

Resumen

En este trabajo se ofrece un diagnóstico sobre el modelo de administración tributaria que actualmente existe en España, contemplando la realidad de un sistema fiscal compartido entre el Estado y las comunidades autónomas. Tras pasar revista a la situación actual y a su evolución, se proponen una serie de líneas para su reforma. De cara a la próxima reforma del sistema de financiación autonómica, se recomienda como alternativa un modelo de administración tributaria integrada, cuya base debe ser un adecuado diseño organizativo-institucional capaz de aprovechar las ganancias de eficiencia derivadas de la existencia de externalidades, economías de escala y de gama propias de la gestión de un sistema fiscal compartido.

Palabras clave: administración tributaria descentralizada, reforma financiación autonómica.

Abstract

In this article we provide an analysis of the current tax administration model in Spain mainly taking into account the reality of a shared tax system between the Central Government and the regional governments (the Autonomous Communities). After reviewing the current situation and its evolution, several lines of reform are proposed. Looking to forthcoming reform of the system of regional finance, we recommend a model of integrated tax administration. The fundamental basis of this model should be a design that takes advantage of the efficiency gains arising from the existence of externalities and economies of scale and scope generated by the management of a shared tax system.

Key words: decentralized tax administration, reform of regional finance.

JEL classification: H70, H77.

LA GESTIÓN DE LOS IMPUESTOS EN UN PAÍS DESCENTRALIZADO: DIAGNÓSTICO Y LÍNEAS DE REFORMA PARA ESPAÑA (*)

Jorge ONRUBIA FERNÁNDEZ

Universidad Complutense de Madrid, FEDEA y GEN

I. INTRODUCCIÓN

AL igual que sucede en el caso de países con estructura unitaria, las recomendaciones sobre administración tributaria en países con alta descentralización fiscal —con un fuerte nivel intermedio de gobierno— deben basarse, esencialmente, en los principios de eficiencia y sencillez en la gestión. No obstante, la perspectiva multijurisdiccional de la administración del sistema impositivo debe incorporar otro criterio de valoración relevante, como es el principio de autonomía, tanto en su vertiente estrictamente financiera como en relación con el ejercicio del poder de decisión fiscal.

Vehorn y Amhad (1997) identifican hasta cuatro modelos de administración tributaria para países con descentralización fiscal, combinando el nivel de gobierno del que depende y el sistema básico de financiación de los gobiernos subcentrales: 1) Administración tributaria centralizada con un sistema de financiación basado en impuestos compartidos (*tax sharing*); 2) Administración tributaria centralizada con una asignación de poder en materia de política tributaria a los diferentes niveles de gobierno; 3) Administración tributaria multinivel con compartición de ingresos, y 4) Administración tributaria independiente en cada nivel de gobierno. Mikesell (2003) intro-

duce una nueva dimensión en relación con la administración tributaria en Estados descentralizados: la posibilidad de coordinación entre las autoridades tributarias, frente al comportamiento independiente del cuarto modelo. Aunque no existe un consenso en la literatura teórica acerca de la superioridad de un modelo sobre los demás, los trabajos más recientes parecen encontrar ventajas en la coordinación entre las distintas administraciones, al menos potenciales, frente al modelo caracterizado por la plena independencia de estas, o al modelo caracterizado por una única administración tributaria, de titularidad central.

Desde un punto de vista aplicado, las experiencias internacionales tampoco permiten encontrar una guía clara respecto al modelo idóneo de administración tributaria que debe seguirse en países fiscalmente descentralizados, tanto en términos de buenas prácticas como de organización eficiente (Talierto, 2005). De hecho, no es extraño encontrar países en los que una fuerte descentralización política aparece en combinación con una administración tributaria con elevado grado de centralización —por ejemplo, los países nórdicos y, con algún matiz, el caso de Canadá (Martínez-Vázquez y Timofeev, 2010)—. En el extremo contrario encontra-

mos casos en los que la descentralización del sector público sí encuentra su correlato en una descentralización elevada de la administración tributaria, como sucede en el caso de la República Federal de Alemania o Suiza. Estados Unidos constituye un ejemplo de coexistencia de administraciones tributarias independientes y sin apenas reglas de coordinación. Entre medias, la realidad internacional nos muestra un amplio conjunto de fórmulas alternativas de organización de la administración tributaria, en las que en muchos casos el sistema de financiación regional adoptado no explica suficientemente el diseño por el que se ha apostado.

En el caso de España, a diferencia de lo que sucede en las comunidades de régimen foral, donde existe una autonomía de gestión prácticamente plena, el modelo de administración tributaria de las comunidades de régimen común ha ido desarrollándose en paralelo a la evolución del sistema de financiación autonómica. Se trata de un modelo en el que la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) tiene en exclusiva las competencias de gestión, en el sentido más amplio, de las grandes figuras tributarias: IRPF, impuesto de sociedades e IVA, además de algunos impuestos especiales. En paralelo, las comunidades autónomas se encargan de gestionar tanto sus tributos propios, en general de escasa relevancia recaudatoria, los tributos cedidos al cien por cien por parte del Estado, todos ellos de naturaleza patrimonial y sobre los que tienen competencias normativas —impuesto sobre el patrimonio (IP), derogado *de facto* en 2007 y vuelto a incluir en el sistema de financiación aunque potestativamente en 2011 y 2012; el im-

puesto sobre sucesiones y donaciones (ISD) y el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (ITPAJD)—, además de los tributos sobre el juego (TJ) y algunos impuestos especiales con capacidad normativa cedida.

Como veremos, este modelo, que podemos calificar como un modelo híbrido de administración tributaria centralizada (por volumen recaudatorio y trascendencia de los impuestos gestionados por la AEAT), con administraciones tributarias regionales encargadas casi en exclusiva de la imposición patrimonial y sobre el juego, ha ido transformándose en sus aspectos organizativos y de coordinación a medida que se iban sucediendo los diferentes modelos de financiación autonómica aprobados en España. En concreto, cabe diferenciar tres etapas. Una primera, que abarca desde la aprobación de la Ley Orgánica de Financiación Autonómica (LOFCA) en 1980 hasta la aprobación del modelo de financiación de 1996 (vigente para el quinquenio 1997-2001), en la que la gestión de los tributos cedidos a las comunidades de régimen común se realizaba fundamentalmente a través de los servicios tributarios dependientes de las direcciones generales de tributos de las consejerías de Hacienda. Una segunda, iniciada en 1997, con la ampliación de la cesta de tributos cedidos a las comunidades autónomas, especialmente con la figura del IRPF, y la cesión de su capacidad normativa, y más tarde con la cesión parcial de la recaudación del IVA, así como de la mayoría de los impuestos especiales (en algunos casos al cien por cien y, en otros, parcialmente). Esta ampliación de las figuras cedidas no supuso, salvo en el

caso de algunos impuestos especiales, la cesión de las competencias de gestión tributaria para el IVA y el IRPF, pero dio lugar a una redefinición de las relaciones de coordinación entre la AEAT y los servicios tributarios de las comunidades autónomas, al final no exenta de crítica por su falta de operatividad efectiva. Por último, a partir de 2006 se abrió una tercera etapa caracterizada por una cierta ruptura del marco de administración tributaria hasta ese momento vigente, especialmente por parte de algunas comunidades que, siguiendo el ejemplo de Cataluña, apostaron por incluir en las reformas de sus estatutos de autonomía la creación de agencias tributarias propias con amplias competencias, aunque siempre sometidas a futuros acuerdos con el Gobierno central respecto a la gestión de los tributos recaudados en sus respectivos territorios. En esos estatutos se recogían también algunas fórmulas de coordinación con la administración tributaria central, con desigual extensión e implicaciones.

Transcurridos ya unos cuantos años desde estas reformas estatutarias, y prácticamente en puertas de finalizar la aplicación del actual modelo de financiación autonómica nacido de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, cabe preguntarse cómo debemos afrontar la gestión de los tributos en España. Para encontrar la respuesta adecuada a esta cuestión es esencial tener en cuenta el tipo de sistema de descentralización impositiva por el que optará el futuro modelo de financiación. Hasta ahora podemos decir que la elección ha sido un sistema tributario compartido, en el que la presencia de las grandes figuras impositivas —IRPF e IVA— en los ingresos de las comunidades autónomas ha ido siendo cada

vez más importante tras las sucesivas revisiones. Previsiblemente, la próxima reforma del modelo de financiación mantendrá este sistema de compartición de las principales figuras de titularidad estatal, con la excepción del impuesto de sociedades. No obstante, hay que puntualizar que la compartición de figuras entre el Gobierno central y las comunidades de régimen común no es la única alternativa disponible. Como defienden Lago y Martínez-Vázquez (2015), un sistema de impuestos separados con cohabitación de bases imposables podría gestionarse con mayor eficiencia si se estableciesen los adecuados procedimientos de coordinación e intercambio de información entre administraciones. A su juicio, este sistema favorecería la corresponsabilidad fiscal ante la mayor visibilidad de los impuestos exigidos por las comunidades, lo que fomentaría los incentivos de gestión y la rendición de cuentas.

Encontrar respuesta a esta pregunta es el objetivo que abordamos en este trabajo. En este sentido, defendemos aquí la idea de que la solución propuesta no debe limitarse a ofrecer una alternativa sobre la forma en la que las comunidades autónomas deben gestionar los tributos propios y cedidos por el Estado, sino que es preciso buscar respuestas organizativas e institucionales que mejoren la eficacia y la eficiencia de la administración tributaria en su conjunto. Esto supone incluir también en el proceso de reforma a la propia AEAT, teniendo en cuenta que su efectividad en la lucha contra el fraude fiscal y la eficacia recaudadora tampoco han estado exentas de crítica. En esta búsqueda de alternativas no debe pasarse por alto que el criterio de eficiencia, por muy importante que sea,

no es el único a tener en cuenta a la hora de configurar la administración del sistema de financiación tributaria de las comunidades autónomas. La visibilidad y la rendición de cuentas en términos de responsabilidad fiscal son también criterios que sin duda deben ser considerados.

Para cumplir con este cometido estructuramos este artículo de la siguiente forma. Tras esta introducción, en la sección II se exponen los fundamentos teóricos principales que deben inspirar cualquier reforma del modelo de administración tributaria multinivel, centrándonos fundamentalmente en los aspectos del diseño organizativo-institucional del mismo. En la sección III se aborda el actual panorama de las administraciones tributarias de las comunidades de régimen fiscal común, a partir de la aplicación del actual modelo de financiación autonómica, ofreciendo algunos datos sobre los recursos humanos dedicados a la gestión de los tributos cedidos en los que las comunidades poseen competencias de gestión. Para finalizar, la sección IV incluye, a modo de conclusiones finales, una propuesta de reforma integral del modelo de administración tributaria español, destacando el papel preponderante que en el mismo deben desempeñar los mecanismos de coordinación y participación en los órganos de Gobierno multilaterales.

II. ¿QUÉ DICE LA ECONOMÍA PÚBLICA SOBRE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN PAÍSES DESCENTRALIZADOS?

¿Es el coste de administración por euro recaudado mayor o menor en la administración tributaria central o en las regionales?

Esta es sin duda una cuestión importante, aunque no la única determinante, a la hora de establecer cuál debería ser el modelo más adecuado de administración tributaria en un país con una fuerte descentralización fiscal. De hecho, cabría plantearse hasta qué punto puede ser deseable asumir unos costes de recaudación mayores si el modelo de administración tributaria por el que se optase proporcionase una mayor eficiencia del sistema de financiación regional a través de una mejor rendición de cuentas y una mayor responsabilidad fiscal. Desde luego, encontrar respuesta a estas cuestiones no es tarea sencilla, dada la complejidad de un entorno caracterizado por un buen número de agentes con objetivos e intereses no siempre coincidentes.

Las interrelaciones que se producen entre las posibles administraciones tributarias, además de las externalidades y las economías de escala, entre otros factores, nos sitúan fundamentalmente ante un problema de diseño organizativo. Desde esta aproximación, la elección del modelo debe basarse en la mejor respuesta tanto a los problemas de coordinación como de incentivos, propios de un escenario caracterizado por el conflicto parcial de objetivos, la información asimétrica entre los distintos gobiernos y la toma de decisiones operativas y estratégicas en ambiente de incertidumbre. Conviene recordar aquí lo que advierte Casanegra (1990), al identificar administración tributaria con política tributaria. Desde una perspectiva de economía política, como señala Martínez-Vázquez (2013), el comportamiento de los administradores de los gobiernos subcentrales excede las meras tareas de gestión tributaria, llevando sus decisiones a otros ámbitos pro-

pios de la política tributaria, incluso de la presupuestaria (1).

Desde el punto de vista de la descentralización y aplicando la teoría sobre provisión óptima de bienes públicos locales, lo anterior supondría agotar las economías de escala y de gama (*economies of scope*). En el ámbito tributario, las economías de escala son especialmente importantes en lo que se refiere a la inversión en tecnologías de la información, mientras que la especialización por segmentos de contribuyentes e impuestos puede considerarse un ejemplo de economías de gama. Desde el punto de vista de los contribuyentes, una administración tributaria con una capacidad limitada en cuanto a las tecnologías de la información provocará un aumento en los costes de cumplimiento.

Además, no debe pasarse por alto que las decisiones que tienen que ver con la administración tributaria no pueden basarse exclusivamente en una minimización de los costes de administración, incluso de los costes de cumplimiento. La administración de cualquier sistema tributario tiene como meta conseguir los ingresos derivados de las figuras impositivas que lo integran, aplicando la normativa con universalidad y respetando las exigencias de igualdad de trato que requiere un cumplimiento efectivo de la equidad horizontal (2). La existencia de diferencias en cuanto a los recursos disponibles de administración tributaria, tanto en personal como en tecnología, dará lugar a un tratamiento no uniforme de los contribuyentes a lo largo del país (Talierto, 2005). Conseguir un cumplimiento tributario efectivo y uniforme supone, además, reducir también las distorsiones generadas por la

aplicación de los impuestos y, por consiguiente, reducir los costes de eficiencia asociados a la obtención de la recaudación. En este sentido, una adecuada gestión del sistema tributario en todos sus niveles es una condición necesaria para la minimización del coste marginal de los fondos que deben financiar el gasto público en todos los niveles de gobierno.

Como la teoría de la Hacienda Pública propugna, la consideración de un sistema tributario como tal, configurado por un conjunto de figuras impositivas interrelacionadas que operan sobre la capacidad económica de los contribuyentes, no debería verse condicionada, en principio, por la existencia de distintas jurisdicciones tributarias. Esta exigencia debe extenderse, por razones obvias, a la administración de todos los impuestos que lo conforman, con independencia del nivel de Gobierno que ostente la titularidad de los mismos. En este sentido, las exigencias de coordinación que debe cumplir cualquier diseño de un sistema fiscal descentralizado deben ser también tenidas en cuenta a la hora de conformar la administración tributaria encargada de su aplicación. Por supuesto, en un marco multinivel, la correcta asignación de los recursos públicos depende además, de manera crucial, del correcto funcionamiento de la rendición de cuentas (*accountability*), de forma que cada Gobierno sea responsable de las decisiones adoptadas en relación con el establecimiento y la gestión de los impuestos bajo su competencia, así como de que exista una adecuada visibilidad de estos por parte de los ciudadanos electores (3).

A la vista de estos principios básicos, cabe preguntarse por la

solución que la economía pública o, más concretamente, la teoría del federalismo fiscal brindan a la cuestión de la administración de los sistemas tributarios descentralizados. Hay que anticipar que no existe una única alternativa, sin que además pueda extraerse una conclusión indiscutible sobre qué factores determinan la elección entre las opciones disponibles.

Una primera alternativa polar es el modelo de administración tributaria única, dependiente del Gobierno central. Con frecuencia, los defensores de esta opción esgrimen dos tipos de argumentos a favor. Por un lado, suelen aducirse los menores costes en los que se incurriría centralizando la administración tributaria por razón de las economías de escala, la mayor especialización de su personal y la posibilidad de contar con un uso más intensivo del capital invertido en tecnologías de la información. Por otro lado, al centralizar la gestión se evitarían los costes derivados de la fragmentación de la información.

Debemos aclarar que en la configuración de un modelo de administración tributaria de tipo centralizado no se pueden despreciar los costes de supervisión que exige su funcionamiento a lo largo y ancho de un país. Una única administración tributaria no supone que esta actúe en la práctica sin implantación territorial, es decir mediante unidades regionales o locales encargadas de la gestión tributaria en el sentido más amplio (registro y comprobación de declaraciones, inspección, recaudación, valoraciones inmobiliarias, asesoramiento al contribuyente). Para que todas estas unidades territoriales actúen con eficiencia es necesario establecer los adecuados mecanismos de incentivos, cuya

operatividad requiere contar con información de calidad, sin duda costosa de obtener, procesar y distribuir. Visto así, se trataría de sustituir el incentivo político que deriva de la descentralización de la gestión por un esquema de incentivos que permita resolver los tradicionales problemas de agencia que tienen lugar en cualquier organización compleja en la que no es viable aplicar la supervisión directa. Además, no hay que olvidar también las ventajas que la teoría del federalismo fiscal atribuye a los gobiernos subcentrales por razón de la proximidad de estos a las actividades realizadas, incluido el mejor conocimiento de las circunstancias y condicionantes del entorno, así como la posibilidad de contar con una oferta de servicios más diversificada. Desde el punto de vista de los costes de cumplimiento, las ventajas del modelo de administración tributaria centralizada estriban en la simplificación de las relaciones de los contribuyentes con una única administración, si bien la administración electrónica actual mitigaría estos costes. En todo caso, vemos que la administración centralizada no puede ser considerada una opción exenta de limitaciones y costes importantes que, en la práctica, podrían comprometer su funcionamiento eficaz.

En el otro extremo se sitúa el modelo en el que cada Gobierno, tanto el central como los subcentrales, gestionan sus propios impuestos, con plena independencia y autonomía. A favor de esta alternativa suelen exponerse consideraciones que tienen su origen en ventajas propias de la descentralización fiscal. Por un lado, estarían las potencialidades informativas, ya apuntadas, asociadas con la mayor cercanía a los ciudadanos de las actividades de los gobiernos subcentrales, in-

cluidas en este caso las de administración tributaria. Por otro, se encontrarían los incentivos positivos sobre la rendición de cuentas proporcionados por este modelo, los cuales redundarían en una mayor eficiencia en el uso de los recursos públicos (4). Aunque, como ya se ha dicho, para que estos incentivos operen convenientemente es necesario que exista una clara visibilidad acerca de la titularidad de todos los impuestos exigidos en cada jurisdicción, de manera que los electores puedan exigir, mediante su voto, las oportunas responsabilidades.

Frente a estas ventajas, también suelen anteponerse inconvenientes a este modelo. Fundamentalmente, las críticas principales se centran en el fraccionamiento de la información al que conduce la existencia de administraciones independientes, con sus propios intereses, lo que afectaría de forma negativa al cumplimiento tributario (5). Como ya se vio en el caso del modelo de administración única, las economías de escala y de especialización también jugarían en contra de la existencia de diversas administraciones tributarias, por razones fundamentalmente de eficiencia. La economía de la organización muestra que captar, procesar, almacenar y distribuir información no es en absoluto gratuito, y que los costes de uso de la información terminan resultando determinantes para conseguir comportamientos organizativos eficientes (6). En el ámbito tributario, además, el papel de la información se vuelve aún más valioso si cabe, por lo que los incentivos para su adecuada compartición deben operar de forma más potente. Por tanto, desde el punto de vista de la eficiencia, en ausencia de mecanismos de coordinación o in-

tegración, la opción de una administración tributaria plenamente descentralizada no es esperable que resulte superior a la centralización. Bien es cierto que, en ambos casos, no se dispone de evidencia empírica suficiente para validar estas prescripciones teóricas.

A la vista de las ventajas e inconvenientes de ambos modelos, una forma útil de resolver el dilema de la elección entre una administración tributaria centralizada o un conjunto de administraciones tributarias independientes, como señala Martínez-Vázquez (2008), es valorar el *trade-off* existente entre las ganancias de eficiencia, presumiblemente mayores con la opción centralizada, y las mejoras en la rendición de cuentas esperables con la segunda opción. Sin embargo, no hay que olvidar que esta elección viene condicionada también por el tipo de sistema de financiación subcentral a gestionar. En este sentido, parece razonable pensar que la administración independiente podría ser una alternativa recomendable para aquellos sistemas en los que los impuestos propios desempeñan un papel esencial en la financiación de los gobiernos subcentrales, dado el papel que en los mismos juega la responsabilidad fiscal. En cambio, la administración centralizada lo sería para aquellos países en los que la financiación subcentral procede en gran medida de la territorialización de la recaudación de impuestos de titularidad central. Un ejemplo del primer caso sería el de Estados Unidos, donde el modelo de administraciones separadas funciona con razonable éxito, probablemente por los incentivos que proporciona un sistema político muy dinámico, en el que la elevada movilidad de sus habitantes y la alta visibilidad de las

decisiones fiscales hacen que la responsabilidad fiscal de los gobiernos sea parte esencial de su credibilidad ante los votantes. Por el contrario, una excepción sería la de Alemania, donde su sistema de *tax sharing*, sin práctica autónoma por parte de los Länders para modificar los parámetros impositivos, es gestionado por administraciones tributarias regionales, sin apenas mecanismos de coordinación horizontales y verticales. Hay que señalar, no obstante, que este es un caso excepcional, pues por regla general los países que aplican estos modelos de reparto territorial de la recaudación gestionan de forma centralizada las fuentes impositivas. Por supuesto, también existen ejemplos de países, como los escandinavos, donde, a pesar de una elevada descentralización impositiva, la administración tributaria se encuentra fuertemente centralizada.

Siguiendo con la relación entre el sistema de financiación y el funcionamiento de las administraciones tributarias, Lewis (2006) constata que a medida que el sistema es más dependiente de las transferencias del Gobierno central, aumenta la ineficiencia de las administraciones tributarias subcentrales. Se trata, a nuestro juicio, de un resultado relevante a la hora de configurar el sistema de administración tributaria, pues plantea un problema para el Gobierno central en relación con el seguimiento y evaluación del desempeño de los gobiernos subcentrales cuando estos tienen competencias de gestión ya sea sobre impuestos propios o sobre impuestos cedidos o compartidos. En la medida que la dependencia de los impuestos recaudados es menor, los gobiernos subcentrales verán debilitados sus incentivos a hacer

esfuerzos suficientes para aplicar correctamente los impuestos bajo su competencia, ahorrando costes de administración y siendo menos molestos con sus contribuyentes y, a la postre, votantes. Algo similar podría suceder en el caso de un sistema de compartición de impuestos entre el Gobierno central y los subcentrales, en el que los gobiernos regionales no tuviesen capacidad normativa para elevar o reducir la recaudación a través de la modificación de parámetros impositivos y si tuviesen alguna competencia de gestión. En cambio, si esa participación en los tributos viene acompañada de una cesión de capacidad normativa, los incentivos de la región a apropiarse de los resultados recaudatorios derivados de aumentar el esfuerzo de administración tributaria existirán, induciendo mejoras en la gestión.

Para concluir esta sección nos referiremos al principio de autonomía y su papel en la administración tributaria. ¿Hasta dónde es posible combinar la centralización de algunas funciones de administración tributaria sin que los gobiernos subcentrales pierdan autonomía? Dicho de otra forma, en qué medida la descentralización de la administración tributaria supone una condición *sine qua non* para la descentralización político-fiscal. A mi juicio, esta es una cuestión clave a la hora de elegir la forma de gestionar un sistema fiscal en un país descentralizado. En principio, la autonomía financiera no se asegura *per se* reconociendo derechos a obtener ingresos impositivos, sino permitiendo que estos se puedan convertir en ingresos efectivos, lo que implica la realización de un esfuerzo de administración tributaria. Para ello, parece lógico pensar que los gobiernos subcentrales puedan intervenir, de

forma decisiva, en la aplicación y exacción de sus propios ingresos, pues de lo contrario la corresponsabilidad fiscal es difícil que se convierta en realidad. Como hemos expuesto, en esta descentralización de la gestión, la rendición de cuentas es un elemento clave a tener en cuenta a la hora de diseñar el modelo de administración tributaria. Esto supone para los gobiernos subcentrales, aunque obviamente también para el central, asumir no solo costes económicos sino también políticos. La profundización en la cultura de evaluación, como sucede en Reino Unido y en Canadá, a través de la explicitación de objetivos de gestión en las denominadas «cartas del ciudadano», junto con la divulgación pública de los resultados, ayudará a fortalecer la exigencia de responsabilidades a los diferentes gobiernos, quienes a su vez tendrán interés en aumentar su colaboración, intercambiando información y difundiendo sus buenas prácticas.

En nuestra opinión, el problema principal para conseguir un comportamiento eficiente de la administración tributaria en una realidad impositiva multinivel radica en determinar el verdadero alcance de lo que se entiende como «gestionar tributos». Si el planteamiento subyacente se limita a generar recaudación mediante la tramitación administrativa de liquidaciones, será muy difícil alcanzar un grado satisfactorio de integración entre las diferentes administraciones involucradas en la gestión del sistema impositivo. A la vista de la valoración realizada de los dos modelos polares, creemos razonable pensar que las soluciones disponibles para la mayoría de los países con niveles significativos de Gobierno regional pasan por adoptar fórmulas de coordinación, incluso

de integración, entre ambos niveles de administración tributaria. Las soluciones concretas pueden ser muy diversas, en función de las características del sistema de financiación y del régimen de descentralización política. Su articulación, como apuntamos en la última sección para el caso español, pensamos que debe realizarse a través del diseño institucional, tratando de no dejar abiertas responsabilidades competenciales.

III. LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS DE RÉGIMEN COMÚN

En el caso de las comunidades de régimen común, el modelo de administración tributaria actual puede considerarse, en buena medida, consecuencia de la evolución mostrada por el modelo de financiación autonómica desde la aprobación de la Ley Orgánica de Financiación Autonómica (LOFCA) en 1980. La asunción por las comunidades autónomas de los tributos cedidos de naturaleza patrimonial (IP, ISD y ITPAJD) a principios de la década de los ochenta supuso que estas crearan sus propios servicios de administración tributaria, incardinados organizativamente en las direcciones generales de Tributos de las consejerías de Hacienda. En la mayoría de los casos, los recursos humanos necesarios para realizar estas funciones provenían de los trasposos de funcionarios desde la Administración Central, aunque con el paso del tiempo las comunidades fueron creando sus escalas propias de personal especializado en las distintas áreas de la administración tributaria.

Los años noventa supusieron un cambio importante en la con-

cepción de la administración tributaria española, primero en el ámbito central, con la creación en 1991 de la AEAT (7), y segundo en el ámbito central, con la aprobación de las primeras cesiones parciales a las comunidades autónomas de las grandes figuras impositivas de titularidad estatal, el IRPF —primero en 1994, bajo la fórmula de la participación territorializada del 15 por 100 de su recaudación, y posteriormente en 1997 con la cesión a las comunidades autónomas del 30 por 100 de la recaudación obtenida en su territorio, con una cierta capacidad normativa—, el IVA, aunque solo en términos de recaudación territorializada vía consumo, y la mayor parte de los impuestos especiales, en algunos de ellos también con cesión de capacidad normativa y de gestión tributaria. En consecuencia, las reformas del modelo de financiación autonómica de 1996 y 2001 dieron lugar a la introducción de cambios organizativos en la administración tributaria, orientados principalmente a la incorporación de las comunidades autónomas en los órganos de Gobierno de la AEAT y a la introducción de algunos mecanismos de coordinación, si bien en ambos casos con una valoración generalizada bastante modesta en cuanto a su efectividad (Onrubia, 2007).

Una tercera etapa se abrió con las reformas de los estatutos de autonomía de las comunidades autónomas, iniciadas en la segunda mitad de los años 2000. Las comunidades que contemplaron en sus nuevos estatutos un régimen particular para sus administraciones tributarias fueron Cataluña (art. 204), Andalucía (art. 181), Comunidad Valenciana (art. 69), Baleares (art. 133), Aragón (art. 106) y Canarias, aunque en este último caso no se

recoge ninguna referencia explícita al órgano autonómico de administración tributaria (8). Estas reformas supusieron en un principio un salto cualitativo en cuanto al modelo implantado, especialmente en lo referente a la estructura organizativa de las administraciones tributarias de las comunidades autónomas y sus relaciones con la administración tributaria del Estado (9).

En relación con esta evolución, la propuesta de Cataluña fue bastante inequívoca, al reflejarse en el Estatuto de Autonomía la posibilidad de crear un consorcio en el que participarían, de forma paritaria, la AEAT y la Agencia Tributaria de Cataluña (ATC). Este Consorcio sería competente, si así se estableciese, para gestionar la totalidad de los tributos exigidos en su territorio. Puesto que este fue el primero de los estatutos reformados en ese periodo, el resto de comunidades lo emularon en buena medida al reformar sus respectivos estatutos, incluyendo la extensión de sus competencias en administración tributaria, si bien, como se señala en Martínez-Vázquez y Onrubia (2007), esas medidas se trataban fundamentalmente de una respuesta preventiva frente a la apuesta por el bilateralismo contenida en el caso del Estatuto de Cataluña. Transcurridos varios años, tan solo Cataluña, Andalucía y Baleares crearon las agencias tributarias contempladas en sus estatutos reformados, aunque Cantabria, Galicia y Murcia, que inicialmente no consideraron esta posibilidad, sí han creado las suyas. La Comunidad Valenciana, en fecha reciente, ha sido la última en manifestar su intención de dar este paso, en cumplimiento de lo previsto en la reforma de su Estatuto de Autonomía. En prácticamente todos los casos, con la excepción de Cataluña,

puede decirse que se han tratado más bien de cambios formales en cuanto a la adscripción organizativa de los servicios antes integrados directamente en las direcciones generales de Tributos.

En el artículo 54 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, se recoge la actual delegación del Estado en materia de administración tributaria de los tributos cedidos. En dicho precepto se establece que las comunidades autónomas se harán cargo, por delegación del Estado y en los términos previstos en dicho texto legal, de la aplicación de los siguientes tributos, así como de la revisión de los actos dictados en relación con la misma: *a)* impuesto sobre el patrimonio; *b)* impuesto sobre sucesiones y donaciones; *c)* impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados; *d)* tributos sobre el juego; *e)* impuesto especial sobre determinados medios de transporte, y *f)* impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos (derogado desde 1 de enero de 2013 e integrado en el impuesto sobre hidrocarburos). Por otro lado, en dicha ley se dispone que el Estado se encargará de la aplicación del resto de tributos cedidos y de la correspondiente revisión de los actos administrativos derivados de la misma. Estos tributos son, expresamente: *a)* impuesto sobre la renta de las personas físicas; *b)* impuesto sobre el valor añadido; *c)* impuesto sobre la cerveza; *d)* impuesto sobre el vino y bebidas fermentadas; *e)* impuesto sobre productos intermedios; *f)* impuesto sobre el alcohol y bebidas derivadas; *g)* impuesto sobre hidrocarburos; *h)* impuesto sobre las labores del tabaco, e *i)* impuesto sobre la electricidad.

1. Organización de la administración tributaria en las comunidades autónomas

En relación con los órganos encargados de la administración tributaria, a continuación se describe brevemente la situación actual en cada comunidad. Existe una importante heterogeneidad de modelos jurídico-organizativos, aunque su estructura organizativa, configurada a través de áreas o servicios, coincide en lo esencial. Las diferencias más importantes se encuentran en las dotaciones de recursos humanos. En las tablas A.1 y A.2 del Anexo se recoge, de forma sintética, la información sobre los efectivos dedicados por las comunidades autónomas a la administración de los tributos cedidos por el Estado. Otro elemento diferenciador es la existencia o no de unidades propias de informática. En relación con los costes de administración en los que incurren las comunidades no existe información disponible.

Andalucía

De acuerdo con la reforma del Estatuto de Autonomía de Andalucía (Ley Orgánica 2/2007, de 19 de marzo), la Ley 23/2007, de 18 de diciembre, creó la Agencia Tributaria de Andalucía. Por su parte, la Dirección General de Financiación y Tributos de la Consejería de Hacienda y Administración Pública de la Junta de Andalucía desarrolla las funciones de análisis, previsión y seguimiento de los ingresos tributarios y no tributarios; además de las más específicamente tributarias de elaboración normativa, de propuestas interpretativas o aclaratorias, de estudio de los efectos de las políticas tributarias, contestación a consultas y la adscripción

de los órganos económico-administrativos de la Junta, entre otras.

Aragón

En la Diputación General de Aragón (DGA), la gestión de los tributos propios y cedidos está a cargo de la Dirección General de Tributos (DGT), integrada en el Departamento de Hacienda y Administración Pública. El Decreto 320/2011, de 27 de septiembre, del Gobierno autonómico de Aragón estableció la estructura orgánica del Departamento de Hacienda y Administración Pública actualmente vigente, en la que se establece que la Dirección General de Tributos de la DGA se estructura en los siguientes servicios: *a)* Servicio de Asesoramiento Tributario y Estudios Fiscales —el cual no ha llegado a constituirse ni a funcionar efectivamente—; *b)* Servicio de Administración Tributaria; *c)* Servicio de Inspección Tributaria; *d)* Servicio de Asistencia, Liquidación y Recaudación Tributarias, y *e)* Servicio de Valoración Inmobiliaria. Por lo que respecta a su organización periférica, esta solo existe en Huesca y Teruel, puesto que en Zaragoza se presta por los servicios centrales de la DGT de la Diputación General de Aragón.

Asturias

En el Principado de Asturias, las funciones de gestión tributaria de los tributos propios, los cedidos y los municipales (de 77 de los 78 ayuntamientos de la Comunidad) están atribuidas al Ente Público de Servicios Tributarios del Principado de Asturias (EPST), creado por la Ley 15/2002, de 27 de diciembre, de acompañamiento de la Ley de Presupuestos Generales para 2003. Tras la aprobación del Decreto 72/2012

del Gobierno de Asturias, el EPST está vinculado funcionalmente a la Dirección General de Finanzas y Hacienda de la Consejería de Hacienda y Sector Público, entre cuyas competencias están las relacionadas con la política fiscal y el diseño y aplicación del sistema tributario.

Su estructura organizativa está constituida por una serie de órganos rectores (Consejo Rector, Presidencia, Vicepresidencia y Dirección General) y de áreas de servicios gestores (Área de Servicios al Administrado, Área de Servicios Generales, Área de Gestión Tributaria, Área de Recaudación, Área de Inspección, Área de Tecnologías de la Información). Actualmente, las actividades de recaudación ejecutiva se encuentran integradas en el EPST. En cuanto a su actuación periférica, el EPST cuenta con 17 oficinas territoriales en los principales municipios asturianos, distribuidas en ocho zonas comarcales.

Baleares

Desde 2009, en la Comunidad Autónoma de las Illes Balears, las competencias de gestión tributaria de los tributos propios y cedidos está atribuida a la Agencia Tributaria de las Illes Balears (ATIB), creada por la Ley autonómica 3/2008, de 14 de abril, por la que se cumplía con el mandato previsto en el artículo 133 del vigente Estatuto de Autonomía aprobado por la Ley Orgánica 1/2007, de 28 de febrero. En cuanto a su estructura organizativa, la ATIB cuenta con dos departamentos: uno, tributario, integrado por tres áreas funcionales dedicadas a la aplicación de los tributos (gestión, inspección y recaudación); y otro, administrativo y económico, estructurado en seis áreas de gestión interna

(servicios generales, auditoría, sistemas y comunicaciones, jurídica, económico-financiera y recursos humanos). Territorialmente, la ATIB se estructura en servicios centrales y servicios territoriales, configurados estos por delegaciones insulares (Menorca, Ibiza y Formentera), delegaciones territoriales en Mallorca (Manacor e Inca), recaudaciones de zona y, en su caso, oficinas liquidadoras de distrito hipotecario.

Canarias

Las competencias para la gestión de los tributos propios y cedidos por el Estado en la Comunidad Autónoma de Canarias están atribuidas a la Dirección General de Tributos (DGT) de la Consejería de Economía, Hacienda y Seguridad del Gobierno de Canarias. Por lo que respecta a su estructura organizativa, la DGT cuenta, a nivel central, con una Unidad de Coordinación del Área de Tributos Cedidos y otras unidades con competencias sobre tributos propios y cedidos y los tributos del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, integradas a su vez por los siguientes servicios: Servicio Central de Planificación y Selección, Servicio de Informática Tributaria y Servicio Central de Información. En el ámbito territorial, la DGT dispone de las siguientes unidades en Las Palmas de Gran Canaria y en Santa Cruz de Tenerife: Administración de Tributos Cedidos, Servicios de Valoración, Inspección de Tributos y Recaudación.

Cantabria

En la Comunidad Autónoma de Cantabria, la Ley autonómica 4/2008, de 24 de noviembre, creó la Agencia Cántabra de Ad-

ministración Tributaria (ACAT), aunque su estructura organizativa y su plantilla no se han cerrado hasta 2012. La relación entre la ACAT y la Consejería de Hacienda de Cantabria se instrumenta a través de un contrato de gestión suscrito en 2011 y que estará en vigor entre 2012 y 2015. En este contrato se definen los objetivos y los resultados que se esperan conseguir, así como los medios y planes para lograrlos, detallándose las actuaciones a desarrollar por la ACAT. Por lo que respecta a sus órganos de Gobierno, la Presidencia de la ACAT corresponde al consejero de Hacienda, existiendo un Consejo Rector, la Dirección y el Comité Ejecutivo. En cuanto a su organización, la ACAT cuenta con una Dirección General y con las Áreas de Gestión, Recaudación, Sistemas de Información, Inspección y Valoración y Servicios Generales. Como funciones, la ACAT tiene encomendadas, por delegación del Estado, la aplicación de los tributos propios de la comunidad, la colaboración y coordinación con las demás administraciones tributarias, la gestión, liquidación, recaudación e inspección de los recargos autonómicos que puedan establecerse sobre los tributos estatales, y la gestión, liquidación, recaudación e inspección de los tributos estatales cedidos a la comunidad, pudiendo encomendar la gestión en relación con la aplicación del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados y del impuesto sobre sucesiones y donaciones a los registradores de la propiedad como liquidadores de las oficinas de distrito hipotecario, ejerciendo la ACAT la dirección, coordinación e inspección de las actuaciones de naturaleza tributaria de estas oficinas, garantizando la uniformidad de criterios de aplicación.

Cataluña

La Agencia Tributaria de Cataluña (ATC) fue creada por la Ley autonómica 7/2007, de 17 de julio, aprobándose su Reglamento por el Decreto 279/2007, de 24 de diciembre, mientras que su estructura organizativa fue establecida en la Orden ECF/497/2007. La ATC se configura como un organismo con autonomía de gestión y tiene atribuidas principalmente las funciones relativas a la gestión, liquidación, inspección y recaudación tanto de los tributos propios como de los de carácter estatal cedidos totalmente a la Generalitat de Catalunya. También tiene asignada la gestión de la recaudación en vía ejecutiva de los ingresos de derecho público no tributarios. Uno de los puntos más controvertidos fue la previsión, no ejecutiva, de que la ATC pudiera asumir la gestión de otros tributos del Estado que se recauden en Cataluña, lo que no se ha producido. Asimismo, se contempla también la posible asunción de la gestión de tributos locales. La Ley autonómica 11/2011, de 29 de diciembre, amplió y especificó sus funciones en materia de relaciones institucionales y de elaboración de estudios. Por lo que respecta a sus órganos de Gobierno, el presidente de la ATC es, por delegación, el titular de la Secretaría de Hacienda del Departamento de Economía y Conocimiento, contemplándose como órgano superior de dirección la Junta de Gobierno, mientras que el director se encarga de la dirección ordinaria, apoyado en el Comité Ejecutivo formado por el director, los jefes de área y los delegados territoriales.

En cuanto a su organización, la ATC se estructura en servicios centrales y servicios territoriales,

siendo estos las delegaciones territoriales. Las áreas de la ATC a nivel central son las siguientes: Estrategia y Relaciones Externas, Aplicación de los Tributos y Procedimientos, Estudios y Asistencia, Tecnologías de la Información, Recursos Humanos y Gestión Económica, Inspección de Servicios y el Servicio Jurídico. Las delegaciones territoriales de la ATC se sitúan en las cuatro capitales de provincia, estando dirigidas por un delegado territorial. Salvo en la Delegación Territorial de Barcelona, estas delegaciones se estructuran en cinco servicios: Gestión Tributaria, Inspección, Recaudación, Atención a los Contribuyentes y Valoraciones, además de una Sección de Asuntos Administrativos. En la Delegación Territorial de Barcelona los Servicios de Inspección y de Recaudación tienen la consideración respectiva de Inspección Territorial y de Dependencia, mientras que la Sección de Asuntos Administrativos posee el nivel de servicio. Además, la Delegación de Barcelona dispone también de los Servicios de Gestión Tributaria y de Valoración y, adicionalmente, de un Servicio de Oficinas Liquidadoras.

Castilla y León

En la Comunidad Autónoma de Castilla y León la gestión de los tributos es competencia de la Dirección General de Tributos y Financiación Autónoma (DGTFA) de la Consejería de Hacienda de la Junta de Castilla y León. Su estructura organizativa fue establecida por la Orden HAC/1016/2008, estando configurada por cinco servicios: Gestión Tributaria, Inspección y Valoración Tributaria, Recaudación, Administración de Aplicaciones Tributarias y Organización y Análisis. En cuanto a su estable-

cimiento territorial, los servicios territoriales de Economía y Hacienda continúan encuadrados en las delegaciones territoriales de la Junta de Castilla y León y dependiendo funcionalmente de la DGTFA, y orgánicamente, como las propias delegaciones, de la Secretaría General de la Consejería de Hacienda. Por su parte, la Dirección General de Atención al Ciudadano, Calidad y Modernización continúa a cargo del desarrollo de la Administración Electrónica, aunque el Servicio de Administración de Aplicaciones Tributarias de la DGTFA desarrolla materialmente esas funciones en el ámbito propio del centro directivo.

Castilla-La Mancha

La gestión de los ingresos tributarios sobre los que tiene competencias la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha corresponde a la Dirección General de Tributos y Ordenación del Juego (DGTOJ) de la Consejería de Hacienda. Aunque la propuesta de reforma del Estatuto de Autonomía de Castilla-La Mancha aprobada por las Cortes Regionales con fecha 29 de enero de 2007 contemplaba en su artículo 165 la creación de una Agencia Tributaria de Castilla-La Mancha, al quedar esta pospuesta por la falta de ratificación por la Comisión Constitucional del Congreso de los Diputados, la iniciativa no vio la luz. La reciente reforma del Estatuto de Autonomía para reducir el número de parlamentarios y modificar su sistema de retribuciones no ha incluido tampoco esta posibilidad, por lo que la opción puede considerarse descartada.

En cuanto a su organización territorial, el Decreto 147/2012, de 28 de noviembre, que ha es-

tablecido la estructura orgánica y competencias de la Consejería de Hacienda, ha establecido la implantación de los servicios periféricos de la Consejería de la Hacienda en las cinco provincias de la Comunidad, los cuales dependerán de los órganos directivos competentes por razón de sus respectivas materias. En concreto, se dispone que, en sus ámbitos territoriales, estos servicios periféricos se encargarán de los actos de aplicación de los tributos, del régimen sancionador y de la revisión en vía administrativa, de los tributos propios de la Comunidad, de los tributos del Estado cedidos, así como de los demás ingresos de naturaleza pública. Con el propósito de conseguir una mayor coordinación de los servicios centrales con estos servicios territoriales, se crearon las figuras de los coordinadores de los servicios periféricos y del coordinador de los servicios centrales. Por su parte, la prestación de servicios informáticos en materia tributaria se viene realizando por la Secretaría General de la Consejería de Hacienda, no disponiendo la Dirección General de Tributos de servicios propios.

Extremadura

La gestión tributaria de la Junta de Extremadura está atribuida a la Dirección General de Financiación Autónoma (DGFA) de la Consejería de Economía y Hacienda. En concreto, el Decreto 207/2011 por el que se establece la estructura orgánica de la consejería dispone que, en materia de Hacienda, le corresponden a la DGFA las atribuciones de dirección, impulso, gestión, liquidación, inspección, revisión y recaudación de todos los tributos y demás ingresos propios o cedidos por el Estado, conforme a las normas que los regulan, estable-

ciendo las correspondientes relaciones de cooperación entre el Estado y las demás Administraciones Públicas en materia tributaria, así como la gestión de las competencias y funciones que ostenta la Comunidad Autónoma en materia de juego. Igualmente, le corresponden el impulso, organización y funcionamiento de la Junta Económico-Administrativa de Extremadura.

En cuanto a su organización, se establecen los siguientes servicios: de Gestión Tributaria e Ingresos, de Inspección Fiscal, de Valoraciones, así como los servicios fiscales de Badajoz y de Cáceres. Junto a estos servicios continúa con el mismo rango y competencia la Unidad de Automatización Tributaria (UAT), encargada de la coordinación y desarrollo del sistema DEHESA (Desarrollo Estructurado de la Hacienda Extremeña y sus Servicios Administrativos), creada en 2008. Por lo que respecta a la organización territorial, la gestión de los tributos se realiza a través de tres servicios centrales más la UAT y de dos servicios provinciales en Cáceres y Badajoz. Existen también dos oficinas gestoras en Mérida y Plasencia que gestionan el impuesto sobre sucesiones y donaciones y el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados. Los servicios territoriales de Cáceres y Badajoz añaden la gestión de la tasa sobre el juego e incluyen además sendas unidades de Valoración e Intervención, funciones estas últimas que en Plasencia se realizan desde Cáceres, y en Mérida por los servicios centrales de la DGFA. Por su parte, la gestión del impuesto sobre el patrimonio, y los servicios de Inspección y de Recaudación Ejecutiva se encuentran exclusivamente en los servicios centrales de Mérida. En cuanto a los recur-

sos informáticos, La DGFA carece de servicios propios, siendo estos prestados por la Consejería de Administración Pública, a través de la Dirección General de Administración Electrónica y Tecnologías de la Información (DGAETI), que tiene, además, las competencias en la implantación de la Administración electrónica, si bien existe coordinación con la Unidad de Automatización Tributaria.

Galicia

En Galicia, la gestión de los tributos en el ámbito del Gobierno de la Comunidad Autónoma corresponde a la Agencia Tributaria de Galicia (ATRIGA), creada mediante el Decreto autonómico 202/2012, de 18 de octubre, y constituida como una agencia pública autonómica de las reguladas en la Ley 16/2010, del 17 de diciembre, de organización y funcionamiento de la Administración general y del sector público autonómico de Galicia. En su estatuto se dispone que la ATRIGA realizará las siguientes funciones: a) La aplicación y el ejercicio de la potestad sancionadora de los tributos propios de Galicia, cuando así lo establezca su normativa reguladora; b) La aplicación y el ejercicio de la potestad sancionadora de los tributos estatales cedidos a Galicia, de acuerdo con lo dispuesto en la normativa reguladora de la financiación autonómica; c) La aplicación y el ejercicio de la potestad sancionadora de los recargos que se establezcan sobre los tributos estatales; d) La aplicación y el ejercicio de la potestad sancionadora de otros tributos estatales o locales recaudados en Galicia que pueda asumir por delegación o encomienda; e) La recaudación de los ingresos de derecho público de naturaleza no tributaria que la normativa atribuya a la consejería

competente en materia de Hacienda; *f*) La revisión en vía administrativa de las actuaciones y actos realizados en el ejercicio de las funciones anteriores, con excepción de las reclamaciones económico-administrativas, de la revisión de actos nulos de pleno derecho y de aquellas otras que por ley específica se atribuyan a otros órganos, y *g*) La colaboración y coordinación con las demás administraciones tributarias y, en particular, la participación en los órganos de Gobierno de la AEAT o, de ser el caso, en los de las entidades que se creen en relación con la aplicación de los tributos en Galicia.

En cuanto a sus órganos de Gobierno, la ATRIGA está presidida por el titular de la Consejería de Hacienda, existiendo un Consejo Rector. En el seno del Consejo Rector se establece la Comisión de Control, órgano encargado de supervisar integralmente la actuación de la Agencia. Las funciones directivas corresponden al director de la ATRIGA, quien actuará de forma coordinada con el Comité de Dirección, integrado por los responsables de las distintas áreas de actuación. Estas áreas son la de Colaboración Social, Información y Asistencia, la de Gestión Tributaria, la de Inspección Tributaria, la de Recaudación, además del Departamento de Recursos Humanos y Régimen Interior, el Departamento de Gestión Económico-Financiera, Presupuestaria y Contable, el Departamento de Auditoría y Calidad y el de Análisis de la Información. En cuanto a su implantación territorial, la ATRIGA actúa mediante delegaciones en A Coruña, Ourense, Lugo, Pontevedra y Vigo, las cuales cuentan con departamentos de Información y Asistencia, Gestión Tributaria y Recaudación, además de unidades de Inspección

Tributaria y de Valoración Inmobiliaria.

La Rioja

Las competencias en la Comunidad Autónoma de La Rioja para la gestión de los tributos propios y cedidos por el Estado son ejercidas por la Dirección General de Tributos (DGT) de la Consejería de Administración Pública y Hacienda. No obstante, las competencias en materia de régimen jurídico tributario y, en particular, de resolución de recursos, son desarrolladas por la Secretaría General Técnica de la Consejería de Hacienda, mientras que la Intervención General, centro directivo de la Consejería de Hacienda, se encarga de realizar la función interventora y de gestión y dirección contable de los ingresos públicos, entre ellos, los procedentes de tributos cedidos. En cuanto a sus funciones, la DGT tiene asignadas las competencias de gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos cedidos.

Por lo que respecta a su estructura organizativa, la DGT consta de tres servicios: de Planificación y Gestión Tributaria, de Inspección Tributaria y Valoración, y de Ingresos y Recaudación. En virtud de su Convenio, las oficinas liquidadoras de distrito hipotecario de La Rioja tienen reconocidas competencias de gestión y liquidación del impuesto sobre sucesiones y donaciones y del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados. Los servicios de informática se encuentran gestionados fuera de la DGT, siendo competencia de la Dirección General de las Tecnologías de la Información y la Comunicación, si bien existe una unidad de actividades específica de desarrollo de aplicaciones para atender a

las necesidades de la Dirección General de Tributos.

Madrid

Las competencias en materia de gestión tributaria en la Comunidad de Madrid corresponden a la Dirección General de Tributos y Ordenación y Gestión del Juego (DGTOGJ) de la Consejería de Economía y Hacienda. Esta DGTOGJ consta de las siguientes unidades administrativas, con nivel orgánico de Subdirección General, y las áreas dependientes de las mismas: *a*) Subdirección General de Gestión Tributaria, integrada por las áreas de Apoyo a la Gestión Tributaria, de Información y Atención al Contribuyente, de Liquidación de Tributos y de Recursos y Procedimientos Especiales de Gestión; *b*) Subdirección General de Inspección de los Tributos, con las áreas de Inspección, de Oficina Técnica de Inspección, de Valoraciones y Procedimientos Especiales de Inspección, y de Planificación de Actuaciones Inspectoras; *c*) Subdirección General de Valoraciones; Subdirección General de Administración Económico-Financiera de los Tributos, integrada por las áreas de Ingresos Públicos, Económico-Financiera de los Tributos, y de Tasas, Precios Públicos y otros Ingresos; *d*) Subdirección General de Planificación y Coordinación, con las áreas de Planificación y Coordinación y de Control Interno, y *e*) Subdirección General de Ordenación y Gestión del Juego, con las áreas de Normativa y Recursos del Juego, de Inspección del Juego, de Proyectos de Gestión y Control del Juego, de Sanciones del Juego, y de Gestión del Juego (esta subdirección asume en exclusiva la gestión administrativa del juego, pero no la gestión tributaria). Asimismo, la DGTOGJ

posee el Servicio de Recaudación, dependiente directamente del director general. Los servicios de informática que tienen a su cargo la gestión de los tributos cedidos están a cargo del Organismo Autónomo de Informática y Comunicaciones de la Comunidad de Madrid, que presta servicio estable *in situ* en los distintos servicios tributarios de la Dirección General de Tributos y Ordenación y Gestión del Juego.

Murcia

En la Región de Murcia, la gestión tributaria está encomendada a la Agencia Tributaria de la Región de Murcia (ATRM), organismo autónomo administrativo, de reciente creación y adscrito a la Consejería de Economía y Hacienda. Anteriormente estas competencias radicaban en la Dirección General de Tributos (DGT) de la Consejería de Economía y Hacienda. La ATRM fue creada mediante la Ley 14/2012, de 27 de diciembre, de medidas tributarias, administrativas y de reordenación del sector público regional, concibiéndose como un ente instrumental para la realización, en nombre y por cuenta de la Región de Murcia, de las funciones en el ámbito tributario y demás competencias atribuidas legalmente, y para la realización de las que se le pudiesen atribuir o encomendar mediante ley o convenio, entre ellas la colaboración con las entidades locales en la recaudación de sus tributos. La Agencia Tributaria de la Región de Murcia tiene las siguientes funciones: a) En relación con los tributos estatales cuyo rendimiento se cede total o parcialmente a la Región de Murcia, así como los recargos sobre los mismos, desarrollar las funciones de aplicación de los tributos y la potestad sancionadora con el alcan-

ce y condiciones establecidos en la normativa reguladora de la cesión de tributos; b) Realizar la gestión tributaria y catastral, recaudación e inspección para los ayuntamientos de la Región de Murcia que han delegado su gestión mediante convenio; c) La recaudación ejecutiva de ingresos de carácter público de la Región de Murcia; d) La resolución de recursos y reclamaciones en relación con los actos de gestión tributaria realizados; e) Encargarse de la asistencia y asesoramiento en materia jurídico tributaria, y f) Otras actuaciones de asesoramiento, gestión y recaudación a consorcios, comunidades de regantes, organismos autónomos y empresas públicas.

La implantación territorial de la ATRM abarca los principales municipios de la Región de Murcia, en los cuales existen 27 oficinas de la ATRM, con los servicios de información y gestión básicos. No obstante, las unidades de Inspección se encuentran en los servicios centrales situados en la ciudad de Murcia, existiendo una delegación territorial en Cartagena, coincidente con el antiguo servicio prestado por la DGT. La gestión recaudatoria en periodo ejecutivo de todos los derechos económicos reconocidos y contraídos a favor de la Región de Murcia, incluidos los tributos cedidos, es competencia de la Agencia Regional de Recaudación (ARR), organismo autónomo adscrito a la Consejería de Economía y Hacienda, integrada actualmente en la Agencia Tributaria de la Región de Murcia.

Comunidad Valenciana

En la Comunidad Valenciana, la gestión tributaria se encuentra atribuida a la Dirección General de Tributos y Juego (DGTJCV),

dependiente de la Consejería de Hacienda y Administración Pública a través de la Secretaría Autonómica de Hacienda y Presupuestos. Este centro directivo ejerce las funciones relativas a ingresos tributarios, recaudación, gestión e inspección de tributos y demás materias de índole fiscal, así como desde 2012 las materias de juego. Las actividades tributarias encomendadas a la DGTJCV se ven complementadas con las realizadas por la Intervención General, dependiente de la Secretaría Autonómica de Hacienda y Presupuestos, que ejerce funciones de fiscalización y contabilidad; la Subdirección General de Sistemas de Información de Hacienda, dependiente de la Subsecretaría de la Consejería de Hacienda y Administración Pública, a la que corresponden las funciones de dirección, control, coordinación y supervisión de todos los proyectos, procesos, objetivos y actividades relacionados con la informática corporativa de Hacienda; la Subdirección General de Tesorería, dependiente directamente de la Secretaría Autonómica de Hacienda y Presupuestos, que ejerce funciones de tesorería en relación con las entidades de crédito; la Dirección General de Tecnologías de la Información, dependiente de la Secretaría Autonómica de Administración Pública, que asume las competencias en materia de innovación tecnológica, seguridad de los sistemas de información, comunicaciones corporativas y, entre otras, desarrollo de la sociedad digital y administración electrónica. Asimismo, depende de la DGTJCV la Subdirección General de Tributos, a la que corresponde, entre otras funciones, la organización, supervisión e impulso de todos los servicios y unidades administrativas dependientes funcionalmente de la DGTJCV, además del apoyo y asesora-

to al director, y se estructura en los siguientes servicios: de Estudios y Planificación, de Gestión Tributaria, de Inspección Tributaria, de Valoración, y de Recaudación. Además, existe la Subdirección General de Juego, integrada por los servicios de Autorizaciones y Homologaciones de Juego y el de Normas, Estudios y Procedimientos de Juego, al que corresponden las funciones gubernativas en materia de juego.

Desde el punto de vista territorial, la Consejería de Hacienda y Administración Pública se organiza en servicios centrales y servicios territoriales. Estos últimos se estructuran en las tres direcciones territoriales de Hacienda y Administración Pública, una por cada provincia, que dependen orgánicamente de la Subsecretaría y funcionalmente de las correspondientes direcciones generales. Las direcciones territoriales de Hacienda y Administración Pública están integradas por las siguientes unidades: Dirección Territorial, Secretaría Territorial, Oficina de Atención al Contribuyente, Servicio de Gestión Tributaria, Servicio de Inspección Tributaria, Servicio de Valoración y Servicio de Recaudación.

Hay que señalar que la Ley Orgánica 1/2006, de 10 de abril, de reforma de la Ley Orgánica 5/1982, de 1 de julio, de Estatuto de Autonomía de la Comunitat Valenciana previó, en su artículo 69, la creación del Servicio Tributario Valenciano (STV), al que le correspondería la gestión de los tributos propios y cedidos. Recientemente, en marzo de 2014, el conseller de Hacienda y Administración Pública de la Generalitat Valenciana ha anunciado la creación inminente del Instituto Valenciano de Administración Tributaria, que cubriría las funciones del mencionado Servicio Tributario Valenciano.

2. Recursos humanos para la administración de los tributos cedidos

Las dotaciones de personal dedicadas a la administración de los tributos cedidos pueden servir para reflejar, en buena medida, los esfuerzos dedicados por las comunidades autónomas a esta tarea, dado el carácter intensivo en capital humano propio de esta actividad. Las tablas A.1 y A.2 del Anexo recogen la dotación de recursos humanos dedicados por las comunidades de régimen común a la administración de los tributos cedidos por el Estado, para el año 2012, último con información disponible. Como muestran los datos ofrecidos, podemos decir que existe una importante heterogeneidad tanto en el número de efectivos como en la distribución de los mismos por áreas funcionales establecidas (jefatura, gestión, recaudación, inspección, valoración, intervención, informática y servicios generales). Igualmente se observan también diferencias notables entre comunidades respecto de los empleados por categorías profesionales (desde puestos de titulados superiores a personal subalterno). La horquilla del número de efectivos va de 744 en Andalucía a 50 en La Rioja.

Para tratar de aportar algo de luz a estas cifras, en la tabla A.3 del Anexo se presentan algunos índices que permiten realizar una comparación entre comunidades. Por su parte, el gráfico 1 muestra la relación entre el número de efectivos y la población. Así, cuando se observa la ratio entre población y número de efectivos (gráfico 2), los resultados muestran que no existe una pauta de proporcionalidad, pues el número de ciudadanos por empleado crece conforme la población de la comunidad es mayor.

En el gráfico 2 se ha relacionado esta ratio con el PIB de cada comunidad autónoma, con el propósito de comprobar si existe algún patrón entre el tamaño de la administración tributaria corregido por la población y el nivel de renta de las comunidades. En este caso, los resultados reflejan de nuevo la diversidad ya comentada. Así, Cataluña y Madrid, por este orden, presentan las peores ratios de habitantes por empleado (superiores a 14.000), siendo en cambio las dos comunidades de régimen común con mayores recursos, mientras una ratio similar también aparece en la Comunidad Valenciana y Canarias, con PIB per cápita mucho menores. En cambio, con ratios de habitantes por empleado bastante mejores (entre 5.000 y 10.000) aparecen el resto de comunidades, con independencia de su PIB per cápita.

Si nos fijamos en la recaudación de tributos cedidos per cápita, y la relacionamos con el número de efectivos dedicados por las comunidades a la administración de los tributos cedidos (gráfico 3), los resultados anteriores se ven alterados de forma significativa. Nuevamente no puede establecerse ninguna relación clara respecto de la mayor o menor renta per cápita de la región. Puesto que la recaudación per cápita no solo depende de los esfuerzos de administración tributaria, sino de la mayor o menor riqueza de la comunidad y del nivel impositivo establecido a través del ejercicio de la capacidad normativa, en el gráfico 3 hemos incluido también el porcentaje de presión fiscal de cada comunidad referido a los tributos cedidos con capacidad de gestión autonómica. No obstante, es sencillo observar que, incluso cuando se tiene en cuenta la presión fiscal, esta no mantiene una relación siquie-

GRÁFICO 1
HABITANTES POR EMPLEADO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS
(TRIBUTOS CEDIDOS), 2012

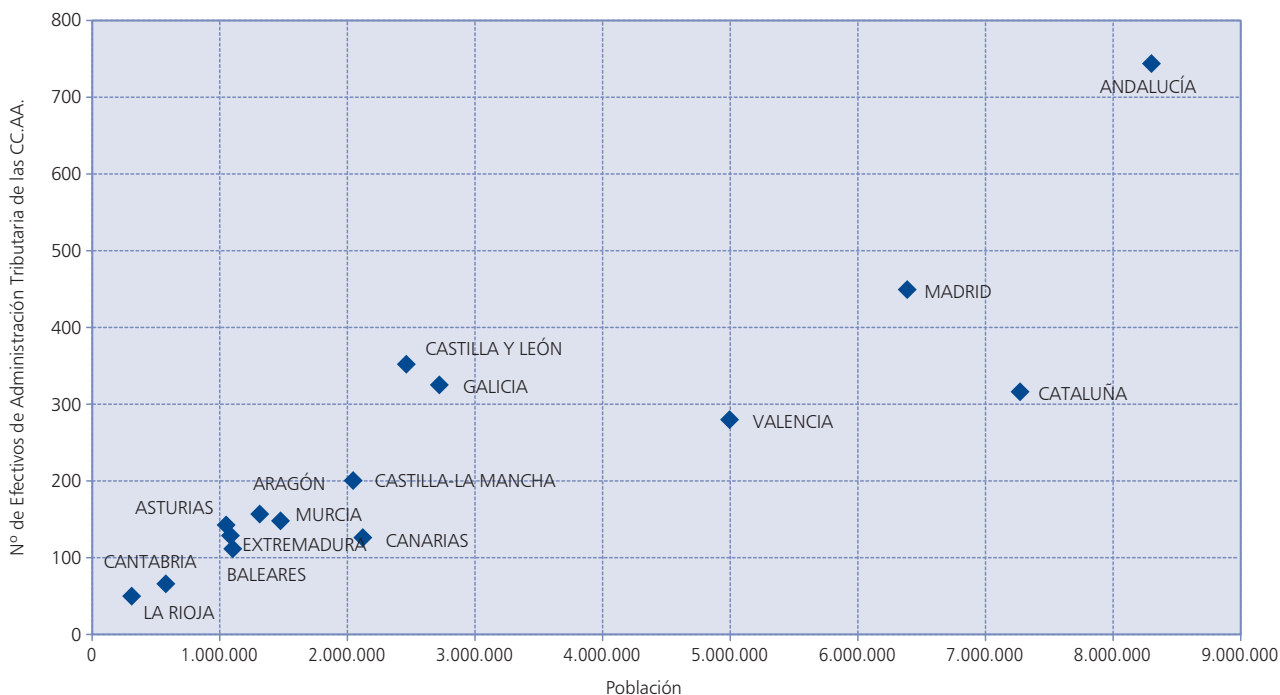


GRÁFICO 2
EFFECTIVOS DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA AUTONÓMICA/HABITANTE Y PIB PER CÁPITA, 2012

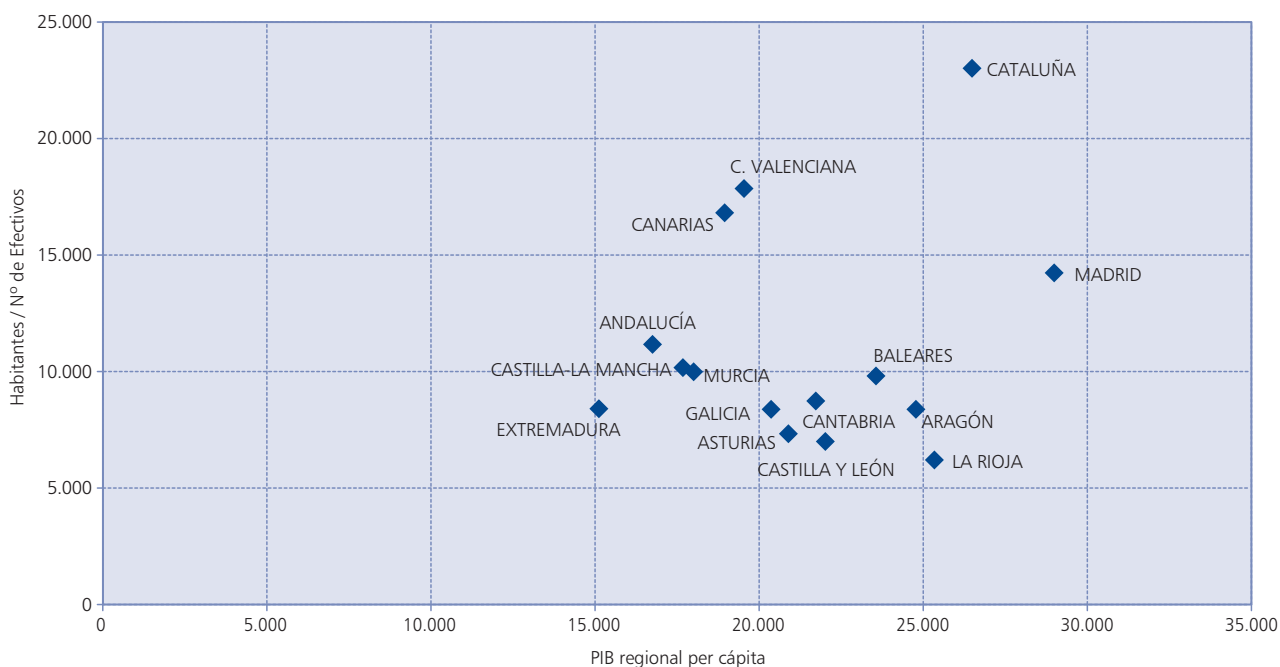
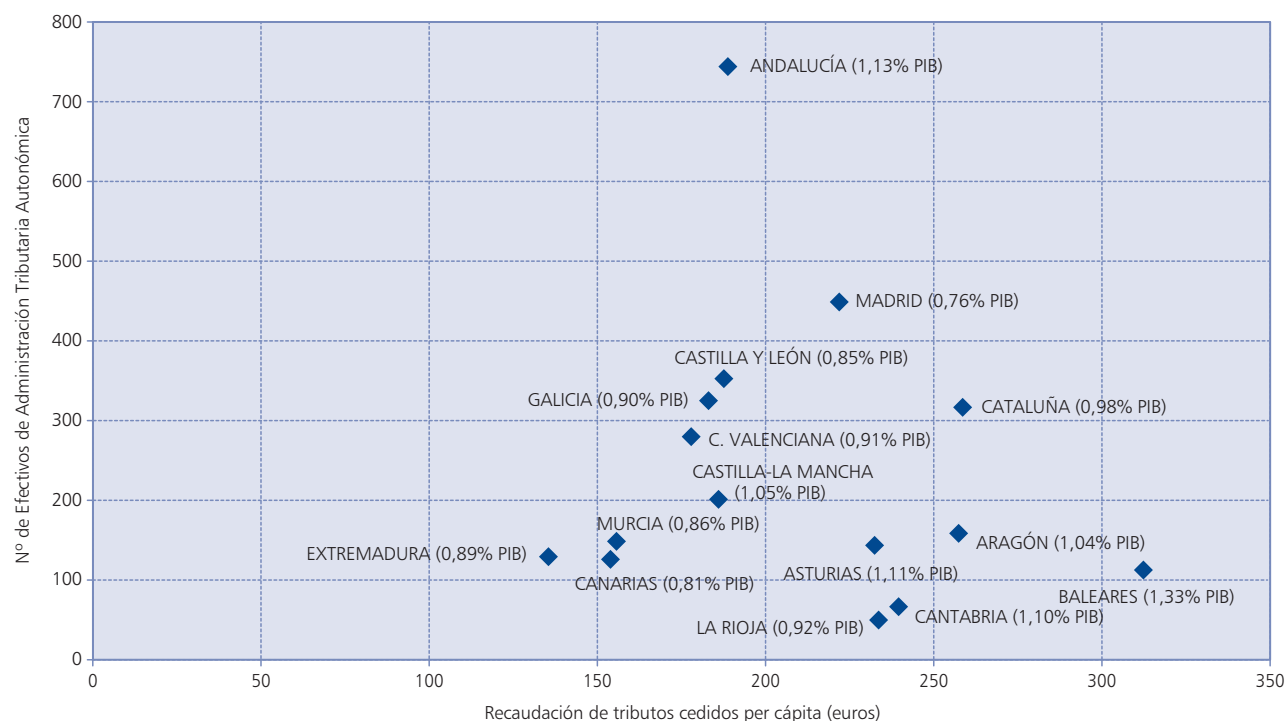


GRÁFICO 3

EFECTIVOS DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, RECAUDACIÓN PER CÁPITA Y PRESIÓN FISCAL POR TRIBUTOS CEDIDOS, 2012



ra débil ni con el número de efectivos ni con la recaudación per cápita.

A pesar de las limitaciones de este análisis básico, pensamos que no resulta complicado inferir del mismo la ausencia de un modelo más o menos consolidado en la gestión de los tributos cedidos por las comunidades autónomas. La ausencia de información detallada sobre el resto de *inputs* necesarios para el desarrollo de la actividad —dotaciones de capital, inversión en tecnologías de la información, etcétera— impide la realización de un análisis de eficiencia riguroso. Sin embargo, creemos que con la información disponible todavía puede profundizarse en la determinación de los factores que están detrás de esta importante heterogeneidad, aunque este análisis excede el objetivo de este artículo.

IV. CONCLUSIONES

La validez de un sistema tributario se halla muy condicionada por la calidad y efectividad de la administración tributaria encargada de aplicarlo. Actualmente, si contemplamos el conjunto del sistema tributario español, al menos el configurado por los tributos de titularidad estatal, se encuentran cedidos, parcialmente cedidos o no, así como los tributos propios de las comunidades de régimen común, podemos decir que este difícilmente encaja en la categoría propiamente dicha de «modelo».

Empezando por estos últimos, la gestión de los tributos propios es realizada en exclusividad por las comunidades autónomas, que se apoyan en sus medios propios organizados de diversas formas, predominando dos

tipos claramente delimitados: por un lado, los servicios tributarios tradicionales, encuadrados directamente en las direcciones generales de tributos de las consejerías de Hacienda (o asimiladas) de los gobiernos autonómicos; y, por otro, los entes de derecho público configurados en la mayor parte de los casos bajo la denominación de «agencias tributarias», creados con un cierto mimetismo respecto de la Agencia Española de Administración Tributaria.

En cuanto a los tributos cedidos por el Estado a las comunidades autónomas, hay que diferenciar aquellos susceptibles de ser gestionados por estas, básicamente los de carácter patrimonial, cedidos desde los años ochenta (IP, ISD y ITPAJD), con el cien por cien del rendimiento y con capacidad normativa, y los

cedidos parcialmente (IVA e IRPF, además de algunos impuestos especiales), en los que la elevada recaudación que generan es compartida prácticamente a la mitad entre el Estado y las comunidades autónomas. En esta segunda categoría, el papel de las administraciones tributarias de las comunidades se ve limitado a la colaboración formal entre estas y la AEAT, en temas como la asistencia a los contribuyentes o los intercambios de información, especialmente en el IRPF. Por lo que respecta a la primera categoría, el traspaso de su gestión en los años ochenta supuso realmente un «olvido» por parte de la Administración Central, quien prescindió de cualquier prerrogativa sobre la aplicación homogénea de los mismos en todo el territorio español o la utilización de la información generada por su gestión para las actividades de control tributario y lucha contra el fraude fiscal. En resumen, podemos hablar de un modelo de administración tributaria fragmentado, en el que la integración efectiva es prácticamente inexistente, limitándose a los convenios de colaboración suscritos, aunque difícilmente van más allá de los aspectos meramente formales.

Ante este panorama, y de cara a la próxima reforma del sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común, se proponen aquí, a modo de conclusión, una serie de sugerencias y recomendaciones:

— En la medida que las comunidades de régimen común comparten con el Estado al menos el 50 por 100 del rendimiento las principales figuras del sistema tributario español (IVA, IRPF, impuestos especiales, salvo el impuesto de sociedades), parece razonable que estas tengan capacidad de influir en el diseño

de la política de administración tributaria, de forma efectiva. Por supuesto, esto no tiene por qué suponer que las comunidades realicen y organicen la gestión operativa de todos los tributos.

— La actual situación no es buena, pues la fragmentación de administraciones tributarias conduce a una patrimonialización de la información, con indudables lastres para la gestión tributaria. Además, en el caso de los tributos cedidos con capacidad de gestión autonómica, esto provoca una falta de equidad horizontal en términos de homogeneidad de trato otorgado a los contribuyentes por razón del territorio de residencia. Por ello, parece recomendable establecer un órgano que coordine efectivamente la gestión de estos impuestos cedidos plenamente por el Estado, pues no debe olvidarse que su titularidad no ha dejado de ser estatal. Situaciones como la vivida con el impuesto sobre depósitos bancarios o la competencia fiscal a la baja en el ISD son claros ejemplos de los resultados indeseables a los que conduce el actual modelo.

— La fragmentación entre las administraciones tributarias de las comunidades autónomas y la AEAT también produce una heterogeneidad no deseable en cuanto a los costes de gestión, tanto administrativos como de cumplimiento, en algunos casos por problemas de escala y en otros por problemas de economías de especialización. En este sentido, parece razonable el que los servicios tributarios de las comunidades cuenten con el soporte y los medios de la AEAT, lo que en muchos casos redundaría en importantes reducciones de costes.

— En cuanto al funcionamiento de la AEAT, la falta de

coordinación efectiva con el resto de administraciones tributarias provoca una dispersión indeseable de la información. No puede pasarse por alto que el sistema tributario, considerado globalmente, está plagado de interrelaciones entre casi todas sus figuras, las cuales no se resuelven con una simple asignación legal de competencias de gestión. En este sentido, la Administración Central debería ser la primera interesada en contar con la información que puedan proporcionar las administraciones tributarias de las comunidades autónomas. Además, el aprovechamiento eficiente de los recursos humanos e informáticos parece lógico pensar que se produce cuando su utilización tiene lugar sin estanqueidades, justo lo que sucede en el modelo actual.

— Un mayor papel de las comunidades autónomas en la gestión del sistema tributario puede contribuir positivamente a favorecer la visibilidad de los tributos cedidos que financian a las comunidades, hasta ahora claramente identificados, casi en exclusiva, con el poder tributario del Estado.

De acuerdo con lo que acabamos de exponer en estos puntos, se defiende, como alternativa para el nuevo sistema de financiación autonómica, un modelo integrado de administración tributaria, en el que los recursos humanos y materiales aportados tanto por el Estado como por las comunidades autónomas puedan ser optimizados. Esto no supone, como ya se ha aclarado, ir hacia una gestión fraccionada del sistema tributario, en el que cada comunidad sea competente para gestionar los tributos generados en su territorio. Sin duda, pensamos que esta es una mala opción, que lejos de resolver los

problemas diagnosticados de uso eficiente de la información —principal *input* de la actividad de administración tributaria—, introduce incentivos perversos para maximizar la recaudación en cada comunidad, a la vez que se desaprovechan las externalidades positivas que se derivan de la gestión integral de los impuestos.

Una posibilidad, viable en el corto plazo, pasaría por redefinir los órganos de Gobierno de la AEAT, creando una figura equivalente a un consejo directivo en el que, por mandatos rotatorios, por ejemplo bienales, estén representadas al menos la mitad de las comunidades. Este consejo directivo tendría entre sus competencias la aprobación de los planes estratégicos de actuación de la AEAT en todas las áreas que afecten a los impuestos compartidos entre el Estado y las comunidades autónomas. Solamente si estas se consideran partícipes efectivos de la política de gestión de los tributos que las financian mostrarán interés real en mejorar su implicación.

En cuanto a la distribución de las competencias operativas de gestión tributaria, la actual dedicación de las administraciones tributarias autonómicas a la aplicación de los tributos patrimoniales cedidos (IP, ISD y ITPAJD), además del tributo sobre el juego y algunos impuestos especiales, parece razonable que se siga manteniendo, pues la naturaleza de estos tributos, muy vinculada a las valoraciones inmobiliarias, en el caso de los tres primeros, podría aconsejar su gestión en un ámbito más cercano a donde se producen los hechos imposables. Posiblemente, el gran dilema radica en la gestión del IRPF y del IVA. Si bien es cierto que un criterio de eficiencia organizativa en materia de administración tributaria hace recomendable concen-

trar los recursos y especializarlos, sobre todo si atendemos a la complejidad de ambos tributos, sin embargo parece razonable que, dada la implantación territorial de la AEAT, las unidades regionales, provinciales y locales de esta puedan integrarse, al menos en las tareas de planificación y dirección de las actuaciones, con los servicios de las administraciones autonómicas.

En relación con el actual funcionamiento de las administraciones tributarias de las comunidades autónomas, y a la vista del sencillo análisis de recursos humanos presentado, defendemos aquí la necesidad de realizar evaluaciones periódicas de eficiencia sobre su funcionamiento. Igualmente, consideramos imprescindible publicitar con transparencia los informes con los resultados de estas evaluaciones. Se trata, sin duda, de un requisito esencial para poder mejorar la exigencia de responsabilidades, tal y como hemos defendido en este trabajo. En este sentido, estamos aquí ante dos caras inseparables del cumplimiento tributario: el funcionamiento eficiente de la administración tributaria en todos sus niveles y el ejercicio efectivo de la responsabilidad de los gobiernos que gestionan los impuestos.

En resumen, creemos que la respuesta a la pregunta que planteábamos al inicio de este artículo pasa inevitablemente por la búsqueda de fórmulas de diseño organizativo e institucional que consigan la colaboración activa entre los dos bloques de administraciones tributarias, favoreciendo así la consecución de objetivos que, en muchos casos, son compartidos. Desde el punto de vista de la Administración Central, esta integración no

puede verse como un vaciamiento competencial ni como un problema de sustitución o solapamiento. En el caso de las comunidades autónomas, la aspiración no puede ser caminar hacia un modelo de administración independiente en el que la competencia para gestionar los impuestos venga determinada exclusivamente por el criterio de residencia o por la territorialidad de los hechos imposables. En la administración integrada, el diseño organizativo-institucional debe encargarse de encontrar las respuestas más satisfactorias en términos de coordinación e incentivos para aprovechar todas las ganancias de eficiencia que se derivan de la existencia en la gestión del sistema fiscal de externalidades, economías de escala y de gama. En definitiva, creemos fundamental conseguir la participación efectiva, y no meramente testimonial, de las comunidades autónomas en la gestión de todos aquellos tributos que son fuente directa de su financiación.

NOTAS

(*) Una versión previa de este artículo fue presentada en la Conferencia Funcas-RIFDE sobre «La nueva reforma de la financiación autonómica: análisis y propuestas», celebrada en Santiago de Compostela los días 22 y 23 de mayo de 2014. Esta versión final se ha beneficiado de los detallados comentarios realizados al trabajo inicial por Alejandro Esteller-Moré. También quiero agradecer los comentarios de Jorge Martínez-Vázquez, Javier J. Pérez, Ángel de la Fuente, Marta Espasa, Joaquim Solé, Xoaquín Álvarez-Corbacho y Francisco Pedraja. Quiero destacar especialmente los comentarios realizados en la tarea de edición por Santiago Lago y Jorge Martínez-Vázquez. Por supuesto, los errores que puedan existir son estrictamente imputables al autor. También quiero agradecer el soporte financiero del Ministerio de Economía y Competitividad, a través del Plan Nacional de Investigación Científica, Desarrollo e Innovación Tecnológica 2008-2011, VI Plan Nacional, Proyecto ECO2012-37572.

(1) Resulta muy ilustrativa de esta visión la referencia a DILLINGER (1991): «la elección entre una administración tributaria centralizada y una descentralizada equivale a elegir entre indiferencia e incompetencia».

<p>(2) Sobre esta relación entre administración tributaria, cumplimiento y equidad horizontal véase SHOUP (1969).</p> <p>(3) Sobre el papel de la responsabilidad y la visibilidad para conseguir una corresponsabilidad fiscal efectiva véanse, entre otros, MUSGRAVE (1983), MCLURE (1997 y 2000), MARTÍNEZ-VÁZQUEZ et al. (2006).</p> <p>(4) Sobre esta cuestión véase MARTÍNEZ-VÁZQUEZ (2013).</p> <p>(5) Sobre este papel de la información y su fragmentación véase RUBINFELD (1985).</p> <p>(6) Sobre la trascendencia de esta cuestión véase YANG y MAXWELL (2011).</p> <p>(7) La AEAT fue creada en la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1991 (Ley 31/1990), de 27 de diciembre de 1990, y se constituyó formalmente el 1 de enero de 1992.</p> <p>(8) En el caso de Castilla-La Mancha, el Proyecto de Reforma del Estatuto de Autonomía, aprobado por las Cortes de esa Comunidad con fecha 29 de enero de 2007, no superó el trámite en el Congreso de los Diputados, donde la Comisión Constitucional reunida el 21 de abril de 2010 no ratificó la ponencia y dictamen de aprobación. Dicha propuesta recogía en su artículo 165 la creación de una Agencia Tributaria de la Comunidad Autónoma.</p> <p>(9) Este proceso se detalla en MARTÍNEZ-VÁZQUEZ y ONRUBIA (2007).</p> <p>BIBLIOGRAFÍA</p> <p>CASANEGRA, M. (1990), «Administering the VAT», en M. GILLIS, C.S. SHOUP y G.P. SICAT (Eds.), <i>Value added taxation in developing countries: A World Bank symposium</i>, World Bank, Washington DC, pp. 171-179.</p> <p>DILLINGER, W. (1991), <i>Urban property tax reform</i>, World Bank, Washington DC.</p>	<p>LAGO, S., y MARTÍNEZ-VÁZQUEZ, J. (2015), «El sistema de financiación autonómica: ¿Quo vadis?», <i>PAPELES DE ECONOMÍA ESPAÑOLA</i>, 143: 2-14.</p> <p>LEWIS, B.D. (2006), «Local government taxation: An analysis of administrative cost inefficiency», <i>Bulletin of Indonesian Economic Studies</i>, 42 (2): 213-233.</p> <p>MCLURE, C. (1997), «Topics in the Theory of Revenue Assignment. Gaps, Traps and Nuances», en M. BLEJER y T. TER-MINASSIAN (Eds.), <i>Macroeconomic Dimensions of Public Finance</i>, Routledge, Londres y Nueva York.</p> <p>— (2000), «Tax Assignment and Subnational Fiscal Autonomy», <i>Bulletin for International Fiscal Documentation</i>, December: 626-635.</p> <p>MARTÍNEZ-VÁZQUEZ, J. (2008), «Revenue assignments in the practice of fiscal decentralization», en N. BOSCH y J.M. DURÁN (Eds.), <i>Fiscal Federalism and Political Decentralization: Lessons from Spain, Germany and Canada</i>, Edward Elgar, Northampton, MA, pp. 27-55.</p> <p>— (2013), «Tax assignments at the regional and local levels». Mimeo.</p> <p>MARTÍNEZ-VÁZQUEZ, J.; MCLURE, C., y VAILLANCOURT, F. (2006), «Revenues and Expenditures in an Intergovernmental Framework», en R. BIRD y F. VAILLANCOURT (Eds.), <i>Perspectives on Fiscal Federalism</i>. WBI Learning Resources Series. World Bank, Washington DC, pp. 15-34.</p> <p>MARTÍNEZ-VÁZQUEZ, J., y ONRUBIA, J. (2007), «La gestión tributaria en los países federales: reflexiones sobre el proceso de reforma abierto en España», en S. LAGO PEÑAS (Dir.), <i>La Financiación del Estado de las Autonomías: Perspectivas de Futuro</i>, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, pp. 311-354.</p> <p>MARTÍNEZ-VÁZQUEZ, J., y TIMOFFEEV, A. (2010), «Choosing between centralized and</p>	<p>decentralized models of tax administration», <i>International Journal of Public Administration</i>, 33 (12-13): 601-619.</p> <p>MIKESSELL, J.L. (2003), «International experiences with administration of local taxes: A review of practices and issues», <i>Tax Policy and Administration Thematic Group</i>, World Bank, Washington DC.</p> <p>MUSGRAVE, R.A. (1983), «Who Should Tax, Where and What?», en C. MCLURE (Ed.), <i>Tax Assignment in Federal Countries</i>, Centre for Research on Federal Financial Relations, Australian National University, Canberra.</p> <p>ONRUBIA, J. (2007), «The reform of tax administration in Spain», en J. MARTÍNEZ-VÁZQUEZ y J.F. SANZ-SANZ (Eds.), <i>Fiscal Reform in Spain: Accomplishment and Challenges</i>, Edward Elgar, Chentelham, UK.</p> <p>RUBINFELD, D. (1985), «Tax assignment and revenue sharing in the United States», en C.E. MCLURE (Ed.), <i>Tax Assignment in Federal Countries</i>, Australian National University Press, Canberra.</p> <p>SHOUP, C.S. (1969), <i>Public Finance</i>, Aldine, Nueva York.</p> <p>TALIERCIO, R. (2005), «Subnational own-source revenue: Getting policy and administration right», en <i>East Asia decentralizes: Making local government work</i>, World Bank, Washington DC, pp. 107-128.</p> <p>VEHORN, C.L., y AHMAD, E. (1997), «Tax administration», en T. TER-MINASSIAN (Ed.), <i>Fiscal federalism in theory and practice</i>, International Monetary Fund, Washington DC, pp. 108-134.</p> <p>YANG, T.M., y MAXWELL, T.A. (2011), «Information-sharing in public organizations: A literature review of interpersonal, intra-organizational and inter-organizational success factors», <i>Government Information Quarterly</i>, 28(2): 164-175.</p>
---	--	--

ANEXO

TABLA A.1

RECURSOS HUMANOS DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS DEDICADOS A LA GESTIÓN DE TRIBUTOS CEDIDOS, POR FUNCIONES (2012)

	ADSCRIPCIÓN FUNCIONAL								Total
	Jefatura	Gestión	Recaudación	Inspección	Valoración	Intervención	Informática	Servicios Generales	
Andalucía.....	8	367	77	70	56	20	31	115	744
Aragón	3	78	16	16	18	10	6	10	157
Asturias.....	2	70	25	14	6	5	15	6	143
Baleares.....	0	76	9	13	8	1	3	2	112
Canarias	10	57	14	10	13	15	6	1	126
Cantabria	1	35	7	7	4	4	4	4	66
Cataluña.....	16	131	48	30	23	18	11	39	316
Castilla y León	9	176	41	18	39	22	–	47	352
Castilla-La Mancha .	4	100	19	16	41	7	5	9	201
Extremadura.....	6	65	11	9	21	5	2	10	129
Galicia	59	131	35	33	39	18	10	–	325
La Rioja	1	26	4	6	9	4	–	–	50
Madrid	18	241	60	70	33	5	6	16	449
Murcia	7	55	48	15	20	1	–	2	148
C. Valenciana	4	135	11	16	54	7	6	47	280
Total	148	1.743	425	343	384	142	105	308	3.598

Fuente: Informe sobre la cesión de tributos a las comunidades autónomas (tomos I a IV), Cortes Generales, 2013.

TABLA A.2

RECURSOS HUMANOS DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS DEDICADOS A LA GESTIÓN DE TRIBUTOS CEDIDOS, POR CATEGORÍAS DE PERSONAL (2012)

	GRUPOS DE CLASIFICACIÓN DEL PERSONAL (SEGÚN CUERPO DE PERTENENCIA O TITULACIÓN REQUERIDA)					Total
	A	B	C	D	E	
Andalucía.....	195	80	319	117	33	744
Aragón	10	52	46	44	5	157
Asturias.....	21	43	31	44	4	143
Baleares.....	27	24	9	52	–	112
Canarias	25	18	15	62	6	126
Cantabria	11	12	28	14	1	66
Cataluña.....	92	35	75	97	17	316
Castilla y León.....	24	112	53	153	10	352
Castilla-La Mancha.....	26	63	39	66	7	201
Extremadura	18	40	10	53	8	129
Galicia	34	86	87	108	10	325
La Rioja	6	20	9	15	–	50
Madrid	78	108	145	104	14	449
Murcia	16	40	22	67	3	148
C. Valenciana.....	83	15	55	118	9	280
Total	666	748	943	1.114	127	3.598

Nota: Grupo A: Cuerpos Superiores; Grupo B: Cuerpos Técnicos; Grupo C: Administrativos; Grupo D: Auxiliares; Grupo E: Subalternos.
Fuente: Informe sobre la cesión de tributos a las comunidades autónomas (tomos I a IV), Cortes Generales, 2013.

ANEXO (continuación)

TABLA A.3

ANÁLISIS COMPARATIVO DE ADMINISTRACIÓN POR LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS DE LOS TRIBUTOS CEDIDOS (2012)

	Recaudación (*) (Miles euros)	Población (**)	Personal (Efectivos AT)	Población/ Efectivos AT	[Orden]	Recaudación (euros per cápita)	[Orden]
Andalucía.....	1.567.465	8.301.453	744	11.158	[11]	188,82	[7]
Aragón	338.009	1.312.802	157	8.362	[5]	257,47	[6]
Asturias.....	243.378	1.047.644	143	7.326	[3]	232,31	[10]
Baleares	343.162	1.098.577	112	9.809	[8]	312,37	[4]
Canarias	326.357	2.119.432	126	16.821	[13]	153,98	[5]
Cantabria	138.249	577.399	66	8.748	[7]	239,43	[8]
Cataluña	1.880.246	7.270.530	316	23.008	[15]	258,61	[1]
Castilla y León	461.606	2.463.789	352	6.999	[2]	187,36	[14]
Castilla-La Mancha ..	379.902	2.043.808	201	10.168	[10]	185,88	[9]
Extremadura.....	146.280	1.081.753	129	8.386	[6]	135,22	[15]
Galicia.....	497.731	2.717.277	325	8.361	[4]	183,17	[12]
La Rioja	72.336	309.754	50	6.195	[1]	233,53	[13]
Madrid.....	1.415.426	6.383.993	449	14.218	[12]	221,71	[3]
Murcia	230.194	1.479.623	148	9.997	[9]	155,58	[11]
C. Valenciana	887.972	4.996.340	280	17.844	[14]	177,72	[2]
Total	8.928.313	8.301.453	3.598	12.008		206,65	

Notas:

(*) Recaudación efectiva líquida.

(**) Población INE a 31 de diciembre de 2012.

Fuente: Informe sobre la cesión de tributos a las comunidades autónomas. (tomos I a IV), Cortes Generales, 2013.