servicios territoriales de las organizaciones tributarias se producen frecuentes conflictos entre la línea orgánica y la funcional. Los teóricos de la dirección administrativa estudian los problemas de coordinación de los conglomerados multidivisionales. En las organizaciones que surgieron por evolución de la división funcional a las divisiones de productos, para conseguir ligar la autonomía de las divisiones a la complejidad derivada de la necesaria coordinación se superpusieron estructuras funcionales a las divisionales, surgiendo organizaciones de estructura matricial. Es quizá esta estructura matricial la que mejor encaja en la descripción de las administraciones tributarias actuales, por unión de esquemas funcionales con despliegue territorial de oficinas.

<p>(20) Para Australia, véase OCDE, 2013a: 81. Con carácter general, OCDE, 2010: 58-69.</p> <p>(21) Para el BID (2013a: 70-71), la actividad planificadora establece las estrategias de la organización, los objetivos a alcanzar y las actuaciones necesarias para su consecución. Los nuevos modelos de gestión trasladan al sector público la cultura de orientación a resultados, implantada previamente en el sector privado, y debe incorporar no solo aspectos cuantitativos sino también de calidad. El ciclo de gerencia estratégica suele iniciarse con la definición de la misión y los valores de la organización y su visión, es decir cómo espera ser esa organización en el medio o largo plazo. Las aspiraciones contenidas en la definición de la visión de las administraciones tributarias pasa por valores como la excelencia, el reconocimiento social de la administración tributaria y la profesionalidad y el servicio a los ciudadanos. Además, las organizaciones tributarias modernas disponen de un plan estratégico, un plan anual e indicadores de gestión. Por otra parte, según CRANDALL (2010), los resultados deben medirse en tres niveles diferentes: el estratégico, el operacional y el individual.</p> <p>(22) OCDE, 2013a: 109.</p> <p>(23) OCDE, 2013a: 141-142.</p> <p>(24) OCDE, 2013a: 142.</p> <p>(25) OCDE, 2013a: 121.</p> <p>(26) OCDE, 2013a: 139, 143-144.</p> <p>(27) COMISIÓN EUROPEA, 2013: 75-78.</p> <p>(28) El concepto de evasión fiscal es más amplio que el de economía sumergida. La economía sumergida es siempre evasión fiscal, pero este último concepto comprende una tipología más amplia de situaciones y no está necesariamente vinculado a la producción o distribución de bienes y servicios, a la creación de valor añadido que, en cambio, es propia de la economía sumergida. Por ejemplo, la manipulación de precios de transferencia, el cómputo de gastos deducibles ficticios, etcétera (CAREC, 2013). Igualmente inciden en esta distinción RUESGA <i>et al.</i> (2013). Por otra parte, destacar que, según la Comisión Europea, existen estimaciones según las cuales solo una tercera parte de la economía sumergida sería «transferible» a la economía regular, ya que el resto no tendría demanda a los nuevos precios de los bienes y servicios regularmente producidos (COMISIÓN EUROPEA, 2012b; CAREC, 2013).</p> <p>(29) Los estudios son numerosos (A.T. KEARNEY, 2013; JIMÉNEZ <i>et al.</i>, 2013; ARRAZOLA <i>et al.</i>, 2011; BRINDUSA <i>et al.</i>, 2010) y las estimaciones oscilan entre el 18,6 y el 25 por 100. RUESGA <i>et al.</i> (2013) elevan la estimación al 28 por 100.</p> <p>(30) Esta idea enlaza con la propuesta de la OCDE (2004, párrs. 75-79), de establecer indicadores relevantes para identificar riesgos como, por ejemplo, indicadores macro.</p>	<p>(31) Véase, por ejemplo, COMISIÓN EUROPEA (2012c), aunque las variaciones entre ejercicios que presenta para España son, a mi juicio, difíciles de entender.</p> <p>(32) Hago este análisis en el artículo <i>Análisis estadístico del Impuesto sobre Sociedades</i> que se publicará en 2014 en <i>Crónica Tributaria</i>.</p> <p>(33) OCDE, 2013a: 138. Por otra parte, según el BANCO MUNDIAL (2009), se debe utilizar una estrategia de control basada en el riesgo para incrementar la eficiencia de los controles y deben existir diferentes tipos de controles para asegurar el cumplimiento.</p> <p>(34) Se produce evasión o fraude fiscal cuando las personas o las empresas no declaran o declaran incorrectamente los hechos imponibles que son característicos de cada tributo, bien sea escondiendo los ingresos o el patrimonio, incorporando gastos ficticios o no deducibles, alterando magnitudes, o bien aplicando criterios interpretativos que son contrarios a la ley. La evasión fiscal supone un impago voluntario de tributos y es una actividad ilícita, sancionable en vía administrativa o penal (CAREC, 2013).</p> <p>(35) Según el BANCO MUNDIAL (2009: 115-117), los controles pueden clasificarse en: <i>prima facie</i> controles en oficina (<i>prima facie desk verification</i>), visitas preventivas y de obligaciones formales (<i>education and inspection visits</i>), controles parciales (<i>issue oriented audits</i>), controles en oficina generales (<i>comprehensive desk audits</i>), inspecciones (<i>comprehensive field audits</i>) e investigaciones del fraude (<i>tax-fraud investigations</i>). Para BIBER (2010), los controles pueden ser censales, visitas preventivas, de obligaciones formales, en oficina, parciales, sectoriales, toales y de investigación del fraude.</p> <p>(36) En contra de la creencia popular, la principal responsabilidad de la administración tributaria no es la función correctora (o represiva); educar, informar y asistir a los ciudadanos cumplidores con sus obligaciones es igual de importante (BANCO MUNDIAL, 2009: 77).</p> <p>(37) El pequeño tamaño de la empresa española es considerado como una de las causas de la existencia de la economía sumergida. Una nueva estructura empresarial con empresas de mayor tamaño reduciría sin duda los niveles de economía no declarada, además de favorecer la competitividad del tejido empresarial, por lo que deben establecerse políticas con este objetivo (JIMÉNEZ <i>et al.</i>, 2013).</p> <p>(38) El BANCO MUNDIAL (2009: 129-131) considera que existen tres tipos de contribuyentes desde el punto de vista del riesgo fiscal: las nuevas empresas, los retenedores y las empresas con pérdidas o difíciles de gravar.</p> <p>(39) En definitiva, se trataría de utilizar uno de los tipos de controles que identifica el Banco Mundial en su clasificación: las visitas preventivas y de obligaciones formales (BANCO MUNDIAL, 2009: 116). Al respecto, esta organización internacional define estas actuaciones de la forma siguiente: «<i>Education and</i></p>	<p><i>inspection visits. These inspections are manpower-intensive and are useful mainly for new taxpayers. They consist of visits to a potential business or professional taxpayer's premises to verify the taxpayer's awareness and understanding of tax obligations and also to verify that the taxpayer's books, financial documents, and business forms (for example, invoices and receipts) satisfy legal requirements. Such visits should typically be made by prior appointment. While noncompliance should be noted by the tax authority officer for possible future use, these visits are conducted primarily as a service to taxpayers and not a means to detect noncompliance—unless flagrant abuses are found».</i></p> <p>(40) V. BRAYTHWAYTE sugiere que los factores identificados en el Modelo de Influencias del Contribuyente se combinan y llevan a adoptar al contribuyente individual un conjunto de valores, creencias y actitudes que pueden ser descritas como su «postura motivacional» (OCDE, 2004: 126-132).</p> <p>(41) Según BIBER (2010), una actuación de control eficaz produce los siguientes efectos: corrector del incumplimiento, disuasorio de futuros incumplimientos para el contribuyente comprobado e inductivo (o preventivo) para el conjunto de los declarantes.</p> <p>(42) OCDE, 2013a: 162-163.</p> <p>(43) OCDE, 2013a: 148.</p> <p>(44) Como indican ESTELLER <i>et al.</i> (2012) citando a SLEMMOD y YITZHAKI, sabemos que el tamaño óptimo de la administración tributaria no es aquel que iguala el ingreso marginal al coste marginal, pero aun así queda la duda de si la dimensión de la administración tributaria española es la adecuada.</p> <p>(45) En definitiva, la evolución del propio sistema tributario, en la medida en que proliferen nuevos impuestos de tipo medioambiental o tasas de configuración muy diferente a los impuestos clásicos, y los cambios que ello exigirá en la administración tributaria, unido al cambio tecnológico y a la gobernanza en red, puede aconsejar que se cuente con determinados perfiles de empleados muy diferentes de los actuales, cuya forma de capacitación no tendría que ser siempre necesariamente la tradicional. Incluso los procedimientos de gestión y de control —y su regulación jurídica— pueden ser distintos de los actuales.</p> <p>(46) Es destacable que la mayoría de las administraciones tributarias encuestadas al efecto por la OCDE (2012) consideran que hay más margen para la reducción de costes en la prestación de servicios y en los aspectos organizativos que en las actividades de control y recaudación.</p> <p>(47) OCDE, 2013a: 174.</p> <p>(48) OCDE, 2013a: 185.</p> <p>(49) El <i>e-government</i> es clave. Superadas las tres fases iniciales para la consolidación de la administración electrónica (OCDE, 2010):</p>
---	--	--

presencia de la administración tributaria en la red, interacción con el contribuyente para que pueda descargar programas, y generalización de las transacciones, hay que pasar a la cuarta fase, la de transformación, basada en la integración de la información y de los procesos, la transparencia y la confianza.

(50) Las directrices a utilizar para evaluar un sistema tributario son la neutralidad, la simplicidad y la estabilidad. La falta de neutralidad y de simplicidad invita a la elusión fiscal. La complejidad crea oportunidades para la evasión, lo que provoca de nuevo la reacción normativa que, a su vez, genera más complejidad, la cual origina la aparición de nuevos esquemas para eludir. Es el juego del gato y el ratón y todo ello genera más litigios y más costes de aplicación. Hay que conseguir más simplicidad, menos elusión y menos coste económico total de la imposición. Es la tesis del Informe Mirrlees (2011).

(51) Algunas administraciones tributarias tienden a creer que más información y más declaraciones mejoran el cumplimiento, pero no es siempre el caso, algunas exigencias solo incrementan el coste de cumplimiento. El objetivo es analizar la suma de la información que deben proporcionar los contribuyentes sobre sí mismos o sobre otros en términos de los ingresos adicionales que dicha información puede ayudar a recaudar (BANCO MUNDIAL, 2009: 112). Por otra parte, este tipo de costes, según el análisis del BANCO MUNDIAL (2011) citando a STANFORD (1995), son regresivos. Y están inversamente relacionados con el PIB y la inversión exterior directa (PAYING TAXES, 2013).

(52) «Unlike amnesty-type of arrangements which typically entail authorities forgoing some portion of the tax liability concerned, voluntary disclosures generally require full payment of tax liabilities, with concessions given in relation to penalties and / or interests. As such, the use of such policies is seen as defensible and potentially attractive to such taxpayers who might otherwise be prepared to risk detection of their non-compliance» (OCDE, 2013a: 340).

BIBLIOGRAFÍA

- AEAT (2012), *Informe Anual de Recaudación Tributaria*. 2012.
- (2013), *Memoria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria*. 2012.
- ARRAZOLA, M.; HEVIA, J.; MAULEÓN, I., y SÁNCHEZ, R. (2011), *Dos ensayos de actualidad sobre la economía española. La economía sumergida en España*, Funcas.
- A.T. KEARNEY (2013), *The Shadow Economy in Europe, 2013. Informe ATKearney/Visa*. Friedrich Schneider y Johannes Kepler.
- BANCO MUNDIAL (2009), *A Handbook for Tax Simplification. Investment Climate Advisory Services*. Cap. 5: «Tax Administration Simplification (Reorienting the Tax Authority)». Cap. 6: «Tax Administration Simplification (Ensuring Compliance and Accountability)».
- (2011), *Surveying Businesses on Tax Compliance Costs. Investment Climate Advisory Services*.
- BIBER, E. (2010), *Revenue Administration: Taxpayer Audit Development of Effective Plans*. Technical Notes and Manuals, IMF.
- BID (2013a), *Estado de la administración tributaria en América Latina: 2006-2010*. Coordinadores: FERNANDO DÍAZ y MIGUEL PECHO (CIAT); colaboradores: ALBERTO BARREIX, LUIS CREMADES, ÓSCAR VÁZQUEZ y FERNANDO VELAYOS. Banco Interamericano de Desarrollo.
- (2013b), *Recaudar no basta. Los impuestos como instrumento de desarrollo*. Editores: ANA CORBACHO, VICENTE FRETES CIVILS y EDUARDO LORA. Banco Interamericano de Desarrollo.
- BIRD, R. (2010a), *Smart Tax Administration*. Economic Premise. Octubre 2010, n.º 36. World Bank.
- (2010b), *Taxation and Decentralization*. PREM Notes. Economic Policy. Octubre 2010, n.º 157. World Bank.
- BRINDUSA, A., y VÁZQUEZ, P. (2010), *Economía sumergida. Comparativa Internacional y Métodos de estimación. Implicaciones de la economía sumergida en España*. Círculo de Empresarios. Libro Marrón. Septiembre 2010.
- CAREC (2013), *La evasión fiscal y la economía sumergida: análisis y recomendaciones para su reducción y afloramiento*, Consell Assessor per a la Reactivació Econòmica i el Creixement, Generalitat de Catalunya.
- CIS (2013), *Opinió pública y política fiscal. Avance de resultados*. Estudio n.º 2.994. Julio 2013. Centro de Investigaciones Sociológicas.
- COMISIÓN EUROPEA (1999), *Fiscal Blueprints. A path to a robust, modern and efficient tax administration*.
- (2007), *Fiscal Blueprints. A path to a robust, modern and efficient tax administration*.
- (2012a), *Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo. Plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal*.
- (2012b), *Improving tax governance in EU Member States: Criteria for successful policies*.
- (2012c), *Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States. Final Report*. CASE-Center for Social and Economic Research (Project leader). CPB Netherlands Bureau for Economic Policy Analysis (Consortium leader). Report commissioned by the European Commission.
- (2013), *Tax reforms in EU Member States. Tax policy challenges for economic growth and fiscal sustainability. 2013 Report*. European Economy 5/2013. Directorate-General for Economic and Financial Affairs Directorate General for Taxation and Customs Union.
- CRANDALL, W. (2010), *Revenue Administration: Performance Measurement in Tax Administration*. Technical Notes and Manuals. IMF.
- DÍAZ, F. (2003), *Aspectos más destacados de las administraciones tributarias avanzadas*. Documentos. Documento 14/03. Instituto de Estudios Fiscales.
- DÍAZ, F., y JUNQUERA, R. (2001), *Procesos de coordinación e integración de las administraciones tributarias y aduaneras. Situación en los países iberoamericanos y propuestas de futuro*. Documento 5/01. Instituto de Estudios Fiscales.
- ESTELLER, A., y DURÁN, J.M. (2012), *Administración Tributaria. Foro Fiscal*, Institut d' Economia de Barcelona.
- FMI (2010), *Assessing Tax Performance and Tax Administration Effectiveness*. Fiscal Affairs Department. International Monetary Fund.
- HMRC (2012), *Measuring Tax Gap 2012*. United Kingdom Her Majesty's Revenue and Customs.
- INE (2013), *Directorio Central de Empresas (DIRCE)*, datos a 1 de enero de 2013. INEbase (www.ine.es). Instituto Nacional de Estadística.
- JIMÉNEZ, A., y MARTÍNEZ-PARDO, R. (2013), *La economía sumergida en España*. Documentos de Trabajo n.º 4. Fundación de Estudios Financieros. Foros de Debate de la Fundación.
- KAPLAN, R.S., y NORTON, D.P. (1992), «The Balanced Scorecard: measures that drive performance», *Harvard Business Review*, enero-febrero: 71-80.
- MIRRLEES (2011), *Mirrlees Review. Reforming the tax system for the 21st century. Tax by design*. Oxford University Press. [Edición en español (2013), *Informe Mirrlees. Diseño de un sistema tributario óptimo*. Editorial Universitaria Ramón Areces].
- MONSALVE, H.F. (2012), *Aplicación de los Fiscal Blueprints a la Administración Tributaria chilena. Un benchmark para detectar las principales debilidades*. Cuadernos de Formación. Instituto de Estudios Fiscales. Colaboración 2/12. Volumen 14/2012.
- MUSGRAVE, R., y MUSGRAVE, P. (1991), *Hacienda Pública Teórica y Aplicada*, McGraw-Hill.
- MUT, I., y UTANDE, J.M. (2011), «Autonomía y corresponsabilidad fiscal en el nuevo sis-

<p>tema de financiación autonómica», <i>Pre-supuesto y gasto público</i>, 62: 67-83.</p> <p>OCDE (2004), <i>Guidance Note. Compliance Guidance Note. Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance</i>. Forum on Tax Administration. Compliance Sub-Group.</p> <p>— (2010), <i>Survey of Trends and Developments in the Use of Electronic Services for Taxpayer Service Delivery. Survey report</i>. Forum on Tax Administration. Taxpayer Services Sub-group.</p> <p>— (2012), <i>Working smarter in structuring the administration, compliance, and through legislation</i>. Forum on Tax administration.</p> <p>— (2013a), <i>Tax administration 2013. Comparative information on OECD</i></p>	<p><i>and other advanced and emerging economies.</i></p> <p>— (2013b), <i>Addressing Base Erosion and Profit Shifting</i>.</p> <p>OPIHE (2013), <i>Propuestas de reforma del sistema fiscal. El futuro de la gestión recaudatoria: hacia un organismo único</i>. Organización Profesional de Inspectores de Hacienda del Estado. Málaga, 17 de octubre de 2013.</p> <p>PAYING TAXES (2013), <i>The Global Picture</i>, PricewaterhouseCoopers (PwC) para Doing Business. World Bank.</p> <p>RUESGA, S.M., y CARBAJO, D. (2013), <i>El Tax Gap en España, definición, estimaciones y medidas dinámicas para su reducción</i>.</p> <p>SCHNEIDER, F. (2013), <i>Size and Development of the Shadow Economy of 31 European</i></p>	<p><i>and 5 other OECD countries from 2003-2013: A Further Decline.</i></p> <p>SCHUMPETER, J.A. (1942), <i>Capitalismo, socialismo y democracia</i>, Ediciones Folio, Barcelona 1996.</p> <p>SENADO EE.UU. (2011), <i>Best practices in tax administration: a look across the globe. Hearing before the Committee on Finances. United States Senate. One hundred twelfth Congress. First session. 12 de abril, 2011.</i></p> <p>STANFORD, C. (1995), <i>Taxation Compliance Costs: Measurement and Policy</i>, Fiscal Publications, Bath, U.K.</p> <p>VÁZQUEZ-CARO, J., y Bird, R. (2011), <i>Benchmarking Tax Administrations in Developing Countries: A Systemic Approach. eJournal of Tax Research</i>, julio 2011.</p>
---	--	--