

ANÁLISIS ECONÓMICO DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

José María DURÁN CABRÉ (*)

Universidad de Barcelona

Luca SALVADORI (**)

Universidad Autónoma de Barcelona

Resumen

La Administración tributaria desempeña un papel fundamental en los sistemas fiscales. Lograr el cumplimiento voluntario de los contribuyentes y erradicar el fraude fiscal son los dos objetivos que toda Administración tributaria debe tener presente. Si bien la literatura sobre imposición óptima omitió en sus inicios las cuestiones relacionadas con el cumplimiento, la maximización del bienestar social requiere que se tengan en cuenta todos los costes de administración y de cumplimiento. En los países de corte federal la organización de la Administración tributaria debe combinar el objetivo de eficiencia con el de rendición de cuentas, considerando también las posibles externalidades entre las administraciones. En España, donde el papel de las comunidades autónomas en la Administración tributaria no está bien resuelto, el correcto diseño de una Administración tributaria integrada parece que es el camino a seguir.

Palabras clave: Administración tributaria, externalidades fiscales, federalismo fiscal.

Abstract

Tax administration is a key issue in any tax system. Achieving taxpayers' voluntary compliance and eliminating tax fraud are the two objectives to pursue by any tax administration. Although the early theory on optimal taxation omitted any issue concerning compliance, maximizing social welfare requires taking into account all administration and compliance costs. In federal countries tax administration must be organised combining both efficiency and accountability objectives, as well as other possible externalities among administrations. In Spain, the role to be played by regions in tax administration is not well resolved. A well- designed integrated tax administration seems to be the way to follow.

Key words: tax administration, fiscal externalities, fiscal federalism.

JEL classification: H71, H77, H83.

I. INTRODUCCIÓN

La Administración tributaria es a menudo considerada como la cenicienta en la literatura económica sobre la imposición, pero su papel en asegurar el cumplimiento fiscal es clave para garantizar el correcto funcionamiento de cualquier sistema tributario. Aunque el pago de impuestos sea obligatorio por ley, la realidad demuestra que sin una buena Administración tributaria difícilmente se conseguirá asegurar el cumplimiento legal. En este sentido, la Administración debe ayudar a las personas y a las empresas a que cumplan voluntariamente con los impuestos, materia con frecuencia compleja que requiere de un conocimiento técnico especializado. Ahora bien, simultáneamente debe llevar a cabo actuaciones de comprobación e inspección con la finalidad de asegurarse que cada contribuyente paga lo que le corresponde de acuerdo con la ley y, en caso de no hacerlo, imponer las sanciones correspondientes. Es bueno que los ciudadanos sepan que la Administración le ayudará a cumplir, pero también que el incumplimiento se persigue y se castiga. Garantizar el cumplimiento

voluntario y erradicar el fraude fiscal son, por tanto, los objetivos fundamentales de las administraciones tributarias.

Para poder alcanzar estos objetivos, la Administración tributaria necesita medios materiales y humanos que lógicamente tienen un coste, los denominados costes de administración de los impuestos. Asimismo, cumplir con los impuestos genera un coste a los contribuyentes, coste adicional al propio pago impositivo, en la medida en que tienen que dedicarle un tiempo para realizar las declaraciones o quizá contratar a algún experto fiscalista para que lo haga. Son los denominados costes de cumplimiento de los impuestos. Sin embargo, la literatura económica sobre imposición óptima omitió en sus inicios todas las cuestiones relacionadas con la administración de los impuestos. Los modelos, ya de por sí complejos, asumían unas hipótesis simplificadoras, bajo las cuales los costes de administración y cumplimiento de los impuestos o el fraude fiscal no existían. Estas hipótesis alejaban a los modelos de la realidad, que por tanto no podían

cumplir su cometido como guías de actuación (Slemrod, 2015). Paulatinamente, la literatura económica los ha ido incorporando de manera que para maximizar el bienestar social se tengan en cuenta todos los posibles costes sociales que provocan los impuestos al transferirse recursos desde los ciudadanos hacia el sector público.

La realidad también nos enseña que en los países existen diversos niveles de gobierno: el Gobierno central y los gobiernos subcentrales, el local y el regional en los países de corte federal, como España. La tarea de administrar las figuras impositivas puede estar descentralizada, lo que con frecuencia significa que además de la Administración Central existen en un mismo país administraciones subcentrales. Esto puede provocar la presencia de externalidades derivadas de la posible competencia fiscal entre territorios, también en el ámbito de las administraciones tributarias regionales. Además, las externalidades igualmente se pueden producir por la cooperación entre administraciones subcentrales.

El objetivo de este trabajo es presentar una revisión crítica de la literatura teórica y empírica que se ha ocupado de analizar desde un punto de vista económico el funcionamiento de la Administración tributaria con particular referencia al caso de países donde la administración esté descentralizada. El caso español está muy presente en este análisis que también incluye una revisión del papel de las administraciones tributarias en España. El artículo está organizado de la siguiente manera: la sección segunda se ocupa de revisar la literatura relativa a los fundamentos de la teoría moderna de la imposición óptima y, en particular, las líneas de investigación que han considerado explícitamente los costes de administración y de cumplimiento de los impuestos. La tercera sección se centra en el análisis de los estudios más recientes que han tratado de la existencia de externalidades en las políticas de gestión cuando la Administración tributaria está descentralizada a un nivel subcentral. En la sección cuarta analizamos el caso español evidenciando los límites del sistema actual y avanzando algunas posibles soluciones. Finalmente, la quinta sección sintetiza las principales conclusiones.

II. LA ADMINISTRACIÓN Y EL CUMPLIMIENTO DE LOS IMPUESTOS EN LA TEORÍA ECONÓMICA

La Administración tributaria juega un papel crucial en cualquier sistema tributario ya que los

contribuyentes no están intrínsecamente motivados a pagar los impuestos. En efecto, la principal función de esta institución es asegurar el cumplimiento fiscal a través de unas adecuadas políticas de ayuda y control en la aplicación de los tributos. Al mismo tiempo, tales políticas son elementos fundamentales en los sistemas fiscales, porque contribuyen a determinar el nivel y la distribución de los tipos impositivos efectivos y, por tanto, son susceptibles de tener un impacto significativo en la recaudación de los impuestos y en el comportamiento estratégico de los agentes económicos, sean estas empresas o personas físicas (p. ej., Johns y Slemrod, 2010; Traxler, 2012). Consecuentemente, es necesario que la teoría económica de la imposición óptima considere explícitamente estas políticas en sus modelos, ya que son instrumentos fundamentales para garantizar un sistema tributario eficiente. Esta sección se articula en dos apartados. En el primero, se presenta una revisión crítica de la literatura que ha sentado las bases de la teoría moderna de la imposición óptima. En la segunda, se revisan las líneas de investigación que han introducido explícitamente el coste de administración y el coste de cumplimiento de los impuestos en la teoría de la imposición óptima.

1. La teoría moderna de la imposición óptima

La teoría de la imposición óptima, iniciada por Mirlees (1971) y Diamond y Mirlees (1971), supuso un gran avance metodológico en el análisis económico de la imposición. Los modelos económicos desarrollados se centran principalmente en las distorsiones que ocasionan los impuestos derivadas de los tipos impositivos y de la base gravada, mientras se asumen ciertas hipótesis simplificadoras para hacer más manejables unos modelos que de por sí ya son suficientemente complejos (Shaw, Slemrod y Whiting, 2010). Esto significa que los modelos omiten elementos que en la práctica son muy importantes para el funcionamiento de los sistemas fiscales, como son los costes de administración y de cumplimiento, así como el fraude fiscal. De hecho, ya en 1972 Allingham y Sandmo (1972) señalaron la importancia de considerar el fraude fiscal en el análisis económico de los impuestos, elemento, sin duda, relevante en la práctica y que de considerarse modificaría las conclusiones de la teoría de la imposición óptima.

Con el propósito de subsanar estas lagunas, los modelos económicos se han ido mejorando incor-

porando aspectos relacionados con la administración e implementación de los impuestos. Un avance importante en esta línea fue el trabajo de Slemrod y Yitzhaki (1996), quienes introducen la idea de que en los costes sociales de la imposición no solo debe tenerse en cuenta el exceso de gravamen, sino también los costes administrativos y los costes de cumplimiento de los impuestos. Estos autores defienden que en los modelos de costes de la imposición y, por tanto, en el diseño de un sistema fiscal óptimo también deben considerarse los costes de legislar y aplicar la ley, los costes del cumplimiento, así como el exceso de gravamen y los gastos ocasionados por actividades de los contribuyentes llevadas a cabo con la finalidad de reducir su carga fiscal, como la evasión y la elusión fiscal. Los costes sociales de la imposición deben incluir, por tanto, todos los costes en los que se incurre al transferir recursos desde los contribuyentes hacia los gobiernos.

Slemrod y Yitzhaki (1996), en la línea de la imposición óptima, siguen defendiendo que el objetivo deber ser la maximización del bienestar social, pero para conseguir dicho objetivo debe adoptarse una visión más amplia a la hora de diseñar un sistema fiscal, considerando también los costes administrativos y de cumplimiento. Basándose en el concepto de los costes marginales de los fondos públicos, estos autores definen el coste de eficiencia marginal de los fondos (MECF, por sus siglas en inglés) de un determinado instrumento impositivo como el coste marginal en el que incurre la sociedad al recaudar una unidad monetaria adicional mediante dicho instrumento. Cuanto mayor sea dicho coste, menos eficiente es el instrumento impositivo para recaudar. Analíticamente, el MECF de un determinado instrumento impositivo, i , es igual a:

$$MECF_i = \frac{1 + x_i + c_i}{1 - \alpha_i} \quad [1]$$

donde α_i y c_i son los costes marginales administrativos y de cumplimiento, y x_i es el coste de la distorsión. El numerador de la ecuación indica el coste social del cambio impositivo; el denominador, cuánto queda de la unidad monetaria recaudada después de considerar los costes de administración. Por tanto, la diferencia entre costes de cumplimiento y costes de administración es clara, al utilizar únicamente estos últimos recursos obtenidos de los contribuyentes. Una política impositiva óptima conseguirá igualar los costes marginales de eficiencia de los diferentes instrumentos impositivos utilizados.

El modelo desarrollado por Slemrod y Yitzhaki (1996) tiene importantes implicaciones desde un punto de vista normativo, como indican Shaw, Slemrod y Whiting (2010). En primer lugar, porque lo relevante a la hora de evaluar cambios en instrumentos fiscales alternativos son los costes marginales, no los totales o los medios. En segundo lugar, porque las reformas propuestas deben considerar todos los costes de la imposición, no solo una parte de los mismos. Y, en tercer lugar, porque en el *trade-off* que se produce entre costes administrativos y costes de cumplimiento, los primeros deben tener una mayor consideración porque para financiar los costes administrativos se acude a los impuestos, los cuales a su vez provocan mayores costes administrativos, de cumplimiento y distorsiones.

Ahora bien, el coste de eficiencia marginal de los fondos debe matizarse si se introducen aspectos distributivos en la teoría de la imposición óptima. En este caso, la política óptima deberá considerar quién soporta los cambios de utilidad derivados de un instrumento impositivo. En consecuencia, se deberá alcanzar la igualdad de los costes marginales de los fondos, esto es,

$$MCF_i = DC_i \times MECF_i \quad [2]$$

donde DC_i , propuesto por Feldstein (1972), refleja los efectos distributivos del instrumento fiscal i . Asumiendo una preferencia por la igualdad, la política óptima supondrá un mayor peso de los instrumentos que recaen sobre los ricos y un menor de los que recaen sobre los pobres.

2. Los costes de la administración y el cumplimiento de los impuestos

El reconocimiento de que los impuestos pueden generar costes a la hora de administrarlos y cumplir con ellos no es algo nuevo en la teoría económica. En el siglo XVIII Adam Smith, en su conocido libro *La Riqueza de las naciones*, destacaba cuatro principios teóricos impositivos esenciales: equidad, certidumbre, comodidad y economía. De estos cuatro, dos, la certidumbre y la comodidad, están claramente relacionados con los costes de cumplimiento. Y un tercero, la economía, guarda relación tanto con los costes de administración como con los de cumplimiento.

No obstante, a pesar de conocerse la importancia de los costes de administración y cumplimiento de los impuestos, no será hasta los años ochenta

del siglo XX cuando empieza a generalizarse la realización de estudios principalmente de carácter empírico sobre los mismos. Según Evans (2003), estos estudios también se generalizan porque los propios gobiernos son más conscientes de la importancia del tema en los sistemas fiscales. Este autor, después de hacer una exhaustiva revisión de la literatura, destaca la importancia de la interconexión existente entre el diseño legal de un impuesto y su implementación, de manera que el diseño legal no debería llevarse a cabo sin considerar claramente el impacto de cualquier cambio en los costes de administración y cumplimiento del sistema fiscal. Evans incluso llega a afirmar que la mayor contribución que la investigación en este ámbito puede realizar en el futuro es «asegurar que aquéllos que deben formular e implementar los cambios legislativos son propiamente informados sobre las implicaciones que sus acciones tienen en los costes operativos (1). Éstos no siempre deberán ser (y ciertamente no siempre deben serlo) el factor decisivo, pero no se pueden ignorar como de hecho ha ocurrido con tanta frecuencia en el pasado» (Evans, 2003: 72).

Shaw, Slemrod y Whiting (2010) consideran que la cuestión clave debe ser analizar qué características de los impuestos implican unos mayores costes de administración y cumplimiento. A continuación vamos a analizar los factores más relevantes señalados por la literatura.

1. Cuanto mayor sea el número de tipos impositivos y de tratamientos especiales, mayor es la complejidad a la hora de cumplir con el impuesto y a la hora de controlar su aplicación por parte de la administración.

El uso de las nuevas tecnologías juega ciertamente a favor de reducir los costes de cumplimiento, en la medida en que son los programas informáticos los que aplican la tarifa y calculan la cuota, por lo que la existencia de diversos tipos impositivos o de tratamientos especiales que requieran de cálculos mecánicos no debe suponer una mayor complejidad (2). Ahora bien, es la necesidad de calificar jurídicamente de manera correcta qué situaciones recaen dentro del ámbito de aplicación de los tratamientos especiales lo que genera una mayor complejidad. Así sucede, por ejemplo, cuando en el IVA existen tipos impositivos reducidos: la complejidad no se deriva del cálculo, sino de la correcta calificación de los productos a tributar a tipos reducidos. En un estudio para la Comisión Europea sobre el IVA, *Copenhagen Economics* (2007) constata que la existencia de tipos reducidos

obliga a que necesariamente los bienes y servicios deban clasificarse correctamente para que tributen al tipo impositivo oportuno, lo que introduce complejidad en el impuesto, tanto para los contribuyentes que deben cumplir con el impuesto correctamente (las empresas, en este caso), como para las administraciones tributarias que deben velar por su correcta aplicación. Cuanto mayor sea el número de productos que tributen a tipos reducidos, mayor será el coste en términos de complejidad, porque además siempre existirán productos que por su naturaleza se sitúan en zonas limítrofes, lo que significa que la aplicación de los tipos reducidos puede ser discutible. Durán Cabré (2013) destaca que en Suecia, donde los alimentos pueden tributar al tipo reducido, el 20 por 100 de los litigios entre empresas y administración derivados de la aplicación del IVA tienen su origen en la necesidad de definir el tipo impositivo aplicable a cada producto (3).

2. Cuando varios impuestos recaen sobre bases imponibles similares es importante que se utilicen las mismas definiciones y procedimientos en los diferentes impuestos. Un ejemplo común se da entre el impuesto sobre la renta y las cotizaciones sociales, donde las definiciones de rendimientos de trabajo no siempre coinciden, lo que genera una complejidad innecesaria. De hecho, aunque la mayoría de países de la OCDE gestionan las cotizaciones de manera diferenciada de los impuestos, un número creciente de países está optando por su integración en la Administración tributaria (Pemberton, 2015). Otro ejemplo destacado lo encontramos en el sistema fiscal español en relación con la valoración de los bienes inmuebles: en la normativa se encuentran al menos cinco criterios diferentes de valorarlos según el impuesto de que se trate: impuesto sobre la renta (o sociedades), impuesto sobre el patrimonio, impuesto sobre los bienes inmuebles, impuesto sobre transmisiones patrimoniales (o sucesiones y donaciones, o también el IVA) e impuesto sobre el incremento en el valor de los terrenos de naturaleza urbana. Según de qué impuesto se trate, un mismo bien inmueble puede tener una valoración muy diferente en función del criterio de valoración a aplicar.

3. La complejidad y la falta de claridad de la normativa tributaria provocan también unos mayores costes tanto para la propia Administración tributaria como para los contribuyentes obligados a cumplir con los impuestos. En este sentido, Shaw, Slemrod y Whiting (2010) destacan que la estabilidad de la normativa resulta especialmente deseable en todo sistema fiscal, puesto que el conocimiento de la normativa es mucho más costoso

la primera vez que debe aplicarse que en ocasiones posteriores.

En Durán-Cabré y Esteller-Moré (2015a) se analizan los resultados de una encuesta sobre el sistema fiscal español efectuada entre asesores fiscales, siendo uno de los elementos analizados el de la complejidad. Casi el 100 por 100 de los asesores fiscales coinciden en señalar que el factor que origina mayor complejidad en el sistema fiscal español es la modificación continua de la normativa. Esto no significa que todo cambio normativo deba generar unos mayores costes en la administración y el cumplimiento de los impuestos. Sin duda, hay cambios simplificadores que pueden reducir dichos costes. Pero sí que cuanto más frecuentes son las modificaciones, más difícil es para la Administración tributaria conocer sus implicaciones y ayudar en su implementación, y también más complicado es para las empresas y otros obligados tributarios asimilar y comprender dichos cambios.

En un reciente informe publicado por el Fondo Monetario Internacional y la OCDE (2017) se analizan los resultados de una encuesta realizada entre empresas, principalmente multinacionales, sobre la incertidumbre fiscal, su impacto en las decisiones empresariales y qué soluciones habría para mejorar el grado de certidumbre de los sistemas fiscales. En la encuesta se señalan 25 diferentes medidas para mejorar la certidumbre entre las cuales las empresas coinciden en señalar como la más importante la reducción en la frecuencia de los cambios normativos.

4. La existencia de sistemas simplificados de cálculo de los impuestos que se ofrecen a pequeños y medianos contribuyentes, con la finalidad de facilitarles el cumplimiento.

Las pequeñas y medianas empresas que tienen que cumplir con los impuestos se encuentran con unos mayores costes de cumplimiento como consecuencia de su menor tamaño. El cumplimiento genera unos costes fijos que en relación a su nivel de facturación son mayores para las pequeñas y medianas empresas. Las medidas simplificadoras pueden consistir en menores obligaciones formarles o en poder presentar con menor frecuencia las declaraciones de los impuestos. Ahora bien, también pueden consistir en tratamientos especiales que se alejan de la normativa general a la hora de calcular los impuestos como, por ejemplo, sistemas simplificados de cálculo mediante la aplicación de métodos forfaitarios o de estimación objetiva, o el establecimiento de un sistema de franquicia en el IVA que

permite estar exento del mismo si no se supera un determinado umbral de facturación.

No obstante, hay que ser cuidadoso a la hora de regular los tratamientos especiales porque incluso pueden suponer un aumento de la complejidad. Los sistemas simplificados de cálculo suelen ser voluntarios, por lo que los contribuyentes suelen aplicar tanto el general como los simplificados para conocer cuál les resulta más rentable. Incluso la propia normativa simplificada puede resultar compleja de entender y aplicar, como claramente sucede en España con el régimen de estimación objetiva en el IRPF o en el IVA (4). Por este motivo, en un estudio empírico sobre la imposición de las pequeñas y medianas empresas en la OCDE y en los países del G20, se destaca que «un sistema fiscal más sencillo puede ser más beneficioso para las pymes que diversas medidas simplificadoras» (OCDE, 2015a: 15).

5. Los costes de administración y de cumplimiento pueden ser sustitutivos entre sí.

La administración puede intentar reducir sus costes traspasando obligaciones hacia los contribuyentes, de manera que la reducción en los costes de administración se hace a cargo de aumentar los costes de cumplimiento de los contribuyentes. Sandford (1995) destaca que al inicio de los años ochenta, varios gobiernos deseosos de reducir el gasto público consiguieron rebajar los costes de las administraciones tributarias traspasándoselos a los contribuyentes, mediante la imposición de nuevas obligaciones de cumplimiento en la fuente.

No obstante, posteriormente la reducción de la carga administrativa sobre las empresas y los ciudadanos pasó a formar parte de la agenda política de numerosos países, estableciéndose incluso en algún caso unos objetivos concretos de reducción de dicha carga. Un claro ejemplo se encuentra en los impuestos sobre la renta: la información procedente de los retenedores se utilizaba en un primer momento únicamente como un importante elemento de control para asegurar el correcto cumplimiento. Sin embargo, posteriormente, se empieza a utilizar como un instrumento para facilitar dicho cumplimiento: primero se transfiere la información a los contribuyentes para que la puedan utilizar en sus declaraciones, pero más adelante ya se utilizan directamente para elaborar incluso un borrador de declaración que se envía a los contribuyentes. Así, por ejemplo, sucede en España donde los datos fiscales del IRPF se empiezan a enviar por parte de la Administración tributaria desde 1998 y a partir

de 2003 se empiezan a confeccionar los borradores (Durán-Cabré, 2011).

Este proceso puede considerarse de hecho como la consecuencia normal del desarrollo y mayor uso de las tecnologías. Este mayor uso requiere, sin duda, de una inversión importante por parte de las administraciones que, en consecuencia, implican un aumento de ciertos gastos de administración (como capital o personal informático), pero también una reducción de otros (personal de tareas más repetitivas). Además, también implica unos menores costes de cumplimiento.

En este sentido, lo que puede interesar es ver el conjunto de gastos inherentes al cumplimiento y control de los impuestos, por tanto, tratar conjuntamente costes de administración y cumplimiento. No obstante, es importante tener en cuenta que este cambio tiene implicaciones desde un punto de vista distributivo, puesto que como señalan Shaw, Slemrod y Whiting (2010), a diferencia de los costes de administración que se puede entender que no tienen implicaciones distributivas, no sucede lo mismo con los costes de cumplimiento. Al respecto, la literatura empírica suele coincidir (p. ej., Sandford, 1995; Eichfelder y Vaillancourt, 2014) en que estos últimos son regresivos, recayendo especialmente sobre las pequeñas actividades económicas y los contribuyentes con menores rentas. No obstante, Shaw, Slemrod y Whiting (2010) añaden que en este caso se tendría que conocer cuál es la incidencia económica de los costes de cumplimiento, algo que en última instancia dependerá de los ajustes que las empresas puedan realizar en sus precios y salarios. La literatura empírica sobre la incidencia de los impuestos es, hasta el momento, bastante limitada.

6. Los costes de cumplimiento pueden obedecer a dos factores muy diferentes: unos que se pueden denominar «inevitables» y que se derivan del estricto cumplimiento de las obligaciones fiscales; y otros que se pueden calificar como «voluntarios» y en los que se incurre al realizar prácticas de planificación fiscal a fin de tributar menos.

Los dos tipos de costes aumentan los costes sociales de los impuestos, al tener que dedicarse recursos que en otro caso se podrían utilizar para fines más productivos. Sin embargo, desde un punto de vista político el interés se debe centrar en reducir únicamente los costes inevitables, puesto que la reducción de los costes voluntarios podría ocasionar un aumento en las prácticas de elusión

fiscal e incluso de fraude fiscal. Pero como bien indican Shaw, Slemrod y Whiting (2010), la diferenciación entre los dos tipos de costes no resulta fácil en la práctica.

Un buen ejemplo de esta tipología de costes se puede encontrar en el proyecto BEPS que bajo el auspicio de la OCDE y el G20 están desarrollando numerosos países. El programa BEPS, que toma el nombre de la sigla en inglés de *Base erosion and profit shifting*, consta de 15 acciones que pretenden proteger los sistemas fiscales nacionales de prácticas de elusión fiscal que provocan una pérdida de recaudación. La obligación de elaborar cada año el conocido como informe país por país que se exige a aquellas multinacionales que facturen más de 750 millones de euros anuales y en el cual deben detallar numerosa información sobre sus actividades en todo el mundo, supondrá, sin duda, un aumento en los que podemos denominar costes inevitables de cumplimiento (5). Pero estas multinacionales ya vienen incurriendo en costes que podemos calificar como voluntarios con el fin de planificar, desde un punto de vista fiscal, sus actividades aprovechándose de las importantes diferencias de tributación que se dan entre países para así poder reducir sensiblemente su coste fiscal.

Estos seis factores analizados inciden en los costes de administración y de cumplimiento. No obstante, para una mejor comprensión de las variables que determinan el nivel de cumplimiento fiscal y el compromiso de las autoridades tributarias en su lucha contra el fraude y la evasión fiscal, es necesario hacer dos consideraciones adicionales, relacionadas con la moral fiscal y con el ciclo económico.

En primer lugar, resulta interesante observar que, en la mayoría de los países y debido a la presencia de los costes de administración, los niveles de inspección que determinan la probabilidad de detección del fraude son relativamente bajos y las correspondientes sanciones no parecen suficientemente disuasorias (p. ej., Andreoni, Erard y Feinstein, 1998). No obstante, y a pesar de la importancia de los costes de cumplimiento, el nivel de evasión fiscal estimado por la literatura empírica ha resultado ser significativamente más bajo que el predicho por los modelos teóricos. La literatura ha intentado explicar esta discrepancia reconociendo la importancia que tienen la honestidad o la moral individual en determinar el cumplimiento de las obligaciones tributarias (p. ej., Alm, Sánchez y de Juan, 1995; Torgler, 2001). Asimismo, la existencia de normas sociales tiene impacto sobre el cumpli-

miento fiscal. En este sentido, Alm, McClelland y Schulze (1999) sugieren que cualquier patrón de comportamiento que venga juzgado por los demás está sujeto en parte a la desaprobación o aprobación social.

El enriquecimiento del análisis económico del fraude fiscal con otros aspectos de tipo psicológico y sociológico ha dado origen al concepto moderno de moral fiscal entendida como la motivación intrínseca a pagar impuestos (Frey, 1997). El problema principal en el desarrollo de esta línea de investigación reside en la dificultad de medición de la moral fiscal. Por este motivo, recientemente se ha hecho popular a nivel internacional la elaboración de encuestas de opinión pública sobre las actitudes de los contribuyentes ante diferentes aspectos de la vida económica, política y social. A partir de estas encuestas se han ido elaborando indicadores agregados de moralidad o inmoralidad fiscal (p. ej., Frey y Weck, 1984; Torgler, 2003) que han dado lugar al desarrollo de una vasta literatura empírica (para una revisión véase Torgler, 2011). Este tipo de enfoque multidisciplinar en el análisis del cumplimiento fiscal es importante también porque la eficacia de una política de Administración tributaria depende, en gran medida, de la forma en que sea percibida por los contribuyentes. Por tanto, la tendencia de los individuos a dar demasiada importancia a la probabilidad de ser inspeccionado, incluso cuando estén plenamente informados acerca de las políticas realmente aplicadas, proporciona una explicación adicional sobre el cumplimiento fiscal (Alm, 2000).

La segunda cuestión relevante a destacar concierne a la potencial relación que puede haber entre el comportamiento de la Administración tributaria y el ciclo económico. En época de crisis económica, suele ser habitual la demanda de un papel más activo de la Administración tributaria para luchar contra el fraude fiscal. Esta demanda es acorde con el hecho de que tal acción contracíclica (cuando cae la recaudación a causa de la crisis, debería aumentarse el esfuerzo, digamos, en reducir el incumplimiento fiscal) generaría ingresos adicionales al sector público (Besley y Persson, 2009). No obstante, este papel contracíclico de la Administración tributaria se opone al tradicional papel contracíclico de la propia política fiscal, de manera que ante una caída de la economía, deberían disminuir los ingresos tributarios y, por consiguiente, el esfuerzo en la lucha contra el incumplimiento. Esa es, por ejemplo, la postura que defiende, en aras de incrementar el bienestar social, Andreoni (1992). En este último caso, obviamente, no se tienen en

cuenta las necesidades financieras del sector público en el corto plazo, el cual puede incluso tener problemas para acceder al crédito. No obstante, el análisis del papel de la Administración tributaria a lo largo del ciclo económico es un aspecto que no ha sido tratado suficientemente en la literatura. Duran-Cabré, Esteller-Moré y Salvadori (2017) han empezado esta línea de investigación con un caso de estudio relativo al contexto español. Los primeros resultados del estudio, aún en fase preliminar, parecen confirmar las predicciones de Andreoni (1992) respecto a la prociclicidad de la Administración tributaria. Es importante profundizar en un futuro en esta investigación porque reconocer que la Administración tributaria puede desempeñar un papel como elemento estabilizador de la economía debe servir para poder valorar adecuadamente su labor, o cuanto menos para que el personal adscrito a la misma sea consciente de cómo modular sus esfuerzos a lo largo del ciclo económico.

III. LA RELACIÓN ENTRE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS EN LOS PAÍSES FEDERALES

La Administración tributaria es una institución clave en cualquier sistema fiscal. Aunque disponemos de una literatura consolidada sobre los determinantes, tamaño y resultados de las diferentes estrategias administrativas (p. ej., Shaw, Slemrod y Whiting, 2010; Slemrod y Yitzhaki, 1987 y 2002), la posible existencia de externalidades en estas políticas cuando se trata de un país de corte federal ha recibido poca atención por parte de los investigadores. Sin embargo, en este marco, el análisis de los determinantes de la Administración tributaria adquiere una gran relevancia. En particular, el análisis de las políticas de control tributario y de las otras políticas administrativas en este tipo de contexto podría servir para comparar diseños alternativos de Administración tributaria (centralizado vs. descentralizado) y para establecer un nivel óptimo de descentralización en la gestión de tributos. Por este motivo, la existencia de potenciales interacciones entre las autoridades tributarias subcentrales, a causa de la movilidad de las bases imponibles, y, más generalmente, la existencia de otras externalidades tributarias, que puedan afectar el funcionamiento eficiente de estas instituciones, deben ser tenidas en cuenta a la hora de regular las políticas. En este ámbito, la literatura económica se ha centrado principalmente en dos clases de externalidades tributarias relacionadas con las políticas administrativas descentralizadas: la competencia

fiscal y la cooperación entre agencias tributarias subcentrales (6). En particular, las únicas contribuciones empíricas a esta línea de investigación han analizado el caso español que, sin duda, representa un caso interesante. Los siguientes párrafos revisan estas dos ramas de la literatura.

1. La competencia fiscal horizontal entre administraciones tributarias

Como ya se ha comentado, la Administración tributaria representa, sin duda, un elemento muy importante de la política fiscal que contribuye a determinar el nivel y la distribución de los tipos impositivos efectivos, y la cantidad total de impuestos recaudados. La literatura sobre las interdependencias entre administraciones subcentrales en la Administración tributaria es escasa y solo se ha centrado en la movilidad potencial de las bases imponibles. Esta línea de investigación está especialmente relacionada con la vasta literatura que ha analizado la competencia horizontal en tipos impositivos sin considerar la Administración tributaria como un posible instrumento estratégico (véanse, por ejemplo, Brennan y Buchanan, 1980; Zodrow y Mieszkosky, 1986; Wilson, 1986). Este enfoque analiza un marco descentralizado en el que los gobiernos locales compiten en una carrera a la baja en los tipos impositivos para ganar o, al menos, no perder sus bases impositivas. La movilidad o simplemente la amenaza de la movilidad de los capitales y de las personas reduce la discrecionalidad de los gobiernos para fijar los tipos impositivos en un nivel óptimo con el efecto de reducir el bienestar social y la recaudación de impuestos (7).

La contribución teórica más relevante que considera explícitamente la Administración tributaria como instrumento estratégico es la de Cremer y Gahvari (2000). Estos autores han analizado las consecuencias de la evasión fiscal sobre la competencia y la armonización fiscal en una unión económica de dos jurisdicciones subcentrales. Los resultados de este estudio muestran que, en este marco, la evasión fiscal tiene el efecto de provocar una carrera a la baja que lleva a niveles subóptimos tanto en tipos impositivos como en la probabilidad de inspección fiscal. El efecto de este proceso es una caída en el bienestar social y en la recaudación de impuestos aun mayor respecto a la que predicen los modelos teóricos que no incorporan directamente las políticas de Administración tributaria entre los instrumentos estratégicos a disposición de los gobiernos. En teoría, se podría eludir este problema a

través de oportunas políticas de armonización fiscal que impongan un nivel mínimo para ambos instrumentos fiscales. No obstante, según los autores, las políticas de Administración tributaria son demasiado opacas para dar lugar a una armonización efectiva. De hecho, aunque se alcance un acuerdo de armonización entre jurisdicciones respecto a las políticas de administración, sería difícil verificar el nivel de compromiso con el mismo de cada una de ellas. Por tanto, aunque la armonización fiscal sería eficaz para evitar tipos impositivos subóptimos no tendría éxito en eludir el resultado ineficiente relativo a las políticas de Administración tributaria.

Stöwhase y Traxler (2005) aportan una contribución adicional a esta literatura. Estos autores analizan las implicaciones de diferentes sistemas de nivelación fiscal sobre las políticas de Administración tributaria regionales en un marco federal donde los tipos impositivos están fijados exógenamente por el Gobierno central. Stöwhase y Traxler presentan inicialmente un escenario donde no hay ningún sistema de nivelación y obtienen los mismos resultados de Cremer y Gahvari (2000) con respecto a las políticas de Administración tributaria. Los autores sugieren que una manera de eludir parcialmente este resultado ineficiente sería utilizando un particular esquema de nivelación. Más precisamente, entre los esquemas analizados por los autores, un sistema de nivelación donde las regiones comparten la recaudación tributaria, pero los costes relativos a la Administración tributaria son soportados plenamente por cada región, llevaría a un resultado aún más ineficiente en términos de bienestar social respecto a la situación inicial. Si, en cambio, se introduce un sistema de reparto neto de los ingresos recaudados, en el que se comparten tanto los ingresos tributarios como los costes de gestión tributaria, el resultado es más eficiente que en los dos escenarios anteriores.

La última contribución teórica relevante en este ámbito es la de Janeba y Peters (1999) que analizan el caso del gravamen de los intereses en una unión económica de dos jurisdicciones en presencia de evasión fiscal. En este contexto, la política de Administración tributaria se ve reflejada en el tratamiento de las bases imponibles de los no residentes. De hecho, cualquier jurisdicción puede decidir si fijar un tipo impositivo distinto para los no residentes. El resultado es análogo al dilema del prisionero. Los autores muestran que si se considera un juego secuencial y cualquier jurisdicción tiene que decidir primero si discrimina o no las bases imponibles y luego fijar el nivel de los tipos impositivos, siempre

existirá un equilibrio: ambas jurisdicciones ofrecerán un tipo impositivo más bajo a los no residentes. En equilibrio, esta estrategia permite a las bases imponibles móviles evadir con éxito los impuestos de su propia jurisdicción de origen. En este sentido, la estrategia de discriminación es análoga a la competencia basada en la movilidad tanto en las políticas de administración como en los tipos impositivos. Si, por el contrario, todos los países armonizaran sus políticas y decidieran no ofrecer tipos más bajos a los no residentes, la competencia fiscal conduciría a un menor nivel de evasión fiscal. No obstante, esta estrategia está dominada por aquella en la que ambos países discriminan y, por tanto, no puede alcanzarse en equilibrio.

En definitiva, la literatura sobre competencia en la administración de impuestos está de acuerdo en la imposibilidad de superar el resultado ineficiente estableciendo una política de armonización de las políticas de inspección y, aunque se han propuesto algunas estrategias alternativas, se necesita más investigación en este campo. En particular, se necesitan más estudios aplicados para contrastar los resultados de estos modelos teóricos.

De hecho, desde el punto de vista empírico solo existe un estudio que trata explícitamente el problema de la competencia fiscal horizontal en la Administración tributaria. Durán-Cabré, Esteller-Moré y Salvadori (2015) analizan esta cuestión con respecto al contexto español para el caso del impuesto de sucesiones y donaciones (ISD). En España, desde mediados de los años ochenta, los gobiernos autonómicos han tenido la facultad de administrar varios impuestos sobre la riqueza. Inicialmente, las comunidades autónomas no podían modificar los parámetros tributarios legales, solo sucesivamente, con las reformas de 1997 y de 2002 obtuvieron el poder normativo para modificar algunos importantes parámetros estatutarios. El ISD es el principal impuesto sobre la riqueza descentralizado, y recientemente ha sido objeto de considerable debate tanto en España como en otros países. Hay evidencias de que la descentralización del ISD en países federales puede inducir a una carrera a la baja en los parámetros tributarios estatutarios debido a la amenaza de la movilidad de las bases imponibles (véanse, por ejemplo, Bird, 1991; Brülhart y Parchet, 2011). Un efecto similar ha sido documentado en el caso español (ver Durán-Cabré y Esteller-Moré, 2010; López-Casasnovas y Durán-Sindreu, 2008), provocando un debate académico y un debate público más general (8). De manera similar, Durán-Cabré, Esteller-Moré y Salvadori (2015)

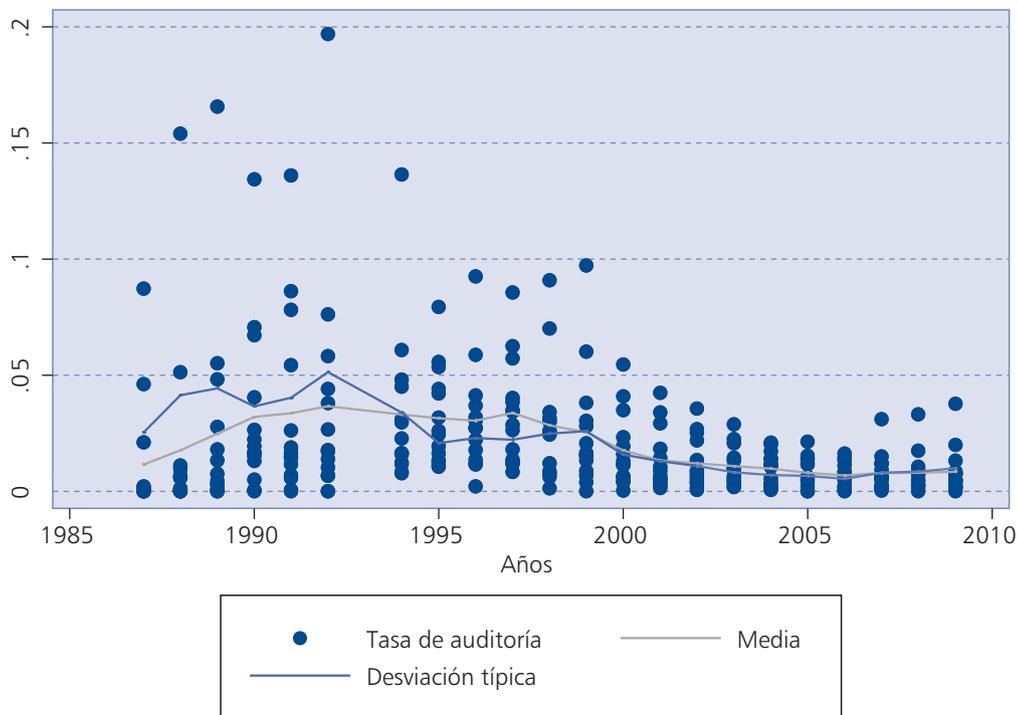
parten de la hipótesis de que el mismo tipo de competencia entre regiones ocurría en España incluso antes de la descentralización del poder legal, en forma de competición opaca en la Administración tributaria, ya que lo que condiciona la movilidad es el tipo impositivo efectivo. La contribución principal de este estudio es, por tanto, contrastar el modelo teórico de Cremer y Gahvari (2000) con respecto al contexto español de las 15 comunidades autónomas de régimen común para el caso del ISD. Con este objetivo, los autores utilizan un panel de datos para el período 1987-2009 y explotan la información relativa a las políticas de actuación tributaria proporcionada por el *Informe sobre la cesión de impuestos a las comunidades autónomas* que se publica anualmente junto al Proyecto de los Presupuestos Generales del Estado. Entre otros datos relevantes, los informes proporcionan información sobre el número de inspecciones fiscales realizadas cada año en cada comunidad autónoma con respecto a cada impuesto, el número de declaraciones presentadas por los contribuyentes y el número de inspectores empleados en cada Administración tributaria regional. A partir de estos datos, los autores construyen su variable endógena, la probabilidad de inspección, definida como la ratio entre las inspecciones realizadas y las declaraciones presentadas en cada comunidad autónoma por año. Los datos muestran una reducción en la dispersión y la media de esta variable durante el período analizado (véase gráfico 1).

Mediante el uso de técnicas de econometría espacial (9), el artículo confirma la presencia de competencia en la Administración tributaria motivada por la movilidad. También se demuestra que después de la descentralización del poder normativo se produce un cambio parcial: se pasa de una competencia en inspecciones, más opaca, a una competición en tipos impositivos legales, más transparente, evitando en parte el problema de la Administración tributaria subóptima. Sin embargo, como muestra el artículo, la descentralización al mismo tiempo de los impuestos y de la Administración tributaria podría no ser óptima, puesto que podría provocar una carrera a la baja en ambos instrumentos, dando lugar a resultados ineficientes.

2. La cooperación entre administraciones subcentrales

Antes de concluir que una Administración tributaria descentralizada tan solo generará ineficiencias, es fundamental revisar la literatura que ha tratado

GRÁFICO 1



de investigar si hay espacio para una cooperación potencial entre administraciones tributarias subcentrales. Las contribuciones teóricas a esta línea de investigación son aún más escasas con respecto a las que se han centrado en la potencial presencia de competencia fiscal en las políticas de Administración tributaria, y no hacen explícita referencia a países federales, aunque sus modelos sean compatibles con este tipo de marco. En particular, la literatura se ha centrado en el análisis de los incentivos para la cooperación en la Administración tributaria entre distintos países en un marco internacional con el objetivo de reducir la evasión fiscal (para una revisión, véase Keen y Ligthart, 2006). Entre los estudios más relevantes, sin duda, se puede destacar el de Bacchetta y Espinosa (1995). Estos autores identifican dos tipos de incentivos que pueden condicionar el comportamiento de las agencias tributarias en este contexto. Por un lado, las autoridades tributarias pueden actuar de manera competitiva y bajar los tipos impositivos para aumentar la inversión extranjera. Se trata de la competencia horizontal en tipos impositivos descrita en la sección anterior. Por otro lado, las administraciones pueden cooperar entre ellas y compartir voluntariamente información para reducir la evasión fiscal internacional. En equilibrio,

el segundo efecto puede dominar al primero, lo que resulta en un intercambio parcial de información. En un estudio más reciente, Bacchetta y Espinosa (2000) amplían su análisis previo al modelar la elección de los tipos impositivos y la provisión de información como un juego infinitamente repetido. Huizinga y Nielsen (2002) ofrecen una contribución en esta misma línea. Concretamente, estos autores modelan un juego repetido en el que las autoridades fiscales eligen entre la retención de impuestos y el intercambio de información como alternativas para lidiar con la tributación del capital internacional. Ambos estudios sostienen que la cooperación potencial en el intercambio de información es una cuestión de reciprocidad y, en particular, que la colaboración puede alcanzarse si el proceso es visto por las autoridades tributarias de las diferentes jurisdicciones como un juego repetido infinitamente. En este sentido, la propensión de una jurisdicción a cooperar depende directamente del potencial comportamiento cooperativo de las otras jurisdicciones en períodos anteriores. Por tanto, en estos modelos cada jurisdicción tiene que hacer un balance entre no proporcionar información y obtener algunos beneficios en el corto plazo (debido a que puede atraer más inversores), frente a sufrir los costes de un comportamiento no

cooperativo de las otras jurisdicciones (generalmente, una más agresiva competencia fiscal o el incentivo a no intercambiar información o ambas estrategias) en el largo plazo (10).

Como se ha precisado anteriormente, estos modelos teóricos no están diseñados explícitamente para representar un contexto federal donde la Administración tributaria esté descentralizada a un nivel subcentral, pero pueden adaptarse fácilmente a este tipo de marco, dada la existencia de un *trade-off* entre un comportamiento cooperativo y uno no cooperativo. Las principales diferencias entre los dos contextos residen en la motivación de las autoridades fiscales y en el incentivo para cooperar. En un marco internacional con capital móvil, los países comparten la información fiscal con el objetivo de evitar, o al menos reducir, una carrera a la baja en los tipos impositivos y los efectos negativos sobre la recaudación. Este tipo de cooperación entre países reduce el fraude fiscal. En cambio, en un contexto federal, la posible existencia de cooperación en la Administración tributaria entre las autoridades subcentrales probablemente esté más relacionado con las políticas de gestión tributaria que con las conductas estratégicas de las autoridades fiscales regionales. En un marco federal donde la Administración tributaria esté descentralizada se podría mejorar la eficiencia debido a una mayor capacidad de las autoridades subcentrales para explotar las ventajas informativas sobre las bases impositivas locales (véase, por ejemplo, Martínez-Vázquez y Timofeev, 2005). Sin embargo, esto depende de la voluntad de cooperar de las autoridades fiscales subcentrales. Por este motivo es particularmente importante investigar los incentivos que podrían llevar las administraciones tributarias regionales a cooperar entre ellas.

El único trabajo empírico aplicado a un contexto federal se refiere al caso español. Durán-Cabré Esteller-Moré y Salvadori (2016) analizan la posible presencia de cooperación en la aplicación de los diferentes principios de asignación impositiva a las distintas regiones de los impuestos sobre la riqueza administrados por las comunidades de régimen común. En España, las comunidades autónomas están obligadas a cooperar por ley para garantizar la buena organización del sistema descentralizado de Administración tributaria. Con este fin, las autoridades fiscales subcentrales deben rectificar automáticamente cualquier error que pudiera surgir en la presentación de declaraciones de impuestos. Por ejemplo, cuando en una transmisión de un bien inmueble un contribuyente declara y paga el

impuesto correspondiente en la comunidad donde reside cuando en realidad se tenía que pagar donde está situado el bien inmueble. Ahora bien, la Administración autonómica que recibe en primer lugar el impuesto tiene un incentivo a no cooperar debido a la presencia de costes administrativos relacionados con la gestión de este proceso y a la correspondiente pérdida de recaudación. En este contexto y de acuerdo con los modelos teóricos anteriormente mencionados, la reciprocidad debería reforzar el proceso de intercambio de información tributaria y fomentar la cooperación y un funcionamiento más eficiente de la Administración tributaria descentralizada. Para verificar esta hipótesis, los autores emplean modelos econométricos Tobit y datos extraídos del informe sobre la cesión de tributos a las comunidades autónomas para el período 1989-2009. De forma más precisa se utiliza la información sobre las transferencias por la aplicación errónea de los puntos de conexión efectuadas y recibidas por cada comunidad autónoma durante el período objeto del análisis. Los resultados del estudio muestran que la condición esencial para la cooperación es la existencia de un vínculo de reciprocidad entre regiones. Los autores también observan que este proceso es lento, lo cual, en cierta medida, es el resultado de un comportamiento corto de miras por parte de las autoridades tributarias, afectadas por las restricciones presupuestarias. Esto es, en parte, una buena noticia para el funcionamiento de la Administración tributaria descentralizada española, ya que los beneficios de la cooperación se alcanzan en el medio-largo plazo. Se trata, por tanto, de un primer análisis empírico de la cooperación en la gestión de tributos en un marco federal que representa un avance en la literatura, pero que requiere de más estudios para poder llegar a conclusiones más robustas sobre los incentivos a la cooperación entre agencias tributarias subcentrales.

IV. QUÉ PODEMOS APRENDER DEL ANÁLISIS ECONÓMICO PARA MEJORAR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN ESPAÑA

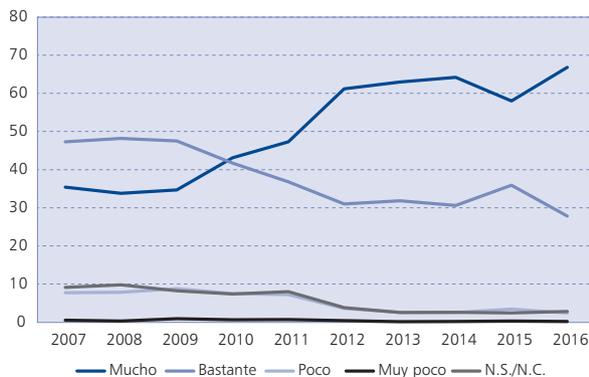
1. La Administración tributaria y el cumplimiento fiscal en España

La percepción de que el nivel de fraude fiscal existente en España es bastante elevado está ampliamente generalizada entre la población. Un 95 por 100 de las personas que en 2016 participaron en la encuesta *Opinión Pública y Política Fiscal*, que anualmente realiza el Centro de Investigaciones

Sociológicas (CIS), contestaron que creen que en España existe mucho (un 67 por 100) o bastante (un 28 por 100) fraude fiscal (gráfico 2). Diez años antes, en 2007, por tanto antes de la llegada de la *Gran Recesión*, un 82 por 100 consideraba que el nivel de fraude era muy (35 por 100) o bastante (47 por 100) elevado. La percepción ha evolucionado claramente a peor, como consecuencia de diversos factores, como pueden ser la propia crisis económica y los ajustes presupuestarios derivados de las políticas de consolidación fiscal, o el impacto de los numerosos casos de corrupción política que han ido saliendo a la luz durante este período. Pero la conclusión clara es que, tanto antes como después de la crisis, la percepción de que el nivel de fraude fiscal es elevado es muy mayoritaria entre la población española. Si el objetivo principal de la Administración tributaria es asegurar el cumplimiento generalizado de los impuestos, el resultado de las encuestas parecería indicar que para muchos ciudadanos este objetivo no se está alcanzando.

Ahora bien, como se ha visto en las secciones anteriores, el cumplimiento tributario no depende únicamente de la Administración tributaria, sino de muchos otros elementos relacionados con el sistema fiscal, como son los impuestos existentes y el nivel impositivo, la complejidad de la normativa, la estructura productiva, la valoración social del sistema fiscal o el grado de moral fiscal existente. Por tanto, y para ser justos con las administraciones tributarias españolas, y en particular con la Agencia Estatal de Administración tributaria (AEAT) que gestiona los impuestos más importantes, la percepción

GRÁFICO 2
OPINIÓN SOBRE EL FRAUDE FISCAL EN ESPAÑA
(Porcentaje)



Fuente: Opinión Pública y Política Fiscal, CIS.

de los ciudadanos no nos puede llevar a concluir que esté realizando su tarea de manera incorrecta. Es más, según los datos del *Observatorio Fiscal* del Instituto de Estudios Fiscales referidos a 2014, un 72 por 100 de los ciudadanos valoran positiva o muy positivamente los servicios de la AEAT para resolver problemas de los contribuyentes, servicios que reciben una calificación media de notable, un 2,9 sobre 4. Y el personal de la agencia recibe una alta valoración en términos de capacitación, corrección e imparcialidad. Por tanto, y como en ocasiones se efectúa desde la propia AEAT, podríamos llegar a concluir, en contra de lo que antes se podía sugerir, que tenemos una magnífica Administración tributaria. ¿En qué quedamos?

Si hemos empezado el análisis de la situación española de esta manera es precisamente para poner de manifiesto una importante dificultad que se produce en la práctica a la hora de valorar el papel de una Administración tributaria: la de definir indicadores objetivos que permitan evaluar de manera continuada en el tiempo el papel desempeñado por la administración. Al respecto, algunos de los indicadores tradicionales y que más impacto mediático tienen son el importe total de fraude descubierto o el número de inspecciones llevadas a cabo. Ahora bien, como se afirma en Durán-Cabré y Esteller-Moré (2015b), únicamente «nos darán una visión imperfecta e incompleta de la actuación de la Administración, pero no nos servirán para evaluar con rigor su papel. Si el fraude descubierto un determinado año respecto al anterior aumenta, por ejemplo, en un 2 por 100, se podría concluir que la Administración tributaria es más eficaz en el desempeño de sus funciones porque cada vez se detecta más fraude. Ahora bien, si adicionalmente nos informan de que el fraude fiscal global (detectado y no detectado) ha aumentado un 5 por 100, la conclusión final sería la contraria, porque el fraude total crece más que el descubierto»(p. 10).

Una manera de valorar a las administraciones tributarias que se ha ido extendiendo en algunos países es mediante el cálculo del denominado *tax gap* o brecha fiscal. La agencia federal de Administración tributaria norteamericana (*Internal Revenue Service*) define este concepto como «la deuda tributaria que no es pagada a tiempo» (11). La recaudación fiscal potencial de un país es la suma de tres conceptos: los impuestos pagados voluntariamente dentro del plazo previsto; los impuestos pagados posteriormente, bien porque la inspección ha detectado directamente el fraude, bien porque se han pagado fuera de plazo; y los impuestos no

pagados. El importe del *tax gap* dependerá, por consiguiente, de tres elementos: las bases no declaradas, relacionadas con la economía sumergida; la infraestimación, por no declarar todo lo que se debe o por aplicar beneficios fiscales de manera indebida; y el pago fuera del plazo voluntario establecido (12).

El objetivo de una Administración tributaria debe ser lograr que esta brecha fiscal sea lo más reducida posible y, en todo caso, que disminuya a lo largo tiempo, lo cual sería indicativo de que se va aproximando a dicho objetivo. Numerosas administraciones tributarias (según datos de la OCDE, el 43 por 100 de las agencias correspondientes a todos los países de la OCDE, la UE y el G20), entre las cuales no está España, estiman oficialmente el *tax gap* de todos o de algunos de los impuestos más importantes, en particular el IVA y el IRPF. En este sentido, conocer el incumplimiento fiscal es visto como un paso necesario para poder diseñar las políticas oportunas que mejoren el cumplimiento. Ahora bien, este indicador tampoco está libre de críticas, por las dificultades metodológicas que su estimación implica, que llevan a plantearse por parte de alguna administración la conveniencia de dedicar recursos públicos, *per se* escasos, a su estimación. Asimismo, Gemmell y Hasseldine (2014) critican que en las estimaciones convencionales del *tax gap* no se consideren los cambios de comportamiento de los contribuyentes. Un aumento del cumplimiento fiscal supone, de hecho, un incremento del tipo marginal efectivo, el cual, como consecuencia de las mayores distorsiones derivadas de los cambios de comportamiento, puede provocar una reducción en la base imponible. Por consiguiente, se produce una caída en la recaudación que compensa los mayores ingresos derivados del mejor cumplimiento.

Otras maneras de valorar el papel de las administraciones tributarias, y que tradicionalmente se han utilizado en comparativas internacionales, consisten en estimar el peso de los costes de administración en relación con la recaudación generada o el PIB de cada país. En este caso, si tomamos los datos de *Tax Administration. Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*, el último estudio publicado en el momento de redactar este artículo (OCDE, 2015b), los costes de administración en España en relación a la recaudación obtenida (0,67 euros por cada 100 euros recaudados, en 2013), se sitúan en los niveles más bajos dentro de los países de la Unión Europea de los 15. Solamente Suecia y Dinamarca tendrían una ratio inferior. Y si tomamos los costes de admi-

nistración en relación con el PIB, la ratio española (0,11) es la más reducida de todos los países de la UE-15. De acuerdo con estas estimaciones, la Administración tributaria española podría considerarse como bastante exitosa. Ahora bien, esta conclusión sería nuevamente precipitada, porque estos indicadores pueden verse afectados por cambios significativos en la propia recaudación, en la evolución de la economía o en la normativa de los impuestos (Onrubia, 2013). Además, la posible externalización de algunos servicios o la incorporación de algunas tareas no estrictamente relacionadas con la Administración tributaria provocan que las comparativas entre países deban ser tomadas con bastante cautela. Y, en todo caso, estas ratios no sirven como indicadores ni de eficiencia ni de eficacia.

Un último aspecto a considerar en la valoración de la Administración tributaria en España desde una perspectiva comparada guarda relación con los recursos humanos disponibles. En concreto, la relación entre la población de cada país y el número de empleados (a tiempo completo en términos homogéneos) de la Administración tributaria. Según Onrubia (2013), en España, en 2009, el valor se sitúa en 1.928 ciudadanos por empleado, el más elevado de toda la UE-28 frente a valores entre 550 y 730 habitantes en algunos países como Luxemburgo, Holanda Dinamarca o Alemania. El segundo país después de España con un mayor valor sería Italia, cerca de las 1.800 personas, y la media no ponderada de los 28 estados miembros apenas llega a 900. Nuevamente, esta ratio puede verse afectada por razones propias de cada sistema fiscal, como por ejemplo el grado de generalización de la autoliquidación en el cumplimiento de los impuestos o por la externalización de algunas tareas, pero, sin duda, las diferencias de España con respecto a los demás países europeos son considerables.

2. El desarrollo de la Administración tributaria en el proceso de descentralización de España

La Ley General Tributaria, Ley 58/2003, en su artículo 83 prevé que la aplicación de los tributos en España, o mejor dicho, en lo que se suele denominar sistema tributario de régimen común, comprende el desarrollo de dos tipos de actividades por parte de la Administración tributaria: las dirigidas a la información y asistencia a los obligados tributarios, y las relacionadas con la gestión, inspección y recaudación de los tributos (13). «El tradicional papel punitivo se sustituye por un enfoque coope-

rativo de la labor de la Administración tributaria; no basta con realizar inspecciones e imponer sanciones, sino que además hay que facilitar el cumplimiento voluntario ayudando a los contribuyentes» (Durán-Cabré y Esteller-Moré, 2015b: 9). «El contribuyente ya no se ve como un simple defraudador potencial, sino como un cliente potencial» (Alm, 2014, p. 14).

La Ley General Tributaria además establece que corresponde a cada Administración tributaria determinar su estructura administrativa para el ejercicio de la aplicación de los tributos. Esto representa que en general existan tres niveles de administraciones tributarias, una por cada nivel de gobierno: estatal, autonómica y local. En la práctica, no obstante, el papel más importante corresponde, sin duda, a la AEAT, que tiene competencias exclusivas en la administración de los impuestos más importantes, como son IRPF, IVA, impuesto sobre sociedades y la mayoría de impuestos especiales. Las administraciones tributarias de las comunidades autónomas (CC. AA.) se encargan, por delegación del Estado, de los impuestos cedidos de naturaleza patrimonial y de los tributos propios de cada comunidad. Y las administraciones locales, por su parte, se encargan de los tributos locales, tarea desempeñada en ocasiones por el mismo municipio, más frecuente en los municipios más grandes, o bien delegada a otras entidades locales, como las diputaciones, más habitual en los municipios de menor tamaño. El debate se sitúa, sobre todo, en el papel que deben desempeñar las CC. AA. de régimen común en la administración de los tributos y sobre esta cuestión nos vamos a centrar en esta sección.

El análisis viene condicionado por la necesidad de cumplir con dos objetivos fundamentales relacionados con la administración de los tributos, pero que pueden llevar a conclusiones diametralmente opuestas. Por un lado, hay el objetivo de la eficiencia que abogaría por recaudar los impuestos con los menores costes posibles, tanto para la administración como para los contribuyentes. Si esto es así, una Administración tributaria centralizada permitiría aprovechar las economías de escala inherentes a la aplicación de los tributos, las economías de especialización derivadas de un mayor conocimiento de los trabajadores y un mayor uso de *inputs* de capital, como las tecnologías de la información. Sin embargo, por otro lado, en un país descentralizado, y como bien indica la teoría del federalismo fiscal, es muy importante el objetivo de la rendición de cuentas de cada nivel de gobierno frente a sus ciudadanos. Esta rendición de cuentas depende del

grado de autonomía normativa de los gobiernos subcentrales, pero lógicamente también de cómo se recaudan los impuestos.

En consecuencia, se produce un *trade-off* entre eficiencia y rendición de cuentas, pero además, como nos enseña la variada práctica existente a nivel internacional, las cuestiones de política económica suelen desempeñar también un papel fundamental en la organización tributaria (Martínez-Vázquez y Timofeev, 2005). Así sucede en España, donde nos encontramos ante un modelo de Administración tributaria principalmente centralizado, por la relevancia de la AEAT, pero combinado con un modelo descentralizado, por la existencia de administraciones tributarias autonómicas que funcionan prácticamente de manera separada. Este modelo de administración es consecuencia del proceso descentralizador seguido en España: la mayoría de impuestos son compartidos con las CC. AA., en porcentajes del 50 por 100 o superiores, pero siguen siendo de titularidad estatal y con una configuración básica común. Se entiende que de esta manera los costes de administración y de cumplimiento de los impuestos serán menores.

Cuando en 1980 se aprueba la Ley Orgánica de Financiación de las CC. AA., Ley 8/1980, se establece que cada comunidad tendrá plenas atribuciones para la ejecución y organización de las tareas relacionadas con la administración de sus tributos propios, y que asumirá por delegación del Estado la administración de los tributos cedidos en ese momento, básicamente los de naturaleza patrimonial. Todo ello, decía la ley, sin perjuicio de la posible colaboración que pudiera establecerse entre las administraciones tributarias del Estado y de las CC. AA., colaboración que, en general, se quedó en una mera declaración de intenciones.

Con la ampliación de la cesta de tributos cedidos, en particular a partir de 1997 por la cesión parcial del IRPF con poder normativo, se pone de manifiesto la necesidad de potenciar el papel de las CC. AA. en los órganos de la Agencia Estatal. Las sucesivas leyes que regulan los diferentes sistemas de financiación autonómica intentan abordar esta situación. La Ley 14/1996 creó en el seno de la AEAT una Comisión Mixta de Coordinación de la Gestión Tributaria y los Consejos Territoriales de Dirección para la Gestión de los Tributos, con participación de las CC. AA. Posteriormente, la Ley 21/2001, reforzó los órganos anteriores y creó además el Consejo Superior de Dirección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Final-

mente, la Ley 22/2009, que regula el actual sistema de financiación, creó el Consejo Superior para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria (art. 65), órgano que refunde el anterior Consejo Superior de Dirección y la Comisión Mixta de Coordinación de la Gestión Tributaria. Y se mantienen los Consejos Territoriales para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria (art. 66). El Consejo Superior es un órgano colegiado multilateral, mientras que los Consejos Territoriales son bilaterales.

No obstante, y aunque la normativa establece un listado muy amplio de funciones a desarrollar por cada uno de los dos órganos, la opinión predominante, sobre todo por parte de las CC. AA., es que el nivel de coordinación efectiva conseguido con los mismos es bastante limitado, según se manifiesta en el *Informe de la Comisión de Expertos para la Revisión del Modelo de Financiación Autonómica* publicado en julio de 2017. Esta Comisión critica el fraccionamiento que se ha producido de la información entre administraciones, en particular en los impuestos patrimoniales cedidos desde los años ochenta y que ha supuesto por parte de la Administración Central olvidarse de los mismos, a pesar de ser la titular de dichos impuestos. Además, también se critica que se haya desaprovechado la posibilidad de compartir recursos disponibles entre administraciones, en especial en relación con las tecnologías de la información.

El problema, por tanto, no es la falta de identificación de las actividades que han de ser objeto de coordinación, sino que los órganos no han funcionado de la manera adecuada para alcanzar dicha coordinación. Como dice la Comisión, su papel se ha limitado más al de unos órganos consultivos, con una capacidad ejecutiva muy limitada, quedando por tanto en manos del Gobierno central la dirección y control de las políticas de la AEAT. En conclusión, desde el punto de vista del objetivo de la eficiencia, antes citado, parece claro que hay un margen de mejora de las administraciones tributarias en España.

¿Y en relación con el objetivo de la rendición de cuentas? Un tema fundamental para que se pueda cumplir este objetivo es que los ciudadanos sean conscientes de a qué nivel de gobierno le están pagando cada impuesto. Si manifiestan creer que siguen pagando los impuestos más importantes al Gobierno central, difícilmente se conseguirá que los gobernantes autonómicos actúen de manera responsable en la gestión de sus finanzas. Ante cualquier carencia de recursos que provoque una

peor provisión de servicios públicos, un Gobierno autonómico siempre podrá alegar ante sus ciudadanos/votantes que es culpa del Gobierno central por no facilitar los recursos financieros necesarios.

Los resultados de las encuestas *Opinión Pública y Política Fiscal*, que el CIS realiza periódicamente, indican que, en 2016, casi un 60 por 100 de los encuestados creen que el IRPF se paga en su totalidad al Gobierno central y únicamente un 23 por 100 sabe que las CC. AA. se quedan con una parte (o incluso algunos creen erróneamente que todo) del impuesto. En el caso del IVA, únicamente un 19 por 100 de los ciudadanos sabe que una parte (o también por error todo) corresponde a los gobiernos autonómicos, y en relación a los impuestos especiales, este porcentaje baja al 14 Por 100. En definitiva, después de veinte años de cesión del IRPF a las CC. AA. con poder normativo, y después de quince años de cesión del IVA y de los impuestos especiales (en algún caso también con poder normativo), la gran mayoría de los ciudadanos desconocen que una parte muy importante de estos impuestos, igual o superior a la mitad de lo pagado, corresponde a su comunidad autónoma.

Este desconocimiento puede ser achacable a diferentes aspectos, como la falta generalizada de cultura fiscal en España, como también ponen de manifiesto las encuestas; la fuerza de la costumbre y la posición preeminente que el Gobierno central desempeña en la regulación y en el debate político en torno a estos impuestos; la falta de visibilidad de los impuestos, incluido el IRPF (14); pero, sin duda, el hecho de que la administración de estos impuestos corresponda a la AEAT, institución adscrita al Gobierno central, fomenta la percepción equivocada de que los impuestos se pagan únicamente a este nivel de gobierno.

3. La integración de las CC. AA. en la Administración tributaria en España

El análisis de la situación nos lleva a concluir que el papel de las CC. AA. de régimen común en la administración de los impuestos no está en la actualidad bien resuelto: no parece razonable que un elemento tan importante de la política fiscal como es el de asegurar su cumplimiento y control quede de facto únicamente en manos del Gobierno central. Como tampoco parece lógico que no exista la coordinación exigible entre las administraciones autonómicas y la AEAT en lo que respecta a los tributos cedidos gestionados por aquéllas.

En este sentido, en un contexto de reforma amplia del sistema de financiación autonómica como parece que se va a producir próximamente, la Administración tributaria es un elemento, sin duda, a considerar. Uno de los aspectos que a nuestro entender debería incluir la reforma es el de aumentar la responsabilidad fiscal de las comunidades, sobre todo, de hacerla más visible para los ciudadanos, y la administración de los impuestos no es una tarea ajena a este aspecto. Ahora bien, junto al objetivo de la rendición de cuentas que se pretende mejorar, ya se ha comentado también la importancia del objetivo de la eficiencia, que supone reducir al máximo los costes de administración y cumplimiento de los impuestos. Por este motivo, pensamos que el objetivo debe ser crear una Administración tributaria integrada, en la cual estén presentes Estado y CC. AA. El desarrollo de esta administración integrada debería ser gradual, y en una fase posterior debería incorporar también a los territorios forales y a las entidades locales. En esta línea se manifiesta también la Comisión de Expertos para la Revisión del Modelo de Financiación Autonómica.

Las CC. AA. deben participar, por tanto, en los órganos de decisión de las políticas de la Administración tributaria, en los cuales se aprueben los planes estratégicos de actuación, se asegure el acceso a la totalidad de la información tributaria disponible y se acuerde el desarrollo de servicios comunes, en particular en relación con las tecnologías de la información y la formación del personal, entre otras posibles competencias. Esta administración integrada tiene que servir además para mejorar aquellos aspectos más débiles de las actuales administraciones tributarias, en particular, en el establecimiento de sistemas de evaluación de su actuación; en garantizar de manera clara la autonomía de los responsables técnicos respecto a los responsables políticos; y en potenciar la rendición de cuentas periódica de los responsables de la Administración tributaria integrada frente a los representantes políticos en el Parlamento.

En este sentido, el modelo por el cual abogamos para la Administración tributaria va en la línea del que se viene implantando desde hace unos años en Canadá, donde la Canada Revenue Agency se encarga de administrar la normativa fiscal para el Gobierno de Canadá y para la mayoría de provincias y territorios del país. Como se suele decir, los impuestos son una cuestión de todos, de todos los ciudadanos y de todos los gobiernos; se trata de aprovechar de la manera más eficiente los recursos disponibles, permitiendo a la vez la necesaria rendición de cuentas de los gobiernos ante sus ciuda-

danos y de la propia Administración tributaria ante los representantes de los ciudadanos.

V. CONCLUSIONES

La administración de los impuestos resulta fundamental en cualquier sistema fiscal. Lograr el cumplimiento voluntario de los contribuyentes y erradicar el fraude fiscal son los dos objetivos que toda Administración tributaria debe tener presente, y que deben intentar alcanzarse de la manera más eficiente posible. Esto significa conseguir que los costes de administración y cumplimiento de los impuestos sean reducidos. La maximización del bienestar social solamente se puede alcanzar si se tienen en cuenta todos los costes sociales ocasionados por los impuestos, tarea en la cual el análisis económico debe seguir ayudando.

En la configuración de la Administración tributaria en países de corte federal es importante considerar las posibles externalidades derivadas de las interacciones entre las autoridades fiscales subcentrales. Esto es importante en el caso español, donde el papel de las CC. AA. en la Administración tributaria no está bien resultado. A la hora de diseñar la Administración tributaria de un país descentralizado tan importante es conseguir el máximo cumplimiento posible al menor coste posible, como que cada nivel de gobierno deba rendir cuentas ante sus ciudadanos.

En un contexto de reforma de la financiación autonómica es importante afrontar este tema como una pieza fundamental del mismo. Una Administración tributaria integrada, con presencia de las CC. AA. en sus órganos de decisión reforzaría la rendición de cuentas de las regiones ante sus ciudadanos, sin menoscabo del objetivo de eficiencia. Mejorar su autonomía respecto al poder político, pero reforzando a su vez la rendición de cuentas ante los representantes de los ciudadanos, ayudarían a mejorar la administración de los impuestos en nuestro país.

NOTAS

(*) Universitat de Barcelona & Institut d'Economia de Barcelona (IEB); jmduran@ub.edu.

(**) Universitat Autònoma de Barcelona, Barcelona GSE, IEB & Tax Administration Research Centre (TARC); luca.salvadori@uab.cat.

(1) EVANS habla de los costes operativos de los impuestos para referirse tanto a los costes de administración como de cumplimiento. En este artículo, no obstante, preferimos mencionarlos de manera diferenciada por las distintas implicaciones que tienen cada uno de ellos.

(2) La regulación del mínimo personal y familiar en el IRPF español, introducida por la Ley 35/2006, es un claro ejemplo de complejidad adicional generada por la propia normativa con el único objetivo de ayudar a la venta política de una reforma fiscal, por lo que se podría fácilmente simplificar. Sin embargo, gracias a la aplicación del correspondiente programa informático a la hora de liquidar el impuesto, los mayores costes de cumplimiento derivados de la normativa son insignificantes. En este caso los costes únicamente recaen sobre los sufridos profesores que tienen que explicar el funcionamiento del IRPF a sus alumnos, quienes no acaban de entender por qué se complica el cálculo de la cuota íntegra mediante la aplicación en base de los mínimos, cuando en realidad su efecto es equivalente al de una deducción en la cuota, cuyo importe podría fijarse directamente por ley.

(3) Otro ejemplo curioso citado por DURÁN CABRÉ (2013), pero indicativo de la complejidad derivada de aplicar varios tipos impositivos, se dio en el Reino Unido, con la incorrecta clasificación de unos pastelitos de té cubiertos de chocolate que unos conocidos almacenes, Marks & Spencer, aplicaron durante más de veinte años. Equivocadamente, en lugar del tipo 0 por 100 previsto para los pasteles aplicaron el tipo general previsto para las galletas, dando lugar a un largo y costoso litigio entre esta empresa y la Administración tributaria británica que fue finalmente resuelto por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, dando la razón a los grandes almacenes que tuvieron derecho a la devolución de 3,5 millones de libras.

(4) Además, los sistemas simplificados pueden generar importantes distorsiones: al favorecer a las pymes en relación con las demás empresas que tributan según el régimen general; al desincentivar el crecimiento de las empresas, ante el riesgo de quedar excluido del ámbito de aplicación del régimen simplificado; o al reducir la integridad del sistema fiscal mediante la creación de nuevas oportunidades de fraude fiscal (OCDE, 2015a). Para un análisis específico de las distorsiones que ocasiona el sistema de estimación objetiva del IRPF español ver PAREDES (2010).

(5) Para una breve explicación del programa BEPS véase MARTÍNEZ-MATOSAS y CUESTA (2017).

(6) En términos más generales, una rama reciente de la literatura también ha identificado la existencia de incentivos para la transmisión vertical de información entre gobiernos centrales y locales en un marco federal. En este sentido, DREHER *et al.* (2014) exploran el papel de este proceso de transmisión de información al explicar el grado óptimo de descentralización.

(7) La literatura empírica que pone a prueba estos modelos teóricos es amplia y utiliza métodos econométricos espaciales (véase ANSELIN, 1988). Entre otros, véase por ejemplo, FIGLIO *et al.* (1999), que examinan el establecimiento simultáneo de prestaciones sociales para el caso de los Estados Unidos; RORR (2003), que analiza la competencia respecto a cinco tipos de impuestos (a saber, impuestos sobre tabaco, gasolina, renta personal, ventas generales y rentas corporativas) para el caso de los Estados Unidos; DEVEREUX, LOCKWOOD y REDOANO (2006), que se centran en los impuestos especiales, de nuevo para el caso de los Estados Unidos; DEVEREUX, LOCKWOOD y REDOANO (2008) y OVERESCH y RINCKE (2011), que examinan los impuestos corporativos para los casos de Estados Unidos y Europa, respectivamente.

(8) Los titulares de la prensa española sobre estos temas son sintomáticos. Sirvan como ejemplo: «Donaciones y sucesiones más baratas, y peajes por encima del IPC», *ABC*, 02/01/2008 (disponible en: <http://goo.gl/douJz>); «La competencia fiscal autonómica», *El Periódico de Catalunya*, 24/10/2007; «La guerra fiscal entre comunidades amenaza el tributo sobre las herencias», *El País*, 06/05/2007 (disponible en: <http://goo.gl/Ekcdw>); «Imposición autonómica y voto con los pies», *Expansión*, 22-03-2011 (disponible en: <http://goo.gl/QCzW5>); «Las Cámaras detectan 'fuga' de empresas de Cataluña por la competencia fiscal», *El Mundo*, 21/07/2007 (disponible en: <http://goo.gl/6DPP6>); «Rosell advierte de que Cataluña puede salir perjudicada por la competencia fiscal con otras autonomías», *El País*, 04/07/2006; «Madrid atrae herencias catalanas que buscan pagar menos impuestos», *El Periódico*

de Catalunya, 22/07/2007; (disponible en: <http://goo.gl/Sr0Bd>); y «Grandes bufetes eligen sitios fuera de Cataluña y Andalucía para sus clientes», *Expansión*, 05/07/2007 (disponible en: <http://goo.gl/i9Ojj>).

(9) En particular se utiliza el denominado *spatial autoregressive panel model* (para más detalles véase ANSELIN, LE GALLO y JAYET, 2008).

(10) Algunos trabajos empíricos han comprobado estos modelos en un marco internacional. En particular, LIGTHART y VOGET (2010) estudian los determinantes del intercambio de información entre las autoridades fiscales holandesas y extranjeras centrándose en el impuesto sobre la renta. Desde nuestro punto de vista, el resultado más interesante de este trabajo se refiere a la reciprocidad. Los autores demuestran que el aumento de la información fiscal proporcionada por las autoridades fiscales neerlandesas a sus contrapartes extranjeras aumenta significativamente la cantidad de información recibida por las autoridades fiscales neerlandesas. ELSAYYAD (2012) analiza los diferentes tipos de tratados entre paraísos fiscales y países de la OCDE como resultado de un proceso de negociación y se centra en la presencia de una cláusula de intercambio de información. El estudio demuestra que la posibilidad de firmar tratados es principalmente impulsada por el poder de negociación de un paraíso fiscal, y concluye que es más fácil para un país de la OCDE renegociar un tratado ya existente para incorporar una cláusula de intercambio de información que presionar a los países para que lo hagan sin un tratado existente. Al interpretar la existencia de un acuerdo previo entre dos países como medida de reciprocidad, tenemos una confirmación adicional de que la reciprocidad es importante para determinar el nivel de información intercambiada entre dos autoridades fiscales.

(11) Véase <http://www.irs.gov/uac/The-Tax-Gap>

(12) Véase ESTELLER-MORÉ (2014) para una mayor explicación de los componentes que integran la brecha fiscal.

(13) La organización de la Administración tributaria es totalmente diferente en los territorios forales, al corresponder en este caso la competencia para la aplicación de los impuestos a las diputaciones forales.

(14) Este impuesto se paga mayoritariamente vía retenciones y aproximadamente el 75 por 100 de las declaraciones resultan a devolver, por lo que numerosos contribuyentes, preocupados básicamente por su cuota diferencial, pueden llegar a considerarlo como una suerte de *paga extraordinaria* más que se suele cobrar antes de las vacaciones de verano.

BIBLIOGRAFÍA

- ALLINGHAM, M. G., y A. SANDMO (1972), «Income tax evasion: A theoretical analysis», *Journal of Public Economics*, 1: 323-338.
- ALM, J. (2000), «Tax Compliance and Administration», en HILDRETH, B y RICHARDSON, J. A. (eds.): *Handbook on Taxation*, Marcel Dekker, Inc, Nueva York, pp. 741-768.
- (2014), «Comprender y combatir la evasión fiscal», *IEB Report 3/2014*.
- ALM, J.; McCLELLAND, GH., y W. D. SCHULZE (1999), «Changing the social norm of tax compliance by voting», *Kyklos*, 52: 141-171.
- ALM, J.; SÁNCHEZ, I., y A. DE JUAN (1995), «Economic and Noneconomic Factors in Tax Compliance», *Kyklos*, 48: 3-18.
- ANDREONI, J., (1992), «IRS as loan shark. Tax compliance with borrowing constraints», *Journal of Public Economics*, 49: 35-46.
- ANDREONI, J.; ERARD, B., y J. FEINSTEIN (1998), «Tax compliance», *Journal of Economy Literature*, 36: 818-860.
- ANSELIN, L. (1988), *Spatial Econometrics: Methods and Models*, Kluwer Academic Publishers, Dordrecht, Holanda.

<p>ANSELIN L.; LE GALLO, J., y H. JAYET (2008), «Spatial Panel Econometrics», en MATYAS, L. y SEVESTRE, P. (eds.): <i>The Econometrics of Panel Data, Advanced Studies in Theoretical and Applied Econometrics</i>, vol. 46, parte II, Springer, Berlín y Heidelberg, pp. 625-660.</p> <p>BACCHETTA, P., y M. P. ESPINOSA (1995), «Information Sharing and Tax Competition Among Governments», <i>Journal of International Economics</i>, 39: 103-121.</p> <p>— (2000), «Exchange-of-Information Clauses in International Tax Treaties», <i>International Tax and Public Finance</i>, 7: 275-293.</p> <p>BESLEY, T., y T. PERSSON (2009), «The Origins of State Capacity: Property Rights, Taxation, and Politics», <i>American Economic Review</i>, 99: 1218-1244.</p> <p>BIRD, R. M. (1991), «The taxation of personal wealth in international perspective», <i>Canadian Public Policy</i>, 17: 322-334.</p> <p>BRENNAN, G., y J. M. BUCHANAN (1980), <i>The power to tax: analytical foundations of a fiscal constitution</i>, Cambridge University Press.</p> <p>BRÜLHART M. y R. PARCHET (2011), «Alleged Tax Competition: The Mysterious Death of Bequest Taxes in Switzerland», <i>CEPR Discussion Paper</i>, n.º 8665.</p> <p>Comisión de Expertos para la Revisión del Modelo de Financiación Local (2017), <i>Informe de la Comisión de Expertos para la Revisión del Modelo de Financiación Local</i>, julio 2017.</p> <p>Copenhagen Economics (2007), <i>Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union Part B – Appendices Final report</i>, 6503 DG TAXUD https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/study_reduced_vat_appendices.pdf</p> <p>CREMER, H., y F. GAHVARI (2000), «Tax evasion, fiscal competition and economic integration», <i>European Economic Review</i>, 44: 1633-1657.</p> <p>DEVEREUX, M.P.; LOCKWOOD, B., y M. REDOANO (2006), «Horizontal and vertical indirect tax competition: theory and some evidence from the USA», <i>Journal of Public Economics</i> 91: 451-479.</p> <p>— (2008), «Do countries compete over corporate tax rates?», <i>Journal of Public Economics</i>, 92: 1210-1235.</p> <p>DIAMOND, P., y J. MIRRELES (1971), «Optimal Taxation and Public Production. I-Production Efficiency», <i>American Economic Review</i>, 61: 8-27.</p> <p>DREHER, A.; GEHRING, K.; KOTSOGIANNIS, C., y S. MARCHESI (2014), «Information transmission within federal fiscal architectures: Theory and evidence», <i>CESifo Working Paper</i>, n.º 4400.</p> <p>DURÁN-CABRÉ, J. M. (2011), «Prefilled Personal Income Tax Returns in Spain», en VAILLANCOURT, F. (ed.): <i>Prefilled Personal Income Tax Returns. A Comparative Analysis of Australia, Belgium, California, Québec, and Spain</i>, Fraser Institute, Canadá.</p> <p>— (2013), «Los impuestos sobre el consumo en el sistema fiscal español: revisión y propuestas de reforma», en ESTELLER MORÉ, A. y DURÁN CABRÉ, J. M. (eds.): <i>Por una verdadera reforma fiscal</i>, Ariel Economía, e-book.</p> <p>DURÁN-CABRÉ, J. M., y A. ESTELLER-MORÉ (2010), «La imposición sobre la riqueza: ¿una forma de gravamen en caída libre? <i>Revista Economía</i> 4, 4: 71-79.</p>	<p>— (2015a), «La reforma fiscal 2014 y la opinión de los asesores fiscales», <i>Cuadernos de Información Económica</i>, 245: 39-53.</p> <p>— (2015b), <i>De nuestros impuestos y su administración</i>, Economía UB, Publicacions i Edicions UB.</p> <p>DURÁN-CABRÉ J. M.; ESTELLER-MORÉ, A., y L. SALVADORI (2015), «Empirical evidence on horizontal competition in tax enforcement», <i>International Tax and Public Finance</i>, 22: 834-860.</p> <p>— (2016), «Empirical Evidence on Cooperation between Sub-Central Tax Administrations», <i>Journal of Tax Administration</i>, 3: 1.</p> <p>— (2017), «The Determinants of Tax Enforcement Along Time: the Role of Central and Regional Tax Authorities», mimeo.</p> <p>EICHFELDER, S., y F. VAILLANCOURT (2014), «Tax Compliance Costs: A Review of Cost Burdens and Cost Structures», <i>Hacienda Pública Española</i>, 210: 111-148.</p> <p>ELSAYYAD, M. (2012), «Bargaining over tax information exchange», Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance, <i>Working Paper</i>, n.º 2012-02.</p> <p>ESTELLER-MORÉ, A. (2014), «Economía sumergida, fraude fiscal... y amplitud de bases», <i>IEB, Report 3/2014</i>.</p> <p>EVANS, C (2003), «Studying the Studies: An overview of recent research into taxation operation costs», <i>eJournal of Tax Research</i>, 1: 64-92.</p> <p>FELDSSTEIN, M. (1972), «Distributional Equity and the Optimal Structure of Public Prices», <i>American Economic Review</i>, 62: 32-36.</p> <p>FIGLIO, D. N.; KOLPIN, V. W., y W.E. REID (1999), «Do states play welfare games?», <i>Journal of Urban Economics</i>, 46: 437-454.</p> <p>Fondo Monetario Internacional, OCDE (2017), <i>Tax Certainty</i>, IMF/OECD Report for the G20 Finance Ministers, marzo 2017, http://www.oecd.org/tax/g20-report-on-tax-certainty.htm</p> <p>FREY, B. S. (1997), <i>Not Just for the Money: An Economic Theory of Personal Motivation</i>. Edward Elgar Publishing, Cheltenham, Reino Unido.</p> <p>FREY, B. S., y H. WECK (1984), «The hidden economy as an unobserved variable», <i>European Economic Review</i>, 26: 33-53.</p> <p>GEMMELL y HASSELDINE (2014), «Taxpayers' Behavioural Responses and Measures of Tax Compliance 'Gaps': A Critique and a New Measure», <i>Fiscal Studies</i>, 35: 275-296. http://dx.doi.org/10.1787/tax_admin-2015-en</p> <p>HUIZINGA H., y S. B. NIELSEN (2002), «Withholding Taxes or Information Exchange: The Taxation of International Interest Flows», <i>Journal of Public Economics</i>, 87: 39-72.</p> <p>JANEBA, E., y W. PETERS (1999), «Tax Evasion, Tax Competition and the Gains from Nondiscrimination: the Case of Interest Taxation in Europe», <i>Economic Journal</i>, 109: 93-101.</p> <p>JOHNS, A., y J. SLEMROD (2010), «The distribution of income tax noncompliance», <i>National Tax Journal</i>, 63: 397-418.</p> <p>KEEN, M., y J. E. LIGTHART (2006), Information sharing and international taxation: A primer. <i>International Tax and Public Finance</i>, 13: 81-110.</p> <p>LIGTHART J. E., y J. VOGET (2010), The determinants of Cross-Border Tax Information Sharing, mimeo.</p> <p>LÓPEZ-CASASNOVAS, G., y A. DURÁN-SINDREU BUXADÉ (2008), «El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: una valoración de su papel en el sistema tributario y estudio de la corrección de algunas</p>
---	--

<p>disfunciones observadas en el caso español», <i>InDret, Revista para el análisis del derecho</i>, 1-35.</p> <p>MARTÍNEZ-MATOSAS, E., y L. CUESTA (2017), «Impacto de las acciones del Plan BEPS en España», <i>Revista de Contabilidad y Tributación, CEF</i>, 408.</p> <p>MARTÍNEZ-VÁZQUEZ, J., y A. TIMOFEEV (2005), «Elección entre modelos centralizados y descentralizados para la administración fiscal», en BOSCH, N. y DURÁN CABRÉ, J. M. (ed.): <i>La financiación de las Comunidades Autónomas: políticas tributarias y solidaridad interterritorial</i>, Publicacions i Edicions UB.</p> <p>MIRRELES, J. (1971), «An Exploration in the Theory of Optimum Taxation», <i>Review of Economic Studies</i>, 38 175-208.</p> <p>OCDE (2015a), <i>Taxation of SMEs in OECD and G20 Countries</i>, OECD Tax Policy Studies, 23, OECD Publishing, París.</p> <p>— (2015b), <i>Tax Administration 2015. Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies</i>, OECD Publishing, París.</p> <p>ONRUBIA, J. (2013), «La reforma de la Administración tributaria: mitos y realidades», en ESTELLER MORÉ, A. y DURÁN CABRÉ, J. M. (eds.): <i>Por una verdadera reforma fiscal</i>, Ariel Economía, e-book.</p> <p>OVERESCH, M., y J. RINCKE (2011), «What Drives Corporate Tax Rates Down? A Reassessment of Globalization, Tax Competition, and Dynamic Adjustment to Shocks», <i>Scandinavian Journal of Economics</i>, 113: 579-602.</p> <p>PAREDES, R. (2010), «La tributación del beneficio de la PYME en España. Algunas propuestas orientadoras de su reforma», <i>Revista de Economía, Retos del Sistema Fiscal</i>, 35-44.</p> <p>PEMBERTON, J. L. (2015), «Modelos de Administración tributaria: principales tendencias de los países desarrollados», en DURÁN CABRÉ, J. M. y ESTELLER MORÉ, A. (eds.): <i>De nuestros impuestos y su administración</i>, Economía UB, Publicacions i Edicions UB.</p> <p>RORK, J. C. (2003), «Coveting thy Neighbors' Taxation», <i>National Tax Journal</i>, 56: 775-787.</p>	<p>SANDFORD, C. (ed.) (1995), <i>Tax Compliance Costs: Measurement and Policy</i>, Fiscal Publications, Bath.</p> <p>SHAW J.; SLEMROD, J., y J. WHITING (2010), «Administration and compliance», en Institute for Fiscal Studies (ed.): <i>Tax by Design: The Mirrlees Review</i>, Oxford University Press, Nueva York.</p> <p>SLEMROD, J. (2015), «Administración tributaria y sistemas fiscales», en DURÁN CABRÉ, J.M. y ESTELLER MORÉ, A. (eds.): <i>De nuestros impuestos y su administración</i>, Economía UB, Publicacions i Edicions UB.</p> <p>SLEMROD J., y S. YITZHAKI (1987), «The Optimal Size of a Tax Collection Agency», <i>Scandinavian Journal of Economics</i>, 89: 183-192.</p> <p>— (1996), «The Costs of Taxation and the Marginal Efficiency Cost of Funds», <i>Staff Papers (International Monetary Fund)</i>, 43: 172-198.</p> <p>— (2002), «Tax Avoidance, Evasion, and Administration», en AUERBACH, A. J. y FELDSTEIN, M. S. (eds.): <i>Handbook of public economics</i>, vol. 3, Elsevier, pp. 1423-1470.</p> <p>STÖWHASE, S., y C. TRAXLER (2005), «Tax Evasion and Auditing in a Federal Economy», <i>International Tax and Public Finance</i>, 12: 515-531.</p> <p>TORGLER, B. (2001), «Is Tax Evasion Never Justifiable?», <i>Journal of Public Finance and Public Choice</i>, 19: 143-168.</p> <p>— (2003), «Does culture matter? Tax morale in east-west-german comparison», <i>FinanzArchiv</i>, 59: 504-528.</p> <p>— (2011), «Tax morale and compliance: Review of evidence and case studies for Europe», <i>World Bank Policy Research Working Paper</i>, n.º 5922.</p> <p>TRAXLER, C. (2012), «Majority Voting and the Welfare Implications of Tax Avoidance», <i>Journal of Public Economics</i>, 96: 1-9.</p> <p>WILSON, J. D. (1986), «A theory of interregional tax competition», <i>Journal of Urban Economics</i>, 19: 296-315.</p> <p>ZODROW, G.R., y P. MIESZKOWSKI (1986), «Pigou, Tiebout, property taxation, and the underprovision of local public goods», <i>Journal of Urban Economics</i>, 19: 356-370.</p>
--	---