



UNIVERSIDAD DE GRANADA

TESIS DOCTORAL

La Agencia Estatal de Administración Tributaria: su
discutida creación, financiación y funcionamiento.
Propuestas para su eficiencia

Programa de doctorado en Ciencias Jurídicas

Autor: Jaime Hinojosa Arcos

Director: Pedro Enrique Barrilao González

Editor: Universidad de Granada. Tesis Doctorales
Autor: Jaime Hinojosa Arcos
ISBN: 978-84-1195-152-4
URI: <https://hdl.handle.net/10481/89666>

A mis padres, por haberme dado todo.

A una justicia igualitaria corresponde también una igualitaria
aplicación de impuestos

(Thomas Hobbes)

AGRADECIMIENTOS

A mi tutor, por su impagable magisterio desde que comencé en el Máster.

A ti, Pedro, mi querido director y amigo, mi Maestro “Kame Sen’in”. Gracias por caminar a mi lado y ser mi amigo. Has sido una bendición del destino.

A ti, Luís Carlos, mi hermano, “Pikkoro”, el ejemplo de la persona y el hombre que hay que ser. Gracias por ser quien has sido.

Y a ti, Cristina, mi querida “Buruma”, sin ti nunca hubiera podido encontrar las
7 Bolas de Dragón.

ÍNDICE

ABREVIATURAS	13
ÍNDICE DE ESQUEMAS, GRÁFICOS, ILUSTRACIONES Y TABLAS. 14	
<i>Esquemas</i>	<i>14</i>
<i>Gráficos</i>	<i>14</i>
<i>Ilustraciones</i>	<i>14</i>
<i>Tablas</i>	<i>14</i>
RESUMEN	16
1. INTRODUCCIÓN	18
1.1. <i>Justificación y objeto de estudio.....</i>	<i>18</i>
1.2. <i>Metodología.....</i>	<i>22</i>
1.3. <i>Estructura</i>	<i>25</i>
2. LA ORGANIZACIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE	
ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.....	27
1. LA CREACIÓN DE LA AGENCIA TRIBUTARIA.....	27
2. ESTRUCTURA Y RÉGIMEN ORGÁNICO DE LA AGENCIA	
TRIBUTARIA	30
3. NORMATIVA QUE AFECTA A LA ESTRUCTURA Y	
COMPETENCIAS DE LA AEAT.....	37
3.1. <i>La Ley General Tributaria y la AEAT.....</i>	<i>37</i>
3.2. <i>La Ley 39/2015 del Procedimiento Administrativo Común.</i>	<i>38</i>
3.3. <i>Ley 40/2015 del Régimen Jurídico del Sector Público.....</i>	<i>39</i>
4. LA CREACIÓN DE LA AEAT: CRÍTICAS EN SU NACIMIENTO....	40
4.1. <i>La creación de la AEAT en el debate parlamentario</i>	<i>40</i>
4.2. <i>La jurisprudencia del Tribunal Constitucional como límite a la</i>	
<i>regulación de determinadas materias mediante una Ley General de Presupuestos</i>	
.....	45
4.3. <i>La creación de la AEAT: Características.....</i>	<i>48</i>
5. FINANCIACIÓN Y RÉGIMEN PRESUPUESTARIO DE LA	
AGENCIA TRIBUTARIA	55

5.1.	<i>Los Ingresos de la Agencia Tributaria.</i>	58
5.2.	<i>La financiación de la Agencia Tributaria y la presión fiscal sobre los contribuyentes.</i>	65
5.3.	<i>El litigio entre la AEDAF y la Agencia Tributaria: La obligación de publicar el baremo y los bonus de retribución al personal encargado de las actuaciones de inspección.</i>	71
5.4.	<i>Conclusión.</i>	82
6.	LA DESCENTRALIZACIÓN DE LA AGENCIA TRIBUTARIA.	83
6.1.	<i>El Estado autonómico y su repercusión sobre la Agencia Tributaria.</i>	83
6.2.	<i>El proceso de descentralización fiscal.</i>	91
6.3.	<i>La descentralización de la Administración Tributaria</i>	95
6.4.	<i>La competencia fiscal entre en Estado y las Comunidades Autónomas: una consecuencia de la configuración del sistema de administración tributario.</i>	104
7.	CONCLUSIONES	113
	3.LAS DISTINTAS ENTIDADES ENCARGADAS DE LA GESTIÓN Y RECAUDACIÓN DE TRIBUTOS EN EL ÁMBITO INTERNACIONAL	116
1.	EL CONCEPTO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y SUS CARACTERÍSTICAS	116
1.1.	<i>Introducción</i>	116
1.2.	<i>Problemas que deben afrontar las distintas administraciones tributarias derivados de la globalización.</i>	117
1.3.	<i>La Administración Tributaria, la presión fiscal y el contribuyente. El estado de bienestar en Europa</i>	126
2.	ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS DEL ENTORNO INTERNACIONAL: UN ESTUDIO COMPARATIVO	146
2.1.	<i>El IRS</i>	152
2.2.	<i>Otras administraciones tributarias de importancia en el entorno de la OCDE y de América</i>	164
3.	CONCLUSIONES	187
4.	CREACIÓN DE UN NUEVO ESTATUTO PARA LA AEAT	188

1. LA NECESIDAD DE REFORMAS EN LA AGENCIA TRIBUTARIA.	188
1.1. Problemática interna en el personal de la Agencia Tributaria: El Proyecto de Ley de la Función Pública de la Administración del Estado.....	194
1.2. La AEAT y su colaboración con otras administraciones para combatir el fraude fiscal.....	203
2. PROPUESTAS DE MEJORA PARA LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA	207
2.1. Introducción	207
2.2. La integración de la AEAT y la TGSS en un único organismo	208
3. CONCLUSIONES	235
BIBLIOGRAFÍA	241
BOLETÍN OFICIAL DE LAS CORTES GENERALES: CONGRESO DE LOS DIPUTADOS	257
DIARIO DE SESIONES DEL CONGRESO DE LOS DIPUTADOS	257
LEGISLACIÓN	259
OTRAS NORMAS UTILIZADAS PARA ESTE TRABAJO	262
JURISPRUDENCIA.....	263

Abreviaturas

Administración Tributaria	AT
Agencia Estatal de Administración Tributaria	AEAT
Asociación Española de Asesores Fiscales	AEDAF
Base Erosion and Profit Shifting	BEPS
Centro Interamericano de Administraciones Tributarias	CIAT
Comisión Nacional del Mercado de Valores	CNMV
fiscalía General del Estado	FGE
Foro sobre la Administración Tributaria	FAT
Her Majesty Revenue and Custom	HMRC
Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	IRPF
Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones	ISD
Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados	ITPyAJD
Ingresos por Actos de Liquidación	IAL
Instituto de Estudios Fiscales	IEF
Instituto Social de la Marina	ISM
Internal Revenue Service	IRS
Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común	LPAC
Ley 40/2015 de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público	LRJSP
Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria	LGT
Ley de Presupuestos Generales del Estado	LPGE
Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas	LOFCA
Organización de Inspectores de Hacienda del Estado	IHE
Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.	OCDE
Plan Especial de Intensificación de Actuaciones	PEIA
Sentencia del Tribunal Constitucional	STC
Sentencia del Tribunal Supremo	STS
Sindicato de Técnicos del Ministerio de Hacienda	GESTHA
Sindicato de unión de los grupos C de Hacienda	UCESHA
Tax Payers First Act	TAS
Tesorería General de la Seguridad Social	TGSS
Tribunal Constitucional	TC
Unión Europea	UE

ÍNDICE DE ESQUEMAS, GRÁFICOS, ILUSTRACIONES Y TABLAS

Esquemas

Esquema 1: Organización de la AEAT	36
Esquema 2: Modelos de Administración Tributaria.....	94
Esquema 3: Organización del IRS.....	163
Esquema 4: Estructura de la AT de Italia	168
Esquema 5 Organización y distribución del sistema tributario en Alemania.....	170
Esquema 6: Estructura de la AT de México	181
Esquema 7: Organigrama de la TGSS.....	211

Gráficos

Gráfico 1: Distribución del personal de la AEAT	34
---	----

Ilustraciones

Ilustración 1: Contenido de la carta de aviso a autónomos y pequeñas empresas.....	67
Ilustración 2: Carta al contribuyente	144
Ilustración 3: Modelo de escrito al Defensor del Contribuyente.....	160

Tablas

<i>Tabla 1: Índice de eficiencia.</i>	<i>60</i>
<i>Tabla 2: Expedientes de reclamación resueltos por los Tribunales: 2021.</i>	<i>64</i>
<i>Tabla 3: Convenios de la AEAT</i>	<i>98</i>
<i>Tabla 4: Ventajas y Desventajas de una AT descentralizada</i>	<i>101</i>
<i>Tabla 5: Fecha de incorporación de los Estados Miembros de la OCDE.....</i>	<i>119</i>
<i>Tabla 6: Organización de las distintas AT.....</i>	<i>147</i>
<i>Tabla 7 Sistemas de AT en la OCDE.....</i>	<i>152</i>
<i>Tabla 8: Distribución del personal de la AT de México</i>	<i>183</i>
<i>Tabla 9 Distribución de Ingresos en el sistema tributario mexicano</i>	<i>184</i>
<i>Tabla 10: Recaudación por provincias de la TGSS.</i>	<i>215</i>
<i>Tabla 11 Recaudación por provincias de la AEAT.....</i>	<i>218</i>
<i>Tabla 12 Recaudación por tipo de impuesto de la AEAT.....</i>	<i>220</i>
<i>Tabla 13 Ingresos totales por Delegaciones de la AEAT y la TGSS</i>	<i>222</i>

<i>Tabla 14 Intercambio de información entre la AEAT y el ISM.....</i>	<i>224</i>
<i>Tabla 15 Suministro de información entre la TGSS y la AEAT</i>	<i>227</i>
<i>Tabla 16 Suministro de información entre la Inspección del Trabajo y la AEAT</i>	<i>227</i>

RESUMEN

El nacimiento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria estuvo envuelto en numerosas polémicas por el vehículo elegido por el Gobierno socialista de 1991 para su creación: una Ley de Presupuestos Generales del Estado. También por su régimen de financiación, que aún hoy continúa siendo muy discutido, debido a que el presupuesto de la Agencia depende de las transferencias del Estado para cada ejercicio y de un porcentaje de lo que recaude. Por un lado, a través de los ingresos automáticos, aquellos en los que son los propios contribuyentes los que ingresan la cuota resultante de su autoliquidación. Por el otro; a través de los ingresos por actos de liquidación, que se dan en aquellos supuestos en los que es la Agencia Tributaria la que, a través de una previa actuación de gestión o inspección, reclama al sujeto pasivo una cantidad a pagar por errores u omisiones en sus obligaciones tributarias.

Pero, además, el debate doctrinal y parlamentario sobre las posibles disfuncionalidades que este régimen de financiación podría suponer para la Agencia, alcanzó también otro polémico elemento de su creación: el régimen de contratación con terceros y de contratación de personal que le confería el artículo 103 de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el ejercicio 1991. En sede parlamentaria, hubo quienes acusaron al Gobierno de privatizar la recaudación de impuestos.

Además de por sus propios vicios, la Agencia Tributaria se ve afectada en su funcionamiento por la configuración del Estado. La España de las autonomías supone que la Agencia Tributaria no sea la única institución encargada de la gestión y recaudación de los tributos lo que lleva años siendo debatido por la doctrina: ¿es mejor una sola Agencia Tributaria? O, por el contrario ¿sería mejor para la relación con el contribuyente la creación de 17 Agencias Tributarias distintas?

Esta relación con el contribuyente es un elemento capital para cualquier Administración Tributaria. Por ello, el estudio del concepto de Administración Tributaria en el entorno de la OCDE, y de otras instituciones encargadas de la gestión y recaudación de los tributos, resulta imprescindible para alcanzar los objetivos de este trabajo. La relación de la Agencia Tributaria con los contribuyentes es, en ocasiones, convulsa, en parte debido a su régimen de financiación, lo que provoca que en el centro de sus actuaciones no esté la figura principal de todo sistema tributario-fiscal: el ciudadano.

El Internal Rental Service, la “Agencia Tributaria” estadounidense, impulsó desde hace un par de décadas una serie de reformas para mejorar sus relaciones con los ciudadanos y poner en el centro de su sistema al contribuyente.

Reivindicaciones similares a las que lleva tiempo reclamando el grupo de Inspectores de Hacienda del Estado y el sindicato de Técnicos, GESTHA, cuyos estudios han sido estudiados y analizados para proponer una serie de mejoras para la Agencia Tributaria, entre ellas la integración de la Tesorería General de la Seguridad Social y el Departamento de Recaudación de la Agencia en un organismo único.

1. INTRODUCCIÓN

1.1. Justificación y objeto de estudio

La Agencia Estatal de Administración Tributaria¹ es un órgano que fue creado por el artículo 103 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991. Se configuró como una entidad de derecho pública, adscrita al Ministerio de Economía y Hacienda a través de la, por aquel entonces, Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos y con un régimen jurídico propio, si bien su actuación debe ajustarse a los principios esenciales de cualquier actuación administrativa.

Desde que se constituyera de manera efectiva el día 1 de enero de 1992, la Agencia ha sido una figura discutida dentro del ordenamiento jurídico español por varios motivos, entre ellos el vehículo jurídico elegido para su creación: una Ley de Presupuestos Generales del Estado.

Su forma de financiarse también fue, y continúa siendo, muy polémica puesto que la Agencia Tributaria se financia con cargo a las transferencias consignadas en los Presupuestos Generales del Estado² y de “...un porcentaje de la recaudación que se derive de los actos de liquidación y de gestión recaudatoria o de otros actos administrativos acordados o dictados por la Agencia en el ámbito de la gestión tributaria que tiene encomendada cuya finalidad será la financiación de los mayores gastos de funcionamiento e inversiones que pudieran producirse como consecuencia de la actividad de la Agencia Estatal de Administración Tributaria”³.

Esta peligrosa forma de financiarse, esta participación en su presupuesto, es considerada por algunos autores (Barrilao) como una suerte de “comisión por cobro” y genera una situación conlleva que su actuación esté siendo muy criticada. Además de las transferencias de los PGE, la Agencia obtiene ingresos de dos tipos: los ingresos “automáticos”⁴ y los ingresos por actos de liquidación⁵. Es la actuación para obtener estos últimos la que está generando una mayor polémica entre la doctrina e incluso por parte

¹ En adelante AEAT o “la Agencia”.

² En adelante, PGE.

³ artículo 103.Cinco de la Ley de PGE que creó la Agencia.

⁴ Aquéllos en los que los sujetos pasivos presentan la autoliquidación correspondiente, dentro del plazo de presentación y determinan su cuota procediendo a ingresarla.

⁵ En adelante IAL: son aquéllos ingresos que la AEAT percibe tras iniciar un proceso de comprobación de gestión tributaria o de inspección, por hechos impositivos mal declarados por parte de los contribuyentes o declarados fuera de plazo.

del personal de la AEAT⁶, puesto que la litigiosidad entre la Agencia Tributaria y los ciudadanos no deja de crecer por el “animus recaudandi” que subyace en muchos casos en los procedimientos de comprobación y de inspección. Esta forma de intentar aumentar sus ingresos, por esta participación en lo recaudado de la que goza la AEAT, conlleva que en los trabajos de la Agencia prime más la cantidad que la calidad y se dirijan hacia la recaudación cualquier medio⁷, por lo que, ante una reclamación a los tribunales, las pretensiones de la administración tributaria suelen ser desestimadas.

La actuación de la Agencia Tributaria con los contribuyentes dista mucho de ser la que debiera presidir las relaciones entre administración y administrado, algo que lleva tiempo siendo advertido por autores como Barrilao⁸. Otros como Sánchez (1995) y Ortiz, (1996) llamaron la atención sobre el que la AEAT se crease a través de una norma de este tipo, lo que hace necesario que este trabajo se enfoque también en el análisis de la creación de la AEAT y en los límites constitucionales de las Leyes de Presupuestos Generales del Estado.

Por último, con respecto a la actuación de la Agencia Tributaria, conviene destacar que no enfoca su actuación hacia planes de cumplimiento voluntario o hacia la satisfacción del contribuyente, como sí hacen otras administraciones tributarias del panorama internacional⁹. En este sentido, los estudios publicados por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT)¹⁰ llaman a las administraciones a que la sanción no puede ser únicamente “un castigo” sino un recurso más que tenga a su disposición la administración tributaria para evitar comportamientos no deseados por parte de los sujetos pasivos. En la actualidad, el papel del contribuyente como “figura central del sistema tributario” debe ganar peso dentro de las distintas administraciones tributarias siguiendo una tendencia que, según el CIAT, está en aumento debido a:

⁶ Sobre todo, por la Asociación de Inspectores de Hacienda del Estado que han realizado numerosas propuestas

⁷ Sin importar la calidad del trabajo realizado por parte de la Agencia, sino el hecho de terminar los procedimientos de comprobación limitada o de inspección con una resolución favorable para la AEAT. Datos de la Memoria de los Tribunales Contencioso Administrativos de 2020, donde se indica que los ciudadanos ganaron el 45,26% de los de los juicios en los Tribunales Contencioso Administrativos en los que pleitearon contra la Agencia.

⁸ “Objetivo de la Agencia Tributaria Recaudar: ¿y la satisfacción del contribuyente? El peculiar mecanismo de financiación”. Revista Aranzadi Doctrinal. Nº 5 (septiembre 2014), págs. 219-234.

⁹ Este sería el caso del Internal Revenue Service, la agencia encargada de la gestión y la recaudación de impuestos en los Estados Unidos.

¹⁰ En su obra: “Manual de ética, transparencia y lucha contra la corrupción. Las administraciones tributarias al servicio del ciudadano” publicada en 2021.

- El auge de las teorías que fomentan la actividad de la administración tributaria para favorecer el cumplimiento voluntario¹¹.
- Recoger en los códigos tributarios derechos y garantías para los contribuyentes: garantías en el procedimiento, derechos para los sujetos pasivos en su condición de tales, y la creación de figuras mixtas en las que prevalece la colaboración entre los ciudadanos y la administración, con propuestas de mejora y sugerencias de aquéllos a ésta¹².

Este estudio y sus posteriores resultados en este trabajo de investigación, también se justifican por la necesidad de modificar sustancialmente la actuación de la Agencia en la lucha contra el fraude y dotar de mayores medios a su personal en esta tarea. Para ello, se analizan las propuestas de distintas organizaciones y sindicatos de personal de la AEAT como IHE o GESTHA dado su vasto conocimiento de la institución. La lucha contra el fraude fiscal, es una de las principales quimeras a las que deben enfrentarse las administraciones tributarias, tanto la propia AEAT como las del ámbito internacional.

De este análisis comparado, se deduce cómo la Agencia padece problemas que afectan también a otras administraciones tributarias: la lucha contra el fraude fiscal, la dificultad para que los grandes contribuyentes tributen en el lugar en el que se obtienen los beneficios y, entre otros, los inconvenientes que conllevan para las administraciones tributarias los nuevos modelos de pago y de prestación de servicios:

- El pago a través de medios digitales como “bizum”.
- La tributación de las “criptomonedas”.
- La prestación de servicios digitales de emisión en directo o “streaming” por parte de grandes empresas que tributan en países de baja imposición.

Así, tras este estudio, se pone de manifiesto uno de los principales resultados de esta investigación: la necesidad de reforma del régimen de personal de la AEAT para blindar la figura del empleado público y de la propia Administración tributaria para que

¹¹ Que están teniendo su reflejo en distintos países. Por ejemplo, en Estados Unidos, en 1998 se creó en este país el Electronic Tax Administration Advisory Committee cuyo objetivo es la asistencia para la administración electrónica tributaria. En México, en 2006, la Procuraduría para la Defensa del Contribuyente para la “protección y defensa de los derechos e intereses de los contribuyentes en materia fiscal y administrativa”. En España se creó el Foro de Grandes Empresas, al que se han adherido más de 150 grandes contribuyentes y que sirve de plataforma de encuentro y debate para analizar los problemas que se plantean entre éstos y la administración tributaria

¹² “Manual de ética, transparencia y lucha contra la corrupción. Las administraciones tributarias al servicio del ciudadano”. CIAT. 2021: 23-25.

sea firme ante la corrupción. Esto permitiría evitar tanto las conductas “pasivas” (el fraude fiscal y la falta de ingreso de los impuestos) a lo que contribuye la complejidad de los procedimientos y las normas fiscales, la falta de rendición de cuentas por parte de la administración tributaria o la debilidad del sistema de sanciones ante la corrupción, entre otras¹³.

Estudios publicados por Barrilao, Delgado y Villar,¹⁴ tras una serie de encuestas realizadas a más de 1.400 empleados de la AEAT mostraban algunos resultados que deben ser tenidos en cuenta en este trabajo de investigación para proponer un nuevo estatuto para la Agencia, que también revierta esta situación:

- En la AEAT se observaba una insatisfacción general en cuanto al salario percibido y en cuanto al sistema de incentivos.
- El personal de la AEAT consideraba que el sistema de incentivos no se adecuaba a la carga de trabajo y que no potenciaba el rendimiento laboral.
- También consideraba el personal de la AEAT que esta institución debería invertir más en la formación y en la actualización de los conocimientos del personal¹⁵ (Barrilao, Delgado y Villar: 2014).

Datos que demuestran que la principal organización de recaudación y gestión de impuestos de nuestro país, puede y debe mejorar en su forma de proceder tanto con los contribuyentes como con sus propios empleados, para así conseguir el principal objetivo de cualquier Administración: ofrecer los mejores resultados posibles, con los mínimos recursos necesarios.

¹³ “Manual de ética, transparencia y lucha contra la corrupción. Las administraciones tributarias al servicio del ciudadano”. CIAT. 2021: 54-55.

¹⁴ Como Barrilao, Delgado y Villar en 2014 en su artículo “La retribución de los empleados de la Agencia Tributaria: el sistema de incentivos a debate”.

¹⁵ Que en la mayoría de las ocasiones realizaban estas labores “por sus propios medios”

1.2. Metodología

Este estudio se dirige a proponer reformas y modificaciones, en este caso de la regulación de la Agencia Tributaria como ente de derecho público adscrito a la Secretaría de Estado de Hacienda. El trabajo ha abordado el problema desde un punto de vista investigador pues ha tratado de cuestionar el objeto de estudio, en este caso la creación y funcionamiento de la AEAT y la posibilidad de configurar un nuevo estatuto que pueda mejorar su funcionamiento, siguiendo las publicaciones de la doctrina, así como también del personal de la Agencia como sería el caso del grupo de Inspectores de Hacienda del Estado.

Además, dentro del desarrollo del estudio, se ha analizado la eficacia del cumplimiento y la sanción de algunas de las normas jurídicas que afectan a la actuación de la Agencia Tributaria, en concreto las relacionadas con el cumplimiento por parte de los contribuyentes de sus obligaciones fiscales y la eficacia de la AEAT en la lucha contra el fraude fiscal.

La hipótesis principal es: **la propuesta de un Estatuto Orgánico para la Agencia Estatal de Administración Tributaria como solución a su dependencia de los órganos políticos estatales**. La necesidad de crear este Estatuto, desde nuestro punto de vista, responde a que un nuevo estatuto para la AEAT reduciría su dependencia del poder político en una doble vía: tanto en relación a su actuación, como a su financiación.

El objetivo que se pretenden alcanzar, con carácter general, es el de proponer un nuevo modelo de organización de la Agencia Estatal de Administración Tributaria que permita dotarle de mayor independencia y de mayores medios para conseguir sus principales premisas: la gestión y recaudación de impuestos y la lucha contra el fraude fiscal, sin olvidar la satisfacción del contribuyente¹⁶.

Además, y más en concreto, se pretende con la posibilidad de la creación de un nuevo estatuto:

1. Una administración tributaria al servicio del poder político, pero independiente

¹⁶ Unos objetivos que, desde hace más de una década, vienen siendo demandados por parte del grupo de Inspectores Hacienda del Estado que en sus distintas publicaciones están reivindicando la necesidad de un nuevo Estatuto para la AEAT que reduzca su dependencia del poder político y que cumpla con los objetivos que se citan a continuación.

2. Una administración tributaria profesional.
3. Una administración tributaria compartida que salvaguarde la unidad del sistema.

Para la consecución de los objetivos se ha estudiado de forma muy detallada la creación de la Agencia Tributaria. No sólo a través del artículo 103 de la LPGE para 1990, la ley que la creó, sino también consultando los debates parlamentarios que precedieron a su nacimiento tanto las sesiones plenarias como las de las comisiones encargadas de su discusión¹⁷. También se han analizado las ventajas y las desventajas de un sistema tributario centralizado o descentralizado para, en función de los resultados a los que se pretende llegar con la creación del nuevo estatuto, proponer mejoras en el sistema administrativo tributario español.

Pero, como quiera que estuviéremos en un mundo tan globalizado, el análisis de la AEAT requiere profundizar en el estudio de otras administraciones tributarias a través de dos métodos. Por un lado, con el estudio de las publicaciones de organizaciones supranacionales como el CIAT o la OCDE para comprender qué se entiende por “administración tributaria”, en el ámbito internacional y qué dificultades afrontan éstas en la actualidad, con carácter general. Por el otro lado, un estudio de algunas instituciones encargadas de la gestión y la administración de los tributos más significativas en el panorama europeo e internacional¹⁸.

Por último, para poder alcanzar los objetivos, se han estudiado las proposiciones de las Asociaciones y Organizaciones de personal de la AEAT, en concreto IHE (de inspectores) y GESTHA (el sindicato de técnicos), recogidas en sus distintos Congresos y publicaciones para poder proponer un nuevo estatuto para la Agencia Tributaria en el que se pudiera integrar la Tesorería General de la Seguridad Social en el Departamento de Recaudación de la AEAT. El sentido del estudio de esta institución, la Tesorería, se justifica en que tras tener en cuenta las funciones que realiza, y tras el análisis de sus cifras, llega a la conclusión de que la integración de la Tesorería General de la Seguridad Social en el Departamento de Recaudación de la Agencia Tributaria, aprovechando la amplia base de datos que maneja la AEAT, así como su dilatada experiencia y su labor

¹⁷ Este estudio ha resultado fundamental para la comprensión de la motivación detrás de la creación de esta institución.

¹⁸ Como es el caso de las administraciones tributarias de Reino Unido, Estados Unidos o México, entre otras.

como “recaudadora” de deudas de otras administraciones; permitirían mejorar las cifras en la lucha contra el fraude fiscal así como también la eficiencia de ambas instituciones.

1.3.Estructura

Este trabajo de investigación se estructura en tres grandes bloques o epígrafes.

En el primero de ellos se estudia la Agencia Estatal de Administración Tributaria en su conjunto. Se parte de un minucioso análisis de la creación de la Agencia, tanto del artículo 103 de Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991¹⁹, como del debate parlamentario que rodeó los momentos previos a su nacimiento. Además de las críticas de la oposición al Gobierno socialista bajo cuyo mandato se creó la AEAT, se recoge el estudio y el análisis de la doctrina²⁰, así como las críticas que se realizaron al modelo: su creación a través de una LPGE, su forma de “auto” financiarse y también ciertas prerrogativas en materia de contratación y de personal que llegaron a plantear el debate sobre si se estaba privatizando la gestión y recaudación de impuestos en nuestro país.

En este primer bloque, también se hace incidencia en uno de los aspectos que parte de la doctrina²¹ ha estudiado durante las dos décadas que llevamos de siglo: las consecuencias de la descentralización fiscal y la descentralización de la administración tributaria sobre la actuación de la AEAT. También, y por ser uno de los principales objetivos de cualquier Administración Tributaria, se ha analizado cómo recauda los tributos la Agencia, desde un punto de vista crítico y trayendo al debate los criterios de productividad y reparto de los *bonus* a su personal por la consecución de sus objetivos, y la obligación de la AEAT de hacer públicos estos datos.

En el segundo bloque, se ha analizado la Agencia Tributaria desde otro punto de vista: en comparación con otras administraciones del ámbito internacional. Además de ese análisis global que se hace del concepto de administración tributaria y de los distintos modelos de organización que existen en el panorama internacional, se muestra un estudio de las instituciones encargadas de la gestión y recaudación de los tributos en distintos países: Reino Unido, México, Australia, Alemania, Italia y Estados Unidos.

En el tercero de los epígrafes se analizan las dificultades que está atravesando actualmente la Agencia y las propuestas de mejora y reforma que, además de la doctrina, también ha demandado la Asociación de Inspectores de Hacienda del Estado. Una de las

¹⁹ La discutida norma que la creó.

²⁰ Principalmente por autores como Sánchez (1995) u Ortiz (1993).

²¹ Con autores como Martínez-Vázquez, Timofeev o Barrilao.

que más atractivas han resultado, ha sido la de integrar a la Tesorería General de la Seguridad Social en el Departamento de Recaudación de la Agencia Tributaria.

Situaciones, todas éstas, a las que se ha pretendido dar respuesta con este trabajo de investigación y cuyos resultados se muestran a lo largo del mismo, siguiendo una estructuración de sus contenidos en estos tres grandes bloques que a continuación se pasan a desarrollar pormenorizadamente.

2. LA ORGANIZACIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.

1. LA CREACIÓN DE LA AGENCIA TRIBUTARIA.

La Agencia Estatal de Administración Tributaria es una entidad de Derecho Público, creada por la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de presupuestos Generales del Estado para 1991.

La AEAT cuenta con un régimen jurídico propio distinto al de la Administración General del Estado. Ello no significa que su actuación se pueda alejar de los principios esenciales de cualquier actuación administrativa, aunque sí permite que la Agencia goce de autonomía en materia presupuestaria y de gestión de personal²². Además, la Agencia Tributaria está regulada por la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, la Ley 51/2007, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2008, la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del IRPF y otras normas tributarias²³.

A la AEAT le corresponde la aplicación del sistema tributario estatal y aduanero y también aquellos recursos de otras Administraciones públicas, estatales o del ámbito de la Unión Europea²⁴, cuya gestión le sea encomendada por vía legal o por Convenio. Es la institución encargada de aplicar el sistema tributario velando porque se cumpla el principio constitucional según el cual los españoles deben contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según su capacidad económica. Pese a ello, la AEAT no es competente en cuanto a la elaboración de normas tributarias²⁵.

Respecto de la relación entre la AEAT y los contribuyentes, alguna doctrina, como Moya-Angeler²⁶ y Rey y Fernández²⁷, consideran que la Ley 58/2003, de 17 de diciembre,

²² Esa naturaleza de entidad de derecho público con prerrogativas para regularse en algunos aspectos, recuerda a los llamados “corpora” entidad de Derecho Público Romano. Esta institución fue ampliamente estudiada por Suárez Vázquez, G. (2017), en su obra “La fundación como entidad jurídica corporativa en el derecho romano”. *Glossae. European Journal of Legal History* 14, (págs. 881-916).

²³ Informe sobre el funcionamiento de los servicios de la Administración Periférica del Estado en 2018.

²⁴ En adelante, UE o “la Unión”.

²⁵ Información publicada por la AEAT en la Memoria de 2022.

²⁶ Moya-Angeler Sánchez, J. en su obra “*Mecanismos de defensa del contribuyente. Los derechos y garantías en la normativa tributaria*”. Murcia, 2016, pp.82-84 considera el artículo 34 de la LGT como “un catálogo de derechos sustantivos de los obligados tributarios en el que se reproduce la lista de derechos y garantías...en una lista que no es cerrada, aunque pretende ser exhaustiva”.

²⁷ Rey Quiroga, B. en su obra “*Nueva Ley General Tributaria. Ley 58/2003 de 17 de diciembre*”. Edit. Bosch, 2004, indica que estos derechos reconocidos por la LGT se podrán hacer valer en cualquier procedimiento tributario, independientemente que sean procedimientos de gestión, de recaudación o se trate de un procedimiento sancionador.

General Tributaria²⁸ recoge en su articulado una serie de derechos de los contribuyentes que, inevitablemente, comportan para la Administración Tributaria tanto derechos como contrapartidas. Una muestra de esa dualidad recogida en el artículo 34.1 de la LGT, es la letra a) que reconoce a los contribuyentes el derecho a ser informados y asistidos sobre el cumplimiento de sus distintas obligaciones tributarias, así como del ejercicio de sus derechos.

Aunque por lo general no es posible por parte de la ciudadanía de un determinado estado instar un control constitucional contra una ley fiscal, salvo que los actos de las autoridades fiscales vulneren derechos fundamentales, hay países en los que es posible realizarlo. Así, en Estados Unidos la Corte Suprema de Justicia determinó que las decisiones en torno a la recaudación son de naturaleza política y no jurídica por lo que los administrados no tienen derecho a ejercitar acciones contra leyes que impongan tributos. En Alemania los derechos fundamentales susceptibles de lo que en nuestro ordenamiento jurídico se corresponde con el “amparo” no incluyen las normas tributarias. En Francia, sólo cuando una Ley se está tramitando, el Presidente de la República o cualquier parlamentario pueden acudir al Consejo Constitucional para determinar su adecuación a la constitución. En Portugal también existe un control preventivo, aunque las normas tributarias no son objeto de protección como si de derechos fundamentales se tratase. En Brasil, el Tribunal Supremo Federal puede determinar la inconstitucionalidad de una norma si el Presidente, la Cámara de los Diputados o la Asamblea Legislativa, instan bien la acción directa de inconstitucionalidad, bien la acción declaratoria de inconstitucionalidad (Álvarez, 2016: 328-331).

En nuestro país, y tiempo atrás, autores como Sánchez²⁹, ya reivindicaban esta figura del “Estatuto de los Contribuyentes” al hablar de los principios tributarios contenidos en la Constitución Española³⁰.

²⁸ En adelante Ley General Tributaria o LGT.

²⁹ En su obra “Las actuaciones de la Agencia Tributaria y los principios constitucionales tributarios”. Civitas. Revista española de derecho financiero nº 87, 1995.

³⁰ Principios recogidos en el artículo 31 de la Constitución Española y que según el autor “pretenden conseguir un sistema tributario justo tanto a nivel formal como de aplicación de las distintas figuras tributarias...elevando al rango de constitucionales los principios de generalidad, no confiscatoriedad, progresividad, capacidad económica e igualdad tributaria, que deben resultar imprescindibles en la regulación y aplicación de la norma”.

Sin embargo, la principal función de la AEAT es la gestión integral del sistema tributario estatal y aduanero, para lo cual tiene atribuidas unas competencias y encargos entre los que se pueden destacar³¹:

1. La gestión, inspección y recaudación de los tributos de titularidad estatal (IRPF, Sociedades, Impuesto sobre la Renta de No Residentes, IVA e Impuestos Especiales).
2. La realización de importantes funciones en relación con los ingresos de las Comunidades Autónomas y Ciudades Autónomas, tanto en lo que se refiere a la gestión del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, como a la recaudación de otros ingresos de dichas Comunidades, ya sea por disposición legal o mediante los correspondientes convenios de colaboración.
3. La recaudación de ingresos propios de la Unión Europea.
4. La gestión aduanera y la represión del contrabando.
5. La recaudación en periodo voluntario de las tasas del Sector Público Estatal.
6. La recaudación en vía ejecutiva de ingresos de derecho público de la Administración General del Estado y de los organismos públicos vinculados o dependientes de ella.
7. La colaboración en la persecución de determinados delitos, entre los que destacan los delitos contra la Hacienda pública y los delitos de contrabando.

Asimismo, otros órganos autonómicos y locales gestionan tributos propios y tributos cedidos.

La creación de la Agencia a través de una Ley de Presupuestos, además de su configuración como una entidad de derecho pública adscrita al Ministerio de Hacienda³², ha sido ampliamente discutida y estudiada por diversos autores; (Sánchez y Ortiz). Esa dependencia del Ministerio hace que su financiación y su régimen presupuestario queden supeditados al poder político, tal y como se puede observar si se estudia el artículo 103³³, concretamente los apartados 5 y 6, de la LPGE para 1991.

³¹ Memoria Anual de la AEAT: 2022.

³² En el año de su creación al de Economía y Hacienda.

³³ “5. La Agencia se financiará con cargo a los siguientes recursos:

Las transferencias consignadas en los Presupuestos Generales del Estado.

Un porcentaje de la recaudación que resulte de los actos de liquidación realizadas por la Agencia respecto de los tributos cuya gestión realice.

La base de cálculo de este porcentaje estará constituida por la recaudación bruta de estos ingresos tributarios incluidos en los Capítulos I y II del Presupuesto de Ingresos del Estado, así como los incluidos en el Capítulo III cuya gestión realice la Agencia.

A lo anterior, habría que sumar que, dentro de la Administración del Estado, las competencias sobre gestión, inspección y recaudación de algunos tributos están fuertemente descentralizadas. Al hecho de que haya tributos completamente cedidos, como el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones³⁴ o el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados³⁵, se añade la peculiaridad de que algunos tributos están cedidos parcialmente, incorporándose un tramo estatal y otro autonómico, como es el caso del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas³⁶.

Cuatro son, por tanto, las principales características que van a analizar este estudio en cuanto a la naturaleza de la AEAT: su estructura y organigrama internos, su creación a través de una Ley General de Presupuestos, su configuración como entidad de derecho público dependiente del Ministerio de Hacienda, y la descentralización que, por mor del sistema autonómico, sufre la Administración Tributaria³⁷.

2. ESTRUCTURA Y RÉGIMEN ORGÁNICO DE LA AGENCIA TRIBUTARIA

La regulación de los distintos órganos e instituciones que forman parte de la estructura y organización de la AEAT no se encuentra contenida en un único texto normativo. Además del artículo 103 de la LPGE para 1991, son varias las disposiciones

El porcentaje será fijado cada año en Ley anual de Presupuestos.

Los mayores ingresos producidos por este concepto con respecto a las previsiones iniciales incrementarán de forma automática los créditos del presupuesto de gastos de la Agencia.

Los ingresos que perciba como retribución por las otras actividades que pueda realizar, por virtud de convenios o disposición legal, para otras Administraciones Públicas nacionales o supranacionales.

Los rendimientos de los bienes y valores que constituyan su patrimonio.

Los préstamos que sean necesarios para atender situaciones de desfase temporal de tesorería.

Los demás ingresos de Derecho Público o Privado que le sea autorizado percibir”.

“6. Régimen presupuestario.

1. La Agencia elaborará anualmente un anteproyecto de presupuesto que refleje los costes necesarios para la consecución de sus objetivos, con la estructura que señale el Ministerio de Economía y Hacienda, y lo remitirá a éste para su elevación al acuerdo del Gobierno, y posterior remisión a las Cortes Generales, formando parte de los Presupuestos Generales del Estado y consolidándose con los de las Administraciones Públicas Centrales.

Este presupuesto tendrá carácter limitativo por su importe global, y carácter estimativo para la distribución en categorías económicas de los créditos de los programas del mismo.

2. Las variaciones en la cuantía global de este presupuesto serán autorizadas por el Ministro de Economía y Hacienda. Las variaciones internas que no alteren la cuantía global del Presupuesto de la Agencia serán acordadas por el Presidente”.

³⁴ En adelante ISD

³⁵ En adelante ITPyAJD

³⁶ En adelante IRPF.

³⁷ A esta descentralización de la Administración Tributaria, hay que añadir que la Tesorería General de la Seguridad Social, otro de los órganos recaudatorios del Estado, se encuentra configurada como una entidad independiente a la Agencia Tributaria.

normativas que han ido modificando los órganos de la AEAT o, en algunos casos, creándolos.

En primer lugar, conviene destacar la Orden Ministerial de 2 de junio de 1994, por la que se desarrolla la estructura de la AEAT. También Orden PRE/3581/2007, de 10 de diciembre, por la que se establecen los departamentos de la AEAT y se les atribuyen las distintas funciones y competencias, así como también su estructura orgánica. En materia de relación entre la AEAT y las CC.AA., es de relevancia la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

También existen disposiciones de carácter más específico como la Resolución de 29 de diciembre de 2009 del Presidente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria por la que se crea la sede electrónica y se regulan los registros electrónicos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, que creó la Sede Electrónica.

Además de las anteriores, hay otras dos Leyes que deben ser traídas a colación por la influencia que tienen sobre el desarrollo de la actuación de la Agencia Tributaria. Se trata de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y a la Ley 40/2015 de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público³⁸. También le afecta la regulación de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común³⁹.

Centrándonos más concretamente en su estructura; la Agencia Tributaria tiene un organigrama funcional, en el que existen departamentos verticales y horizontales, (Barrilao, 2011), además de estar dividida, en cuanto a su organización territorial, entre Servicios Centrales y Servicios Territoriales.

Los departamentos verticales son los departamentos de Gestión Tributaria, Inspección Financiera y Tributaria, Recaudación y Aduanas e Impuestos Especiales. Los departamentos horizontales son los de Informática Tributaria, Recursos Humanos y Administración Económica y Departamento de Planificación y Relaciones Institucionales.

Entre los Servicios Centrales de la Agencia, se integran:

³⁸ En adelante Ley 40/2015 o LRJSP.

³⁹ En adelante LPAC.

- 6 Departamentos.
- 5 Servicios.
- 1 Delegación Central de Grandes Contribuyentes, a los que otorga un tratamiento unitario.

Entre los Servicios Territoriales, formando parte de la Organización Periférica de la AEAT hay:

- 17 Delegaciones Especiales, una en cada una de las CC.AA. que forman parte del Estado.
- 39 Delegaciones, cada una de las cuales coincide con la provincia⁴⁰.
- 191 Administraciones
- 31 Administraciones de Aduanas e Impuestos Especiales⁴¹.

Siguiendo la clasificación realizada por Barrilao (2011: 57-64), podemos diferenciar, en aras de establecer con claridad la organización y estructura de la Agencia, entre los Órganos de la Agencia Tributaria, los Órganos de coordinación de la AEAT, el organigrama funcional de la Agencia y la organización territorial de la misma.

2.1.Órganos de la Agencia Tributaria.

2.1.1.1.Presidencia y Dirección General.

La Presidencia de la AEAT recae sobre la Secretaría de Estado de Hacienda. Este cargo ejerce la dirección superior y ostenta la representación legal de la misma. Entre sus distintas funciones, cabe destacar que está encargada de aprobar la estructura orgánica, aprobar el anteproyecto de presupuestos y la oferta de empleo, así como la relación de puestos de trabajo⁴². Bajo su dependencia se encuentra la Dirección General.

⁴⁰ Excepto en aquellas provincias en las que se encuentra la Sede de la Delegación Especial.

⁴¹ Informe sobre el funcionamiento de los servicios de la Administración Periférica del Estado en 2018, pp.465-467.

⁴² “El Director General dirigirá la ejecución del Plan de Actuaciones de la Agencia y su funcionamiento ordinario.

Asimismo, le corresponden:

- La ejecución de los acuerdos adoptados por el Presidente.
- Ejercer la dirección del personal y de los servicios y actividades de la Agencia.
- La elaboración del anteproyecto de Presupuesto y el Plan de Actuación.
- Contratar al personal en régimen de derecho laboral o privado, dentro de los límites de la relación de puestos de trabajo aprobada”. Artículo 103.Tres. 3º de la LPGE de 1991.

El artículo 103.Tres. 3º de la Ley que creó la Agencia Tributaria, es una muestra de cómo el Gobierno que promovió el nacimiento de la misma, se decantó por un sistema de libre nombramiento y revocación del personal directivo para que la relación entre el Ejecutivo y la Dirección de la AEAT fuera de confianza. Además, que la Presidencia la ostente el Secretario de Estado de Hacienda, acentúa la relación de instrumentalidad de la AEAT, convirtiéndola, potencialmente, en un ente susceptible de ser un mero “agente” del poder político (Ortiz, 1993: 44-46).

2.1.1.2.Órganos de apoyo a la Presidencia y la Dirección General.

Hay otros cuatro órganos de apoyo a la presidencia, además de la Dirección General; en concreto el Comité Permanente de Dirección, el Comité de Coordinación de la Dirección Territorial, la Comisión de Seguridad y Control y el Servicio de Auditoría Interna.

2.1.2. Órganos de coordinación entre la Administración Estatal y las Administraciones Territoriales.

Para la armonización en materia fiscal y financiera con las Comunidades Autónomas, la Agencia Tributaria cuenta con el Consejo de Política Fiscal y Financiera, que se encarga, entre otras, de la coordinación de la política presupuestaria de las CC.AA. y de la política de endeudamiento e inversiones públicas de las autonomías.

Otro órgano de coordinación es el Consejo Superior para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria regulado por el artículo 65 de la Ley 22/2009⁴³.

Por último, el artículo 66 de la Ley 22/2009, creó los Consejos Territoriales para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria, formados por 4 representantes de la Administración Central y otros tantos de la Autonómica.

⁴³ El apartado 1 del artículo define esta Consejo como “*el órgano colegiado, integrado por representantes de la Administración Tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía, encargado de coordinar la gestión de los tributos cedidos*”.

2.1.3. Organigrama Funcional de la Agencia Tributaria: Departamentos y Servicios Centrales

El artículo Primero de la Orden PRE/3581/2007⁴⁴ establece como Departamentos de la AEAT, integrados en la organización central de la misma, y con dependencia directa de la Dirección General de la Agencia los siguientes:

- Departamento de Gestión Tributaria.
- Departamento de Inspección Financiera y Tributaria.
- Departamento de Recaudación.
- Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales.
- Departamento de Informática Tributaria.
- Departamento de Recursos Humanos.

Como rasgo común a todos los Departamentos, la Orden establece que al frente de cada uno de ellos estará un Director de Departamento⁴⁵.

El Departamento de Gestión Tributaria es el que cuenta con mayor número de personal. De hecho, según recoge la Memoria de la AEAT del ejercicio 2022, de las 25.014 personas en plantilla, más de un 25% están integrados en el Departamento de Gestión.

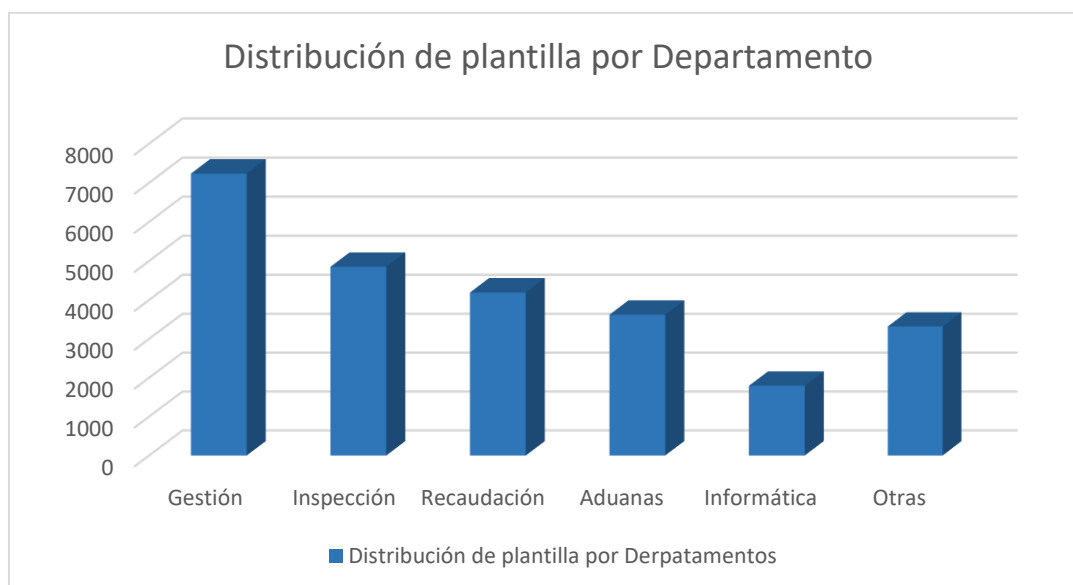


Gráfico 1: Distribución del personal de la AEAT⁴⁶

⁴⁴Orden que tuvo su última modificación el día 29 de diciembre de 2017.

⁴⁵ Las funciones de los Directores de cada uno de los Departamentos vienen recogidas en los artículos 3 a 9 de la Orden PRE/3581/2007.

⁴⁶ Fuente: Elaboración propia con los datos obtenidos de la Memoria de la AEAT de 2021.

2.1.4. Esquema-resumen del organigrama de la Agencia Tributaria

En la actualidad, tras la reforma introducida por el Artículo 2.4 del Real Decreto 1113/2018, de 7 de septiembre, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Hacienda, el organigrama de la AEAT responde al siguiente:

PRESIDENCIA

Comité Permanente de
Dirección

Consejo Superior para la
Dirección y Coordinación
de la Gestión Tributaria

Comité de coordinación
de la Dirección Territorial

DIRECCIÓN GENERAL

Comisión de Seguridad y
Control

Departamento de Gestión Tributaria

Departamento de Inspección Financiera
y Tributaria

Departamento de Recaudación

Departamento de Aduanas e II.EE:

Unidad de Apoyo a la Fiscalía
Especial

Departamento de Informática
Tributaria

Departamento de Recursos Humanos

Servicio Jurídico

Servicio de Gestión Económica

Servicio de Estudios Tributarios y
Estadísticas

Servicio de Planificación y Relaciones
Institucionales

Secretaría Técnica Permanente del
Consejo Superior para la Dirección y
Coordinación de la Gestión Tributaria

Delegación Central de

17 Delegaciones Especiales

17 Consejos Territoriales para la
Dirección y Coordinación de la Gestión
Tributaria

193 Administraciones

39 Delegaciones Especiales

31 Administraciones de Aduanas e
Impuestos Especiales

Esquema 1: Organización de la AEAT ⁴⁷

3. NORMATIVA QUE AFECTA A LA ESTRUCTURA Y COMPETENCIAS DE LA AEAT.

Además del artículo de la LPGE para 1991 por el que fue creada la AEAT, las numerosas Órdenes, Resoluciones y demás normativa que ha sido estudiada para delimitar la estructura y organigrama de la Agencia, así como sus competencias, hay tres normas, entre las muchas que afectan a determinados ámbitos de la Agencia Tributarias, que merecen una mención especial. Se trata de la Ley General Tributaria, la Ley del Procedimiento Administrativo Común y la Ley 40/2015, de 1 de octubre, del Régimen Jurídico del Sector Público.

3.1. La Ley General Tributaria y la AEAT.

Pese a la anterior alusión hecha al artículo 34.1, en el que se recogía un “estatuto del contribuyente”⁴⁸, no queda ahí la influencia de esta Ley sobre la Agencia, puesto que la Ley General Tributaria se configura en su exposición de motivos como el eje central del ordenamiento tributario, donde se recogen sus principios esenciales y se regulan las relaciones entre la administración tributaria y los contribuyentes. Aprobada por primera vez en 1963 ha venido sufriendo, desde entonces, distintas modificaciones para adaptarse a la evolución del sistema tributario

La LGT otorga a la AEAT la potestad, como entidad de derecho público, para exigir tributos cuando así lo determine una ley⁴⁹. Continuando con la lectura de la LGT, el artículo 5 regula la Administración Tributaria, en la que se incardina, sin duda, la Agencia Tributaria al considerar el artículo que la Administración Tributaria estará integrada por los órganos y entidades de derecho público que desarrollen las funciones reguladas en sus títulos III, IV, V, VI y VII⁵⁰. Dentro de este artículo se hace mención expresa a la AEAT en el artículo 5.2 en tanto a la aplicación de los tributos, el ejercicio

⁴⁷ Fuente: Memoria Anual de la AEAT. Elaboración: Propia.

⁴⁸ Véase la página 2.

⁴⁹ Artículo 4.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

⁵⁰ Estas funciones que se regulan son:

- Título III: la aplicación de los tributos.
- Título IV: la potestad sancionadora en materia tributaria.
- Título V: la revisión en vía administrativa.
- Título VI: actuaciones y aplicación de los tributos en materia de los delitos contra la Hacienda Pública.
- Título VII: recuperación de las ayudas de Estado que afecten al ámbito tributario; con una especial mención a la Administración Tributaria en el artículo 260 “corresponde a la Administración Tributaria la realización de las actuaciones necesarias para la ejecución de las decisiones de recuperación de ayudas de Estado que afecten al ámbito tributario”.

de la potestad sancionadora y la función revisora en vía administrativa⁵¹. También, destacar que la nueva Ley General Tributaria incorporó una novedad en la regulación de las consultas a la Dirección General de Tributos al establecer que todas deben ser vinculantes para la Administración, y por ende para la Agencia (Calvo 2004: 64)⁵².

3.2. La Ley 39/2015 del Procedimiento Administrativo Común.

La importancia de esta Ley, para este estudio, reside en que reconoce la singularidad de la Agencia Tributaria tanto en la Exposición de Motivos como en la Disposición Adicional Primera. En la Exposición de Motivos destaca algunas *“especialidades por razón de la materia que se regirán por su normativa específica...entre los que cabe destacar las de aplicación de los tributos y revisión en materia tributaria y aduanera y... procedimientos sancionadores en materia tributaria y aduanera”*.

Pese a que el procedimiento administrativo queda regulado de forma pormenorizada en el articulado de la Ley, la especialidad del procedimiento tributario se destaca en su Disposición Adicional Primera, donde indica que los procedimientos en materia de tributos se regirán por su normativa específica, siendo la LPAC de aplicación supletoria⁵³.

Se debe destacar también que, con una influencia directa sobre la Agencia, la LPAC regula la tramitación electrónica como el procedimiento habitual de las Administraciones, *“facilitando el cumplimiento de las obligaciones de transparencia al permitir ofrecer información puntual, ágil y actualizada a los interesados”*⁵⁴. Ese

⁵¹ *“En los términos previstos en su Ley de creación, dichas competencias corresponden a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, salvo la declaración de nulidad de pleno derecho regulada en el artículo 217 y las reclamaciones económico-administrativas reguladas en el capítulo IV del título V de la presente Ley”*.

⁵² El mismo autor recalca que, con la nueva redacción de la LGT la consulta se puede hacer valer por otros contribuyentes que, aunque no la hayan formulado, presente una identidad entre los hechos y circunstancias de quien pretende utilizarla.

⁵³ *“Las siguientes actuaciones y procedimientos se regirán por su normativa específica y supletoriamente por lo dispuesto en esta Ley*

a) Las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en materia tributaria y aduanera, así como su revisión en vía administrativa.

c) Las actuaciones y procedimientos sancionadores en materia tributaria y aduanera, en el orden social, en materia de tráfico y seguridad vial y en materia de extranjería”.

⁵⁴ Exposición de Motivos de la Ley 39/2015.

procedimiento se articula a través de la sede electrónica de la Agencia Tributaria⁵⁵ que abarca a todos los órganos de la AEAT y cuyo ámbito de aplicación alcanza a todas las actuaciones y procedimientos de su competencia⁵⁶.

La sede electrónica⁵⁷, en el ámbito de la administración estatal, la sede está relacionada tanto con la ventanilla única como con el punto de acceso electrónico. En materia tributaria, la ventanilla única se debería potenciar para permitir que el ciudadano pudiera presentar, bien vía telemática, bien vía presencial; documentación dirigida a cualquier Administración Tributaria, sea del ámbito estatal, autonómico o local (Oliver: 2011).

Uno de los elementos más significativos que la regulación de la Sede Electrónica introdujo, fue el Registro Electrónico de la AEAT que es un portal para la recepción de escritos, comunicaciones y solicitudes⁵⁸.

La implantación de la sede electrónica en el seno de la Administración tributaria supone *“una manera muy eficaz de prestar servicios públicos de mejor calidad, al tiempo que reducen tiempos de espera y mejoran la relación coste rendimiento, aumentan la productividad y mejoran la transparencia y la responsabilidad”*⁵⁹.

3.3.Ley 40/2015 del Régimen Jurídico del Sector Público.

Pese a sus múltiples particularidades y la especialidad de su régimen jurídico, la AEAT forma parte de la Administración del Estado y del Sector Público. Con todo ello, la LRJSP permite a la Agencia registrarse por su legislación específica, siendo de aplicación

⁵⁵ Accesible a través del dominio www.agenciatributaria.gob.es o a través de www.agenciatributaria.es

⁵⁶ Artículo 2 de la Resolución de 29 de diciembre de 2009.

⁵⁷ Que fue creada por la Resolución de 29 de diciembre de 2009 del Presidente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria por la que se crea la sede electrónica y se regulan los registros electrónicos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria bajo la dependencia del Departamento de Informática Tributaria.

⁵⁸ A través del Registro Electrónico se pueden presentar, entre otros, los siguientes documentos:

- a) Autoliquidaciones.
- b) Reclamaciones económico-administrativas.
- c) Documentación complementaria, a instancia del ciudadano o bien requerida por parte de la Administración en el curso de un procedimiento.

⁵⁹ Borrego Zabala, B. “Procedimiento Administrativo y Administración Tributaria” en Wisner (Coord.) *Administración Electrónica: Retos jurídicos y tecnológicos de su implantación en Andalucía*. Ed. Fundación San Pablo Andalucía CEU, Sevilla, 2018. p.51.

la Ley 40/2015 de forma supletoria y cuanto sea compatible con la regulación específica de la Agencia Tributaria⁶⁰.

En un primer momento, la AEAT se veía afectada también por la regulación establecida en la Ley de Agencias Estatales. No obstante, ésta quedó derogada por la Disposición Derogatoria Única de la Ley del RJSP:

“Quedan derogadas cuantas disposiciones de igual o inferior rango se opongan, contradigan o resulten incompatibles con lo dispuesto en la presente Ley y, en especial:

e) Ley 28/2006, de 18 de julio, de Agencias estatales para la mejora de los servicios públicos”.

La AEAT, pese a su denominación como Agencia, no es tal, o, al menos, no lo era al uso. Como ocurría de forma común dentro del organigrama administrativo español, también había otras “agencias” que por su estructura y organización no encajaban en lo legislado por la Ley de Agencias Estatales y fueron adaptándose para que su realidad jurídica y régimen organizativo encajasen con su nomenclatura jurídica. La adecuación a la Ley de Agencias, se veía como un paso positivo para este tipo de organizaciones en lo que se refería a una mayor transparencia y una menor opacidad en este tipo de organizaciones públicas, si bien la AEAT, tiene camino por recorrer en este sentido (Álvarez, 2009: 14-23).

4. LA CREACIÓN DE LA AEAT: CRÍTICAS EN SU NACIMIENTO

4.1. La creación de la AEAT en el debate parlamentario

La Agencia Tributaria ha recibido críticas desde antes de su puesta en funcionamiento por diversos motivos. Dentro del contexto sociopolítico en el que nace la Agencia Tributaria, destacan los esfuerzos del Ministerio de Economía y Hacienda estaban centrados en la lucha contra el fraude y en un consecuente aumento de la recaudación⁶¹.

⁶⁰ “La Agencia Estatal de Administración Tributaria se regirá por su legislación específica y únicamente de forma supletoria y en tanto resulte compatible con su legislación específica por lo previsto en esta Ley”.

⁶¹ En los distintos debates parlamentarios, el Grupo Parlamentario Socialista argumentaba que, frente a la opinión de la mayor parte de los grupos de la oposición, contraria al nacimiento de la Agencia Tributaria, se creaba con la esperanza de que la Agencia hiciera frente al problema de este país con respecto al

Por su parte, la oposición, encabezada por el Partido Popular se refería a la creación de la Agencia Tributaria como la confirmación de la *“incapacidad del Gobierno para garantizar una de las funciones básicas de cualquier Estado, la recaudación de Impuestos”* y *“una confesión del fracaso del gobierno en la lucha contra el fraude”*⁶².

El recelo de los partidos de la oposición ante el nacimiento de la Agencia se debió a varios motivos. Uno de ellos fue el instrumento normativo elegido para su creación, una Ley de Presupuestos Generales⁶³, así como que se previese que la AEAT participase en su propia financiación obteniendo una cuota de los ingresos recaudados, o el particular régimen de contratación de personal⁶⁴. De igual modo, la configuración del artículo 103 de la LGPE para 1991⁶⁵, era visto por parte de algunos grupos políticos de la oposición como un *“intento de privatización de Hacienda”*.

incumplimiento de las normas tributarias, lo que repercutía de forma muy negativa en la estabilidad económica y moral. Además, desde el Gobierno, en palabras de Josep Borrell, Secretario de Estado de Hacienda se hacía referencia a que, para poder llevar a cabo la aplicación efectiva del sistema tributario, se debería contar con una plantilla cercana a las 50.000 mil personas, no las 25.000 que englobaba en las fechas próximas a su creación.

⁶² José María Aznar, en la sesión del pleno del Congreso de los Diputados nº 59 celebrada el 29 de octubre de 1990, en la que, además, añadía que la creación de *“esa agencia estatal tributaria (se hace) de manera increíble y en plena situación de desconcierto fiscal en cuanto al inversor y al ciudadano puesto que hay más fraude”*.

⁶³ Y es que el principio de reserva de ley es muy importante en nuestro ordenamiento jurídico. De hecho, los aspectos principales de los tributos sólo se pueden regular, bien para su creación, modificación o derogación a través de una ley, lo que supone una garantía por estar sujeto el Poder Legislativo a la Constitución. (Calvo, 2004: 63)

⁶⁴ Estas inquietudes fueron incluso recogidas por la prensa pues El País” publicaba el 4 de noviembre bajo el título *“Hacienda se quita el corsé”* cómo *“desde algunos sectores se trasluce el temor a que la Administración de Hacienda se privatice y que así los contribuyentes pierdan seguridad jurídica... desde algunos sectores, se considera que ello abre la vía para la privatización de algunas funciones de la Administración tributaria. Sin embargo, Hacienda pone en marcha la agencia para mejorar su eficacia en la persecución del fraude”*. En relación a la configuración de la Agencia como ente de derecho público y a su financiación, se destacaba que *“la agencia tendrá plena capacidad para aprobar los sueldos de sus funcionarios -sin contar con Administraciones Públicas-; tendrá su propia oferta de empleo público; podrá establecer las condiciones para el sistema de acceso de funcionarios y contratar a personal laboral, e incluso podrá participar en el capital de sociedades privadas... su autonomía también se concreta en el presupuesto. Las cuentas serán elaboradas por la agencia y serán remitidas al Parlamento junto con los Presupuestos del Estado. La agencia se financiará además con un porcentaje “razonable” -del 10% al 15 % - sobre la recaudación por actas de inspección”*. Por último, la noticia también recogía la inquietud de los inspectores y funcionarios de las por aquél entonces, Delegaciones de Hacienda, según los cuales *“la agencia tendrá plena capacidad para aprobar los sueldos de sus funcionarios -sin contar con Administraciones Públicas-; tendrá su propia oferta de empleo público; podrá establecer las condiciones para el sistema de acceso de funcionarios y contratar a personal laboral, e incluso podrá participar en el capital de sociedades privadas y los directivos de la agencia se nombrarán “a dedo” y con criterios políticos”*.

⁶⁵ En concreto su denominación y objetivos, régimen jurídico, órganos rectores y régimen de personal, financiación y régimen presupuestario, o su régimen de colaboración policial contra el fraude fiscal.

Lógicamente, la concepción que tenía el Grupo Parlamentario Socialista⁶⁶ de la creación y configuración de la Agencia Tributaria distaba de la que tenían el resto de grupos de la oposición. Fueron dos los principales defensores de la creación de la Agencia Tributaria. Por un lado, el diputado socialista Ciriaco De Vicente Martín⁶⁷; y por el otro Josep Borrell Fontelles⁶⁸.

Durante las distintas sesiones de la comisión de presupuestos en las que se discutió acerca de la creación y naturaleza de la Agencia⁶⁹, fue centro del debate la presunta naturaleza “privada” que se le iba a conferir a la AEAT. Así; De Vicente Martín⁷⁰ defendía que *“la AEAT no es una sociedad ni empresa pública ni ‘nada mercantil’.... Sino una Administración Pública sometida al derecho público y dotada de la mayor capacidad operativa posible”*. El Secretario de Estado de Hacienda, Josep Borrell, por su parte, hacía alusión a que la Agencia nacía como *“una administración pública, no como una empresa pública ... que en todo lo que sea su función pública estará sometido al Derecho público en todo lo que este derecho sea de obligada aplicación. Pero en todo aquello en donde el Derecho público no sea de obligada aplicación, a pesar de la naturaleza pública de su función, se acogerá a otras formas jurídicas que le permitan una mayor eficacia”*.

La oposición⁷¹, sin embargo, mostraba recelo principalmente por la posible naturaleza privada de la Agencia y por el medio utilizado por el Gobierno para su creación. En relación al primero José María García-Margallo y Marfil⁷² mostraba al Secretario de Estado de Hacienda su preocupación por *“la facultad que se atribuye a esta Agencia para desarrollar su contratación en régimen de Derecho privado y para participar en el capital de toda clase de entidades que adopten la forma asociada mercantil... supone una alteración de los procedimientos típicos del Derecho Administrativo en una materia tan pegada a la soberanía como es la gestión, inspección*

⁶⁶ Grupo Parlamentario cuyo apoyo en el Congreso de los Diputados sustentaba al gobierno presidido por Felipe González Márquez en esa legislatura, con 175 diputados.

⁶⁷ Diputado que fue ponente del Proyecto de LPGE para 1991, además de Vocal de la Comisión de Presupuestos.

⁶⁸ Por aquel entonces Secretario de Estado de Hacienda.

⁶⁹ Las sesiones de la Comisión de Presupuestos fueron la nº 15, celebrada el 3 de octubre, la nº 17, celebrada el 15 de octubre, la nº 19, celebrada el día 13 de noviembre y la sesión número 14, celebrada el día 20 de noviembre, todas en el año 1990.

⁷⁰ En la sesión número 15 de la Comisión de Presupuestos, celebrada el día 3 de octubre de 1990.

⁷¹ Encabezada por el Grupo Parlamentario Popular, con 107 escaños.

⁷² Miembro del Grupo Parlamentario Popular y vocal de la Comisión de Presupuestos durante los 4 años de la legislatura.

y recaudación de los tributos”. En relación a su creación a través de una LPGE, manifestaba que *“hubiera merecido un tratamiento en otra norma tributaria específica y no propiamente en la Ley de Presupuestos”*, llegando incluso a solicitar su retirada del Proyecto de LPGE, por alterar *“los procedimientos típicos del Derecho Administrativo en una materia tan pegada a la soberanía como es la gestión, inspección y recaudación de los tributos”*.⁷³

Otro de los puntos de fricción entre el gobierno y la oposición fue el régimen estatutario que tendría el personal funcionario que pasaría a formar parte de la Agencia. Antes, el Tribunal Constitucional⁷⁴ ya había limitado la posibilidad de regular el Estatuto de los funcionarios, y el acceso a la función pública, que debe hacerse por Ley⁷⁵.

Y también fue objeto de análisis por parte de la oposición el régimen de personal que iba a tener la Agencia Tributaria tras su entrada en funcionamiento el día 1 de enero de 1991⁷⁶.

Si en la Comisión de Presupuestos se sucedía el debate durante días, la creación de la Agencia Tributaria no fue menos pacífica en las sesiones del Pleno del Congreso de los Diputados⁷⁷. Especialmente crítico fue José María Aznar López⁷⁸ tanto por el hecho de su forma de creación *“lo que tampoco es adecuado, a mi juicio, es que esa decisión de*

⁷³ Otros diputados como Jordi Casas y Bedos, del Grupo Parlamentario Catalán, Convergència i Unió, incidían que sería más oportuna una ley específica para abordar la creación de la AEAT con más profundidad, en un debate de mayor contenido que el que permite el debate dentro de la LPGE.

⁷⁴ De este modo, la STC 99/1987 de 11 de julio (en la que el Pleno resuelve una cuestión de inconstitucionalidad contra determinados preceptos de la Ley 30/1984, de 2 de agosto, de Medidas para la Reforma de la Función Pública), recuerda en su Fundamento Jurídico 3 que *“corresponde sólo a la Ley la regulación del modo de provisión de puestos de trabajo al servicio de las Administraciones Públicas... garantizándose, de este modo, una efectiva sujeción de los órganos administrativos a la hora de decidir qué puestos concretos de trabajo puedan ser cubiertos por quienes no posean la condición de funcionario...”*.

⁷⁵ Límites que contiene el artículo 103.3 de la Constitución Española:

“La ley regulará el estatuto de los funcionarios públicos, el acceso a la función pública de acuerdo con los principios de mérito y capacidad, las peculiaridades del ejercicio de su derecho a sindicación, el sistema de incompatibilidades y las garantías para la imparcialidad en el ejercicio de sus funciones”.

⁷⁶ El diputado José Manuel Otero Novas, del Grupo Parlamentario Popular, quien manifestó su intención de saber si con la creación de la Agencia Tributaria se iba a laboralizar la función inspectora, pues era un supuesto que no quedaba claro en el Proyecto de LPGE para 1991. Por su parte, García-Margallo alegaba que con respecto a la configuración de la AEAT las administraciones públicas *“tienen un régimen específico en materia de personal, que es el estatutario, y tienen un régimen específico en materia de contratación, que es la contratación administrativa”*. Algo que el Secretario de Estado negaba pues, en palabras de Josep Borrell *“la inspección de hacienda se seguirá desarrollando bajo la forma de funcionarios, reclutados por los procedimientos de oposición o concurso-oposición, es decir, los que se vienen aplicando hasta la fecha, sin ninguna novedad ni en su «status» ni el sistema de reclutamiento”*

⁷⁷ Pese a que distintos aspectos relativos a la Agencia Tributaria fueron objeto de debate parlamentario, las sesiones plenarias en las que se discutió de forma más abierta sobre esta entidad fueron la nº 59 y la nº 60, celebradas el 29 y el 30 de octubre de 1990, respectivamente.

⁷⁸ Diputado del Grupo Popular.

crear la Agencia estatal tributaria la cuelen de rondón en la Ley de Presupuestos, que es una especie de cajón de sastre” e, interpellando al Ministro de Economía y Hacienda “haga el favor de traer a esta Cámara una ley específica de creación de la Agencia estatal tributaria”⁷⁹; como de nuevo en el hecho de que la Agencia pudiera contratar en régimen de derecho privado “una agencia estatal que puede recibir transferencias, que puede tener su patrimonio, que va a vivir y va a obtener sus recursos de un porcentaje de la gestión de los impuestos y de los tributos que haya, y que puede tomar en cualquier entidad mercantil participaciones o acciones”.

Sin embargo, la posición del Partido Socialista era bien distinta: *“la Agencia Tributaria, que pretende ser un instrumento jurídico, y sobre todo organizativo, sometido al Derecho público que permitirá mejorar el signo práctico de las relaciones entre los contribuyentes renuentes y las Administraciones públicas, y específicamente la administración tributaria, en beneficio, como es natural, de aquellos contribuyentes que no son renuentes, sino que cumplen con puntualidad y precisión sus obligaciones tributarias”⁸⁰ y del Gobierno⁸¹ “estas medidas (como la creación de la AEAT) significan una mayor flexibilidad en la instrumentación y en la implantación geográfica y de recursos en nuestra gestión tributaria”.*

Resulta llamativa la referencia al modelo de Agencia Tributaria Estadounidense, el Internal Revenue Service⁸². El diputado Otero Novas, justificaba las enmiendas presentadas por el Grupo Parlamentario Popular al Proyecto de LPGE en tanto que según el propio ministro la AEAT era el trasplante del Internal Revenue Service⁸³, en adelante, estadounidense, por lo que *“incrustar una institución importante del régimen anglosajón en un sistema continental es por lo menos una temeridad organizativa”*. En relación a la posible privatización de la AEAT el por aquél entonces director general de Recaudación, Abelardo Delgado, explicaba que es posible que dentro de algunos años la agencia pueda participar en alguna empresa *“pero nunca para privatizar funciones públicas”*.

⁷⁹ Hecho que también criticaba Nicolás Sartorios-Álvarez de las Asturias Bohorques, de Izquierda Unida Iniciativa per Catalunya: *“hay un malestar bastante serio por la forma en que ustedes han llevado, esta cuestión, metiéndola en la ley de presupuestos y, además, sin consultar”*, opinión que reforzaba su compañero de Grupo Parlamentario Ramón Espasa Oliver que reafirmaba que su Grupo no estaba de acuerdo con la modificación o la creación de entes públicos en la Ley de Presupuestos del Estado.

⁸⁰ En palabras de Ciriaco De Vicente Martín.

⁸¹ Cuya posición defendió en estas sesiones plenarias Carlos Solchaga Catalán, Ministro de Economía y Hacienda en 1990.

⁸² En adelante, IRS, la agencia tributaria de Estados Unidos. Institución que será analizada y abordada con mayor profundidad más adelante.

⁸³ La Agencia encargada de la gestión y recaudación de los tributos en el país norteamericano.

Una vez superada la tramitación parlamentaria de la Ley de Presupuestos, el debate sobre la Agencia no quedó en el olvido. En varias ocasiones se volvió a discutir sobre el funcionamiento de la AEAT desde su creación. Así ocurrió la sesión nº 54 de la Comisión de Economía, Comercio y Hacienda del Congreso de los Diputados, que se celebró el 2 de marzo de 1993. En ella intervino el Secretario de Estado y Hacienda⁸⁴ para hacer balance de la gestión de la AEAT destacando que, aunque ésta contaba con menos recursos humanos que los países del entorno⁸⁵, ello se debía “*al alto grado de informatización de la Administración en la que la administración tributaria era una de las más avanzadas del mundo*”⁸⁶.

No era ese el parecer de la oposición ya que tanto el Grupo Popular como el Grupo de Izquierda Unida fueron críticos por la naturaleza jurídica y la dotación presupuestaria de la AEAT. Para los primeros⁸⁷, que la Agencia se nutriese de un porcentaje de lo que gestiona directamente vía acta de inspección era un procedimiento con consecuencias “en muchas ocasiones indeseadas”, mientras que Izquierda Unida⁸⁸ mostraba su desacuerdo con la participación en la recaudación como forma de financiación de la AEAT⁸⁹.

4.2. La jurisprudencia del Tribunal Constitucional como límite a la regulación de determinadas materias mediante una Ley General de Presupuestos

Además de en el debate parlamentario que precedió, y también del que fue objeto posteriormente en algunas sesiones, las críticas a la Agencia Tributaria se hicieron en un doble sentido. Por un lado, en cuanto a su contenido material y por otro en cuanto a su contenido formal.

La Ley de Presupuestos Generales del Estado se regula en la Constitución Española en el artículo 104⁹⁰. Desde la mitad de la década de los 80 del siglo pasado, el

⁸⁴ Antonio Zabala Martí.

⁸⁵ En una comparación internacional del número de empleados en la administración tributaria por cada mil habitantes con otros países, “*España tiene el menor de todos pues en Estados Unidos este índice es 0,92; en Canadá, 1,41; en Francia, 1,79; Bélgica, 1,98; Alemania, 2,1; y Reino Unido, 2,36*”.

⁸⁶ El señor Zabala concluía su exposición advirtiendo que todas las actuaciones de la Agencia estaban perfectamente integradas y que la misma se debía considera unitaria.

⁸⁷ En palabras del Diputado García-Margallo Marfil.

⁸⁸ Cuya réplica dio el Diputado Espasa Oliver.

⁸⁹ El Secretario de Estado, respondía que “*este porcentaje de participación introduce un elemento incentivador que no veo por qué no debería existir en una organización como la Agencia...en la medida en la que la administración tributaria pueda levantar una recaudación más elevada, la disponibilidad de sus recursos, puede verse incrementada...no veo por qué una organización, aunque tenga carácter público como es la Agencia, debería prescindir de lo que son los avances en los mecanismos de incentivación de su funcionamiento*”.

⁹⁰ “1. Corresponde al Gobierno la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado y a las Cortes Generales, su examen, enmienda y aprobación.

Tribunal Constitucional ha perfilado los límites que nuestra Carta Magna impone a la posibilidad de que determinadas materias se regulen a través de una Ley de Presupuestos.

La necesidad de ir estableciendo estos límites por parte del Tribunal Constitucional obedece a que durante las dos últimas décadas del siglo anterior los distintos ejecutivos utilizaron las leyes de presupuestos para introducir normas que transcendían la mera previsión de ingresos y gastos sobre todo por la mayor facilidad en la tramitación en comparación con el resto de las leyes (Cañal, 2014).

Fruto de ese “abuso” en las leyes de presupuestos, el Tribunal Constitucional⁹¹ ha tenido que ir determinando en su jurisprudencia lo que debe ser una LPGE, que deben tener un contenido mínimo, necesario e indisponible, recogiendo la previsión de ingresos y gastos⁹², aunque pueden tener un contenido, denominado posible, que *“sólo tiene cabida dentro de límites estrictos, lo que no puede desvirtuar el contenido primordial que caracteriza esa Ley”*⁹³.

En otras sentencias⁹⁴, el TC reconocía a las Leyes de Presupuestos Generales del Estado como susceptibles de ser objeto de control de inconstitucionalidad, por ser una verdadera Ley, con carácter formal y material de Ley, siendo un *“vehículo de dirección y orientación de la política económica”*⁹⁵.

Especial relevancia tiene la STC 76/1992, de 14 de mayo⁹⁶, pues en su Fundamento Jurídico 4 el Tribunal considera que *“para que la regulación, por una Ley*

2. Los Presupuestos Generales del Estado tendrán carácter anual, incluirán la totalidad de los gastos e ingresos del sector público estatal y en ellos se consignará el importe de los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado.

3. El Gobierno deberá presentar ante el Congreso de los Diputados los Presupuestos Generales del Estado al menos tres meses antes de la expiración de los del año anterior.

4. Si la Ley de Presupuestos no se aprobara antes del primer día del ejercicio económico correspondiente, se considerarán automáticamente prorrogados los Presupuestos del ejercicio anterior hasta la aprobación de los nuevos.

5. Aprobados los Presupuestos Generales del Estado, el Gobierno podrá presentar proyectos de ley que impliquen aumento del gasto público o disminución de los ingresos correspondientes al mismo ejercicio presupuestario.

6. Toda proposición o enmienda que suponga aumento de los créditos o disminución de los ingresos presupuestarios requerirá la conformidad del Gobierno para su tramitación.

7. La Ley de Presupuestos no puede crear tributos. Podrá modificarlos cuando una ley tributaria sustantiva así lo prevea”.

⁹¹ En adelante Tribunal Constitucional. Para sus sentencias: STC.

⁹² STC 65/1987 de 21 de mayo.

⁹³ STC 126/1987, de 16 de julio en su Fundamento Jurídico 5.

⁹⁴ STC 63/1986, de 21 de mayo en el Fundamento Jurídico 5.

⁹⁵ STC 27/1981, de 20 de julio en el Fundamento Jurídico 2.

⁹⁶ En ella, se pronuncia el Tribunal en dos cuestiones de inconstitucionalidad, acumuladas, promovidas por el Juzgado de Instrucción número 11 de Madrid, la una, y la otra por el número 4 de Alcalá la de Henares. La primera de ellas en relación con el artículo 130 de la LGT, y por la redacción dada al mismo en el

de Presupuestos, de una materia distinta a su núcleo mínimo, necesario e indisponible (previsión de ingresos y habilitación de gastos) sea constitucionalmente legítima es necesario que esa materia tenga relación directa con los gastos e ingresos que integran el Presupuesto o con los criterios de política económica de la que ese Presupuesto es el instrumento y que, además, su inclusión en dicha ley esté justificada, en el sentido de que sea un complemento necesario para la mayor inteligencia y para la mejor y más eficaz ejecución del Presupuesto y, en general, de la política económica del Gobierno”⁹⁷.

En jurisprudencia más reciente, fruto del auge en un uso excesivo de las leyes de presupuestos por parte de diversos Ejecutivos para legislar en materias que le deberían ser ajenas, el Tribunal Constitucional ha definido aún más el límite material de las leyes de Presupuestos en la Sentencia 206/2013⁹⁸, de 5 diciembre, y la Sentencia 217/2013⁹⁹, de 19 de diciembre (Cañal, 2014).

En conclusión, siguiendo a Toscano (2002: 47-49)

1. Corresponde al Gobierno la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado y a las Cortes Generales, su examen, enmienda y aprobación.

artículo 110 de la LPGE para 1988; y la segunda con el artículo 87.2 de la LOPJ. En lo que resulta más relevante para este caso, el auto que planteaba la Cuestión hacía referencia al rango normativo del artículo 130 de la Ley General Tributaria que fue incluido a través de una LPGE. La Sentencia declaró la inconstitucionalidad del artículo 130, por haber sido introducido a través de una LPGE.

⁹⁷ No obstante, uno de los magistrados emitió un voto particular en el que “La Ley de Presupuestos es., como es obvio, una ley, y el hecho de que deba tener un contenido mínimo necesario e indisponible (el estado de gastos y previsión de ingresos presupuestarios-, y el importe de los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado, según el artículo 34.2 C.E.) no tiene por qué imponer al legislador restricciones adicionales a las- que la Constitución establezca expresamente.

⁹⁸ Que en su fundamento jurídico 2 b) define estrictamente la regulación de los ingresos y gastos públicos: “Junto a su contenido propio, irrenunciable, las leyes de presupuestos pueden regular excepcionalmente otras materias conectadas con el presupuesto, lo que venimos denominando contenido eventual o no necesario. Sólo puede encontrar cabida en una ley de presupuestos si se cumplen, cumulativamente, dos condiciones:

La primera, que exista una vinculación inmediata y directa con los gastos e ingresos públicos. Ahora bien, puesto que toda medida legislativa necesariamente es susceptible de tener un impacto en el gasto público (reduciéndolo o aumentándolo), o incluso en la estimación de ingresos, para que tenga cabida en este tipo de normas es esencial que la conexión con los gastos e ingresos públicos sea directa o inmediata.

La segunda, que la inclusión en la ley de presupuestos esté justificada por facilitar una mayor inteligencia y para la mejor y más eficaz ejecución del Presupuesto y, en general, de la política económica del Gobierno”.

⁹⁹ Donde el TC no considera que la LPGE para 2010 no vulnera el principio de universalidad presupuestaria recogido en el artículo 134.2 de la CE pese a no incluir el importe del Fondo de Economía Sostenible financiado por el ICO, ni el de los recursos del FROB, puesto que ambas instituciones se financian, además de con las dotaciones presupuestarias, acudiendo a los mercados financieros.

2. Los Presupuestos Generales del Estado tendrán carácter anual, incluirán la totalidad de los gastos e ingresos del sector público estatal y en ellos se consignará el importe de los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado.
3. El Gobierno deberá presentar ante el Congreso de los Diputados los Presupuestos Generales del Estado al menos tres meses antes de la expiración de los del año anterior.
4. Si la Ley de Presupuestos no se aprobara antes del primer día del ejercicio económico correspondiente, se considerarán automáticamente prorrogados los Presupuestos del ejercicio anterior hasta la aprobación de los nuevos.
5. Aprobados los Presupuestos Generales del Estado, el Gobierno podrá presentar proyectos de ley que impliquen aumento del gasto público o disminución de los ingresos correspondientes al mismo ejercicio presupuestario.
6. Toda proposición o enmienda que suponga aumento de los créditos o disminución de los ingresos presupuestarios requerirá la conformidad del Gobierno para su tramitación.
7. La Ley de Presupuestos no puede crear tributos. Podrá modificarlos cuando una ley tributaria sustantiva así lo prevea.

No obstante, este irregular, por poco común, instrumento del que se valió el Gobierno en 1990 para la creación de la Agencia Tributaria por una norma de LPGE, se intentó paliar a través de la modificación del contenido del artículo 103 de la ley 31/1990 instrumentado por las disposiciones adicionales decimoséptima y decimonovena de la Ley 18/1991¹⁰⁰ (Ortiz, 1993: 31-32).

4.3. La creación de la AEAT: Características.

Al igual que en el debate parlamentario, los principales rasgos de la Agencia Tributaria objeto de crítica fueron su creación a través de una Ley de Presupuestos, su financiación a través de un porcentaje de la recaudación obtenida y su posible configuración como entidad de derecho privado¹⁰¹.

¹⁰⁰ Ley por la que se aprobaba el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

¹⁰¹ Desde el poder político, sin embargo, se ha defendido la naturaleza de la Agencia. De hecho, el Gobierno, en el Proyecto de LPGE para 2018, en el Programa 932A “Aplicación del Sistema Tributario Estatal” defendía esta configuración de la AEAT como una entidad de Derecho Público que goza de autonomía “*responde a una concepción moderna de la Administración Pública, prestando sus servicios a los ciudadanos con flexibilidad y autonomía en su funcionamiento*”.

a) La creación de la Agencia Tributaria como ente de derecho público con “personalidad jurídica propia” y su régimen de personal

La Agencia Tributaria fue creada a como un ente de derecho público, a imagen de las Sociedades Estatales que venían reguladas en el artículo 6.5 de la Ley General Presupuestaria¹⁰², con personalidad jurídica propia y plena capacidad tanto pública como privada. En su momento, tuvo cierta relevancia la posible configuración de la Agencia con las características que se marcaban en la Ley General Presupuestaria para las sociedades estatales, de hecho, algunos autores se pronunciaron con cierto escepticismo sobre el posible carácter público de la AEAT tras su creación¹⁰³.

No ayudó a aclarar las dudas de cierto sector doctrinal, que el artículo 103 de la LPGE de 1991 considerase en su numeral 3 la posibilidad para la Agencia de constituir o participar en el capital de toda clase de entidades que adoptasen la forma de sociedad mercantil y cuyo objeto social estuviera vinculado con sus fines y objetivos.

No obstante, ese debate sobre el carácter privado que podría otorgarle su semejanza con estas entidades que se debían constituir “con una aportación para su patrimonio fundacional, directa o indirecta, de la Administración General del Estado al menos en más de un 50%”, quedó neutralizado tras la promulgación de la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado, que a través de su Disposición Derogatoria Única, eliminaba del ordenamiento jurídico el artículo 6.5 de la LGP¹⁰⁴, aunque en aquel momento la oposición fue muy crítica con el Gobierno por la posible configuración de la AEAT como una entidad de derecho privado¹⁰⁵.

¹⁰² “Son fundaciones del sector público estatal aquellas fundaciones en las que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

a) Que se constituyan con una aportación mayoritaria, directa o indirecta, de la Administración General del Estado, sus organismos públicos o demás entidades del sector público estatal.

b) Que su patrimonio fundacional, con un carácter de permanencia, esté formado en más de un 50 por 100 por bienes o derechos aportados o cedidos por las referidas entidades”.

¹⁰³ Garrido Falla, en su obra “Privatización y Reprivatización” consideraba que se había privatizado tras la LPGE de 1991 “algo que siempre ha estado unido a la esencia misma de una de las funciones nucleares del Estado: la recaudación de impuestos”

¹⁰⁴ “1. Quedan derogadas cuantas disposiciones de igual o inferior rango se opongan, contradigan o resulten incompatibles con lo dispuesto en la presente Ley, y, en especial... f) Los artículos 4 y 6, apartados 1 b) y 5 del texto refundido de la Ley General Presupuestaria...”.

¹⁰⁵ En la Comisión de Presupuestos nº 17, de 15 de octubre de 1990, el Diputado Otero Novas, del Grupo Popular se expresaba así: ““Sí me permito insistirle, con la venia del Presidente, sobre el carácter de administración pública de esta agencia. Creo que existe un error conceptual importante en general, que se deriva, posiblemente de una redacción no demasiado afortunada de la Ley General Presupuestaria. La Ley General Presupuestaria califica al sector público y dice que habrá organismos autónomos, que clasifica en administrativos y comerciales; dice después que habrá empresas públicas o sociedades

La AEAT fuera creada como un Ente de Derecho Público, con un régimen similar al del Banco de España o la Comisión Nacional del Mercado de Valores¹⁰⁶, dos instituciones que “*“se acogen a formas jurídicas que asocian el Derecho público y privado y en buena parte de sus funciones efectúan actuaciones de policía administrativa, verifican el cumplimiento de las leyes e imponen sanciones cuando estas leyes no se cumplen”*”¹⁰⁷.

Haciendo este pequeño inciso, merece la pena destacar cómo el artículo 1 del Reglamento de Régimen Interior de la CNMV la define como un Ente de derecho público con personalidad jurídica propia y plena capacidad pública y privada¹⁰⁸. Respecto de su régimen de contratación, éste se ajustará a lo dispuesto en la Ley de Contratos del Sector Público mientras que las adquisiciones patrimoniales estarán sujetas “sin excepción alguna” al derecho privado¹⁰⁹. Por último, por lo que respecta a sus empleados, sí tienen

estatales, que califica entre sociedades anónimas que adoptan la forma mercantil y sociedades estatales que no adoptan la forma mercantil, pero que tienen el carácter de empresa. Y, al final, dice: y lo que no es ni uno ni otro, lo que no son organismos autónomos administrativos y tampoco son sociedades estatales, son entes públicos que se rigen por su normativa específica. En ese otros, que va a tener un desarrollo importante en el futuro por obsolescencia de las anteriores formas organizativas, hay que distinguir los que son de carácter administrativo y los que son de carácter empresarial, porque de todo hay en la viña del Señor. El apartado 5 del artículo 6 de la Ley General Presupuestaria (que seguramente no deberá ser un apartado del artículo 6, sino un artículo autónomo, porque el artículo 6 hace referencia a las sociedades estatales y tiene un apartado 5 que dice lo que no es sociedad estatal ni organismo autónomo, es lo que sea, lo que diga su normativa específica), esa normativa específica hace referencia, en algunos casos, a elementos de carácter administrativo, y en este caso son administraciones públicas y, en otro caso, hace referencia a organismo de carácter empresarial. Vuelvo a ponerle el mismo ejemplo: ¿Cómo calificar a la Comisión Nacional del Mercado de Valores? ¿Es una empresa? Ciertamente no. ¿Qué es? Es una administración pública, no les quepa ninguna duda, porque hace funciones de administración pública. ¿Cómo calificar al Patrimonio Nacional? ¿Es una empresa? No. ¿Qué hace? Administra el patrimonio nacional, no con fines empresariales y lucrativos, es una administración pública. Sin embargo, ambos están en el artículo 6.5, de la Ley General Presupuestaria, que es un artículo que tendrá que desarrollarse para ir ampliando el campo de aplicación de formas innovadoras en los esquemas organizativos de la Administración pública. En este sentido esta agencia se engloba en el 6.5 porque no es un organismo autónomo administrativo, ni es una sociedad estatal. ¿Qué es? Es un ente público que se engloba dentro de la familia de las administraciones públicas. Así lo dice la Ley de Presupuestos y así marca un camino evolutivo porque, sin duda, los esquemas de organización del sector público están superados por la realidad gestora y exigen de una profunda innovación, de la cual esta agencia constituye el primer paso y seguramente el más necesario. Espero tener ocasión de convencer a S. S. durante el debate parlamentario de la conveniencia de esta iniciativa, para poder conseguir que se sume con su voto a su aprobación legal”.

¹⁰⁶ En adelante CNMV

¹⁰⁷ Palabras pronunciadas por Josep Borrell en la Comisión de Presupuestos Nº 17, celebrada el día 15 de octubre de 1990, al hilo de la discusión que se hacía del régimen regulador de la futura Agencia Tributaria. En alusión al régimen del personal laboral, insistía Borrell en que “*Es personal (laboral) que hace la labor de policía administrativa e impone sanciones aplicando el Derecho público, pero actuando en un régimen de Derecho privado. Insisto en que nadie se escandaliza por ello, y me pregunto por qué la policía administrativa del mercado financiero tiene que ser algo distinto en su naturaleza de la policía administrativa de unos comportamientos tributarios.*”

¹⁰⁸ De acuerdo con el artículo 16 del texto refundido de la Ley del Mercado de Valores, aprobado por el RDL 4/2015 de 23 de octubre.

¹⁰⁹ Artículo 2 del RRI de la CNMV.

una relación de carácter laboral, a diferencia del personal de la AEAT, pero su selección se somete a sistemas basados en los principios de igualdad, méritos y capacidad, mediante convocatoria pública¹¹⁰.

Por su parte, el Banco de España, también es definido por su propio Reglamento Interno¹¹¹ como una entidad de Derecho Público con personalidad jurídica propia y plena capacidad pública y privada. Está sometido al ordenamiento jurídico privado salvo cuando actúa en el ejercicio de las potestades administrativas que le han sido conferidas. Su personal, tal y como prescribe el artículo 18 del Reglamento Interno, es seleccionado respetando los principios de igualdad, mérito y capacidad y publicidad y está vinculado al BDE por una relación sujeta a las normas del derecho laboral¹¹².

Dentro del ámbito del régimen de personal, se aprecia cómo tanto el Banco de España como la CNMV funcionaban en régimen de Derecho privado y sus inspectores estaban sometidos a un régimen laboral, siendo personal laboral que impone sanciones aplicando el Derecho público, si bien actuando en régimen de Derecho privado.

Y este aspecto, relativo a la condición que tuviera el personal al servicio de Hacienda, además de su régimen de contratación, también suscitó algunas polémicas, referidas también a una posible privatización de Hacienda. El artículo 103.4 de la LPGE exigía que el personal vinculado a la AEAT por una relación sujeta a las normas del Derecho Administrativo o “Laboral” permitiéndole además aprobar de forma autónoma su oferta de empleo y su régimen de acceso, lo que, en esta ocasión, podía desmontar el presunto carácter privado de la Agencia, por obligar a la AEAT a seleccionar a su personal *“por medios objetivos, basados en convocatoria pública y en los principios de igualdad, mérito y capacidad, a través de sistemas de oposición, concurso o concurso-oposición libre”*. Por lo tanto, se permite que el personal que presta sus servicios en “Hacienda” pueda tener condición laboral o funcionarial¹¹³, si bien las condiciones de trabajo del

¹¹⁰ Así lo recogen los artículos 42 y 44 del Reglamento de Régimen Interior.

¹¹¹ Aprobado por Resolución de 28 de marzo de 2000, del Consejo de Gobierno del Banco de España

¹¹² Aunque el BDE tiene total autonomía en cuanto a su política de personal no podrá acordar incrementos retributivos que globalmente supongan un incremento de la masa salarial superior a los límites fijados para el personal al servicio del sector público, ni reducciones retributivas que globalmente supongan una reducción de la masa salarial inferior a los porcentajes que tales medidas supongan para el personal del sector público.

¹¹³ Se daba así cumplimiento a la Sentencia del Tribunal Constitucional nº 99/1987 de 11 de junio.

personal laboral se determinarían por negociación colectiva entre la Agencia y la representación de los trabajadores¹¹⁴.

Estos organismos autónomos eran establecimientos públicos sometidos al derecho privado en sus relaciones con terceros¹¹⁵ y tienen en común una progresiva sustitución del derecho funcionarial por el derecho laboral. Para el autor, lo que se estaba privatizando era la recaudación de impuestos, algo que siempre había sido una de las funciones nucleares del estado. La propia denominación de Agencia (del término anglosajón “agency”) ya anticipaba que iba a suponer una “auténtica nueva especie organizativa”¹¹⁶ (Garrido, 1991: 19-22).

A la Agencia Tributaria se adscribieron las especialidades de Inspección Financiera y Tributaria y Gestión y Política Tributaria, e Inspección y Gestión de Aduanas e Impuestos Especiales, entre otras, lo que permitió al personal funcionarial al servicio de la Secretaría General de Hacienda integrarse en estas especialidades creadas para prestar servicio dentro de la AEAT, manteniendo su antigüedad, así como su categoría.¹¹⁷ Por último, y respecto a la retribución tanto del personal funcionarial como laboral, se regulaba según lo dispuesto en la LPG de cada año para el personal al servicio de los Entes Públicos¹¹⁸ del personal funcionario y laboral de la Agencia, se ajustaría a lo dispuesto en las Leyes anuales de Presupuestos para el personal al servicio de los Entes Públicos (Ortiz, 1993).

Respecto de la oferta de empleo público y el régimen de acceso a las distintas especialidades que fueron creadas, la propia Agencia está capacitada para elaborarlas de

¹¹⁴ Al personal que venía prestando servicios en la Secretaría General de Hacienda o en alguno de sus Organismos Autónomos se le permitió integrarse en la AEAT, dentro de las especialidades que se correspondiesen con las tareas que venían desempeñando y con el grupo de titulación a que se adscriba el puesto que ocupa, previo cumplimiento de ciertos requisitos como poseer la titulación necesaria y participación en las correspondientes pruebas selectivas.

¹¹⁵ Y, por tanto, fuera de la por aquel entonces vigente Ley de Contratos del Sector Público.

¹¹⁶ Ya que para el autor la LPGE para 1991 que creó la AEAT subrayaba su personalidad jurídica propia y su doble capacidad jurídica, pública y privada pues “*en el desarrollo de sus funciones públicas de gestión, inspección y recaudación está sometida a la Ley General Tributaria y a la Ley de Procedimiento Administrativo y, por consiguiente, sus actos son actos administrativos...pero por otro lado en materia de contratación y laboralización de su personal, aparece el sometimiento al régimen jurídico privado...Por cierto (continuaba) lo que más sorprende es el régimen especial de las retribuciones tanto del personal funcionario como del laboral de este Organismo tan singular*”.

¹¹⁷ Si bien se permitió a los funcionarios que no se adscribiesen a ninguna de las especialidades continuar prestando servicios en la Agencia como funcionarios pertenecientes a sus respectivos cuerpos o escalas.

¹¹⁸ Lo que no parece indicar que la idea del legislador, al dotar de contenido el régimen del personal de la Agencia Tributaria, fuera una huida hacia el Derecho Privado.

forma autónoma¹¹⁹, convocando, gestionando y resolviendo los concursos para la provisión de los distintos puestos de trabajo.

b) Los bienes de la Agencia Tributaria y su capacidad para participar en el capital de toda clase de entidades que adopten la forma de sociedad mercantil

Como recuerda la propia Ley que creó la AEAT¹²⁰, ésta sucedió a la Secretaría General de Hacienda, la Administración Territorial de la Hacienda Pública y los organismos que ésta tuviera, en el ejercicio de la totalidad de sus funciones y quedó subrogada en sus bienes y derechos¹²¹, pudiendo, por aquél entonces, contratar en régimen de derecho privado.

Sin embargo, pese a que había quien consideraba que esta prerrogativa concedía a la AEAT una capacidad gestora ilimitada en función de su patrimonio, la plena sujeción, de la contratación de Hacienda a la Ley 13/1995 de Contratos de las Administraciones Públicas, disipó cualquier duda sobre esa capacidad gestora del patrimonio por parte de este ente (Ortiz, 1997: 82-84).

Del régimen de responsabilidad patrimonial, tampoco cabe la pena destacar grandes diferencias con el general que rige para el resto de la Administración del Estado. Como quiera que no hubiere ninguna mención expresa en el artículo 103 de la LPGE para 1991, a la AEAT se le puede exigir responsabilidad patrimonial conforme a la regulación a la que se encuentra sujeta la Administración General del Estado.

Sí merece la pena mencionar el contenido del artículo 103.Tres.2 de la Ley que creó la Agencia Tributaria, puesto que en su momento hubo dudas sobre si suponía la posibilidad para la Agencia de contratar ciertos servicios de forma externa:

“...la Agencia podrá constituir o participar en el capital de toda clase de entidades que adopten la forma de sociedad mercantil y cuyo objeto social esté vinculado con los fines y objetivos de aquélla...”

De acuerdo al artículo 103 de la Constitución Española, la Administración Pública sirve a los intereses generales, con objetividad, y de acuerdo a los principios de eficacia,

¹¹⁹ Pero no de forma arbitraria, el artículo 103 de la LPGE para 1991, preveía que la selección del personal de la Agencia se hiciera de forma objetiva, a través de convocatoria pública, con excepción del de carácter directivo, y en los principios de igualdad, mérito y capacidad, a través de sistemas de oposición, concurso o concurso-oposición libre.

¹²⁰ En el apartado nº 1 del artículo 103.

¹²¹ Bienes que, a tenor del apartado once del mismo artículo (103.1 de la LPGE para 1991), al quedar adscritos a la AEAT conservaban su calificación jurídica originaria.

jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación “*con sometimiento pleno a la Ley y al Derecho*”. La AEAT encaja dentro de la Administración Pública y no entre los restantes sujetos de Derecho, y la Admón. Pública no es un sujeto autónomo portador de sus propios fines; por lo que carecían de fundamento los recelos sobre la posibilidad de que una entidad mercantil participada por la AEAT desarrollase, entre otros, el procedimiento de gestión tributaria, puesto que el fin institucional de ésta es el ejercicio de funciones públicas (Ortiz, 1997: 89-98).

Esta configuración que se hizo de la AEAT en el artículo 103.Uno.Dos modificado por la disposición adicional 17 de la Ley 18/1991 de 6 de junio reguladora del IRPF parece indicar que no existió tal privatización de la AEAT, ni huida hacia el Derecho Privado, al afirmar que la “AEAT es la organización administrativa responsable, en nombre y por cuenta del Estado, de la aplicación efectiva del sistema tributario estatal y del aduanero, y de aquellos recursos de otras administraciones y entes públicos nacionales o de las Comunidades Europeas cuya gestión se le encomiende por Ley o por Convenio”, si bien que la AEAT pueda constituir o participar en el capital de toda clase de entidades que adopten la forma de sociedad mercantil (y cuyo objeto social estuviera vinculado con sus fines y objetivos) podría implicar una confusión de intereses públicos y privados. (Sánchez, 1995: 424-425)

Considerar que se pasó a dotar a la Agencia Tributaria de las características propias de una sociedad mercantil, tal y como hicieron algunos autores, es una afirmación demasiado rotunda. Autores como Garrido (1991: 13-18) definieron la privatización como una huida del derecho público, que va ligada a la creación de entes administrativos cuyos fines e intereses son los mismos que los de la Administración Pública¹²². Lo que es distinto de la concesión, consustancial al sistema, que permite la explotación económica de una entidad privada, manteniendo la Administración la titularidad del servicio¹²³.

De hecho, en la Ley General Presupuestaria se incluye a los Organismos autónomos (como sería el caso de la Agencia) dentro del sector público estatal, en concreto dentro del sector público estatal institucional, formado, según el artículo 2.2 de la LGP, por, entre otros: “Organismos autónomos... Entidades Públicas Empresariales”. La lectura del articulado de la Ley General Presupuestaria puede llegar a reforzar la idea

¹²² Estas entidades tienen como característica que su régimen jurídico se encuentra en la norma que las crea dotándola de un régimen jurídico singular.

¹²³ Figura distinta a la explotación directa de empresas económicas.

de que la AEAT no es una entidad de derecho privado, ya que el artículo 3 considera parte del sector público, aquellas entidades que cumplan con: *“Que su actividad principal no consista en la producción en régimen de mercado de bienes y servicios destinados al consumo individual o colectivo, o que efectúen operaciones de redistribución de la renta y de la riqueza nacional, en todo caso sin ánimo de lucro y que no se financien mayoritariamente con ingresos comerciales, entendiéndose como tales a los efectos de esta Ley, los ingresos, cualquiera que sea su naturaleza, obtenidos como contrapartida de las entregas de bienes o prestaciones de servicios”*.

Por ello, Ortiz (1997:37-41), considera que para poder decir que la creación de la AEAT supuso la privatización de la función pública de la aplicación de tributos se debe especificar con qué alcance se utiliza el término privatizar, al poderse referir a la reducción de los poderes públicos en el ámbito de la actividad económica empresarial o a la privatización de la gestión, en cuyo caso no se estaría ante un cambio en la titularidad de la actividad de la recaudación y gestión de los tributos a favor del sector privado¹²⁴; además de que lejos de privatizar, se pretendía dar la opción de que la Agencia pudiera llevar a cabo una política de personal propia, gestionando sus recursos con un alto grado de autonomía, para ejecutar sus partidas presupuestarias de modo flexible. para actuar con flexibilidad y eficacia en la satisfacción de las necesidades públicas había que escapar del estrecho corsé que los procedimientos administrativos (en especial, la fiscalización económica interna) representaban (Garrido,1991: 18).

5. FINANCIACIÓN Y RÉGIMEN PRESUPUESTARIO DE LA AGENCIA TRIBUTARIA

El régimen presupuestario de la AEAT se reguló a través del artículo 103.6 de la LPGE para 1991. Así pues, la Agencia puede determinar su presupuesto a través de un anteproyecto que recoja los costes necesarios para la consecución de sus objetivos¹²⁵, que

¹²⁴ Enfatizaba el autor en la idea de que haber constituido la AEAT con las citadas características, a imagen de los antes del derogado artículo 6.5 de la LGP; parecía indicar una intención de “dotar a la Agencia de los mecanismos precisos para poder cumplir sus funciones con las mínimas interferencias posibles de otros organismos ajenos a los que se encomendaba la gestión del sistema tributario.

¹²⁵ No obstante, este Presupuesto se remitirá al Ministerio de Hacienda para su elevación al acuerdo del Gobierno, y posterior remisión a las Cortes Generales, formando parte de los Presupuestos Generales del Estado y consolidándose con los de las Administraciones Públicas Centrales.

tendrá carácter limitativo por su totalidad, aunque las variaciones que no alteren la cuantía total podrán ser acordadas por el presidente de la AEAT¹²⁶.

El control del presupuesto de Hacienda es llevado a cabo por la Intervención del Estado, tal y como se reguló en su momento por el artículo 103.Siete.1 de la Ley 31/1990¹²⁷. Se trata, más que de una fiscalización previa a la elaboración del presupuesto, de un control de carácter financiero, lo que tiene toda lógica pues se configuró un régimen de control similar al de los organismos autónomos sociedades y otros entes públicos estatales, y que alcanza tanto a verificar el grado de eficacia y eficiencia en la ejecución de los programas de gasto, y a comprobar el cumplimiento de la legalidad del gasto (Ortiz 1997: 72-74).

Tras la aprobación de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, se enfatiza de nuevo ese régimen particular a nivel presupuestario y de financiación para la AEAT. El artículo 4 declara que el régimen económico-financiero del sector público estatal se regula por la propia LGP aunque “*sin perjuicio de las especialidades contenidas en otras normas especiales...*” y en particular permite que se sometan a su normativa específica “*el sistema tributario estatal*”¹²⁸.

Conviene traer de nuevo a colación, dentro del régimen de configuración y aprobación del presupuesto, el contenido del artículo 103.Cinco letra b)¹²⁹ de la Ley por la que se creó la Agencia Tributaria. Existe un presupuesto inicial que se aprueba al final del ejercicio anterior, pero existe la previsión de que aquél se incremente por un porcentaje variable en función de los ingresos propios, configurando el presupuesto final de la AEAT conformado por el presupuesto inicial más el incremento que recibe por su propia gestión (Barrilao, 2014: 226).

La Agencia Tributaria se financia a través de las asignaciones presupuestarias aprobadas por las Cortes Generales en los PGE; y, en lo que se refiere a su actuación, a

¹²⁶ El régimen presupuestario de la AEAT recibió algunas críticas por poder suponer una huida hacia el derecho privado. Sin embargo, el artículo 134 de la CE supone un límite a la libertad del Estado para personificar sus formas de actuación, como recuerda Ortiz Calle.

¹²⁷ “La Agencia estará sometida de forma exclusiva al control financiero permanente de la Intervención General del Estado. Los actos de gestión tributaria de cualquier naturaleza o de los que se deriven derechos de contenido económico, dictados por la AEAT, no estarán sometidos a fiscalización previa, sin perjuicio de las actuaciones probatorias posteriores, que, en ejecución del control financiero permanente, determine la IGE”.

¹²⁸ Artículo 4.2 a) de la Ley General Presupuestaria.

¹²⁹ La Agencia se financia a través de “*un porcentaje de la recaudación que resulte de los actos de liquidación realizadas por la Agencia respecto de los tributos cuya gestión realice*”

través de dos tipos de ingresos: los ingresos automáticos y a través de los ingresos generados por sus actuaciones de control¹³⁰. Respecto de los ingresos automáticos dependen de los ingresos por los tipos impositivos aplicados a las Bases Imponibles y respecto de las actuaciones de control, representan uno de los “tótem” de la actuación de la Agencia¹³¹. Por ello, las tasas de eficiencia de la Administración Tributaria o los ingresos totales tienen que ser interpretados y analizados desde esa óptica, teniendo en cuenta las distintas procedencias de los ingresos.

Por poner un ejemplo, cada año, los Presupuestos Generales del Estado aprueban una partida de gasto para la Agencia Tributaria¹³². En el ejercicio 2021 el presupuesto dotado en la LPGE estaba previsto en 1.109.377,80 €. Para el ejercicio 2022 se dotaron 1.212.460,95 € y para el ejercicio en curso, 2023, la LPGE recoge como presupuesto para la AEAT la cantidad de 1.396.573,89 €¹³³.

Pero esta cantidad no representa una foto fija del presupuesto con el que, definitivamente, cuenta la AEAT durante el ejercicio. Los datos que reflejan el presupuesto total con el que ha contado la AEAT se recoge en la Memoria Anual de cada ejercicio respectivo¹³⁴.

Así pues, tal y como se indica, la AEAT obtiene ingresos de otras fuentes. Pero los ingresos tributarios no se pueden definir o fijar sólo por las previsiones de ingresos que se realicen en la Ley de Presupuestos ni tampoco por los estudios que realice la AEAT al principio del ejercicio. Estos ingresos están condicionados por una serie de variables externas. Sirvan como ejemplo: el crecimiento económico, la demanda interna, la

¹³⁰ En concreto a través de actuaciones de gestión tributaria y a través de actuaciones de inspección tributaria.

¹³¹ Así, en su Plan Estratégico de Actuación para los ejercicios 2020-2023 la AEAT recoge que lleva a cabo dos líneas de actuación para, por una parte, prevenir el fraude fiscal, a través de programas de prestación de información y asistencia a los contribuyentes; y, por otra, regularizar y sancionar, si procede, los incumplimientos tributarios a través de actuaciones de control. En el citado Plan, la AEAT se “*compromete a dar un trato justo y equitativo a todos los contribuyentes sin privilegios...adoptando medidas para reducir la litigiosidad para alcanzar mayores cotas de seguridad jurídica*”.

¹³² No obstante, en tanto que el objetivo de esta publicación no es el análisis del presupuesto de la Agencia Tributaria sino un análisis de su creación, forma de financiación y las polémicas que rodean a estas actuaciones, se remite al lector a la lectura del artículo “*El Presupuesto de la Agencia Tributaria para la lucha contra el fraude. Análisis de los gastos de funcionamiento*”. Artículo publicado por publicado por Pedro E. Barrilao González en 2014, en la el nº 17 de la revista de Aranzadi: Quincena Fiscal.

¹³³ Datos recogidos de la Ley de Presupuestos Generales para los respectivos ejercicios.

¹³⁴ Generalmente se aprecian diferencias como es el caso de los tres años apuntados. En el ejercicio 2021 el presupuesto total con el que contó la Agencia fue de 1.535,4 millones de euros, para el ejercicio 2022 no se cuenta aún con datos publicados por la AEAT en su Memoria Anual.

inflación, los cambios normativos o, esta variable sí depende más de la AEAT, por el ritmo de las devoluciones¹³⁵.

5.1.Los Ingresos de la Agencia Tributaria.

Los ingresos tributarios no son una variable que permita medir si la actividad de la Agencia está siendo más agresiva con respecto a perseguir el fraude fiscal, es decir, si las actuaciones de control que realiza la Agencia, están siendo mayores o menores, o si están teniendo un mayor impacto¹³⁶.

Limitándose a un estudio, muy somero, de la recaudación de la Agencia Tributaria en los últimos ejercicios, sí se puede afirmar que, hasta el ejercicio 2020, lo que se explica por el contexto de ese ejercicio¹³⁷, los ingresos de la AEAT incrementaban un ejercicio con respecto al otro. Sirva como ejemplo una muestra de los cinco últimos años de los que la Agencia Tributaria ha proporcionado datos publicados en su Memoria Anual:

EJERCICIO	RECAUDACIÓN LÍQUIDA	INCREMENTO
2017	193.951	4,1%
2018	208.685	7,6%
2019	212.808	2%
2020	194.051	-8,8 % ¹³⁸
2021 ¹³⁹	223.385	15,1%

Con respecto a la tendencia para el ejercicio 2022, pese a no haber datos conocidos al no estar publicada su Memoria Anual para el ejercicio, sí se puede hacer referencia al

¹³⁵ AEAT: Memoria 2021.

¹³⁶ Como recoge la propia AEAT en su Memoria del ejercicio 2021: “La evolución (de los ingresos tributarios) no es un indicador suficientemente consistente de la evolución del cumplimiento voluntario, lo que dificulta reconocer que las actuaciones que ejerce la Agencia Tributaria también tienen impacto en dicha evolución”.

¹³⁷ Un año de pandemia en el que se produjo el deterioro de la actividad económica, así como una merma de los ingresos tributarios. Además, se tomaron medidas para facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales para los contribuyentes, como el aplazamiento y el fraccionamiento de los ingresos de las declaraciones trimestrales. (Memoria Anual de la AEAT)

¹³⁸ La pandemia, así como las consecuentes medidas de restricción tomadas para limitar sus efectos, deterioraron la actividad económica y, con ella, los ingresos tributarios. (Memoria Anual de la AEAT 2020).

¹³⁹ En 2021 las bases imponibles de los principales impuestos crecieron un 12,7%. Este crecimiento es mayor que la caída que se produjo en 2020 (-7,5%), de manera que al final del ejercicio las bases imponibles eran superiores en un 4,2% a las que se registraron en 2019. (Memoria Anual de la AEAT 2021).

último Informe Mensual de Recaudación Tributaria¹⁴⁰ publicado¹⁴¹. En noviembre de 2022, y con respecto al mismo mes del ejercicio 2021, los ingresos tributarios fueron de 16.095 millones de euros, lo que supuso una recaudación de un 4,1% más alta¹⁴².

Si los datos se analizan ajenos al contexto económico, no se puede llegar a una conclusión certera. El aumento de la recaudación se debe en parte al aumento de las bases imponibles¹⁴³, que no necesariamente tienen que venir provocadas por subidas impositivas ni por el afán recaudatorio de la Agencia, sino que, dada la coyuntura actual, se ven afectadas por el contexto inflacionario en el que se viene moviendo la economía de la zona de la OCDE¹⁴⁴, y por supuesto España¹⁴⁵. Además, gran parte de esos ingresos obedecen a ingresos automáticos, es decir, aquellos que llegan a la Agencia porque los ciudadanos presentan sus autoliquidaciones e ingresan, si procede, la cuota resultante.

Interesa poner el foco sobre los ingresos que sí dependen de la actuación directa de la AEAT, los ingresos fruto de la actividad de control que ésta realiza una vez que los sujetos pasivos han presentado voluntariamente sus autoliquidaciones¹⁴⁶, y tratar de analizar si, dado un mayor aumento de los ingresos por ésta vía; el motivo es que haya elementos como los Planes de Actuación de la Agencia o los sistemas de incentivos al personal de la Administración que estén promoviendo el aumento de las actuaciones de control. Pero, aun considerando que sí, que el motivo por el que aumenten los ingresos conocidos como “ingresos por actos de liquidación”¹⁴⁷, gracias a los planes de actuación y a los sistemas de incentivos, la realidad es que la litigiosidad en el orden contencioso-

¹⁴⁰ En adelante IMRT

¹⁴¹ Que recoge el nivel y la evolución mensual de los ingresos tributarios que gestiona la Agencia Tributaria por cuenta del Estado, las CC. AA. y las CC. LL. del Territorio de Régimen Fiscal Común que se presentan como diferencia entre los ingresos brutos y las devoluciones

¹⁴² Este crecimiento en la recaudación se debe a estos aspectos tal y como la propia AEAT recoge en el último Informe Anual de Recaudación Tributaria:

- Crecimiento del 16,2% en la recaudación del IVA.
- Por el aumento del empleo y del SMI, que provocó que las retenciones del trabajo aumentasen en el conjunto del año un 12,5%.
- El crecimiento de la recaudación en las declaraciones anuales del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades y del incremento de los pagos a cuenta por ambos impuestos (IRPF e IS).

¹⁴³ De hecho, como señala Rubio (2015) en los países desarrollados de la OCDE, el porcentaje de impuestos se incrementó en una horquilla del 30 al 35% en los últimos treinta años.

¹⁴⁴ Acrónimo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo.

¹⁴⁵ De hecho, según datos del INE, el IPC de noviembre se situó en un 6,8% respecto al año anterior, siendo la inflación subyacente de un 6,3%. Esta subida de los precios de casi un 7%, supone, por otro lado, un incremento de la recaudación por IVA puesto que, si los precios suben un 7%, el impuesto indirecto al que se gravan esos bienes, incrementará también su importe, al aplicarse a una base imponible mayor.

¹⁴⁶ O, también, en aquéllos supuestos en los que gracias a la información obrante ex ante en la AEAT, y al cruce de datos, la Agencia aflora cuotas dejadas de ingresar por declaraciones que no se han presentado.

¹⁴⁷ En adelante IAL.

administrativo está aumentando, porque los trabajos realizados para aumentar los ingresos son de poca calidad, y posteriormente los tribunales desestiman muchas de las actas de liquidación practicadas por la Agencia.

La Administración Tributaria tiene que aplicar el sistema impositivo con justicia y eficiencia. Esa eficiencia, y esa mejora en los datos de recaudación, auspiciada la AEAT por el acicate que supone participar en los ingresos derivados de sus propios actos, se refleja perfectamente en la Memoria Anual de la AEAT:

	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Resultado	14.833,0	14.792,0	15.088,0	15.714,0	17.274,0	16.896,0
Costes	1.317,3	1.289,4	1.354,0	1.429,4	1.499,1	1.509,7
Resultados/Costes	11,3	11,47	11,14	11,00	11,52	11,19

Tabla 1: Índice de eficiencia.¹⁴⁸

Una Administración Tributaria puede lograr un aumento de ingresos a través de la subida de impuestos o a través de la reducción del fraude fiscal y de un aumento de la eficacia. Actualmente, los Estados del entorno de la OCDE, no parecen dispuestos a que la presión fiscal crezca¹⁴⁹ pero sí están centrando sus esfuerzos en reducir el fraude fiscal y obtener ingresos con una mayor eficacia en la aplicación del sistema tributario. Pero, para que la Administración mejore en sus actuaciones de control, debe mejorar el cumplimiento voluntario¹⁵⁰ (Ruibal, 2010: 142-145)

Si en el centro de actuación de la Administración Tributaria debe estar el contribuyente, el hecho de que una de las fuentes de financiación de la AEAT sea un porcentaje de lo que recaude hace que esa empatía de la Administración y ese objetivo de satisfacción del contribuyente sea nulo por las actuaciones que ésta lleva a cabo. Éstas, vienen promovidas por el Plan de Control Tributario, aprobado cada ejercicio por el Director General de la AEAT¹⁵¹. A este Plan de Actuación, hay que sumar otros dos

¹⁴⁸ Datos: Memoria AEAT para distintos ejercicios. Elaboración: propia. Millones de euros.

¹⁴⁹ Entre otras causas por el coste político de este tipo de medidas.

¹⁵⁰ Para poder centrar sus actividades de control en los contribuyentes que no cumplen con las obligaciones tributarias.

¹⁵¹ En este caso su contenido se hizo público a través de la RESOLUCIÓN de 2 de febrero de 2023, del Director General de Tributos, por la que se da publicidad a las directrices generales del Plan de Control Tributario para 2023.

documentos, facilitados y hechos públicos por la AEAT, que son el Plan de Objetivos de la Agencia, y el Plan Estratégico de la Agencia Tributaria 2020-2023.

Para el ejercicio 2023, en los últimos días del mes de febrero, la AEAT ha publicado una Adenda al Plan Estratégico 2020-2023 de la que destacan algunos aspectos en relación al control del fraude tributario y aduanero. De las medidas que promueve el Plan, destacan dos grandes grupos. Por un lado, una serie de medidas que afectan a la AEAT y a su personal, y por el otro una serie de medidas que afectarán al contribuyente.

Del primer grupo de medidas, destacan principalmente de dos tipos:

- La aprobación de un código ético a finales de 2022¹⁵², de aplicación para todo el personal de la AEAT y que se compone de una serie de principios éticos y reglas de conducta para alcanzar los máximos niveles de integridad en las actuaciones de su personal.

- Medidas relacionadas con la evaluación del desempeño del personal de la AEAT. Si bien, antes de la Adenda, el Plan Estratégico tenía entre sus objetivos “avanzar hacia una mejor evaluación del desempeño”, se ha establecido ahora un sistema único de evaluación del desempeño del personal funcionario, que se vea acompañado de sistemas de promoción y compensación para los funcionarios de la AEAT.

El segundo grupo de medidas sí va más encaminado a uno de los pilares básicos de la función de la Agencia: el control del fraude y la mejora de los sistemas para favorecer el cumplimiento voluntario:

- Para el ejercicio 2023 se quiere implantar un nuevo modelo de información y asistencia mediante la coordinación entre los servicios de asistencia de todo el territorio nacional para simplificar y facilitar el acceso a los servicios de la AEAT¹⁵³.

- Se prevé crear una Comisión para analizar los riesgos que se detectan respecto para cada contribuyente y así definir las estrategias más apropiadas para hacer frente a los riesgos fiscales más significativos para cada

¹⁵² Que, si bien se conoce su existencia, todavía no ha sido hecho público.

¹⁵³ De entre estas medidas destacan las mejoras en el uso del programa Renta Web, un formato de asistente virtual para aquellos contribuyentes que desarrollen actividades económicas, aumento de la información que se ofrece para partidas pendientes de compensación en el Impuesto sobre Sociedades, revisión de la política de aplazamientos, o una agilización de la rectificación de autoliquidaciones en el IRPF, entre otras.

tipo de contribuyente. Destaca el uso de la metodología Nidel¹⁵⁴, que ya venía utilizando el Servicio de Vigilancia Aduanera y se aplicará al área de Recaudación.

También se publicaba en el BOE del 27 de febrero de 2023 el Plan de Control Tributario para el ejercicio. El contenido del mismo se complementa con el del Plan Estratégico y su Adenda para el ejercicio 2023¹⁵⁵, aunque como reconoce y destaca la Agencia, tanto con éstos como Plan de Objetivos anual giran en torno a cinco grandes pilares, para prevenir la lucha contra el fraude y favorecer el cumplimiento voluntario:

1. Información y asistencia.
2. Prevención de los incumplimientos, previniendo el fraude y fomentando el cumplimiento voluntario.
3. Investigación y actuaciones de comprobación del fraude tributario y aduanero.
4. El control del fraude en la fase recaudatoria.
5. La colaboración entre la AEAT y las AA.TT. de las CC.AA.

La misión principal de la AEAT consiste en favorecer el cumplimiento de las obligaciones fiscales para lo que desarrolla por un lado la prevención del fraude fiscal y el favorecimiento del cumplimiento voluntario y por otro lado la detección, regularización y sanción de los incumplimientos voluntarios a través de actuaciones de control. Para favorecer el cumplimiento voluntario y prevenir el incumplimiento de las obligaciones tributarias y aduaneras, la AEAT cuenta con un amplio número de servicios de información y ayuda al contribuyente. Respecto de las actuaciones de control, en concreto las de control selectivo, se llevan a cabo en función del riesgo fiscal que se haya apreciado y generalmente culminan con las correspondientes liquidaciones administrativas que regularizan la situación tributaria del obligado tributario.

Por ello, para medir el volumen de ingresos que presenta la AEAT, hay que diferenciar entre los ingresos por actos propios y los ingresos por actos de los

¹⁵⁴ Tal y como recoge la AEAT en la Adenda 2022 al Plan Estratégico 2020-2023 es un proyecto desarrollado por el Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales, que consiste en un sistema para medir el riesgo patrimonial en el blanqueo de capitales a través “*análisis y detección de redes de blanqueo de capitales. NIDEL es una herramienta que combina tecnología de análisis de redes criminales con Big Data...*(para) *detectar personas con incremento de patrimonio de origen desconocido y no justificado y que tienen vinculaciones delictivas*”.

¹⁵⁵ Hecho por el cual no se va a proceder a analizar este Plan de Control Tributario, puesto que las medidas de mayor relevancia son las que se contienen en la Adenda para el ejercicio 2023 del Plan Estratégico 2020-2023.

contribuyentes¹⁵⁶. El volumen de los ingresos propios incluye los ingresos por actos de liquidación, en los que la AEAT recauda por los actos que ella misma realiza¹⁵⁷ (Barrilao & Jiménez, 2001: 221-222).

La Agencia Tributaria se nutre, por tanto, de varias fuentes de ingresos¹⁵⁸. Además de las transferencias que se realizan a través de los Presupuestos Generales del Estado, percibe ingresos por actos de declaración-autoliquidación de los sujetos pasivos. Este sistema supone que los contribuyentes obligados a declarar determinan la deuda tributaria (autoliquidación) y presentan la misma¹⁵⁹. La importancia de los ingresos por actos de liquidación¹⁶⁰ no es menor, ya que si la AEAT consigue una mayor cantidad de este tipo de ingresos, el presupuesto del ejercicio será mayor, y la AEAT tendrá mayor financiación, como indica Barrilao¹⁶¹. Así, la LPGE prevé una cantidad por estos “IAL” que, si al final del ejercicio es mayor de la presupuestada inicialmente, repercutirá en un aumento de los créditos del presupuesto de gasto de la Agencia, suponiendo, al final, un incentivo en la mejora de la gestión de la Agencia Tributaria (Barrilao, 2015: 124).

En el Plan Estratégico, la AEAT se “*compromete a dar un trato justo y equitativo a todos los contribuyentes sin privilegios...adoptando medidas para reducir la litigiosidad para alcanzar mayores cotas de seguridad jurídica*”¹⁶².

Pero, esa visión que propone el Plan Estratégico no se ajusta a lo que los datos de los Tribunales Económicos Administrativos arrojan. El número de reclamaciones en los tribunales no ha dejado de crecer y, lo que es más significativo, las veces que las pretensiones de los contribuyentes han sido estimadas, ronda el 50% desde hace casi una década¹⁶³. Según la última Memoria de los Tribunales Económico-Administrativos publicada, los datos son muy representativos de la actuación por parte de la AEAT

¹⁵⁶ Como sería el caso de las autoliquidaciones, donde la actuación de la AEAT es menor que en los ingresos propios

¹⁵⁷ Como sería el caso de las actuaciones de inspección y control.

¹⁵⁸ El volumen de información que maneja la AEAT es tal que gracias al sistema de información del que dispone, puede establecer una identificación de los riesgos fiscales y una selección de los contribuyentes que posteriormente serán objeto de control.

¹⁵⁹ Acompañada de la información necesaria para identificar correctamente al contribuyente y que la Administración pueda comprobar, a partir de los datos económicos y personales declarados, la correcta aplicación de la normativa del impuesto y de la determinación de la deuda tributaria en la autoliquidación.

¹⁶⁰ En adelante IAL.

¹⁶¹ En su artículo “*El Presupuesto de la Agencia Tributaria para la lucha contra el fraude fiscal. Análisis de los gastos de funcionamiento*”. 2014. Esta práctica, en opinión del autor, supone una especie de “comisión por cobro”.

¹⁶³ Ya en 2014, el sindicato de técnicos de Hacienda GESTHA, denunciaba que Hacienda pierde en los tribunales la mitad de las reclamaciones formuladas por los contribuyentes.

CONCEPTO	ENTRADAS	RESUELTAS	ESTIMADAS	DESESTIMADAS	OTROS
Renta	74.944	90.676	40.264	42.697	7.715
Patrimonio	1.429	1.531	704	707	120
Sociedades	12.953	16.026	6.749	8.167	1.110
ISD	7.799	10.417	7.184	2.663	570
ITPO/AJD	18.036	21.512	14.500	5.819	1.193
IVA	25.070	33.092	16.940	13.916	2.236
II. Especiales	6.238	7.871	455	7.033	383
Recaudación	44.215	39.080	11.329	22.819	4.932
Suspensiones	213	138	15	66	57
Otros	17.064	22.093	9.836	9.953	2.304
TOTAL	212.796	247.646	109.667	116.269	21.710

Tabla 2: Expedientes de reclamación resueltos por los Tribunales: 2021¹⁶⁴.

Como muestra la tabla, la litigiosidad¹⁶⁵ de la AEAT no para de crecer, y no con muy buenos resultados para la Administración Tributaria¹⁶⁶, quizás por el hecho de que de cada liquidación y sanción giradas en el proceso de gestión e inspección repercute en el presupuesto del que dispondrá. O también, por la calidad del trabajo realizado por parte de los actuarios de la Agencia, que, motivado por el objetivo de obtener una mayor recaudación, no se realiza con la calidad y garantías que debería, provocando que cerca de la mitad de las liquidaciones que gira la AEAT en sus actos de control acabe siendo desestimada por los Tribunales.

La actividad de la AEAT en la persecución de los actos de fraude; es decir, los actos de control de la Agencia, venía presentando una tendencia de incremento de un año con respecto a otro, con la excepción hecha del ejercicio 2021, lo que se refleja en los datos de recaudación.

En el ejercicio 2019 la recaudación por actos de gestión supuso un incremento de un 4,2% con respecto al ejercicio anterior. Este incremento fue de algo más del doble, en

<https://noticias.juridicas.com/actualidad/noticias/3854-segun-gestha-hacienda-pierde-en-los-tribunales-la-mitad-de-las-reclamaciones-formuladas-por-los-contribuyentes-aunque-la-administracion-lo-desmiente/>

¹⁶⁴ Fuente: Memoria de los Tribunales Económico Administrativos de 2021. Elaboración propia.

¹⁶⁵ Y con respecto a la evolución de los asuntos en el orden contencioso-administrativo, el aumento de los ingresos en los distintos tribunales y juzgados del orden fue del 15,7%, según los datos del Consejo General del Poder Judicial

¹⁶⁶ Algo sobre lo que la prensa se hacía eco el portal periodístico “The Objective” bajo el titular “Hacienda pierde en los tribunales la mitad de las reclamaciones que hacen los contribuyentes”. <https://theobjective.com/economia/2022-10-12/hacienda-tribunales/>

concreto del 9,9 % en el ejercicio 2020. Sin embargo, en el ejercicio 2021 se produjo una disminución de un 2,75 %¹⁶⁷.

5.2.La financiación de la Agencia Tributaria y la presión fiscal sobre los contribuyentes.

Como una parte del presupuesto del que dispone la AEAT proviene de los ingresos que consiga recaudar a través de sus actos de control y de los actos de liquidación que practica a los contribuyentes, su financiación sigue suscitando discrepancias¹⁶⁸, puesto que una parte de la recaudación de la AEAT se destina a su propio presupuesto¹⁶⁹.

Se trata de una discusión que lleva presente durante décadas. Especialmente relevantes resultaron las respuestas por parte de algunos autores, como Lago Peñas, ante una serie de actos por parte de la Agencia, acaecidos durante el segundo y tercer trimestre de 2019¹⁷⁰. Lago publicaba, bajo el título “La Empatía de la Agencia Tributaria”, un artículo muy crítico con el proceder de la Agencia Tributaria, en aras de aumentar sus cotas de recaudación. Sin ir más lejos, tan solo durante los meses de mayo, junio y julio del año 2019¹⁷¹ los medios de comunicación se hicieron eco de numerosas noticias acerca de la presión fiscal a la que estaban siendo sometidos los contribuyentes por parte de Hacienda. Como bien indicaba Lago *“...La AEAT tiene algunos problemas que deberíamos solucionar, el primero cambiar su forma de comunicarse con los contribuyentes...para hacerlo comprensible a un no experto en derecho tributario pocas cosas generan más angustia al ciudadano medio que recibir una notificación de Hacienda...y pocos documentos son más difíciles de entender que una misiva de la Agencia...se debería convertir la AEAT en una agencia integrada, que prestase servicio*

¹⁶⁷ Sin embargo, como aclara la Memoria, “hay que tener en cuenta que tanto en 2020 como en 2021 se han registrado minoraciones de pagos fraccionados extraordinarios y, por tanto, de difícil repetición en el futuro. Descontando en ambos años esos hechos extraordinarios, los resultados de prevención y control del fraude crecieron un 17% en 2021 hasta alcanzar los 14.956 millones de euros”.

¹⁶⁸ Cabe recordar que el artículo 103.Cinco de la Ley por la que se creó la AEAT disponía su financiación “con cargo a los siguientes recursos:

a) Las transferencias consignadas en los Presupuestos Generales del Estado.

b) Un porcentaje de la recaudación que resulte de los actos de liquidación realizadas por la Agencia respecto de los tributos cuya gestión realice”.

¹⁶⁹ Lo que en la práctica viene a configurar una suerte de “participación en los beneficios del ejercicio” provocando que en muchas ocasiones la acción del ente público se dirija más a recaudar que a velar por el efectivo cumplimiento del ordenamiento jurídico-tributario.

¹⁷⁰ Catedrático de Derecho Financiero y director del grupo de investigación GEN, de la Universidad de Vigo.

¹⁷¹ Los dos últimos meses del periodo de presentación de la declaración del Impuesto de la Renta (mayo y

*a todos los niveles de gobierno, de forma que aprovechemos las economías de escala y los flujos informativos de contribuyentes*¹⁷²”.

Lago reiteraba el descontento latente en la población, que ya había recogido la prensa. El 17 de mayo de 2019, la edición global de El Periódico publicaba en su sección de economía: *“Hacienda envía miles de cartas antifraude a pequeños negocios”*. La noticia informaba del proceder de la Agencia Tributaria que durante la campaña de declaración de la renta había estado enviando de forma aleatoria a distintos negocios, misivas en las que informaba a los contribuyentes cuáles eran los ratios de ingresos estimados para su sector de actividad¹⁷³, poniendo de relieve al contribuyente receptor del “aviso” de la Agencia, que los datos indicados para su negocio discrepan de las líneas generales lo que “puede ser interpretado como un síntoma de riesgo fiscal”¹⁷⁴.

El periodista especializado en Economía, Javier Ruiz, fue un poco más lejos y publicada en la sección digital de la Cadena Ser, el día 17 de mayo el contenido de esta carta¹⁷⁵, incluyendo incluso una imagen de la misma:

¹⁷² En el nivel de descentralización de la AEAT y de la posibilidad de retornar a un modelo más centralizado o apostar por una descentralización casi total de la Agencia Tributaria, se ahondará más adelante en este trabajo.

¹⁷³ La noticia indica cómo en el 2017 el envío de este envío de cartas fue seguido con la realización de 14.500 visitas, logrando aumentar de forma espontánea en un 10% los ingresos por IVA provenientes de esos establecimientos en los trimestres siguientes hasta alcanzar los 256 millones, según datos de la AEAT, lo que para el secretario general de los Técnicos de Hacienda, era una maniobra para estimular el cumplimiento voluntario de los pequeños negocios, permitiendo a los efectivos de la Agencia centrarse en perseguir el gran fraude.

¹⁷⁴ El Periódico recogía la opinión de IHE (asociación de Inspectores de Hacienda) para quien este tipo de actuaciones eran de gran eficacia al estimular el cumplimiento voluntario y liberar los recursos de Inspección para perseguir a los contribuyentes que una vez avisados no han modificado las pautas de sus declaraciones, o el fraude más voluminoso.

¹⁷⁵ *“En la carta se muestran porcentajes de márgenes brutos y netos del contribuyente y de la referencia sectorial del contribuyente, así como porcentajes de cobros con tarjeta, tanto del contribuyente como a nivel sectorial...Basándose en todos esos datos se están realizando un conjunto de actuaciones encaminadas a mejorar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias por parte de los empresarios societarios...en el caso de que las “inconsistencias” señaladas en las cartas persistan, el riesgo fiscal que éstas representan podrá dar lugar a los procedimientos de control tributario que sean necesarios”*.

[REDACTED]

Estimado contribuyente:

En la Agencia Tributaria disponemos desde el año 2016 de información de las entradas y salidas totales de todas las cuentas bancarias de los contribuyentes, tanto de personas físicas como de entidades. Partiendo de la misma hemos realizado análisis estadísticos referentes a los ratios económicos y sectoriales de los obligados tributarios de ciertos sectores económicos.

Estos datos pueden ser utilizados como indicio de riesgo fiscal cuando pongan de manifiesto inconsistencias entre la información disponible y las declaraciones de ingresos de la actividad económica o las declaraciones de IVA de los contribuyentes.

Por este motivo, iniciamos ahora una campaña de información a determinados contribuyentes en relación con la adecuación y coherencia de sus datos económicos y tributarios.

En concreto, en relación con esa Entidad, se han apreciado las diferencias que se señalan a continuación entre sus datos declarados y los que corresponden al sector económico y segmento de contribuyentes equiparable del año 2017.

Ratios	Datos del contribuyente	Referencia sectorial
Margen neto	3,36%	8,38%
Cobros tarjeta	78,37%	67,52%
Cobros tarjeta y efectivo	78,37%	70,58%

Por otra parte, los importes acumulados de las entradas en sus cuentas bancarias en 2017 han sido de [REDACTED] euros.

Basándonos en todos estos datos estamos realizando un conjunto de actuaciones encaminadas a mejorar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias por parte de los empresarios societarios. Por ello, en el caso de que las inconsistencias señaladas persistan, el riesgo fiscal que estas representan podrá dar lugar a los procedimientos de control tributario que sean necesarios.

Esta carta es una mera comunicación por lo que no debe contestar, enviar documentación, ni justificar el importe de los datos que se desprenden de sus declaraciones, ni de los abonos que puedan existir en sus cuentas bancarias. Simplemente le trasladamos la información de que dispone la Agencia Tributaria.



Documento firmado electrónicamente (R.D. 1671/2009 Art.21.c). Autenticidad verificable mediante [REDACTED] en www.agenciatributaria.gob.es


Agencia Tributaria
www.agenciatributaria.es

Página 2
Departamento de Gestión

Referencia: [REDACTED]

Para cualquier duda sobre el cumplimiento de sus obligaciones tributarias o sobre el contenido de esta carta, puede llamar al teléfono de información tributaria 901 33 55 33.

Documento firmado electrónicamente (Real Decreto 1671/2009) por la Agencia Estatal de Administración Tributaria con fecha 14 de mayo de 2019. Autenticidad verificable mediante Código Seguro Verificación [REDACTED] en www.agenciatributaria.gob.es.

Ilustración 1: Contenido de la carta de aviso a autónomos y pequeñas empresas.

Ruiz, detallaba incluso cómo a una peluquería se le indicaba que “*las demás peluquerías de su ciudad ingresan el 33% de sus ganancias de pagos en efectivo. Sin embargo, usted asegura que sólo ingresa un 22%: 11 puntos menos*”.

El digital Cinco Días, en su edición digital del día 28 de mayo de 2019, recogía el malestar de la Asociación de Trabajadores Autónomos (ATA). Su presidente, Lorenzo Amor, declaraba la indignación y malestar que esta campaña estaba generando entre sus asociados puesto que se trataba de una carta que *“está amenazando a los autónomos y no se tiene en cuenta que cada uno tiene su propia actividad, idiosincrasia y maneras”*.

Pero la presión de la AEAT no quedó ahí y su plan para “aflorar el fraude y la economía sumergida” continuó con los pisos de alquiler y los pensionistas y directivos que estaban trasladando su residencia a Portugal.

En la edición digital de Libre Mercado se publicaba el 8 de julio de 2019, bajo el titular *“Hacienda, a la caza de los directivos y pensionistas españoles que se marchan a Portugal”*, la estrategia seguida por la AEAT para combatir la supuesta “simulación de residencia fiscal” de directivos, pensionistas y grandes patrimonios que estaban trasladando su residencia fiscal al país vecino¹⁷⁶. Si hasta el momento bastaba con aportar un certificado de residencia fiscal expedido por las autoridades lusas, el plan de acción de Hacienda consistió en “preguntar a los vecinos”, “indagar si seguían acudiendo a su médico de cabecera en suelo español” o “rastrear sus redes sociales”.

Pero si algo resulta llamativo es que ni si quiera fundaciones, asociaciones de vecinos o colegios profesionales podrían escapar del radar de Hacienda¹⁷⁷. El 1 de julio de 2019 el diario ABC titulaba *“Hacienda persigue a asociaciones de vecinos, colegios profesionales y fundaciones”*. En el cuerpo de la noticia, el presidente del Registro de Economistas y Asesores Fiscales (REAF), señalaba que *“en los últimos meses se han girado cartas de la Agencia Tributaria a este colectivo exigiéndoles que paguen el impuesto de Sociedades correspondiente”*.

Todo ello pese a la advertencia del Tribunal Supremo, contenida en la Sentencia de 3 de junio de 2019 de la Sala de lo Contencioso Administrativo en la que estimaba el recurso interpuesto por la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF) contra la regulación reglamentaria de las costas en la vía económico-administrativa¹⁷⁸. La AEDAF

¹⁷⁶ Motivado, como recoge la noticia, por las grandes ventajas que ofrece por tener una tarifa plana del 20% para las rentas obtenidas en Portugal o una exención de las pensiones y los ingresos procedentes del extranjero.

¹⁷⁷ En este caso en el contexto del Impuesto sobre Sociedades, impuesto cuya reforma integral estaba siendo valorada por el ejecutivo.

¹⁷⁸ Regulación, plasmada en el Real Decreto 1073/2017, publicado en el BOE 30/12/2017, por la cual se reclamaba al ciudadano cubrir el coste del procedimiento iniciado contra la administración tributaria lo que, sin embargo, a juicio del TS, se hizo sin cumplir las exigencias legales. La regulación preveía unas costas

recurrió por considerar que esta regulación de las costas desvirtuaba su concepción jurídica, a lo que, indican, “*el Ministerio hizo oídos sordos del argumento*”.

El Tribunal Supremo se mostró muy duro con la Agencia en su Fundamento de Derecho Cuarto: “*hoy es sentir común la profunda inseguridad jurídica e incertidumbre social provocada, entre otros factores, por la imprecisión de las normas jurídicas, lo que se manifiesta de manera muy significativa en el ámbito fiscal...*”¹⁷⁹

Días después, el 27 de julio de 2019, el diario ABC, en su sección de Economía, publicaba un sorprendente titular “*Hasta 60.000 € de multa por no entregar un impreso que aún no existe*”. La noticia recogía la obligación impuesta al colectivo de asesores fiscales por parte de Hacienda, que consistía en inscribirse en el Registro Mercantil, a través de un formulario, antes del 4 de septiembre¹⁸⁰. La noticia también recogía que Hacienda ofrecía incentivos para los Asesores que denunciasen el fraude de sus clientes¹⁸¹.

Ante esta situación, conviene recordar que no sólo la doctrina o los medios de comunicación se han pronunciado y, en cierto sentido, dado la voz de alarma sobre este extremo. También existen análisis y propuestas de soluciones por parte del personal de la AEAT, sin duda conocedor de qué provoca estas tasas de incumplimiento y, por otro lado, qué medidas podían implementarse por parte de la Agencia para reducirlas.

del 2% del procedimiento con un mínimo de 150 euros. Por aquél entonces, al mando del Ministerio de Hacienda estaba el Popular Cristóbal Montoro.

¹⁷⁹ Continúa la Sentencia: “*Cabe observar en la elaboración normativa, con habitualidad, la utilización de conceptos y categorías perfectamente definidos y delimitados por la ciencia jurídica tributaria, que en su desarrollo en el texto normativo delimitan contornos que se alejan del concepto o categoría enunciado para terminar definiendo o mostrando una figura fiscal distinta. A veces, parece que dicha técnica responde a meras lagunas o a propias complejidades conceptuales de una determinada figura tributaria, otras, sin embargo, descubren una finalidad directamente dirigida a salvar obstáculos que harían inviable su aplicación. No resulta extraño comprobar cómo se presentan como impuestos lo que constituyen verdaderas tasas o viceversa, o como se juega con la imposición directa o indirecta, o con los tributos extrafiscales, por ejemplo. Sea como sea, lo que debe ser, por propia exigencia del principio de seguridad jurídica, es que la utilización en las normas de conceptos jurídicos determinados o categorías conceptuales lleve parejo en su desarrollo la inmediata certidumbre que los identifica, lo cual no es un desiderátum sino una exigencia jurídica conectada directamente con el principio de seguridad jurídica y cuyo incumplimiento debe acarrear las consecuencias jurídicas que el ordenamiento reserva a las quiebras constitucionales...*”

¹⁸⁰ Era un deber para los asesores fiscales que prestasen servicios a personas jurídicas, introducida en el año 2018 tras la reforma de la Ley de Prevención del Blanqueo de Capitales y contra el Terrorismo.

¹⁸¹ Acuerdo al que llegaron la AEAT y el cuerpo de asesores fiscales tras la aprobación de dos códigos de buenas prácticas. Para aquellas asociaciones y colegios que, respetando el secreto profesional, informasen de irregularidades en sus asociados, el Fisco se ofrecía a “singularizar y personalizar la atención a los intermediarios fiscales adheridos a ambos códigos”

Sin ir más lejos, la organización de Inspectores de Hacienda del Estado (IHE), comentaba el último de los documentos publicados por la AEAT, el Plan de Control Tributario para 2023 en un exhaustivo análisis publicado en nota de prensa de 27 de febrero de 2023¹⁸². Las mayores críticas de los Inspectores se centran en que el objetivo de fomentar el cumplimiento voluntario ha llegado a su techo¹⁸³; que hacen falta reformas relativas al sistema de objetivos¹⁸⁴ puesto que el actual sistema, hace que se prime más la cantidad sobre la calidad de las actuaciones y, por último, hace hincapié en la necesidad de una serie de reformas tanto de los órganos que tienen encomendadas funciones de gestión¹⁸⁵, como una reforma de carácter estructural.

Estas reivindicaciones son demandas que IHE lleva tiempo reclamando para mejorar el funcionamiento de la AEAT y poder alcanzar sus objetivos de recaudación y cumplimiento. Reformas que van más allá de una mera modificación de aspectos concretos, y suponen dotar a la Agencia de un nuevo estatuto, algo indispensable desde hace años. Y las llevan a cabo cada vez que la ocasión se presta a ello. Sirva como ejemplo la nota de prensa de 30 de septiembre de 2022 publicada por IHE ante las medidas fiscales adoptadas por el Gobierno¹⁸⁶: *“IHE lamenta el uso de medidas tributarias con fines electoralistas y urge a una reforma fiscal profunda”*.

Por su parte, el sindicato de Técnicos del Ministerio de Hacienda, GESTHA, vienen reclamando desde hace tiempo reformas y mejoras para combatir las cifras de fraude fiscal¹⁸⁷, como la creación de un Cuerpo Superior Técnico de Hacienda, o el aumento de la plantilla de la AEAT con una cifra que rondase los 16.000 efectivos¹⁸⁸. También ha sido crítico con el nuevo Plan Anual de Control Tributario publicado por la AEAT. En palabras de su secretario general¹⁸⁹, el Plan no especifica los medios personales mediante los que se pretende lograr los objetivos marcados por el Plan. Un

¹⁸² Además del titular *“Un Plan de Control Tributario 2023 que responde a un modelo de la AEAT agotado”*, también es indicativa la referencia al Plan como *“directrices que ofrecen pocas novedades”*.

¹⁸³ Puesto que pese a las sanciones y recargos por no declarar un hecho imponible o hacerlo fuera de plazo, son medidas poco efectivas para aquellos que no cumplen o no quieren cumplir.

¹⁸⁴ Que someten a toda la AEAT a unas presiones que tienen como consecuencia que *“no se trabaje de la forma más eficiente”*

¹⁸⁵ Puesto que el modelo actual está agotado como demuestran *“los reveses judiciales relativos a las competencias ejercidas por gestión”*.

¹⁸⁶ considera que no es apropiado el uso del sistema fiscal con fines electorales...puesto que las rebajas o suidas de impuestos se deben realizar adaptándolas a las necesidades del país.

¹⁸⁷ Que en 2020 provocaba unas pérdidas para las arcas públicas, según sus cifras, de 91.600 millones de euros.

¹⁸⁸ Este cuerpo, se podría centrar en la investigación del fraude “más sofisticado” que cometen multinacionales y grandes fortunas.

¹⁸⁹ José María Molinero.

Plan que debilita la lucha contra los delitos fiscales, puesto que los Técnicos dejaron de ser competentes en los expedientes de mayor dificultad, y este Plan no contempla que éstos recuperen sus competencias en la materia.

Pero, además de estos problemas puestos de manifiesto por el personal de la propia AEAT con respecto a los distintos Planes y Directrices que ésta marca para ellos; cabe preguntarse si los objetivos de recaudación no se cumplen sólo por las disfuncionalidades que pueda presentar la AEAT y la latente necesidad de dotarla de un nuevo estatuto, o se dan otras circunstancias como la insatisfacción del personal al servicio de la Agencia que puedan provocar esta situación.

No se deberían albergar dudas sobre el hecho de que parte de la presión que ejercen los órganos de gestión obedece a esta forma de financiación que se diseñó para nuestra Agencia. Esta suerte de comisión que la propia AEAT recibe por sus propias liquidaciones deja a un lado otros aspectos también fundamentales en un Estado social y de derecho, como aspiró a ser el nuestro tras la aprobación de la Constitución Española de 1978¹⁹⁰. La recaudación de tributos, en un Estado de estas características, permite dotar en los Presupuestos Generales determinadas partidas de carácter social por lo que la recaudación por parte de la Agencia Tributaria no es una cuestión baladí.

5.3.El litigio entre la AEDAF y la Agencia Tributaria: La obligación de publicar el baremo y los bonus de retribución al personal encargado de las actuaciones de inspección.

Para conseguir sus objetivos de recaudación, la AEAT dispone de un presupuesto de gasto en el que la partida de gastos de personal representa un alto porcentaje del dinero que consume el presupuesto. Como recoge Barrilao¹⁹¹, “... *tienen un alto impacto los gastos de personal que absorben prácticamente el 70% del presupuesto*”.

El hecho de que la Agencia cuente con tan amplio número de personal a su servicio para combatir la lucha contra el fraude fiscal, sumado al acicate que supone para la AEAT que los “IAL” puedan repercutir directamente en su presupuesto, por lo que a mayor

¹⁹⁰ Así lo recoge la Carta Magna en su artículo 1: “*España se constituye en un Estado social y democrático de Derecho, que propugna como valores superiores de su ordenamiento jurídico la libertad, la justicia, la igualdad y el pluralismo político*”.

¹⁹¹ En su artículo “*El presupuesto de la agencia tributaria para la lucha contra el fraude fiscal. Análisis de los gastos de funcionamiento*”. Aranzadi. Quincena Fiscal, nº 17, 2014.

número de ingresos por liquidaciones¹⁹², mayor será la partida de la que dispondrá en su presupuesto la Agencia, hace que la distribución de los incentivos haya sido una cuestión polémica dentro del seno de la AEAT desde hace tiempo.

El 25 de junio de 2020 el Sindicato GESTHA publicaba una nota de prensa en la que se congratulaba porque el Tribunal Supremo¹⁹³ había reconocido el derecho de *“la representación de los trabajadores a conocer los criterios de reparto de la productividad”* pues durante años se han repartido millones de euros *“sin conocerse los criterios de reparto y el grado de cumplimiento de los mismos”*. Anteriormente también se han producido quejas por parte de este sindicato y de UCESHA¹⁹⁴, que llevan tiempo recurriendo ante la Justicia éstos los repartos de productividad, a los que consideran injustos. Un incentivo al rendimiento cuya distribución ha creado un clima laboral *“conflictivo”* y ha generado rechazo en el personal que ocupa puestos menos favorecidos en la AEAT *“por ir destinado de manera discriminada a favor de los puestos ocupados por directivos”* (Barrilao, 2014: 27-33).

Polémica que continúa pues, durante el ejercicio 2023, el digital Vozpopuli se hacía eco de una noticia preocupante para los contribuyentes: *“Hacienda blindo el bonus de sus funcionarios hasta 2025 a cambio de que recauden más”*. Recoge el portal que se trata de un plan de adhesión voluntaria para los actuarios de la AEAT: el décimo Plan Especial de Intensificación de Actuaciones¹⁹⁵. Un Plan que puso en marcha hace un década el ministro de Hacienda Cristóbal Montoro, para paliar la caída de los ingresos del ejercicio anterior, y desde entonces, los objetivos de cada plan han venido determinados por los Planes Estratégicos de la AEAT.

Este PEIA prevé 100 millones garantizados y en torno a un 25% más si se cumplen todos los objetivos¹⁹⁶. El Plan gira en torno a dos elementos: aumentar la asistencia e información al contribuyente para favorecer el cumplimiento tributario, sobre todo en el

¹⁹² derivadas del procedimiento de gestión, recaudación o inspección.

¹⁹³ Anteriormente el Juzgado de lo central de lo contencioso administrativo y posteriormente la Audiencia Nacional, que han reconocido que *“la transparencia y publicidad tanto de los objetivos perseguidos por un ente público y su grado de cumplimiento como de los criterios de distribución de los fondos públicos, en este caso relacionados con el reparto de la retribución por productividad entre los empleados, tiene especial importancia para la ley”*.

¹⁹⁴ El sindicato Unión de grupos C de Hacienda, que engloba a los subgrupos C1 y C2.

¹⁹⁵ PEIA que, como también recoge la noticia, será uno de los últimos, si no el último; que se podrá poner en marcha en tanto que, a partir de 2025, con la entrada en vigor de la Ley de Función Pública, estos planes desaparecerán.

¹⁹⁶ Lo que supone un incremento de un 25% con respecto a la dotación asignada para el ejercicio anterior.

IVA e IRPF; y el control a posteriori del fraude tributario y aduanero¹⁹⁷. En el pasado Plan se incentivaba a los funcionarios de la AEAT a que aumentaran la recaudación por IVA por encima de la tasa de consumo privado y la recaudación por IRPF por encima de la evolución de los salarios. El PEIA también fomentará que los funcionarios presten más atención en los llamados software de doble uso, que permiten llevar doble contabilidad, una oficial y otra extraoficial; y que los contribuyentes cumplan las obligaciones de la Ley 11/2021 de 9 de julio de lucha contra el fraude.

Esta polémica financiación tiene dos aristas. Por un lado, la polémica interna entre los distintos empleados de la AEAT por lo que algunos consideran un reparto injusto. Por el otro, la polémica entre la sociedad civil y la Administración. Un enfrentamiento que representa a la perfección el litigio entre la Asociación Española de Asesores Fiscales y la AEAT, que culminó con la Sentencia de 22 de julio de 2022, del Juzgado Central de lo Contencioso Administrativo nº 4 de Madrid.

Porque la actuación de la Administración no puede quedar ajena a los principios de transparencia, acceso a la información pública y normas de buen Gobierno¹⁹⁸. Este extremo se hace más necesario cuando la Administración ante la que debe responder el ciudadano es la Administración Tributaria, representada en nuestro ordenamiento jurídico por la AEAT.

Elementos en la gestión y actuación de la Agencia, como los criterios para llevar a cabo un procedimiento de inspección, o los criterios retributivos que pueden guiar la actuación de los funcionarios públicos al servicio de los contribuyentes; no pueden ser opacos para los ciudadanos. Y es que, como expresa la propia Ley de Transparencia en su Preámbulo: *“Sólo cuando la acción de los responsables públicos se somete a escrutinio, cuando los ciudadanos pueden conocer cómo se toman las decisiones que les afectan, cómo se manejan los fondos públicos o bajo qué criterios actúan nuestras instituciones podremos hablar del inicio de un proceso en el que los poderes públicos comienzan a responder a una sociedad que es crítica, exigente y que demanda participación de los poderes públicos”*.

¹⁹⁷ Este objetivo dentro del PEIA permite suponer que las actuaciones de control van a aumentar con lo que, al menos a priori, también lo harán los ingresos por actos de liquidación y aumentará la presión sobre los contribuyentes.

¹⁹⁸ Como recuerda el Preámbulo de la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno.

a) Introducción.

Un litigio llevado a cabo por la Asociación Española de Asesores Fiscales contra la Agencia Tributaria terminó con la Sentencia de 22 de julio de 2022 del Juzgado Central de lo Contencioso Administrativo nº4 de Madrid, que pone de manifiesto esta litigiosidad provocada por la financiación de la Agencia Tributaria¹⁹⁹.

La Sentencia del Juzgado Central, reconoce el derecho de la AEDAF a que la Agencia Tributaria le suministre información sobre las normas que regulan el llamado “complemento de productividad” así como los criterios que se siguen por parte de la Agencia para la aplicación de estas normas²⁰⁰.

a) La Sentencia 137/2022 del Juzgado Central nº 4 de lo Contencioso Administrativo

- Admisibilidad del recurso

La justificación de la admisibilidad del recurso viene detallada por el Fundamento Jurídico 2 de la Sentencia. Por un lado, la solicitud de la AEDAF fue muy concreta y se refería al acceso a las normas que rigen el concepto de productividad de los funcionarios de los Cuerpos Superior de Inspectores y de Técnico de Hacienda, a lo que la AEAT no dio las explicaciones oportunas, sin justificación, al no existir un “*interés público superior que justifique esa falta de acceso a la información pública solicitada*”²⁰¹. Pero, según el

¹⁹⁹ A principios del año 2021, la AEDAF solicitó a la Agencia Tributaria; en concreto a la Dirección General, que publicase los criterios que utilizaba para el reparto de las retribuciones variables, es decir, de los incentivos y los distintos bonus. Esa solicitud no fue tomada en cuenta por la Dirección General de la AEAT por lo que, ante el silencio administrativo, la AEDAF presentó un recurso ante la jurisdicción contencioso-administrativa. El recurso se planteó con base a la Ley de Transparencia y ha dado pie a la obligación por parte de la Agencia Tributaria de hacer públicos los criterios de retribución en concepto de incentivos.

²⁰⁰ Las polémicas por la retribución del personal inspector de la AEAT no son una polémica nacida de la actualidad. En la década anterior, hace casi dos lustros, voces internas de la Agencia Tributaria demandaban mayor transparencia en cuanto a la retribución del personal inspector. En concreto, el sindicato de técnicos de la AEAT, GESTHA, publicaba el 25 de junio de 2020 la confirmación de sus reivindicaciones, desde 2016, por parte del TS, anteriormente la Audiencia Nacional y el Juzgado Central de lo Contencioso Administrativo. Lo que GESTHA reivindicaba era el derecho de la representación de los trabajadores a conocer los criterios para el reparto de los bonus de productividad. Una sentencia para avanzar “*hacia una AEAT más transparente, moderna, justa y eficiente*”.

²⁰¹ Y, es que, el derecho a la información y a la transparencia tiene límites, reconocidos en la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno, (conocida como Ley de Transparencia). Esos límites fueron establecidos por el Tribunal Supremo en la Sentencia 748/2020, 11-6-20 (Recurso de casación 577/19), fundamento jurídico tercero:

“si la Administración considerase que la información solicitada puede interferir o poner en riesgo una actividad inspectora en curso, la Ley permite en su artículo 16 la posibilidad de establecer límites parciales a la información que se proporciona, razonando concretamente las causas que impiden acceder a parte de la información solicitada, lo que no es posible sostener es que toda información relacionada con el reparto

criterio del Tribunal, contenido en este Fundamento Jurídico Segundo, no es éste un caso similar al que aplicar esos límites²⁰².

- **Fondo del asunto y fallo.**

Los Fundamentos Jurídico tercero y cuarto de la Sentencia, recogen el fondo del asunto y los motivos por los que la AEDAF debe tener acceso a la información solicitada y el acto administrativo recurrido, la denegación de la información articulado por la Administración a través del silencio administrativo, debe ser anulado.

Respecto del recurso de la AEDAF, ésta basa su argumentación la procedencia del acceso a la información al no existir ningún interés público superior que justifique la negativa de facilitar esa información por parte de la AEAT puesto que, de acuerdo al artículo 22 de la Ley de Transparencia, entiende el Tribunal que “procedía conceder a la AEDAF el acceso a la información solicitada...referida a las normas reguladoras del concepto de productividad de los Técnicos e Inspectores” pues se trata de conocer los criterios que se tienen en cuenta para retribuir a determinados funcionarios, que deben ser públicos.

En tanto que la solicitud de información sobre el complemento de productividad se realizó estando vigente la Ley 11/2022, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021²⁰³, entiende el tribunal que no existe impedimento para que la AEDAF no pueda acceder a la información sobre las normas que regulan dicho complemento de productividad para los referidos funcionarios, así como los criterios para la aplicación de tales normas. Concluye con que “*debe estimarse el recurso declarando*

de la productividad, incluso respecto de ejercicios ya cumplidos, debe ser excluida”. Aunque bien es cierto que “la aplicación de los límites al acceso a la información requiere su justificación expresa y detallada que permita controlar la veracidad y proporcionalidad de la restricción establecida. Pero lo cierto es que nada de ello se hizo por la Administración afectada, que inicialmente no contestó a la petición de información y cuando lo hizo no se incluía referencia alguna al ahora pretendido peligro para las funciones de inspección y control”

²⁰² Basa el Juzgado su fundamentación en que la falta de actuación por parte de la AEAT “no puede ir en detrimento de los intereses de la AEDAF que no ha obtenido respuesta a su solicitud de acceso a la información muy concreta y específica”. Una inactividad absoluta de la Administración que no puede ser utilizado en detrimento del derecho al acceso a la información instado por la AEDAF por lo que “estamos ante la desestimación por silencio administrativo de una solicitud para el ejercicio de un derecho de acceso a una información pública por lo que existe una actuación administrativa susceptible de impugnación, sin que pueda apreciarse la causa de inadmisibilidad prevista en el artículo 69.c) de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa

²⁰³ Cuyo artículo 22.Uno e) recoge: El complemento de productividad retribuirá el especial rendimiento, la actividad y dedicación extraordinarias y el interés o iniciativa con que se desempeñen los puestos de trabajo. Cada Departamento ministerial u organismo público determinará, dentro del crédito total disponible, que experimentará el incremento máximo previsto en el artículo 18.Dos, en términos anuales, respecto al establecido a 31 de diciembre de 2020, las cuantías parciales asignadas a sus distintos ámbitos orgánicos, territoriales, funcionales o de tipo de puesto

el derecho de la AEDAF a que por parte de la AEAT se le facilite la información sobre las normas reguladoras del concepto de productividad, así como con respecto a los criterios para la aplicación de dichas normas”²⁰⁴.

- **Consecuencias del Fallo.**

Como consecuencia del Fallo de la Sentencia, analizado anteriormente, la Agencia Tributaria hizo pública la información a través de tres documentos:

- Resolución 27 de abril de 2018, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueba el baremo de distribución del complemento de productividad de los funcionarios que desempeñan puestos de trabajos con funciones propias de inspección de los tributos en el ámbito de competencias del departamento de inspección financiera y tributaria²⁰⁵.
- Instrucción 01/2022, de 2 de marzo de 2022, del director del departamento de inspección financiera y tributaria, para la distribución del complemento de productividad baremada en el ejercicio 2022.
- Nota sobre criterios de distribución de la productividad baremada de inspección, firmada con fecha 19 de septiembre de 2022.

b) Análisis de la Resolución de 27 de abril de 2018.

La resolución de 27 de abril de 2018 se trata de una norma para la distribución del complemento de productividad de los funcionarios de la AEAT que ejercen funciones inspectoras de modo que *“las retribuciones que obtengan estén relacionadas con el adecuado ejercicio de dichas funciones de acuerdo con el Plan de Control para el Área*

²⁰⁴ El fallo es el siguiente: Desestimar la excepción procesal de inadmisibilidad del presente recurso contencioso-administrativo por inexistencia de actuación administrativa susceptible de impugnación, alegada por la Abogacía del Estado; y entrando en el fondo del asunto, estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la entidad ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES (AEDAF), contra la desestimación por silencio administrativo de la solicitud presentada ante la AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT) en fecha 4-3-2021, sobre publicidad de las normas que rigen el concepto de “productividad” del régimen retributivo de los funcionarios pertenecientes a los Cuerpos “Superior de Inspectores de Hacienda del Estado y “Técnico de Hacienda”, que prestan sus servicios en la AEAT; actuación administrativa que anulamos por no ser ajustada a Derecho, declarando el derecho de la entidad AEDAF a que por la AEAT se le facilite la información sobre las normas reguladoras del “concepto de productividad” de los funcionarios que integran los Cuerpos de “Superior de Inspectores de Hacienda del Estado” y de “Técnico de Hacienda”, así como respecto a los criterios para la aplicación de dichas normas

²⁰⁵ En adelante Resolución de 27 de abril de 2018 de la Dirección General de la AEAT, o Resolución de 27 de abril de 2018.

de Inspección”. Se trata de un Baremo, en palabras de la propia Resolución (página 2) que mantiene como objetivos fundamentales:

- Garantizar la correspondencia entre la labor inspectora llevada a cabo por el funcionario y la cantidad recibida en concepto de productividad.
- Ayudar al cumplimiento por parte de los inspectores de los objetivos de inspección.
- Incentivar determinadas formas de trabajo que se consideran idóneas para la consecución de los objetivos globales de la Agencia.

c) Análisis de la Instrucción 01/2022, de 2 de marzo de 2022, del director del departamento de inspección financiera y tributaria para la distribución del complemento de productividad baremada en el ejercicio 2022.

Precisamente, es la Instrucción la que habilita al Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria a concretar la aplicación de los distintos bonus, respetando la armonía entre la aplicación del propio baremo y el Plan de Control establecido por la Agencia. Es por ello, por la prerrogativa que otorga la Resolución al Director del citado Departamento, por lo que conviene traer a colación la Instrucción 01/2022, de 2 de marzo de 2022, del director del departamento de inspección financiera y tributaria, para la distribución del complemento de productividad baremada en el ejercicio 2022, y realizar un somero análisis de la misma.

La Instrucción recoge algunos aspectos interesantes y que merece la pena destacar como es el caso del **coeficiente de calidad en la tramitación del procedimiento inspector**. Este coeficiente será del 0,2 en aquellos supuestos en los que se resuelva en menos de doce meses y, si el procedimiento tiene un plazo de duración máxima de 27 meses y se solventa en 21, también. Llama la atención que en aquellos supuestos en los que se dilate demasiado el procedimiento, el coeficiente a aplicar será negativo²⁰⁶.

Pero, también se aprueban coeficientes “positivos” para los inspectores que buscan aumentar la recaudación de la Agencia. Así, se aprueba un coeficiente de calidad de la actuación por el uso de técnicas que provoquen la detección de operaciones desconocidas y economía oculta. Un afán recaudatorio que no esconde la Instrucción pues

²⁰⁶ En concreto, si la duración máxima del procedimiento es de 18 meses y se resuelve una vez llegados al decimoquinto mes, o si es de 27 meses y se resuelve más allá del vigesimocuarto mes; se aplicará un coeficiente negativo de 0,2. Será de 0,3, si el procedimiento tiene una duración máxima de 18 meses y excede de 17 su tramitación, y de 0,4 en aquellos supuestos en los que se rebase el plazo.

lo denomina como un coeficiente que “pretende mejorar la lucha contra la economía sumergida y el **ensanchamiento de las Bases Imponibles**”.

d) Análisis de la Nota sobre criterios de distribución de la productividad baremada de inspección.

Por último, cabe destacar la Nota sobre Criterios de Distribución de la Productividad Baremada de Inspección²⁰⁷, último de los documentos publicados por la AEAT tras la Sentencia que obligaba a mostrar los pluses con los que la Agencia premiaba la labor de los inspectores.

En la Nota, la Agencia destaca cómo para conseguir sus objetivos institucionales, debe, en lo que se refiere al Área de Inspección, utilizar estos tres instrumentos principales:

- El Plan Nacional de Inspección.
- El Plan de Objetivos de Inspección.
- El Baremo de Inspección.

Respecto del Baremo, en palabras de la AEAT se basa en un principio de evaluación continua del trabajo de los actuarios y trata de que los funcionarios, toda vez que tienen un puesto de trabajo asegurado hasta la llegada de su jubilación, continúen dando lo mejor de sí viendo reconocido su esfuerzo gracias al Baremo, por lo que éste ve evaluada su trayectoria, y no su labor durante un año concreto²⁰⁸.

e) Conclusiones

Tras el análisis de estos tres documentos que recogen los pluses y los baremos por los que se rige la actuación inspectora en el seno de la AEAT y siguiendo lo que ésta ha recogido en estos tres documentos que, pese al sesgo en su redacción²⁰⁹, se pueden plantear 3 grandes conclusiones según el criterio de la Agencia Tributaria en relación a la Inspección y a la aplicación de estos baremos:

1. La Inspección de Hacienda actúa por objetivos delimitados previamente en la planificación anual de la AEAT. Los funcionarios pueden acceder, a través de estos objetivos al complemento de productividad, pero no pueden decidir por

²⁰⁷ En adelante, “la Nota”, publicada el 19 de septiembre de 2022.

²⁰⁸ Pone también la AEAT de manifiesto en la Nota algunas precisiones, que conviene traer a colación antes de entrar a valorar el Baremo. La primera de ellas es acerca de la forma en la que el inspector lleva a cabo su actuación. Publica la Agencia si “... ¿Puede un actuario o jefe de equipo decidir por sí mismo las liquidaciones que se van a practicar? La respuesta es claramente negativa...”.

²⁰⁹ Por ser escritos de parte implicada.

ellos mismos los actos de liquidación, que son revisados por los Inspectores-Jefes. Los criterios de inspección se rigen principalmente, por el riesgo de incumplimiento, en base a los datos de los que goza la Agencia.

2. El que discrepancias entre el obligado tributario y la Inspección y existan recursos, y se estimen, contra las actuaciones inspectoras, no es un hecho que demuestre que las dependencias inspectoras hagan mal su trabajo, puesto que la conflictividad de los actos de inspección no es elevada.
3. La productividad es una bolsa cerrada y una determinada inspección no repercute directamente en una mayor retribución para el inspector implicado. El reparto de los incentivos por productividad, están diseñados para que éstos beneficien al mayor número de inspectores de la AEAT teniendo en cuenta el cumplimiento de los objetivos durante el ejercicio y en relación no sólo con la propia Dependencia sino también con las actuaciones de las otras Dependencias Inspectoras de Hacienda.

Pero, el contenido publicado por la Agencia Tributaria en los tres documentos publicados, debe ser analizado de forma crítica puesto que el mero hecho de haberlo hecho público no lo dota de valor intrínseco. Han sido numerosas las voces que se han alzado, sobre todo desde fuera de la propia AEAT, en contra de este sistema de reparto de incentivos y bonus con los que se “premia” a los actuarios de las inspecciones independientemente del resultado con el que finalice el procedimiento inspector.

Una de las principales críticas llegaba por la AEDAF²¹⁰ que publicaba un análisis en el que de forma extensiva “enmendaba” la publicación de Hacienda en relación a los incentivos para inspectores.

Por un lado, llama la atención sobre el hecho de que, por parte de la Administración, se retribuye a los inspectores en función del importe de las deudas tributarias regularizadas, independientemente de si finalmente, se anulaban o no esas liquidaciones paralelas por parte de los tribunales económico-administrativos o de los tribunales de justicia. O, por ejemplo, en relación a la “Nota”, pone de manifiesto la falta de autocrítica al justificar estos incentivos económicos pese a que la actuación inspectora

²¹⁰ Órgano que, precisamente, fue el que instruyó el procedimiento ante el Juzgado Central de lo Contencioso Administrativo que derivó en la sentencia que obligó a la AEAT a publicar los tres documentos sometidos a análisis.

fuera anulada por la justicia. No cabe duda que, anulada la liquidación complementaria o el acta inspectora, no se puede otorgar legitimidad a esos *bonus* si su actuación ha quedado anulada y no se ampara en Derecho. También es preocupante que para determinar la productividad de los inspectores se incluya el importe de las sanciones, cuando, en muchas ocasiones, las sanciones se imponen a través de argumentos y cartas de tipo “copia-pegar” y acaban siendo anuladas igualmente²¹¹.

Respecto a la llamada Bolsa Cerrada²¹², tampoco es el mejor sistema de reparto de los incentivos en tanto que los complementos por productividad se van a aplicar y a repartir estén mejor o peor fundadas en Derecho las actuaciones de los inspectores. Además, el sistema de reparto de la bolsa cerrada provoca que, dado que se aplica en base a una “Campana de Gauss”, sea altamente competitivo y provoque que haya funcionarios públicos que reciban una gran parte del Baremo y otros, prácticamente, nada.

Es necesario que la Administración²¹³ muestre la misma transparencia que se exige a, en este caso, los obligados tributarios ya que el derecho a la información pública, además de venir recogido en el artículo 105 de la Constitución²¹⁴, debería marcar la línea a seguir para la Agencia Tributaria que, por decisión propia, debería publicar anualmente la información relacionada con el sistema de *bonus* e incentivos que tiene fijados para sus funcionarios²¹⁵.

²¹¹ En el sector privado, algo así resultaría impensable pues son frecuentes los contratos de altos directivos y ejecutivos en las sociedades que cotizan en bolsa, cláusulas que penalizan la mala praxis de los empleados y cláusulas que reducen los bonus para éstos en el caso de actuaciones contrarias a derecho o que perjudiquen a la propia sociedad.

²¹² Analizada anteriormente y que según la AEAT se trata de que el baremo de productividad se encuentra “cerrado”, es decir fijado, presupuestariamente al inicio del ejercicio.

²¹³ Con carácter general y la Administración Tributaria en particular.

²¹⁴ “La ley regulará:

a) La audiencia de los ciudadanos, directamente o a través de las organizaciones y asociaciones reconocidas por la ley, en el procedimiento de elaboración de las disposiciones administrativas que les afecten.

b) El acceso de los ciudadanos a los archivos y registros administrativos, salvo en lo que afecte a la seguridad y defensa del Estado, la averiguación de los delitos y la intimidad de las personas.

c) El procedimiento a través del cual deben producirse los actos administrativos, garantizando, cuando proceda, la audiencia del interesado”.

²¹⁵ Este es un tema sobre el que la Agencia Tributaria debería tener una especial sensibilidad por varios motivos. En primer lugar, porque, desde hace años, en sus campañas de promoción de lucha contra el fraude, la economía sumergida etc. ha venido exigiendo una mayor transparencia a los contribuyentes, así como a los profesionales encargados de presentar autoliquidaciones y gestionar los impuestos y las declaraciones fiscales de terceros. Y, por otro lado, porque la remuneración de los empleados públicos no es u tema que pueda, ni deba, ser tratado de cualquier manera por parte de la Admón. en tanto que la Constitución Española hace del estatuto de los funcionarios públicos una materia a regular a través de ley, es lo que se denomina como Reserva de Ley: “La ley regulará el estatuto de los funcionarios públicos, el acceso a la función pública de acuerdo con los principios de mérito y capacidad, las peculiaridades del ejercicio de su derecho a sindicación, el sistema de incompatibilidades y las garantías para la

Así, las cosas ¿qué soluciones se podrían plantear para mejorar la situación, tanto para un mejor funcionamiento de la AEAT, como para un mejor trato para con los ciudadanos? Para la AEDAF, algunas de las posibles soluciones serían:

1. Retribuir a los funcionarios encargados de las tareas de gestión, recaudación e inspección de los tributos según su rendimiento, esfuerzo y a sus resultados, sobre todo en función de sus resultados no litigiosos puesto que carece de sentido retribuir a los funcionarios por practicar liquidaciones que, posteriormente van a ser anuladas por los tribunales²¹⁶.
2. También debería modificarse que los funcionarios se enfoquen a iniciar actuaciones con la expectativa de encontrar irregularidades en base a los datos obtenidos previamente por la AEAT, estableciendo presunciones en base a datos objetivos.
3. Si se ligan los incentivos a la productividad y no a la regularización de cuotas o bases imponibles se mejoraría en los estándares de objetividad y de empatía hacia el contribuyente y se tendría una mejor percepción de la Agencia.

En cualquier caso el hecho de que la Agencia Tributaria no haya recurrido la Sentencia del Juzgado Central de lo Contencioso-Administrativo nº4 en la que se le obliga a publicar esta información, debe ser entendida como algo positivo. Aunque, bien es verdad que, si la AEAT hubiera recurrido la misma, no habría sido posible entenderlo por parte de la opinión pública, máxime cuando se trata de una sentencia que le obliga a un ejercicio de transparencia.

De momento, lo cierto es que la sentencia *“ha apostado de un modo claro por la transparencia, por la luz, por la verdad. Y eso, en un país que se autodefine como Estado de Derecho, es lo deseable, lo natural y, por tanto, lo plausible. Hablamos del empleo de dinero público para retribuir a funcionarios en función de su relación con la ciudadanía, con el pueblo. Nada es acreedor de mayor pulcritud, de mayor cuidado y de mayor exigencia”*.

imparcialidad en el ejercicio de sus funciones”. Por ello, al ser la remuneración una cuestión fundamental del estatuto y las condiciones de los empleados públicos, se debería regular de forma clara y transparente.

²¹⁶ Estos incentivos, además, deberían ser modificados para que, los funcionarios, no mimeticen, aunque sea inconscientemente, que el hecho de obtener una cuota tributaria regularizada basta para obtener un determinado incentivo.

5.4. Conclusión.

A la Administración tributaria se le exige recaudar el máximo con el mínimo coste posible de cumplimiento para los obligados tributarios y la propia administración, pero como recuerda BARRILAO (2014) “¿se debe establecer el objetivo de recaudación, aplicando los métodos coercitivos a su alcance, como el objetivo prioritario?”. Partiendo de la base de que la Administración Pública debe servir con objetividad a los intereses generales, la AEAT puede ver comprometido ese mandato constitucional del artículo 31 de recaudar pero sin olvidar los principios de generalidad, igualdad, no confiscatoriedad y progresividad²¹⁷. Por ello no es lógico medir la eficacia de la Agencia sólo en función de la recaudación ya que la Administración debe respetar los principios constitucionales que rigen su actuación y servir a los intereses generales²¹⁸

El hecho de que la financiación de la AEAT dependa de lo que pueda recaudar está provocando, desde hace más de un lustro, que los Tribunales Económicos Administrativos y los Tribunales Contenciosos Administrativos estén atascados, pues se prescinde en los objetivos de la AEAT de otros aspectos como la satisfacción del contribuyente o la calidad del trabajo efectuado. Tanto es así que, en 2014, se suscribió un Acuerdo entre la AEAT y las organizaciones sindicales²¹⁹, tras el cual se establecían los criterios de distribución de la “productividad extraordinaria por resultados” (Barrilao, 2014, 223-225), lo que pone de manifiesto la “peligrosidad” de esta forma de financiación de la Agencia.

Por último, y comentado como ha sido que la Agencia obtiene una parte de su financiación de sus actos de gestión, cabe reflexionar sobre el alcance y legalidad de este modo de obtener ingresos. Esta forma de financiación puede suponer una posible vulneración del principio de objetividad²²⁰ y también de lo contenido en el artículo 134

²¹⁷ Tal y como recoge el artículo 31.1 de nuestro texto constitucional: Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio. Así, como indican autores como CARRASCO (2016: 97) “sobre la base de este precepto, el interés en la recaudación de los tributos, con los que hacer frente al sostenimiento de las cargas públicas, estaría legitimando que se establezcan limitaciones legales a los derechos de los ciudadanos”, derechos que están recogidos, entre otros, en los artículos 34, 85 a 91, 99 y 147 y siguientes en relación al procedimiento de inspección, de la Ley General Tributaria.

²¹⁸ Lo cual, teniendo en cuenta que a más recaudación mayor financiación para la entidad que recaude, despierta cierta sombra de duda como consecuencia de este régimen presupuestario que tiene la Agencia.

²¹⁹ Acuerdo entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y las organizaciones sindicales sobre criterios de distribución de la productividad extraordinaria por resultados destinada al impulso del plan especial de intensificación de actuaciones para 2014, de marzo de 2014.

²²⁰ Recogido en el numeral 1 del artículo 103 de la Constitución Española de 1978 “La Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia,

de la Carta Magna. Por un lado, porque se permite a la AEAT una suerte de “autofinanciación” puesto que cuanto más recaude más financiación llegará al ente²²¹, y por el otro, porque conforme reza el artículo 134.6 “...*toda proposición o enmienda que suponga aumento de los créditos o disminución de los ingresos presupuestarios requerirá la conformidad del Gobierno para su tramitación*”. De este modo, permitir a la Agencia Tributaria “autofinanciarse” puede llegar a representar un aumento de los ingresos que se deberían asignar por vía presupuestaria a la AEAT, lo que debería contar con su respectiva tramitación a través de la LPGE, previa conformidad del Gobierno. Pese a que hubo quien consideró que este extremo podía constituir incluso una tasa²²², no es tan grave en tanto que la propia Ley de PGE fija el porcentaje de recaudación de la AEAT en la recaudación obtenida y, el propio artículo 103.Seis.2 supone una flexibilización del principio de unidad presupuestaria al indicar que “las variaciones de la cuantía global del presupuesto serán autorizadas por el Ministro de Economía Hacienda cuando no excedan del 5% del presupuesto inicial” (Ortiz, 1997: 60-64).

La financiación de la Agencia sigue siendo discutida, pasados más de 25 años de su creación, puesto que no parece la forma de financiación más adecuada para este órgano.

6. LA DESCENTRALIZACIÓN DE LA AGENCIA TRIBUTARIA

6.1.El Estado autonómico y su repercusión sobre la Agencia Tributaria.

La aprobación de la Constitución Española de 1978 supuso el inicio de un proceso de descentralización del Estado a favor de las futuras comunidades autónomas. Las reivindicaciones de autogobierno, no obstante, venían desde mucho antes. Así Cataluña aprobó su estatuto de autonomía en 1932, y los territorios gallego y vasco en el 1936, durante la Segunda República.

jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho”.

²²¹ De este modo, como indicado anteriormente, el principio de objetividad en la actuación de la administración puede verse mermado en tanto que un trabajador de la Agencia que obtenga un incentivo por una mayor recaudación gracias a un acto de gestión, podría verse motivado a actuar conforme al beneficio de la AEAT.

²²² Siendo el sujeto pasivo el Estado y sus organismos autónomos, el acreedor la AEAT, y la base imponible, la base de cálculo a la que hace mención el artículo 103.5 b) de la Ley que creó la Agencia.

La CE también recogió las pretensiones de autogobierno que habían venido demandando algunos territorios durante la “Transición”²²³, previendo dos sistemas de acceso a la autonomía por parte de las regiones, regulado en los artículos 143²²⁴ y 151 del texto constitucional²²⁵. El artículo 143 se configuró como el proceso ordinario o “de vía lenta” y permitiría a las CC.AA. la plena asunción de competencias sólo transcurridos cinco años desde el acceso a la autonomía. El artículo 151, por su parte, era el llamado procedimiento agravado o “de vía rápida” que sí permitía el acceso a la plenitud competencial. Desde el inicio del proceso de descentralización del Estado a partir de 1978 se ha seguido una evolución que permite diferenciar tres fases. La última de ellas, que abarca desde 1993 a 2006²²⁶, ha deparado una situación en la que se ha producido un desajuste entre la descentralización del gasto y la centralización de los ingresos. En materia fiscal, esta coyuntura ha hecho que se centre la atención en encontrar mecanismos que faciliten la corresponsabilidad fiscal (Cámara, 2018:11-16).

El debate sobre el alcance de la descentralización que debería conllevar la España “de las autonomías” no ha dejado de estar en el candelero. La discusión sobre la idoneidad de un Estado fuertemente centralizado o un Estado formado por comunidades autónomas con altos niveles de competencias²²⁷, también ha afectado al ámbito del sistema fiscal y de organización de las administraciones encargadas de la gestión y recaudación de los tributos.

El marco jurídico en el que se ha desarrollado este proceso tiene su origen, en primer lugar, en los artículos 148, 149 y 150 de la CE. Pero, el reparto competencial que

²²³ El artículo 2 de la Constitución Española “*reconoce y garantiza el derecho a la autonomía de las nacionalidades y regiones que la integran y la solidaridad entre todas ellas*”.

²²⁴ En el ejercicio del derecho a la autonomía reconocido en el artículo 2 de la Constitución, las provincias limítrofes con características históricas, culturales y económicas comunes, los territorios insulares y las provincias con entidad regional histórica podrán acceder a su autogobierno y constituirse en Comunidades Autónomas con arreglo a lo previsto en este Título y en los respectivos Estatutos

²²⁵ No será preciso dejar transcurrir el plazo de cinco años, a que se refiere el apartado 2 del artículo 148, cuando la iniciativa del proceso autonómico sea acordada dentro del plazo del artículo 143, 2, además de por las Diputaciones o los órganos interinsulares correspondientes, por las tres cuartas partes de los municipios de cada una de las provincias afectadas que representen, al menos, la mayoría del censo electoral de cada una de ellas y dicha iniciativa sea ratificada mediante referéndum por el voto afirmativo de la mayoría absoluta de los electores de cada provincia en los términos que establezca una ley orgánica

²²⁶ Pese a ello, en materia de descentralización tributaria, la crisis financiera que golpeó a la economía española a partir de los últimos años de la primera década del siglo XXI ha provocado que ciertos instrumentos fiscales estén volviendo al control del Gobierno central, como se explicará más adelante.

²²⁷ Competencias que, desde algunos partidos políticos como el Partido Socialista de Catalunya, se pedían ampliar hasta el punto de proponer un Estado Federal, al estilo de los Estados Unidos de América. En concreto, el secretario general del PSC, Miquel Iceta Llorens, durante la campaña electoral previa a las elecciones autonómicas celebradas en Cataluña del 21 de diciembre de 2017, proponía el Federalismo como lema de campaña y solución, a la par, del llamado “conflicto catalán”.

establecen estos tres artículos de la CE no es del todo claro, por lo que ha sido necesaria la participación del Tribunal Constitucional, que le ha ido dando forma a través de sus sentencias, muchas de ellas resultado de los distintos conflictos de competencias planteados entre Estado y Comunidades Autónomas. El TC ha sido el que ha tenido que delimitar las competencias exclusivas del Estado²²⁸, algo que autores como Aja (1998:248-250) han puesto de manifiesto.

En materia de financiación, además de los artículos citados anteriormente, son fundamentales los artículos 156 a 158 de la CE²²⁹, y hay también otras leyes que se pueden destacar por su interés para este estudio:

- Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas²³⁰.

²²⁸ En función de esta jurisprudencia, el autor define las competencias exclusivas del Estado como “integrales, exteriores y separadas” y las exclusivas de las Comunidades Autónomas entre las que destacan las institucionales o de autoorganización, indicando también que las hay concurrentes.

²²⁹ Artículo 156: 1. *Las Comunidades Autónomas gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles.*

2. *Las Comunidades Autónomas podrán actuar como delegados o colaboradores del Estado para la recaudación, la gestión y la liquidación de los recursos tributarios de aquél, de acuerdo con las leyes y los Estatutos.*

Artículo 157: *Los recursos de las Comunidades Autónomas estarán constituidos por:*

a) *Impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado; recargos sobre impuestos estatales y otras participaciones en los ingresos del Estado.*

b) *Sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales*

c) *Transferencias de un Fondo de Compensación interterritorial y otras asignaciones con cargo a los Presupuestos Generales del Estado.*

d) *Rendimientos procedentes de su patrimonio e ingresos de derecho privado.*

e) *El producto de las operaciones de crédito.*

2. *Las Comunidades Autónomas no podrán en ningún caso adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio o que supongan obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios.*

3. *Mediante ley orgánica podrá regularse el ejercicio de las competencias financieras enumeradas en el precedente apartado 1, las normas para resolver los conflictos que pudieran surgir y las posibles formas de colaboración financiera entre las Comunidades Autónomas y el Estado.*

Artículo 158: 1. *En los Presupuestos Generales del Estado podrá establecerse una asignación a las Comunidades Autónomas en función del volumen de los servicios y actividades estatales que hayan asumido y de la garantía de un nivel mínimo en la prestación de los servicios públicos fundamentales en todo el territorio español.*

2. *Con el fin de corregir desequilibrios económicos interterritoriales y hacer efectivo el principio de solidaridad, se constituirá un Fondo de Compensación con destino a gastos de inversión, cuyos recursos serán distribuidos por las Cortes Generales entre las Comunidades Autónomas y provincias, en su caso.*

²³⁰ En adelante LOFCA, en el Capítulo III de la Ley se trata la financiación de las CC.AA. a través de los tributos y la capacidad de regular y ejercer la potestad sancionadora sobre los de su competencia. Mediante esta Ley se cedieron a las CC.AA. los rendimientos en su territorio del ITPO y AJD, el ISD y el IP y las Tasas sobre el juego.

- Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias²³¹.
- Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera²³².

La cesión de tributos desde el Estado hacia las CC.AA. ha supuesto que el grado de descentralización de la AEAT a favor de las regiones haya sido considerable²³³, de modo que el número de competencias de las autonomías en estas materias tiene un impacto directo en su capacidad de recaudación²³⁴. Es por ello por lo que las CC.AA. vienen reclamando mayores competencias en materia fiscal y de organización de sus propias administraciones tributarias. Sin ir más lejos, la Comunidad Autónoma de Cataluña ha solicitado, no en pocas ocasiones, una Hacienda propia²³⁵.

²³¹ En adelante Ley sobre financiación de las CC.AA., en sus artículos 13 a 18 regula el porcentaje de cesión del Estado a las CC.AA. en materia de Impuestos Especiales (tabaco, cerveza, hidrocarburos...). En el Título III se regula la cesión de los tributos del Estado a las Comunidades Autónomas.

²³² En adelante Ley de Estabilidad Presupuestaria, merecen mención los Capítulos III y IV de la Ley, que tratan de la regla de gasto y los objetivos individuales para las CC.AA. y de los planes económico-financieros y de re-equilibrio en caso de incumplimiento de aquéllos respectivamente

²³³ Tanto es así que, tras la dictadura, el grado de descentralización de España rondaba el 25%. Un porcentaje bajo y debido a las competencias que tenían atribuidas las Entidades Locales y las Diputaciones. En la actualidad el nivel de descentralización ronda el 50%, debido a la aparición de las Comunidades Autónomas. Este aumento del doble en 40 años es realmente significativo. Pero tanto las Diputaciones como las Entidades locales han visto cómo crecían sus competencias. Esta descentralización llega a las materias más dispares. Así, y poner un ejemplo, VILLANUEVA (2016:179-180) destaca como en materia de turismo, tras la remodelación introducida por la Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de Racionalización y Sostenibilidad de la Administración Local (LRSAL); las Diputaciones Provinciales han alcanzado un nivel de competencias, sobre esa materia, muy alto en perjuicio de las administraciones locales.

²³⁴ Aun en países que presentan una alta descentralización como es el caso de los países Escandinavos, es frecuente encontrar que la administración tributario-fiscal está centralizada

²³⁵ De hecho, lleva cerca de un lustro tratando de aprobar la Ley que daría lugar a la constitución de una Agencia Tributaria y una Hacienda propias. El 28 de agosto de 2017, representantes de los grupos parlamentarios Junts pel Si y Candidatura d' Unitat Popular presentaron ante la mesa del parlamento la Proposición de ley de transitoriedad jurídica y fundacional de la república, en cuyo Título VI Finanzas se establecen las directrices, si bien de forma sucinta, que configurarían la Administración, dando competencia al Gobierno para la recaudación de los Tributos, así como también la creación de una autoridad aduanera y otra catastral propias. El Ministerio de Hacienda y Función Pública, con fecha 4 de septiembre, emitió un comunicado oficial recordando que *“las CC.AA. de régimen común, en el ámbito del sistema de financiación autonómico, son competentes para gestionar sus tributos, así como aquellos otros cuya gestión se ceden a las CC.AA.”* y *“que los deberes de presentar las declaraciones y de pagar las deudas tributarias sólo se tienen por cumplidos si se realizan en la Administración Tributaria competente. Si se presentan ante otra Administración, las declaraciones se tendrán por no presentadas y las deudas por no pagadas”*.

Anteriormente, la Agencia Tributaria propia de Cataluña, ya había sido declarada inconstitucional por el Pleno del Tribunal Constitucional en Sentencia de 7 de julio de 2016, (sentencia dictada tras el recurso de inconstitucionalidad interpuesto por el presidente del Gobierno contra los artículos 69 y 95, así como contra las disposiciones adicionales vigésima segunda a vigésima sexta de la Ley de Cataluña 3/2015, de 11 de marzo, de medidas fiscales, financieras y administrativas, publicada en el Diario Oficial de la Generalitat de Cataluña núm. 6830, de 13 de marzo de 2015). En el Fundamento Jurídico 4, el TC remarca que las

Pero, frente a la demanda de mayor parte de autonomía en materia fiscal y de consecución de una administración tributaria propia por parte de las CC.AA., la pertenencia de España a la Unión Europea opera en un sentido completamente opuesto, hasta el punto que desde la Unión se ha optado por un modelo recentralizador a nivel administrativo. Dentro de esa recentralización comunitaria está el objetivo que pretende la UE de alcanzar un tipo indirecto homogéneo, lo que afectaría al IVA²³⁶.

Con respecto a la financiación de las Comunidades Autónomas, se han realizado dos reformas de cierto calado. Una de ellas en 2009, en relación a la financiación de las comunidades autónomas de régimen común. La otra, vino tras la entrada en vigor de la Ley de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera y la modificación del artículo 135 de la Constitución.

El Tribunal Constitucional, en STC 134/2011, de 20 de julio de 2011, se pronunció a favor del control del Gobierno del déficit y de la deuda de las autonomías. Pocos días más tarde, en agosto de 2011, las Cortes Generales aprobaron la modificación del artículo 135 de la Constitución Española, incluyendo en la Carta Magna el principio de estabilidad presupuestaria que supuso *“un límite del déficit público de carácter estructural en nuestro país y limita la deuda pública al valor de referencia del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea”*²³⁷. Un año más tarde, este proceso eminentemente restrictivo culminaría con la aprobación de la LOEPSF²³⁸ (Fernández, Lago & Martínez, 2013: 24-28).

Por el camino, se produjo una crisis a nivel global del sistema financiero en el que las cajas de ahorro, principales prestamistas de las Autonomías, fueron refundadas en entidades bancarias. Las que no se integraron en ninguna de esas entidades, desaparecieron. Estas reformas, fruto de la crisis se han producido en contra de los

normas impugnadas de esta ley disponen para el gobierno de Cataluña *“una eventual asunción de nuevas funciones y competencias tributarias”*, con lo que la norma se está refiriendo a unas *“funciones y competencias”* con las que no cuenta la Comunidad Autónoma puesto que una CA no puede *“asumir más potestades, competencias en sentido propio o funciones, sobre las ya recogidas en su Estatuto en vigor, si no es mediante modificaciones normativas que quedan extramuros de su capacidad de decisión”*

²³⁶ La Directiva 2006/112/CE DEL CONSEJO de 28 de noviembre de 2006 relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en su Considerando (4) reconoce la importancia *“lograr una armonización de las legislaciones en materia de impuestos sobre el volumen de negocios mediante un régimen de impuesto sobre el valor añadido”* y en el (61) que es esencial *“garantizar la aplicación uniforme del régimen del IVA”*.

²³⁷ Exposición de Motivos de la Ley.

²³⁸ Aprobada el 27 de abril de 2012.

intereses de la descentralización fiscal, pues se debe tener en cuenta que esos objetivos vienen impuestos desde la UE²³⁹.

Este desarrollo de las competencias propias de las CC.AA. en materia de financiación, ha desembocado en la situación actual en la que la Agencia Tributaria está ligeramente fragmentada en una agencia estatal y 17 autonómicas, lo que supone un hándicap para el correcto funcionamiento de esta entidad. Hay autores que son críticos no tanto con la descentralización tributaria sino como con las consecuencias que la misma está teniendo en los sistemas tributarios estatal y autonómicos. Algunos, como Rubio²⁴⁰, apuestan por la integración de la Agencia Tributaria en una única organización a nivel nacional²⁴¹. Porque, más que la existencia de distintos sistemas tributarios en cada una de las Comunidades Autónomas del territorio español, lo más importante es que el todo el sistema tributario está siendo conducido a una deriva puesto que hay una auténtica pluralidad de ordenamientos jurídicos claramente diferenciados, más que diversos ordenamientos tributarios autonómicos con autonomía financiera. Unidad de Estado debe significar unidad de Ordenamiento Jurídico y aunque existan distintos sistemas tributarios independientes, debe existir un único sistema tributario que garantice la igualdad y la justicia. Pero el sistema tributario ha estado siendo atomizado como consecuencia de la cesión de competencias normativas en impuestos cedidos total o parcialmente a las comunidades autónomas. (Arrieta: 2005, 133-163).

Esta descentralización no ha estado marcada por criterios de eficiencia, sino que se han utilizado criterios políticos para el traspaso de competencias. A ello hay que sumar que en el último lustro se ha continuado con las reformas del sistema de financiación de las CC.AA., en este caso en contra de la descentralización fiscal, ya que los objetivos de déficit marcados por la UE han obligado a reemprender un proceso de recentralización en esta materia²⁴², por lo que el futuro del nivel de autogobierno de las autonomías en esta

²³⁹ Barrilao, Bonilla y Villar (2014) recuerdan que al ser el gobierno central quien debe rendir cuentas ante la UE, es éste (el Estado) quien debe acometer la función de estabilizar la economía.

²⁴⁰ RUBIO GUERRERO, J.J. *¿Tiene ventajas una Agencia Integrada a nivel nacional? El caso de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en España*. XII Encuentro de Economía Pública, Palma de Mallorca, 2005.

²⁴¹ No obstante, otros autores como Lago Peñas y Martínez-Vázquez en su obra *“La Descentralización Tributaria en las Comunidades Autónomas de Régimen Común: Un proceso inacabado”*, apuestan por un sistema de organización de la AEAT descentralizado.

²⁴² Estas reformas se han traducido sobre todo en la necesidad marcada para ambos niveles de gobierno de los objetivos de déficit, así como en los límites a la capacidad de endeudamiento impuesta por el Gobierno Central a las autonomías.

materia está en el aire, pese a que el proceso de descentralización fiscal está muy avanzado²⁴³.

Desde la aprobación de la LOFCA, hace más de tres décadas, la descentralización alcanzada en España ha sido bastante amplia y, como indican algunos autores como Utrilla (2006: 167), el proceso ha sido positivo, en líneas generales²⁴⁴, si bien es cierto que los hechos acaecidos tras la crisis financiera de la segunda década del siglo XXI, han supuesto un cambio de paradigma para el sistema de financiación. Tanto es así que con la crisis se produjo el desplome de los ingresos públicos, por lo que se subieron algunos impuestos (sobre todo los indirectos, como el IVA), y la Administración Central era el único gobierno con competencias en la materia. De haber sido mayor la capacidad normativa, de gestión y de recaudación de las Comunidades Autónomas, y si hubieran podido ejercer una autonomía fiscal real que les permitiese adoptar medidas por ellas mismas, no hubieran tenido que recurrir a recursos provenientes de transferencias verticales, como es el Fondo de suficiencia (Pérez, 2020: 59). No obstante, otros autores como Lago y Vaquero (2016) consideran que la cesión de competencias normativas en el IVA, un impuesto en el que el nivel de fraude en España no es precisamente bajo, podría complicar la gestión de este impuesto indirecto. A ello, hay que sumar que la Comisión Europea es reacia a la diversidad de tipos impositivos de IVA dentro de cada Estado Miembro.

En cualquier caso, las Comunidades Autónomas, pese a reclamar mayores competencias en materia de tributos, no han utilizado su mayor capacidad tributaria para financiar sus gastos, sino que han continuado demandando al Estado fondos en forma de transferencias y participaciones en ingresos de otro tipo (Fernández et al., 2013: 1-2). Resulta relevante el ejemplo del ISD pues, mientras que todas las CC.AA. han demandado mayores recursos para la financiación de sus políticas de gasto, han utilizado este

²⁴³ Autores como Fernández, Lago y Martínez (2013) inciden en este sentido recordando que si bien durante la primera etapa de las autonomías el hecho de que naciesen libres de deuda las colocó en una situación de partida muy ventajosa. Sin embargo, un aumento del número de competencias entre 2002 y 2008, sobre todo en materia de educación y sanidad, provocó un mayor nivel de gasto por parte de las autonomías que sólo a partir de 2009 comenzaron a corregir sus previsiones de gasto a la baja, aunque no lo suficiente para evitar eliminar el elevado stock de deuda acumulado.

²⁴⁴ Para el autor *“el proceso de financiación se ha ido adaptando al proceso de descentralización de competencias de gasto de forma paulatina y el desarrollo del punto de partida, basado en la valoración del coste efectivo de las competencias transferidas, ha permitido, a grandes rasgos articular un modelo general, para las Comunidades Autónomas de régimen común, que ha servido para financiar las mismas sin generar un aumento muy elevado del nivel de gasto, ganando progresivamente en racionalidad su diseño”*.

Impuesto como una medida política, desembocando, en la práctica, en una supresión del Impuesto, a través de minorar el gravamen y establecer deducciones y bonificaciones sobre su base imponible (Arrieta, 2005: 166).

El análisis de la centralización o descentralización, no ya de la Administración Tributaria o del sistema fiscal, sino de otros ámbitos estatales, ha sido referenciado en algunos informes y estudios de carácter supranacional. Sirva de ejemplo la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos²⁴⁵, que en su informe *Reduciendo las desigualdades regionales para un crecimiento inclusivo en España*²⁴⁶, incide en la idea de cómo a través de organismos de coordinación intergubernamental eficaces, y de un sistema interregional de equiparación fiscal se puede conseguir que las comunidades autónomas tengan los incentivos para implementar políticas de crecimiento inclusivo (McGowan & San Millán, 2019: 4)²⁴⁷.

Pero, antes de ahondar en las ventajas y desventajas que tendría para la Administración Tributaria estatal bien su disgregación definitiva en 17 administraciones o bien su recentralización; conviene delimitar la diferencia entre lo que sería un proceso de descentralización fiscal y un proceso de descentralización de la Agencia Tributaria.

En un proceso de descentralización de la Administración Tributaria, los gobiernos de niveles inferiores demandan poseer competencias de recaudación, gestión e inspección de los impuestos en su territorio, de tal modo que aspiran a tener una agencia independiente siendo autónomos en su gestión de ingresos y en su distribución. Por el contrario, en un proceso de descentralización fiscal, el gobierno central cede competencias normativas o el rendimiento de determinados tributos o impuestos a los gobiernos de niveles inferiores. De este modo se consigue que éstos tengan un mayor nivel de autonomía y responsabilidad ante sus ciudadanos, así como también aumenta la corresponsabilidad fiscal (Barrilao, Bonilla & Villar, 2014: 299-300).

La descentralización tributaria, se justifica por los principios de autonomía y corresponsabilidad fiscal, por lo que no es tan importante el reparto de la recaudación

²⁴⁵ En sus siglas originales OECD, institución que será estudiada con más detalle

²⁴⁶ Adalet McGowan, M. and J. San Millán (2019), "No. 1549, OECD Publishing, Paris.

²⁴⁷ Los autores hacen referencia durante el texto a como ciertas desigualdades entre las regiones se están poniendo de manifiesto. Este sería el caso de la renta per cápita que está creciendo más en las regiones ricas que en las regiones más pobres, lo que está aumentando la desigualdad entre regiones (Hecho latente en Comunidades Autónomas en las que ya había un alto nivel de renta per cápita en comparación con el resto del país como sería el caso de Cataluña, Comunidad de Madrid o País Vasco).

entre los distintos niveles de gobierno sino su capacidad para generar estos ingresos por recaudación. (Cantarero, 2004: 1-2)²⁴⁸.

Sea cual sea el modelo de administración tributaria, no cabe duda que, una Administración con mayor dotación significa una mejor aplicación de los tributos y ayuda a la disminución de las desigualdades subjetivas a las que conducen las situaciones de fraude, cuya disminución sólo es posible a partir de una Administración Fiscal bien con recursos humanos y materiales preparados y suficientes (Calvo, 2004: 60-61), pues el Estado Autonómico presenta algunas disfunciones provocadas por la falta de un modelo de financiación estable, suficiente y aceptado por todos (Cámara, 2018:17).

6.2.El proceso de descentralización fiscal.

Anteriormente, se ha definido el proceso de descentralización fiscal como aquel por el cual los niveles de gobierno superiores ceden la capacidad normativa y de decisión a los niveles de gobierno inferiores. Como consecuencia de estas cesiones, los niveles de gobierno inferiores adquieren una mayor responsabilidad presupuestaria y una mayor autonomía.

Siguiendo a Martínez Vázquez & Timofeev (2005: 1-2) la asignación de los impuestos en un sistema que busque alcanzar la descentralización fiscal debe, ex ante, resolver tres cuestiones:

1. Primero: ¿qué nivel de gobierno tendrá competencia para crear impuestos o modificarlos?
2. Segundo: ¿Serán compartidos los ingresos de los impuestos entre los diferentes niveles de gobierno?
3. Tercero: ¿qué nivel de gobierno será el responsable de la administración y aplicación de los diferentes impuestos?

Estas preguntas se deben plantear porque para la asignación de impuestos en un sistema descentralizado existen dos posibilidades: compartir los impuestos (de modo que se encarguen los gobiernos locales, sin competencia autónoma para su configuración) o delegar las competencias sobre esos impuestos (permitiendo a los gobiernos locales cierta

²⁴⁸ En palabras del autor: “la situación óptima sería aquella en la que todas las CC.AA. pudieran cubrir sus necesidades de gasto con sus propios impuestos”.

autonomía para su configuración)²⁴⁹. No obstante, lo anterior, podrían darse más modelos, como un modelo mixto en el que el Gobierno Central recaudase y gestionase los impuestos sobre los que tenga competencia el Gobierno Local y viceversa. En un sistema en el que los niveles inferiores de gobierno no tengan prácticamente autonomía, la administración tributaria debería estar centralizada²⁵⁰. Sin embargo, en un sistema descentralizado, en el que los gobiernos subcentrales han recibido competencias sobre sus propios tributos y pueden modificar su configuración y su creación, que toda la administración tributaria esté descentralizada beneficia la eficiencia y la responsabilidad de los gobiernos, tanto al central como a los subcentrales²⁵¹ (Martínez-Vázquez et al., 2005: 37-40).

En el caso que nos ocupa, se debe destacar que España pasó de ser un estado fuertemente centralista a un país de los más descentralizados del mundo. Pero este proceso no se debe a que los gobiernos locales hayan adquirido las competencias cedidas por el Gobierno Central; si no que estas competencias han sido asumidas por las CC.AA., que representan el nivel intermedio de gobierno²⁵².

¿Qué puede llevar a un país centralizado a optar por ceder competencias a otros niveles inferiores de gobierno? La respuesta la podemos encontrar en la Teoría del Federalismo Fiscal que, fijando como principal estrategia la descentralización, tiene como objetivo otorgar a los niveles subcentrales (autonomías) y locales de gobierno poderes de decisión y de responsabilidad mayores. Los gobiernos locales conocen mejor las preferencias de los ciudadanos y así pueden satisfacer las demandas de éstos de forma eficiente²⁵³ (Barrilao et al., 2014: 303-306).

²⁴⁹ El primero de los modelos es el idóneo en un estado centralizado, pero en la realidad no es tan sencillo pues incluso en Alemania, los Lander no tienen verdadera autonomía sobre los tributos, pese a que son éstos quienes los recaudan. El segundo es más apropiado para un país centralizado, aunque debería haber cierta separación entre las competencias sobre los tributos de los distintos modelos de gobierno.

²⁵⁰ Algo, por otro lado, característico de sistemas con una estructura vertical de administración tributaria, donde las competencias se asignan entre los distintos niveles de gobierno.

²⁵¹ En estos estados, en los que la administración está descentralizada y perfectamente diferenciada, el grado de diálogo y cooperación entre ambas administraciones es indispensable.

²⁵² A ello, hay que añadir que el modelo español presenta dos modelos de financiación diferentes: por un lado, el Régimen Foral y el Concierto (en el que se ahondará más adelante) y por el otro el régimen común

²⁵³ Tampoco se puede perder de vista que conceder mayores competencias a los niveles inferiores de gobierno puede favorecer el apoyo de los gobiernos regionales al gobierno central a la hora de desarrollar sus diferentes políticas. En cualquier caso, la Teoría del Federalismo Fiscal defiende que la existencia de distintos niveles en la Administración Pública obedece al objetivo de satisfacer las necesidades de la sociedad de una forma eficiente y maximizar su bienestar económico.

Un sistema de gobierno descentralizado es aquel en el que el gobierno central ha cedido la gestión del sistema tributario de un determinado territorio a su gobierno regional, o comunidad autónoma²⁵⁴. Siguiendo a Lago y Martínez (2014) se pueden distinguir tres tipos de modelos de descentralización tributaria:

1. El primero de ellos es el Modelo de Autonomía Fiscal: Es el modelo que rige en Canadá y los Estados Unidos de América y se caracteriza porque los niveles subcentrales de gobierno tienen una amplia libertad en materia de legislación y gestión tributaria. Además, éstos comparten con el gobierno federal los objetos impositivos. La ventaja de este sistema es que los niveles inferiores de gobierno gozan de una mayor autonomía y autogobierno, lo que genera también más responsabilidad fiscal y un nivel de rendición de cuentas ante los ciudadanos mayor.

2. El Modelo de Compartición de Rendimientos es el que aplican estados como Australia, Alemania y Rusia. Este modelo presenta una baja autonomía tributaria. Los niveles de gobierno comparten los rendimientos sobre los tributos y las transferencias son el método para dotar de autonomía a los gobiernos subcentrales.

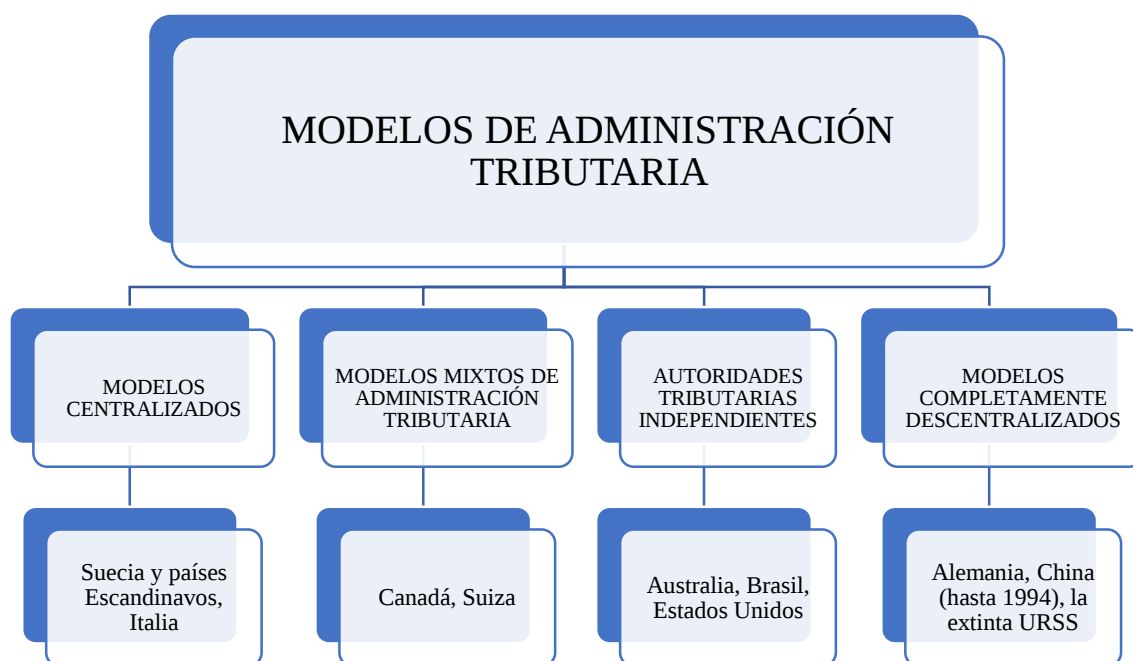
3. El último de los modelos es el que está más presente en los países Escandinavos y del norte de Europa. Se trata del Modelo de Recargos en el que la descentralización tiene por objeto aumentar la autonomía de los gobiernos locales. El principal instrumento de política fiscal para los niveles de gobierno inferiores es el impuesto de la renta sobre las personas físicas.

Pero en cualquier caso hay que tener en cuenta que países, como en España, que presentan una alta descentralización en materia fiscal, deben basar la administración y la gestión tributos en torno a 3 principios :

- Eficiencia.
- Sencillez en la gestión.
- Equidad horizontal, en aquellos tributos que no sean de exclusiva titularidad de las autonomías (Onrubia, 2016: 8).

²⁵⁴De este modo, cada una de las CC.AA. lleva a cabo la gestión, recaudación y liquidación de todos los hechos impositivos que se den lugar en esa región, con el objetivo de que cada región sea independiente con respecto al gobierno central, aumentando así la capacidad para gozar de los recursos que se han generado en el territorio en un menor periodo de tiempo y pudiendo cumplir con las necesidades que le han sido asignadas (Barrilao, Bonilla & Villar, 2014: 313-314).

En el entorno internacional y de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, OCDE²⁵⁵, estos son los principales modelos de organización de la Administración Tributaria:



Esquema 2: Modelos de Administración Tributaria²⁵⁶

De un tiempo a esta parte, ha crecido la creencia de que la descentralización es propia de gobiernos más democráticos en los que el bienestar de la población va a aumentar, mientras que de los países centralizados se tiene una percepción más cercana a gobiernos de tipo autoritario. Este ánimo por la descentralización del sector público se puede apreciar con el hecho de que más del 40% de la población del planeta vive en países descentralizados. Por ello; para determinar cuál sería el nivel de descentralización apropiado se deben tener en cuenta dos objetivos fundamentales: la eficiencia y la responsabilidad en la rendición de cuentas por parte de la administración; puesto que el principal objetivo de una administración tributaria es recaudar con el menor coste

²⁵⁵ En el ámbito europeo, sin embargo, la descentralización no es pareja y el gasto público por niveles de gobierno tampoco lo es. La mayoría de los estados miembros de la Unión Europea presentan el gasto descentralizado en el nivel de gobierno correspondiente al ámbito local, sólo Austria, Bélgica y Alemania (además de España) tienen descentralizado el gasto en sus niveles intermedios de gobierno (Utrilla, 2006. 180).

²⁵⁶ Fuente: MARTÍNEZ-VÁZQUEZ, J. & TIMOFEEV, A. (2005). *Choosing between Centralized and Decentralized Models of Tax Administration*. Georgia State University: Andrew Young School of Policy Studies Research Paper Series. Elaboración: Propia

posible²⁵⁷. Porque elegir entre uno u otro modelo necesita de la toma de otras decisiones no menos importantes pues hay hándicaps como el control de los flujos de caja, de la información tributaria y de los ingresos y los incentivos y el control sobre el personal²⁵⁸ de la administración tributaria a tener en cuenta. En relación al control de la información tributaria y los ingresos, si los niveles de gobierno inferiores no tienen suficiente autonomía por estar limitados a la hora de tomar decisiones administrativas, su autonomía fiscal puede no ser la adecuada²⁵⁹. (Martínez-Vázquez et al., 2005: 7-15).

6.3.La descentralización de la Administración Tributaria

La descentralización de la administración tributaria es el proceso a través del cual un gobierno central cede la gestión del sistema tributario de un determinado territorio a su gobierno regional, o comunidad autónoma. De este modo, cada una de las CC.AA. lleva a cabo la gestión, recaudación y liquidación de todos los hechos impositivos que se den lugar en esa región, con el objetivo de que cada región sea independiente con respecto al gobierno central, aumentando así la capacidad para gozar de los recursos que se han generado en el territorio en un menor periodo de tiempo y pudiendo cumplir con las necesidades que le han sido asignadas²⁶⁰ (Barrilao et al., 2014: 313-314).

Nuestro sistema se caracteriza porque las competencias de gasto son compartidas, principalmente entre Estado y CC.AA.; y porque los recursos de las autonomías de régimen común provienen de los tributos transferidos y recaudados desde la administración central. Esto origina que la rendición de cuentas sea mínima, en parte debido a la propia voluntad tanto del gobierno central como de los autonómicos. Por un lado, el gobierno central mantiene así el control sobre las bases impositivas y los recursos públicos y, a través de las transferencias, puede negociar de forma bilateral con las

²⁵⁷ Lo que supone una ventaja para los Gobiernos centrales que pueden maximizar su eficiencia beneficiándose de las economías de escala. Aunque hay países cuya extensión y nivel poblacional provoca que los niveles de gobierno inferiores tengan un tamaño superior a otros estados completos. Pero la mayor cercanía de los niveles de gobierno inferiores, permite a los ciudadanos tener mayor consciencia sobre el gobierno que le está reclamando el pago del tributo. De este modo, la rendición de cuentas mejora, en algunos casos, en un estado con una administración tributaria descentralizada.

²⁵⁸ Sin embargo, Martínez-Vázquez y Timofeev aconsejan tomar con escepticismo los estudios realizados sobre si una administración centralizada o descentralizada influye, de forma positiva o negativa, en las posibilidades de reducir los niveles de corrupción del personal al servicio de la administración

²⁵⁹ Una administración suficientemente independiente puede significar respeto a la administración fiscal un control certero y más ágil sobre sus ingresos pues con suficiente libertad, pueden responder a los desequilibrios fiscales añadiendo más ingresos a sus arcas por vía de la recaudación de impuestos.

²⁶⁰ En la mayoría de los casos, a través del trasvase de competencias desde el nivel de gobierno central al regional. La justificación de esta descentralización es que debido a la cercanía tributaria puede velar por reducir el fraude fiscal y aumentar el cumplimiento voluntario de los contribuyentes, aumentando el nivel de ingresos a su disposición.

autonomías en pro de sus intereses. Por el otro, las CC.AA. evitan la exigencia de reclamar los tributos para financiar sus políticas de gasto. En cualquier caso, sería más conveniente un sistema de tributos diferenciados y separados (Lago & Martínez, 2014: 132-144)²⁶¹.

Si se habla en términos absolutos, la Agencia Tributaria es un órgano centralizado que extiende su competencia en todo el territorio estatal²⁶². Sin embargo, tanto las ciudades con Estatuto de Autonomía²⁶³ como las 17 Comunidades Autónomas participan en la Agencia Tributaria a través de dos instituciones²⁶⁴:

- El Consejo Superior para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria, a nivel central²⁶⁵.
- Los Consejos Territoriales de Dirección para la Gestión Tributaria, a nivel territorial²⁶⁶.

Las Delegaciones Especiales de la AEAT son 17, correspondiendo con cada una de las Comunidades Autónomas del Estado²⁶⁷. Respecto de su estructura, ostenta la titularidad el Delegado Especial, que ejerce la jefatura superior de la Delegación. La figura del Delegado tiene atribuidas un gran número de funciones, enumeradas en el artículo Quinto de la Resolución de 21 de septiembre de 2004²⁶⁸, de entre las que se pueden destacar:

²⁶¹ La descentralización político-financiera ha avanzado notablemente, aunque esa “autonomía” de los gobiernos regionales sólo se da suficientemente con respecto a las políticas de gasto y no con respecto a la de los ingresos, pues tanto Gobierno como Regiones prefieren gestionar la descentralización a través de la transferencia de competencias.

²⁶² Si bien se había indicado anteriormente que en la actualidad hay tributos que han sido cedidos a las Comunidades Autónomas, la idiosincrasia de los departamentos de la Agencia Tributaria de cada una de las Autonomías no llega a ser tan amplia como para poder hablar de 17 Agencias Tributarias distintas dentro del Estado.

²⁶³ Ceuta y Melilla.

²⁶⁴ Tras la aprobación de la LOFCA en 1980, donde se articulaba la cesión de tributos a las CC.AA., se crearon estos órganos de la administración tributaria de las Comunidades Autónomas, para gestionar esos impuestos cedidos.

²⁶⁵ Órgano creado por la Ley 22/2009 y que sustituye en sus funciones, desde el 1 de enero de 2010, al Consejo Superior de Dirección de la AEAT y a la Comisión Mixta de Coordinación para la Gestión Tributaria. Está formado por representantes de la Administración tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía.

²⁶⁶ La Agencia Tributaria cuenta con 17 Delegaciones Especiales, correspondiendo con cada una de las Comunidades Autónomas del Estado. Las de Ceuta y Melilla se insertan en la Delegación Especial de Andalucía.

²⁶⁷ Las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla se insertan en la Delegación Especial de Andalucía, Ceuta y Melilla.

²⁶⁸ Resolución de 21 de septiembre de 2004, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se establece la estructura y organización territorial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

- Representar de forma permanente a la Agencia Tributaria en el territorio de su competencia²⁶⁹.
- Presidir en aquellos lugares donde lo hubiere el Consejo Territorial de Dirección para la Gestión Tributaria.
- Dirigir, coordinar y controlar a todas las Dependencias Regionales y Servicios existentes en la Delegación Especial; así como ejercer la jefatura orgánica y funcional de las Delegaciones de la Agencia Tributaria de su ámbito territorial²⁷⁰.
- Ejercer la dirección, impulso y coordinación de las Administraciones de la Agencia Tributaria y de las Administraciones de Aduanas cuando estén integradas en la Delegación Especial.

Por su parte, las Delegaciones de la Agencia Tributaria ejercen sus funciones respecto de las unidades administrativas regionales y servicios ubicados en el territorio de la provincia en la que tengan su sede²⁷¹. La jefatura superior de las Delegaciones la ejercerá el Delegado de la Agencia Tributaria, que tiene atribuidas, principalmente, las siguientes funciones:

- Ejercer la representación institucional permanente de la Agencia Tributaria en la demarcación que tenga asignada.
- Dirigir, coordinar y controlar todas las dependencias y unidades administrativas regionales y servicios existentes en la Delegación.
- Dirigir al personal que presta sus servicios en la Delegación.
- Determinar el área de desempeño de funciones y tareas de los funcionarios que estén adscritos al Área General de Apoyo Administrativo.

Para la armonización en materia fiscal y financiera con las Comunidades Autónomas, la Agencia Tributaria cuenta con el Consejo de Política Fiscal y Financiera,

²⁶⁹ Salvo aquellos casos en que esta representación esté atribuida a otros órganos.

²⁷⁰ Podrán proponer al Director General de la Agencia Tributaria la ubicación que se considere más conveniente, atendiendo a criterios de eficacia y eficiencia, de los órganos y unidades administrativas de las respectivas Dependencias Regionales.

²⁷¹ Las Delegaciones de la AEAT se corresponden, con carácter general, con el territorio de la provincia en el que ejercen su ámbito competencial. Sin embargo, en algunas provincias hay más de una Delegación de la AEAT. En cada Delegación podrán existir unidades administrativas de cada Dependencia Regional.

que se encarga, entre otras, de la coordinación de la política presupuestaria de las CC.AA. y de la política de endeudamiento e inversiones públicas de las autonomías.

En el año 2006²⁷², se aprobó el Convenio Marco entre la AEAT y cada una de las Comunidades Autónomas en materia de recaudación de los ingresos de derecho público de éstas²⁷³. Todos los Convenios entraron en vigor el 1 de octubre de 2006 renovando anualmente su vigencia salvo denuncia expresa²⁷⁴. Los Convenios tenían por objeto que las CC.AA. pudieran encomendar a la AEAT la gestión recaudatoria ejecutiva de:

- a) Recursos de derecho público de la CA.
- b) Recursos de derecho público de otras Administraciones cuya gestión recaudatoria hubiese asumido la CA correspondiente.

Los distintos Convenios firmados fueron los siguientes:

COMUNIDAD AUTÓNOMA	FECHA FIRMA	FECHA RESOLUCIÓN	PUBLICACIÓN B.O.E.	ENTRADA EN VIGOR
ANDALUCÍA	26/09/2006	02/10/2006	24/10/2006	01/10/2006
ARAGÓN	15/09/2006	25/09/2006	18/10/2006	01/10/2006
PRINCIPADO DE ASTURIAS	22/09/2006	27/09/2006	19/10/2006	01/10/2006
ILLES BALEARES	29/09/2006	10/10/2006	08/11/2006	01/10/2006
CANARIAS	15/09/2006	25/09/2006	17/10/2006	01/10/2006
CANTABRIA	15/09/2006	25/09/2006	16/10/2006	01/10/2006
CASTILLA-LA MANCHA	15/09/2006	25/09/2006	19/10/2006	01/10/2006
CASTILLA Y LEÓN	26/09/2006	02/10/2006	24/10/2006	01/10/2006
CATALUÑA	26/09/2006	10/10/2006	08/11/2006	01/10/2006
EXTREMADURA	15/09/2006	25/09/2006	18/10/2006	01/10/2006
GALICIA	22/09/2006	27/09/2006	16/10/2006	01/10/2006
COMUNIDAD DE MADRID	15/09/2006	25/09/2006	17/10/2006	01/10/2006
REGIÓN DE MURCIA	12/12/2011	15/12/2011	23/12/2011	12/12/2011
LA RIOJA	28/09/2006	10/10/2006	08/11/2006	01/10/2006
COMUNIDAD VALENCIANA	29/09/2006	10/10/2006	08/11/2006	01/10/2006

Tabla 3: Convenios de la AEAT

La descentralización de la Agencia Tributaria, fruto de la propia desmembración del Estado, ha provocado la concurrencia en algunos ámbitos, sobre todo en los de gestión y control tributarios, de distintas estructuras administrativas pertenecientes tanto a la Administración Pública Estatal, como a las Administraciones Autonómica y Local. Estos

²⁷² Tras reunión plenaria de la Comisión Mixta de Coordinación de la Gestión Tributaria, celebrada el 27 de marzo de 2006.

²⁷³ Además, también en 2006 se aprobaron VII anexos que complementaban el Convenio Marco.

²⁷⁴ Si bien con excepción del Convenio firmado con la Región de Murcia, cuya vigencia entraba en vigor desde 12 de diciembre de 2011 hasta el 31 de diciembre de 2021.

problemas de coordinación se enfatizan con la existencia de dos administraciones tributarias completamente diferenciadas como son el Régimen Foral Navarro y el Concierto del País Vasco. Cuando se trata de intercambiar información entre administraciones, ésta se lee en clave política, provocando aún mayores deficiencias en el funcionamiento del sistema de coordinación y colaboración entre administraciones tributario-fiscales, desembocando en una pérdida información y eficiencia en la gestión de los tributos (Rubio, 2005: 1). La existencia del Régimen Foral y de Concierto supone que en nuestro país existan dos modelos plenamente diferenciados de descentralización, pues en éstos existe descentralización fiscal y de la Agencia Tributaria (Barrilao et al., 2014: 300).

Éste régimen particular del que gozan Navarra y Euskadi²⁷⁵ les otorga la potestad para mantener, establecer y regular su régimen tributario, lo que implica la exacción, gestión, liquidación, recaudación e inspección de todos los impuestos estatales salvo los derechos de importación y los gravámenes a la importación en los Impuestos Especiales y en el IVA. De este modo, estos territorios recaudan estos impuestos y la CC.AA. correspondiente contribuye a la financiación de las cargas del Estado no asumidas, a través de un “cupos” o “aportación” que se fija cada cinco años y se actualiza anualmente²⁷⁶. El ingreso del cupo del País Vasco se produce al final de cada cuatrimestre. El ingreso de la aportación de Navarra se produce al final de cada trimestre, ambos con aplicación a los PGE²⁷⁷.

Y, por último, en relación a los distintos sistemas de gestión de los impuestos, así como a las distintas administraciones tributarias que pueden convivir en un estado, merece la pena hacer una ligera mención al sistema de administración tributaria integrada.

Una administración tributaria integrada podría permitir la coexistencia de varios niveles de gobierno donde las distintas administraciones tributarias puedan participar en

²⁷⁵ En la actualidad el Concierto con el País Vasco y la metodología para la determinación del cupo se regulan en la Ley 12/2002, en su redacción dada por la Ley 28/2007, de 25 de octubre y en la Ley 29/2007, de 25 de octubre, por la que se aprueba la metodología de señalamiento del cupo para el País Vasco para el quinquenio 2007-2011.

En el caso de Navarra, el vigente Convenio se encuentra regulado en la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, con sus posteriores modificaciones, la última de las cuales se ha introducido mediante la Ley 48/2007, de 19 de diciembre.

²⁷⁶ Ésta se realiza mediante aplicación al importe fijado en el año base de un índice de actualización, que es el incremento de la recaudación líquida obtenida por el Estado en tributos convenidos o concertados desde el año base hasta el año cálculo.

²⁷⁷ Información extraída de www.hacienda.gob.es

los distintos procesos de toma de decisiones, y se podría conjugar la posibilidad de combinar las potenciales ganancias de eficiencia que una gestión integrada aportaría con las ventajas de una mayor responsabilidad financiera fruto de la participación de todos los gobiernos en la toma de decisiones. Gobiernos, todos ellos, que se verían beneficiados por la utilización del sistema fiscal y por la flexibilización en las fórmulas del diseño institucional en esta materia (Onrubia, 2016: 29-31)

a) Ventajas y desventajas de la descentralización en materia tributaria

Tras este análisis de lo que supone para una administración tributaria estar sometida a la descentralización sea en mayor o menor medida, se puede concluir que ni la experiencia internacional ni tampoco la experiencia en España, permiten elevar a definitivas las conclusiones sobre si de cara a la corresponsabilidad, la rendición de cuentas, la mejora del control del personal y de los recursos, o un mayor número de competencias sobre los impuestos; una administración tributaria descentralizada y un proceso de descentralización fiscal son más beneficiosos de cara a la gestión y recaudación de los tributos.

Sin embargo, tanto un modelo como otro presenta sus respectivas ventajas y desventajas:

VENTAJAS Y DESVENTAJAS DE UNA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DESCENTRALIZADA			
ADMINISTRACIÓN CENTRALIZADA		ADMINISTRACIÓN DESCENTRALIZADA	
VENTAJAS	DESVENTAJAS	VENTAJAS	DESVENTAJAS
- Mayor seguridad para la aplicación uniforme del sistema tributario. - Censo y base de datos de contribuyentes común. - Homogeneidad de criterios. - Mejoras en la lucha contra el fraude al poder actuar de forma inmediata. - Mayor colaboración con otras administraciones estatales e internacionales.	- Lejanía con el contribuyente, que puede conllevar una disminución del cumplimiento tributario por no reconocer los contribuyentes a la administración que recauda los tributos con suficiente cercanía. - Menor percepción por parte de los niveles inferiores de gobierno de sus ingresos. - Ausencia de incentivos para los	- Mayor rendición de cuentas. - Mayor flexibilidad y agilidad. - Mayor conocimiento del entorno. - Mayor equilibrio entre ingresos y gastos por parte de los gobiernos autonómicos. - Mayor conocimiento de la Administración por parte de los contribuyentes. - Mayor transparencia respecto de cómo se	- Aumento de los costes de gestión del sistema. - Distintos niveles de prestación de servicios. - Costes de gestión más elevados. - Competencia entre las distintas autonomías por aumentar el número de bases imponibles. - Dificultades para exigir el cumplimiento de sus obligaciones fiscales a un operador extranjero.

- Menos burocracia entre los contribuyentes y la autoridad fiscal.	gobiernos autonómicos.	administran los impuestos	
--	------------------------	---------------------------	--

Tabla 4: Ventajas y Desventajas de una AT descentralizada

En cualquier caso, lo cierto es que si se apuesta por un modelo de descentralización de la administración tributaria²⁷⁸ se deben tener en cuenta dos aspectos fundamentales para llevarla a cabo: flexibilidad y coordinación. Flexibilidad porque la distribución de las competencias entre distintas administraciones debe ser equilibrada y porque el nivel de descentralización deseable es distinto y varía en función del impuesto del que se trate. Coordinación, porque de este modo se evita una duplicidad de esfuerzos entre los distintos niveles de gobierno²⁷⁹ (Martínez-Vázquez & Timofeev, 2005: 37-40).

Pero, como bien recuerda Onrubia (2016, 19-25), para que el sistema tributario se gestione de forma eficiente, es necesario un diseño capaz de solventar los posibles problemas de coordinación e incentivos que cualquier actividad económica compleja conlleva²⁸⁰, con independencia de que la titularidad del sistema tributario²⁸¹ sea pública o privada. Para ello un nuevo sistema debería afrontar cuatro cuestiones determinantes para su configuración, como recuerda el autor:

1. Economías de escala y de gama: pues teniendo la importancia del uso que las denominadas Tecnologías de la Información y la Comunicación²⁸² tienen en la consecución de los objetivos de cumplimiento de la normativa tributaria y en las posibilidades de éxitos de los programas de lucha contra el fraude; un uso compartido entre administraciones de estas TICs proporcionaría notables ventajas. Con respecto a las economías de gama, la globalización, además de otros factores, conllevan que sea más complejo localizar los hechos impositivos y hacer tributar a los sujetos pasivos en el

²⁷⁸ Que sólo surtiría plenos efectos si fuera efectiva y en cuyo caso los Gobiernos subcentrales tendrían recursos suficientes para responder a las funciones que le han sido transferidas. De este modo, a largo plazo, esta descentralización reportaría mayor autonomía y estabilidad macroeconómica, como también una mayor corresponsabilidad por parte de las Comunidades Autónomas.

²⁷⁹ En EE.UU., por ejemplo, los estados deben pedir al gobierno federal la información por escrito al IRS, en Canadá existe un fluido intercambio entre los distintos niveles subcentrales de gobierno. En México los distintos estados firman convenios de colaboración con el Gobierno federal. En Japón, por el contrario, la información es compartida y recaudada por los distintos Gobiernos.

²⁸⁰ Y la gestión del sistema tributario no es una excepción, ni mucho menos.

²⁸¹ Y si no la titularidad del sistema, sí al menos su gestión.

²⁸² Popularmente conocidas como "TICs".

ámbito donde se están generando los mismos (hechos imponibles). Una alta especialización en la gestión también podría solventar este problema.

2. Coordinación: esta “coordinación” debe ser entendida como más allá del intercambio de información entre administraciones pues se hace referencia con este término a la necesidad de armonizar las estrategias fiscales en tanto que una decisión de una administración tributaria afecta a más de un nivel de gobierno.

3. Distribución e intercambio de información: La información supone uno de los elementos esenciales en un sistema tributario para conseguir su aplicación y cumplimiento. Sin embargo, en un sistema descentralizado se presume más complejo que en un sistema centralizado.

4. Externalidades y comportamiento estratégico: Las externalidades pueden ser horizontales o verticales. Por su parte, no hay que olvidar que no en pocas ocasiones tanto los gobiernos subcentrales como centrales²⁸³ toman sus decisiones en coyunturas de manifiesta incertidumbre, lo que favorece el uso de la información privada.

Así pues, en un país tan descentralizado, al menos a priori, como España, la existencia de los cuatro elementos anteriormente descritos hace que la elección del modelo de Administración Tributaria se base sobre todo en uno que pueda corregir los posibles problemas de coordinación e incentivos que puedan surgir en el desarrollo del modelo (Onrubia: 2016, 26).

Está por ver cómo se desarrolla este proceso a lo largo de la segunda década del siglo XXI. Ello debido a que en el año 2020, el nuevo ejecutivo español comenzaba la legislatura con la proposición sobre la mesa de una reforma del Sistema de Financiación Autonómica, lo que tuvo que ser postergado, aun hasta los días de hoy, debido a la crisis provocada por la pandemia del COVID-19. No obstante, ante la excepcionalidad de la situación, alguna doctrina apuntaba a la necesidad de modificar el sistema de financiación autonómica en un doble sentido, por un lado reforzando la capacidad de las CC.AA. de hacer frente a una crisis como esta, si bien dentro de los ámbitos de su competencia; y por otro lado hacer que la respuesta de las CC.AA. pudiera ser más coordinada, por lo que esta reforma del SFA podría paliar esas carencias. Para ello De la Fuente (2020: 2-5)

²⁸³ Ambos, como recuerda Onrubia debido a las posibles asimetrías en la información, presentan un comportamiento estratégico en la toma de decisiones.

proponía un paquete de medidas a adoptar por todas las Comunidades Autónomas de forma conjunta consistentes en:

- a) Creación de un fondo complementario de nivelación financiado por entero con recursos del Estado.
- b) Creación de un fondo social complementario de carácter transitorio: que permitiría aportar financiación adicional a las CC.AA. de forma incondicionada.
- c) Cofinanciación por parte del Estado de las rentas mínimas autonómicas.
- d) Revisión del sistema de entregas a cuenta.
- e) Revisión de las retenciones por IRPF.
- f) Libertad para las CC.AA. a la hora de acceder a los mercados: de este modo las autonomías tendrían mayores facilidades para endeudarse y conseguir fondos, si bien dentro de los límites agregados.

El impacto de la pandemia ha sido innegable. Tanto es así que a los dos meses de confirmarse el primer caso positivo de COVID en España, alrededor del mes de abril, había estudios y previsiones económicas devastadoras para las expectativas de crecimiento con las que empezó el ejercicio 2020²⁸⁴.

De este modo, autores como De la Fuente (2020: 5-8) previeron unas consecuencias sobre el PIB y sobre los efectos tributarios nada halagüeñas. Con respecto al PIB, preveía una caída que rozaría el 13% del PIB. Todo ello, debido principalmente a que además de la segunda quincena de marzo, la primera de abril también se vivió un confinamiento total, con el añadido de la limitación y prohibición de un alto número de actividades consideradas no esenciales²⁸⁵. Respecto a los ingresos tributarios, el impacto recaudatorio sería también considerable, pudiendo, en función del número de meses que se necesitara para conseguir la normalización, llegar a suponer pérdidas de hasta 100.000 millones. A todo ello, hay que sumar que el gasto público para prestaciones sociales

²⁸⁴ Tanto es así que, en los datos ofrecidos en el mes de abril por el INE sobre la Contabilidad Trimestral de España, la contracción del PIB en el 1ºT del ejercicio 2020 había sido del 4,1% en relación al primer 1ºT del ejercicio 2019, y del 5,2% con respecto al trimestre anterior (que sería el 4ºT de 2019). Hay que llamar la atención sobre un aspecto, la situación de alerta sobre el coronavirus comenzó en torno al día 10 de marzo y el Gobierno decretó el Estado de Alarma el día 14 del mes anterior. También, y como recuerdan otros estudios del FEDEA (Felgueroso & De la Fuente), el impacto sobre la economía española, muy dependiente del turismo, se puede ver reflejado en cómo durante los meses de confinamiento el gasto de los extranjeros en España prácticamente desaparece mientras que el gasto de los nacionales se redujo en un 60% (a excepción del gasto destinado a alimentación, que sí aumentó).

²⁸⁵ En concreto, en las estimaciones de De la Fuente, la contracción del PIB en el mes de abril representaba un 32%.

también crecería, si bien iría decreciendo conforme se consiga normalizar la situación y cada vez más personas y empresas accedieran a su actividad laboral en una situación de normalidad.

La pandemia del COVID-19 no sólo ha provocado una recesión en la economía que ha frenado el crecimiento, sino que también ha llevado aparejada la necesidad de aumentar el gasto público para paliar las trágicas consecuencias sociales que ha provocado la situación por la aparición del virus, y también una reducción de los ingresos recaudatorios por parte de las administraciones. Las principales medidas que tomó el Gobierno, en este sentido, fueron (Felgueroso & De la Fuente, 2020: 53-56):

- a) Medidas en la flexibilización del empleo y sustitución de las rentas salariales²⁸⁶.
- b) Medidas de apoyo a empresas y autónomos²⁸⁷.
- c) Apoyo a familias vulnerables²⁸⁸.
- d) Ayudas a través de las CC.AA²⁸⁹.

6.4.La competencia fiscal entre en Estado y las Comunidades Autónomas: una consecuencia de la configuración del sistema de administración tributario.

El debate sobre la pertinencia de desgajar en 17 la Agencia Tributaria o, por el contrario, recentralizar todas las competencias en materia de impuestos, no es un debate propio de la doctrina ni alejado de la realidad. La discusión también ha estado presente en el panorama político y ha contado con detractores de una u otra opción. Ello porque, esta elección; dado lo expuesto y desarrollado anteriormente, puede depender de distintos factores. En última instancia, incluso, puede llegar a ser una cuestión de preferencia política.

²⁸⁶ Entre las que cabe destacar la flexibilización de los Expedientes de Regulación Temporal de Empleo (ERTES) la creación de un subsidio especial para empleadas del hogar; y un subsidio de desempleo excepcional por fin de contrato temporal.

²⁸⁷ Fueron diversas, si bien merece la pena destacar las destinadas al apoyo al sector turístico (a través de los préstamos ICO), la posibilidad de aplazamiento para autónomos y Pymes; o la prestación extraordinaria por cese de actividad.

²⁸⁸ Además de la llamada “renta básica universal”; la ampliación del bono social eléctrico o la imposibilidad de suspender el suministro por impago a las familias consideradas vulnerables, así como de desahuciar a los inquilinos igualmente considerados (vulnerables).

²⁸⁹ Las Comunidades Autónomas también recibieron una transferencia de 25 millones de euros para la alimentación a los niños de familias vulnerables, así como también una transferencia de 300 millones para financiar gastos de sanidad por parte de las autonomías.

En nuestro país, Martínez y Lago (2015: 2-3) han puesto de manifiesto la necesidad de delimitar y clarificar el sistema en cuanto a las competencias de cada uno de los niveles de gobierno y a las responsabilidades que ocupan a cada uno de éstos. Además, a las autonomías no se les ha dotado del suficiente músculo en situaciones de crisis de las finanzas públicas, como denota el hecho de que en estas situaciones se refuerza el papel de la administración central²⁹⁰. Otros autores como Pedraja y Suárez (2015: 19-27) han llamado la atención sobre el hecho de que en el sistema descentralizado que presenta nuestro país, conviven dos términos contradictorios como la equidad y la autonomía, lo que presenta algunas disfuncionalidades ²⁹¹.

Como resultado de la configuración descentralizada de nuestro país, aparecen consecuencias no deseables, como es la competencia fiscal entre territorios²⁹². Existen dos tipos de competencia fiscal: la que nace con la intención de atraer capitales o actividades a través de un régimen preferencial que garantice una tributación reducida, o nula; y aquella que es considerada desleal o perjudicial y consiste en desarrollar un régimen fiscal específico para aquellas actividades que, sin necesitar más que una pequeña inversión, se pueden desarrollar en cualquier parte²⁹³.

6.4.1. El recurso de inconstitucionalidad de la Junta de Andalucía contra el “Impuesto a las grandes fortunas” del gobierno central

En los últimos meses de septiembre del año de 2022, el gobierno de la Comunidad Autónoma de Andalucía aprobó una bonificación del impuesto sobre patrimonio, que en la práctica suponía su supresión en el territorio de la comunidad autónoma; mediante la

²⁹⁰ Como recuerdan los autores, tampoco se debe olvidar que la llamada “segunda descentralización”, es decir el trasvase de financiación y competencias desde las Comunidades Autónomas a las Entidades Locales, ha quedado inconcluso. Como recuerdan los propios autores un sistema municipal reforzado y responsable de algunas de las funciones que ahora son materia competencial de las Comunidades Autónomas hubiera permitido una provisión más eficiente de los servicios públicos y en un sistema más estable institucionalmente hablando.

²⁹¹ como es el caso de las competencias en materia de sanidad y educación, que si se cediesen completamente a los gobiernos autonómicos mejorarían en su relación financiación – prestación de servicios. Pero, tendría una contrapartida, (recuerdan Pedraja y Suarez) y es que las administraciones periféricas, por su mayor cercanía al contribuyente, son más susceptibles de ceder a las presiones de los grupos de interés, lo que mermaría el interés general.

²⁹² Algo negativo para la población puesto que ciudadanos de un mismo país presencian cómo en función del territorio en el que vivan un mismo impuesto, como es el caso del Impuesto sobre Sucesiones o el Impuesto sobre Patrimonio, pueda estar gravado en uno y eliminado, aunque sea de facto, en el otro.

²⁹³ Concretamente, es la localización de las actividades de gestión o dirección de grupos multinacionales o de prestaciones de carácter financiero o inmaterial. Son prácticas comunes en estados que tienen de manera general una fiscalidad reducida para el conjunto de actividades, pero que se han ido extendiendo a un número cada vez mayor de Estados a través de la multiplicación de regímenes de “sociedades especializadas”, zonas “offshore” o zonas financieras (Forget, 2000: 102-104).

aprobación del Decreto-ley 7/2022, de 20 de septiembre, por el que se modifica la Ley 5/2021, de 20 de octubre, de Tributos Cedidos de la Comunidad Autónoma de Andalucía, para paliar los efectos de la inflación mediante la deflactación²⁹⁴ del gravamen del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y para bonificar el Impuesto sobre el Patrimonio²⁹⁵.

De la lectura del Decreto, se puede extraer cómo la Comunidad Autónoma se decanta por explotar al máximo su autonomía fiscal²⁹⁶, tratando de bonificar la cuota del Impuesto sobre Patrimonio al 100% con el “*objetivo de atraer a la Comunidad Autónoma de Andalucía más talento con capacidad inversora y con ello el fomento de la actividad económica andaluza y la creación de empleo*”.

La aprobación del Decreto-ley 7/2022 por parte de la Junta de Andalucía tuvo, y está teniendo, consecuencias más allá del debate sobre la pertinencia de recentralizar impuestos, dotar a las autonomías de mayores competencias en materia fiscal u homogeneizar los aspectos básicos de los tributos cedidos.

En primer lugar, el presidente de la Generalidad Valenciana, Ximo Puig²⁹⁷, anunciaba una rebaja fiscal para distintos tributos, entre ellos, el IRPF. En su intervención en las Cortes Valencianas el día 27 de septiembre de 2022, el presidente Puig, enumeraba tres medidas fiscales de calado²⁹⁸.

²⁹⁴ Según el diccionario de la Real Academia Española de la Lengua: “*Transformar valores monetarios nominales en otros expresados en monedas de poder adquisitivo constante*”.

²⁹⁵ Además, aprobaba otras medidas como la supresión del gravamen para 2023 del canon de mejora de infraestructuras hidráulicas de interés de la Comunidad Autónoma de Andalucía, y se modifica el Texto Refundido de la Ley General de la Hacienda Pública de la Junta de Andalucía en materia de aplazamiento y fraccionamiento de ingresos de derecho público de la Comunidad Autónoma, publicado en el nº 182 de Boletín Oficial de la Junta de Andalucía, de fecha 21 de septiembre de 2022

²⁹⁶ “*La política fiscal de Andalucía pasa por consolidar la bajada de todos los impuestos cedidos llevada a cabo durante el periodo 2019-2022, con una ambiciosa reforma fiscal estructural iniciada en 2019 y que sitúa a Andalucía entre las comunidades autónomas con una fiscalidad más baja, asegurando de este modo que la política tributaria de la Comunidad Autónoma de Andalucía vaya en una dirección unívoca de atracción empresarial, y por implementar una importante reducción de determinados tributos para todos los contribuyentes, todo ello dentro de las limitaciones normativas de las Comunidades Autónomas en el ámbito tributario*”. De las principales medidas en cuanto al Impuesto sobre la Renta destaca la deflación de la escala autonómica a través de la elevación de sus tres primeros tramos, lo que corrige la llamada progresividad en frío, motivada por la subida de salarios a causa de la inflación. También, elevar las cuantías del mínimo personal y familiar, para adaptar las mismas al nivel de precios del momento; y con respecto a los tributos propios el establecer una cuota fija en el canon de mejora de infraestructuras hidráulicas de interés de la CA por disponibilidad y una cuota variable por consumo de agua de cero euros/m³, que será aplicable desde el día 1 de enero hasta el día 31 de diciembre de 2023

²⁹⁷ Al frente del gobierno valenciano y sustentando por un Parlamento con mayoría del Partido Socialista, el mismo partido que apoya al Gobierno Central.

²⁹⁸ El aumento en un 10% de la cuantía exenta de tributación, excepto para quienes superen los 60.000 € de ingresos. Una nueva tarifa autonómica en el IRPF, con nuevos tramos a la situación actual; excepto, de nuevo, para las rentas superiores a 60.000 €. Y, por último, ampliar todas las deducciones y bonificaciones fiscales, así como el número de beneficiarios.

El Gobierno central también daba rápida respuesta al Decreto andaluz y una semana después de las medidas tomadas por Andalucía y la Comunidad Valenciana, anunciaba modificaciones con subidas y bajadas en algunos impuestos²⁹⁹. Un paquete de medidas que, en palabras de la Ministra de Hacienda³⁰⁰ *“permiten avanzar hacia un sistema tributario más justo...con una mayor aportación de los grandes patrimonios y empresas ... con rebajas fiscales quirúrgicas en favor de las rentas bajas, autónomos y pymes...para que aporten más los que más tienen en un sistema fiscal más justo y redistributivo”*³⁰¹.

Muchas de las Comunidades Autónomas que han optado por este sistema fiscal en el que se pretende que una menor presión fiscal repercuta en una mayor recaudación, entre ellas la CA de Andalucía; se basan en la conocida como “Curva de Laffer”, discutida ampliamente entre la doctrina económica. La “Curva de Laffer” es la representación gráfica del principio económico que establece que la recaudación que genera un impuesto y los tipos impositivos que éste aplica no son magnitudes directamente proporcionales, pudiendo incluso relacionarse de manera inversa en cierto rango (Sanz, 2017: 180). En resumen, se podría definir que la “Curva” representa la máxima de: a menor nivel de impuestos mayor recaudación.

Pero, de todas las medidas que tomó el gobierno central, la que más polémica ha generado ha sido la creación del Impuesto Temporal de Solidaridad a las Grandes Fortunas, creado y regulado en el artículo 3 de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y

²⁹⁹ <https://www.lamoncloa.gob.es/serviciosdeprensa/notasprensa/hacienda/Paginas/2022/290922-politica-fiscal.aspx>

³⁰⁰ En aquel entonces Doña María Jesús Montero Cuadrado, del grupo socialista.

³⁰¹ Las medidas, en concreto, se basan en: la bajada de impuestos de la electricidad y el gas para favorecer un ahorro, estimado por el ejecutivo, de 10.000 mil millones de euros para las familias y empresas del país. Una bonificación de 20 céntimos por litro de carburante, la gratuidad del tren de Cercanías y Media Distancia. El incremento del 15% en el Ingreso Mínimo Vital y en las pensiones no contributivas. Una rebaja al 50% del IRPF para las rentas del trabajo y una reducción sobre los rendimientos brutos del trabajo que operará entre los sueldos comprendidos desde los 15.000 € hasta los 21.000 € (si bien, antes de la modificación, estaba limitada hasta los 18.000 €). Una subida de un punto, hasta el 27%, para las rentas del capital para aquellos tramos entre 200.000 y 300.000 € y de otro punto más, hasta el 28%, para aquellas rentas del capital superiores a los 300.000 €. Una rebaja adicional de 5 puntos porcentuales en el rendimiento neto de módulos para aquellos autónomos que tributen por el régimen de estimación objetiva. Para los que lo hagan por el régimen de estimación directa simplificada, una reducción del 7% sobre el rendimiento con carácter general. En el Impuesto sobre Sociedades, una rebaja del tipo de tributación del 25% al 23%, para aquellas pymes con una facturación inferior a 1 millón de euros. Pero también una limitación para que los grupos consolidados no puedan compensar pérdidas más allá del límite del 50%. También, la limitación de la exención de los dividendos al 95% y una tributación mínima al tipo del 15% para los grupos consolidados.

establecimientos financieros de crédito y por la que se crea el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, y se modifican determinadas normas tributarias.

Un impuesto que es un tributo de carácter directo, naturaleza personal y complementario del Impuesto sobre el Patrimonio que grava el patrimonio neto de las personas físicas de cuantía superior a 3.000.000 de euros y que no podrá ser objeto de cesión a las comunidades autónomas.

La creación de este impuesto, tanto por el momento elegido como por algunos elementos que le caracterizan, fue visto por parte del ejecutivo andaluz como “un ataque a su autonomía fiscal” y como una forma de neutralizar la eliminación, en la práctica, del Impuesto sobre Patrimonio por parte de la Junta de Andalucía.

Por ello, durante el primer trimestre de 2023 interpuso un recurso de inconstitucionalidad, con el respaldo del Parlamento y del Consejo Consultivo, basado en los siguientes elementos jurídicos:

- a) La invasión, por parte del Gobierno central, de competencias normativas que le son propias a las CC.AA., y la vulneración artículos de la LOFCA y de la propia Constitución. En concreto *“el bloque de la constitucionalidad en materia de tributos cedidos y la infracción del derecho de representación política recogido en el artículo 23.2 de la CE”*³⁰². En concreto la infracción del derecho de representación política (artículo 23.2 de la CE³⁰³) y del principio de lealtad constitucional e institucional recogidos en el artículo 2.1.g de la LOFCA.
- b) La vulneración del artículo 9.3 de la CE que consagra el principio de seguridad jurídica³⁰⁴.

El recurso de inconstitucionalidad ha sido admitido a trámite³⁰⁵, según recoge el BOE núm. 72 de 25 de marzo de 2023:

“El Pleno del Tribunal Constitucional, por providencia de 21 de marzo de 2023, ha acordado admitir a trámite el recurso de inconstitucionalidad número 1258-2023,

³⁰² Tribunal Constitucional, nota de prensa nº 22/2023 del Gabinete del Presidente (Oficina de Prensa).

³⁰³ Por el irregular procedimiento por el que se aprobó el nuevo impuesto, a través de la incorporación de una enmienda durante la tramitación de una ley para la creación de otros impuestos.

³⁰⁴ <https://www.juntadeandalucia.es/presidencia/portavoz/gobiernoaldia/179635/JuntadeAndalucia/ConsejoGobierno>

³⁰⁵ No sin estar exenta de polémica puesto que el magistrado ponente encargado de evaluar la admisión a trámite del mismo fue Juan Carlos Campo Moreno, magistrado del Tribunal Constitucional a propuesta del Gobierno y que, a su vez, fue ministro de justicia en el ejecutivo contra el que se interpone el recurso.

promovido por el Consejo de Gobierno de Andalucía, contra el artículo 3 de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito y por la que se crea el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, y se modifican determinadas normas tributarias”.

Toda vez que el recurso ha sido admitido a trámite, tan solo queda esperar a la resolución del Tribunal Constitucional para conocer si la actuación del Gobierno central y de la Comunidad Autónoma de Andalucía ha respetado los límites constitucionales y la normativa sobre financiación autonómica o, por el contrario, no. Límites que la doctrina (De la Peña) ha advertido no se deben superar, como es el caso del principio de territorialidad y neutralidad recogidos en el artículo 157.2 de la Constitución, y en concreto para el legislador autonómico los límites del artículo 19.2 de la LOFCA.

6.4.2. Consecuencias de la competencia fiscal entre Comunidades Autónomas. El sistema, a debate.

Este enfrentamiento entre el Gobierno y la Junta de Andalucía, a cuenta del Impuesto sobre Patrimonio, provocó que el debate sobre la procedencia de la centralización o descentralización fiscal estuviera de nuevo en el foco de la actualidad. Tanto que el ministro de trabajo, José Luis Escrivá, se mostraba partidario³⁰⁶ de “centralizar impuestos” para así evitar que las distintas comunidades autónomas compitan entre sí en materia fiscal, lo que el ministro calificaba de despropósito³⁰⁷. Si sorprendente fue su opinión, no lo fue menos que pocas horas después³⁰⁸, Isabel Rodríguez, portavoz del ejecutivo y ministra de Política Territorial, manifestaba que las opiniones de Escrivá lo eran a título personal y que “*el Ejecutivo no llevará a cabo centralización alguna de impuestos... (aunque) la fiscalidad es una cuestión de Estado y que el Gobierno siempre ha considerado que cualquier modificación debe enmarcarse en modelo una financiación autonómica que garantice los estándares de bienestar social*”.

Esta problemática generada durante el último trimestre del ejercicio 2022, viene motivada por distintos motivos. Uno de ellos es político, puesto que fuera de toda duda,

³⁰⁶ En una entrevista en el programa de radio de la emisora Onda Cero “Más de Uno”.

³⁰⁷ A este respecto, conviene recordar que, en la actualidad, además de Andalucía, la Comunidad Autónoma de Madrid también procedió, si bien en el año 2011, a la práctica supresión del Impuesto de Patrimonio en su territorio, siendo la primera de las Comunidades Autónomas en hacerlo. El Impuesto sobre Patrimonio fue eliminado a nivel estatal en el ejercicio 2008 por el gobierno de José Luís Rodríguez Zapatero, que tres años más tarde, también en un contexto de crisis, lo recuperó.

³⁰⁸ El 20 de septiembre tras la rueda de prensa posterior al Consejo de Ministros.

la adopción de medidas fiscales, en muchas ocasiones, lo es. Otro de los problemas es la necesidad de financiación de las Comunidades Autónomas. Algunas CC.AA. optan por sistemas tributarios con mayor carga para los ciudadanos, para recaudar más, mientras que otras optan por una presión fiscal menor que permita atraer inversores y, por ende, contribuyentes³⁰⁹.

Pero ¿cómo se puede evitar una situación de competencia fiscal, leal o desleal, entre las distintas Comunidades Autónomas, o incluso entre Comunidad Autónoma-Estado?

En primer lugar, sería necesario medir las necesidades de gasto de las distintas Comunidades Autónomas, algo que se antoja fundamental para que los recursos se recauden y destinen de la mejor manera posible. Una de las consecuencias de esta mejor y más eficiente forma de destinar la recaudación, permitiría una mejor percepción de la Administración Tributaria por parte de los ciudadanos y un aumento del cumplimiento por parte de los mismos. Hay tres tipos de factores principales que influyen en el gasto: demográficos que reducen o aumentan las necesidades sanitarias o educativas de los distintos grupos de población³¹⁰; factores que afectan al coste unitario de prestación de los servicios, y factores que intensifican el gasto³¹¹ (Pérez & Cucarella, 2015: 59-60). Aunque, eso sí, teniendo en cuenta el riesgo de que el Estado, en un sistema en el que se han cedido los tributos, puede dar de lado una correcta regulación y aplicación de estos impuestos, en tanto que no participa significativamente en su recaudación. El ejemplo más notorio son el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el Impuesto sobre Patrimonio (López & Zabalza, 2015: 95-96).

En segundo lugar, por más que se incida en que en nuestro país existe una administración tributaria relativamente descentralizada,³¹² sería importante determinar,

³⁰⁹ La financiación autonómica, en ocasiones, adolece de esa equidad que garantice que los recursos se distribuyan de tal manera que cada Comunidad Autónoma tenga un nivel de prestación de servicios transferidos similar. Para ello se debe promover un sistema en el que los principios de coordinación y lealtad institucional sean el pilar central del mismo. Para ello, también deberían tomar mayor protagonismo las Haciendas Locales que, tras las reformas del sistema de Financiación, han quedado como una administración tributaria casi residual.

³¹⁰ Un ejemplo de un factor demográfico sería la edad. En el caso de que una Comunidad Autónoma contase con una población muy envejecida, las necesidades de gasto en sanidad serían mayores que en una Comunidad Autónoma con una población joven, donde la educación requeriría un mayor nivel de gasto.

³¹¹ Un mayor catálogo de prestación de servicios, condiciones de trabajo y niveles retributivos de los empleados públicos de esa Comunidad Autónoma, etc.

³¹² Pese a que el Estado controla, en el aspecto de gestión, sobre todo, los tres grandes impuestos: IRPF, IVA, IS, además de los Impuestos Especiales.

en aras de la polémica surgida con esta serie de modificaciones normativas que llevaron a cabo las Comunidades Autónomas, qué se debe entender por gestionar tributos.

En aquellos tributos cuya gestión depende principalmente del Estado y que están cedidos sólo parcialmente a las Comunidades Autónomas, como es el caso del IRPF el IVA y algunos de los Impuestos Especiales; las autonomías ven que su papel en estos tributos no es más que la mera colaboración formal con la AEAT en materia de asistencia a los contribuyentes o en los procesos de intercambio de información³¹³.

Un tercer grupo de medidas deberían atender a reducir los instrumentos de competencia fiscal a la baja. La competencia fiscal entre regiones contribuye a lograr uno de los objetivos de la descentralización fiscal: que la combinación de políticas de gastos e ingresos públicos refleje las preferencias de los ciudadanos. Sin embargo, la competencia fiscal no funciona correctamente si no existe una restricción presupuestaria creíble para los gobiernos subcentrales. Habrá de buscarse entonces un equilibrio entre garantizar la competencia política entre regiones y evitar su quiebra financiera³¹⁴. Si se opta por un mínimo de tributación, aun a riesgo de reducir la autonomía tributaria de las CC.AA., se evitarían *“los fenómenos de competencia fiscal a la baja y se reforzarían las finanzas autonómicas y su autonomía real”*. Para reducir la competencia fiscal a la baja, como recuerda Cuenca (2014: 112-113), se debe plantear una restricción presupuestaria para los gobiernos autonómicos, para encontrar el equilibrio entre la competencia política entre regiones y evitar su quiebra financiera.

En cualquier caso, la lucha contra la competencia fiscal, tanto a nivel autonómico como en el panorama internacional, debe aportar una visión completa de los problemas planteados por esta competencia y reforzar la eficacia de las medidas unilaterales puestas en práctica por cada Comunidad Autónoma y por el Estado, permitiendo que se aplique de una manera convergente, sobre un plan multilateral (Forget, 2000: 107-109).

³¹³ Por ello, ya que las CC.AA. participan en el proceso de recaudación de estos tributos, las autonomías deberían poder determinar y decidir ciertos aspectos de estos impuestos, así como también poder formar parte de la política de administración tributaria de una forma más efectiva, sin que esto suponga, por otro lado, que las CC.AA. organicen la gestión operativa de todos los tributos. Pero sí, al menos, que, dada su implicación en el proceso de recaudación, puedan participar proactivamente en la génesis y en la gestión de los mismos, no sólo en la recaudación a través de un proceso de colaboración (Onrubia, 2015: 115-126)

³¹⁴ También indica el autor que sería necesario limitar las competencias normativas en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y en el de Patrimonio, de tal manera que las comunidades autónomas podrían subir o no los tipos impositivos en función de un mínimo armonizado para todo el territorio español.

6.4.3. *Propuestas para mejorar los problemas generados por la descentralización en materia tributaria.*

Pese a la dificultad de revertir las cuatro últimas décadas de legislación a favor de la cesión de competencias por parte del gobierno central a los autonómicos, no es una quimera aspirar a reparar o paliar las deficiencias que este sistema presenta en el ámbito tributario. Desde algunos sectores se viene reclamando al menos un sistema que permita tener mayor capacidad intercambio de información y una mayor participación de la Agencia Tributaria en los sistemas de recaudación de todas las demás Administraciones.

Así, llama la atención la propuesta de IHE³¹⁵, para la que la aprobación de un nuevo estatuto para la AEAT debe tener como objetivo mejorar la eficacia en la gestión del sistema. Para lograr este objetivo es necesaria una mayor coordinación de las distintas Administraciones Tributarias y, en el centro de éste, como coordinadora, la AEAT debería tener un papel central, prestando servicios a las demás administraciones. Para IHE es fundamental limitar las cesiones de competencias gestoras a las Comunidades Autónomas, pues de aumentar el trasvase de éstas³¹⁶, se podrían generar una serie de riesgos:

- Un incremento de la competencia fiscal.
- Una pérdida de información si no se comparten las bases de datos de cada Administración y cada una gestiona sólo su parte, pudiendo provocar un aumento del fraude fiscal.

Otra de las propuestas por parte de IHE es la de integrar en red todas las Administraciones Tributarias aprovechando la amplísima base de datos de la que dispone la AEAT. No se trata de establecer sistemas de intercambio de información sino de integrar todas las bases de datos de las Administraciones Tributarias (Estatal, Autonómica y de las Haciendas Forales y Entidades Locales) con un mismo sistema informático y con acceso indistinto para que cada Administración la utilice en la aplicación de los tributos cuyas competencias de gestión y recaudación tenga. Además, proponen una serie de medidas para mejorar la capacidad recaudatoria y de gestión de las Administraciones Tributarias, en concreto:

- Una normativa procedimental homogénea en todas las Administraciones tributarias.

³¹⁵ En su publicación “*Propuesta para la reforma de las Administraciones Tributarias*”.

³¹⁶ En un contexto como el actual en el que las Comunidades Autónomas quieren cada vez una mayor capacidad normativa y de recaudación de tributos.

- Coordinación en materia del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones con las Comunidades Autónomas y en materia del Impuesto sobre Patrimonio, limitando de forma coordinada los beneficios fiscales de las CC.AA..
- Campañas de coordinación con las CC.AA. de régimen común y Forales para luchar contra el cambio ficticio de domicilio fiscal y contra el fraude fiscal.

En cualquier caso, la AEAT forma parte de un sistema político y administrativo complejo, como es el de España, por ello el debate sobre la conveniencia de su centralización o descentralización siempre sale a la palestra cuando se habla de una reforma de la Agencia o de la creación de un nuevo estatuto³¹⁷. Más allá de que se apueste, o no, por un sistema centralizado o descentralizado de administración tributaria, dadas las ventajas y desventajas expuestas anteriormente, conviene recordar que la mejor Administración Tributaria es aquella que le cuesta poco al ciudadano y que consigue sus fines de la forma más eficaz³¹⁸.

7. CONCLUSIONES

La creación de la Agencia Tributaria no supuso la privatización del organismo estatal encargado de la gestión y la recaudación de tributos. De hecho, pese a los recelos iniciales³¹⁹, y pese a la redacción del artículo 103 de la LPGE para 1991³²⁰, la AEAT no ha privatizado la gestión de los tributos ni el personal de la Agencia ha dejado de gozar de su condición de funcionario público, regido por la normativa común del resto del funcionariado.

Algunas de las prerrogativas que se le concedieron, por gracia de la norma que la creó, como la atribución de personalidad jurídica, le permiten constituirse como un Ente de Derecho público susceptible de imputación de relaciones jurídicas con terceros, lo que

³¹⁷ Ante los nuevos retos de reforma, autores como Rubio (2015) inciden en la necesidad de adoptar métodos “empresariales” en su organización interna, si bien atemperados por los principios de equidad y de generalidad.

³¹⁸ Autores como Zubiri (2010:333-338) se muestran contrarios a la descentralización total del sistema tributario (así como de la descentralización de impuestos. Una administración tributaria única sería una mejor solución, si bien con representación de todos los organismos que tienen participación en el proceso de gestión y recaudación.

³¹⁹ Tanto por parte de la doctrina como en sede parlamentaria, analizados ampliamente en el epígrafe anterior.

³²⁰ Permitiendo a la AEAT constituir o participar en el capital de cualquier tipo de entidad que adopte la forma de sociedad mercantil y cuyo objeto social esté vinculado con los fines y objetivos de la propia Agenda.

redunda en la agilización de la gestión, así como la posibilidad de gozar de un estatuto más flexible respecto del que goza el resto de la Administración General del Estado. En cuanto a su régimen de personal, ha quedado acreditado, tras el comentario de la STC 99/1987, cómo éste queda sujeto al estatuto funcional, pese a que el estatuto singular de la AEAT le permitan desarrollar una política de personal autónoma y eficaz. Tampoco su régimen de financiación ha supuesto una huida al derecho privado, ni su régimen de contratación ya que, en primer lugar, el régimen presupuestario de Hacienda respeta los principios marcados en la CE por el artículo 134, y los contratos que suscriba deben respetar la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público (Ortiz, 1997: 98-101).

Sin embargo, sí existen algunos aspectos discutibles en lo que a la configuración de esta institución se refiere, más allá de la posible constitucionalidad de la creación de este ente de derecho público a través de una Ley de Presupuestos Generales del Estado³²¹. Uno de ellos es, sin duda, el régimen de financiación y presupuestario que el artículo 103 números 5 y 6 le otorgaron. La Agencia se nutre económicamente con un presupuesto formado por las transferencias aprobadas en los Presupuestos Generales del Estado, y por un porcentaje de la recaudación de sus actos de liquidación³²², así como también por los rendimientos de los bienes que conforman su patrimonio.

Al financiarse no sólo por los actos “ordinarios” como autoliquidaciones o retenciones, sino también con actos de liquidación o de gestión de recaudación, la AEAT percibe más ingresos cuanto mayor es la recaudación que obtiene³²³. En la década anterior, llegó incluso a suscribir un acuerdo con las organizaciones sindicales con implantación en la AEAT, para aumentar los ingresos obtenidos por actos de liquidación³²⁴ (Barrilao, 2014, 232-234). La Agencia Tributaria no ha cejado en su empeño de aumentar la presión fiscal sobre los contribuyentes. Además de hacerlo sobre

³²¹ Aspecto ampliamente analizado en todas sus vertientes, desde el punto de vista del debate parlamentario como desde el doctrinal y el jurisprudencial.

³²² Entre los que se incluyen también los servicios que presta como recaudadora para otras Administraciones Públicas (gracias a convenios o por propia disposición normativa).

³²³ Lo que, en nuestra opinión, perjudica al interés general y a los contribuyentes por verse acosados por una Agencia Tributaria que, más allá de velar por el cumplimiento de la normativa tributaria, trata en ocasiones de recaudar mediante actos de gestión e inspección con un abuso de su posición dominante como Administración Pública.

³²⁴ Acuerdo que consistía en incrementar los ingresos obtenidos por actos de liquidación. A estos efectos, se estableció para el ejercicio 2014 una cuantía de unos 19 millones de euros a repartir dentro de los créditos de productividad ordinarios, para que los empleados de la AEAT pusieran “un empeño especial para la obtención de ingresos y mejorar la recaudación”.

los inmuebles no declarados en alquiler por parte de los contribuyentes, o hacerlo sobre las deducciones por inversión en vivienda habitual por parte de éstos, también ha realizado alguna campaña agresiva como la de informar a los sujetos pasivos que las ratios de su actividad no se correspondían con la media del sector³²⁵, o comunicarles que estaban al tanto de los movimientos que estaban realizando en sus cuentas bancarias. El motivo de esta especie de acoso obedece a esta autofinanciación lo que supone un hándicap en el *modus operandi* de la AEAT que se convierte en un mero ente recaudador, con el único objetivo de aumentar las cantidades que aporta a su propio presupuesto, dejando de lado otros aspectos como podría ser la calidad del servicio prestado, no se debe olvidar que la AEAT es un ente de derecho público y por tanto parte de la Administración Pública, o la satisfacción de los contribuyentes³²⁶.

Porque, pese a todo, queda claro que las actuaciones de la AEAT deben tener como objetivo la aplicación de un sistema tributario justo teniendo en consideración los principios del artículo 31 y 9.3³²⁷ de la CE. Las funciones que le han sido atribuidas persiguen la aplicación del sistema tributario con generalidad y eficacia. Sin embargo, el afán recaudatorio, puede conducir a sacrificar aún más estos principios constitucionales (Sánchez Galiana, 1995: 454-457).

³²⁵ Estableciendo así una suerte de presunción de fraude por parte de los obligados tributarios cuando en ocasiones, el hecho de declarar por debajo de las ratios medias del sector, no siempre supone ocultación de ingresos, sino que la actividad económica no está obteniendo suficientes rendimientos económicos por mor de otras cuestiones, alejadas de la voluntad del contribuyente de cumplir con sus obligaciones tributarias.

³²⁶ Como bien recuerda el propio Barrilao, en su obra *Objetivo Recaudar* (2014), quizás sea conveniente revisar el modelo y proponer algunos cambios en la senda de los efectuados en el Internal Revenue Service, donde en 1998 cambió su antigua misión consistente desde 1952 en recaudar una *cantidad adecuada al menor coste*, por una misión consistente en *servir al público y satisfacer las necesidades de los contribuyentes*, utilizando sistemas de valoración del desempeño que no tenga en cuenta exclusivamente lo recaudado

³²⁷ “La Constitución garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos”.

3.LAS DISTINTAS ENTIDADES ENCARGADAS DE LA GESTIÓN Y RECAUDACIÓN DE TRIBUTOS EN EL ÁMBITO INTERNACIONAL

1. EL CONCEPTO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y SUS CARACTERÍSTICAS

1.1. Introducción

Tras haber realizado un minucioso estudio sobre la Agencia Tributaria con un alcance y extensión suficientes³²⁸, es necesario en este trabajo de investigación determinar, a través de un estudio comparado, qué es una Administración Tributaria³²⁹ y cómo se configuran las distintas administraciones encargadas de la gestión y recaudación de los tributos en el entorno internacional.

Una AT no sólo debe recaudar los tributos y practicar labores de inspección y de fiscalización sobre los obligados tributarios, también debe realizar una doble función en el sistema administrativo de cualquier Estado: por un lado, ayudar al cumplimiento correcto y voluntario de los sujetos pasivos y; por el otro, debe proceder a determinar la sanción correspondiente y obligar al cumplimiento de la legislación tributario-fiscal (en el supuesto de que éstos incumplan)³³⁰. El pago de impuestos viene determinado, en muchas ocasiones, por la amenaza de sanción en el caso de que la AT lleve a cabo labores de inspección, o de determinación de la cuota a ingresar por cualquier otro método directo o indirecto, y determine, además de ésta, una pena pecuniaria como consecuencia del incumplimiento.

En la actualidad, las distintas administraciones tributarias enfrentan numerosos retos e inconvenientes³³¹, por lo que es imprescindible profundizar en el ámbito internacional para conocer la configuración de la propia Agencia Tributaria, a través del análisis de las distintas organizaciones tributarias del entorno económico.

³²⁸ En el capítulo anterior se han analizado su creación y su composición, así como también las ventajas o desventajas que puede tener el sistema autonómico en vistas de una mejora del funcionamiento de la administración tributaria.

³²⁹ En adelante AT.

³³⁰ Esto es así porque los contribuyentes no tienen una motivación intrínseca para cumplir con el pago de los impuestos Durán & Salvadori (2017); y la AT debe perseguir el cumplimiento fiscal imponiendo sanciones a aquellos sujetos incumplidores.

³³¹ Además de la difícil labor de, ayudar a cumplir con los tributos a través de programas de ayuda, y por si esto fracasa, “obligar” a los contribuyentes a ingresar la cuota, más la sanción que se determine.

Pero antes de ello, cabe plantearse algunas cuestiones: ¿qué es una administración tributaria? ¿Cuál es el papel de las organizaciones y del entorno internacional en la gestión y recaudación de los impuestos de un determinado país?

La importancia de estas preguntas no es baladí pues, pese a que hasta ahora este trabajo se ha centrado en el estudio de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, el objetivo es proponer un nuevo modelo de Agencia Tributaria que pueda mejorar el ya existente, una vez estudiados sus puntos fuertes y débiles y analizado el entorno extranjero.

Como recuerdan Alink y Van Kommer (2011) las administraciones tributarias son las encargadas de implementar y hacer cumplir las leyes tributarias (leyes que son diseñadas por y para un determinado país). Sin embargo, los sujetos para los cuales han sido diseñadas esas leyes, y que a la postre son los que deberían ser gravados por las mismas, operan cada vez más en el ámbito internacional por lo que se antoja necesario e imprescindible que entre las distintas administraciones tributarias se establezca una colaboración para mejorar su eficiencia³³².

1.2. Problemas que deben afrontar las distintas administraciones tributarias derivados de la globalización

1.2.1. Introducción

Al igual que ocurre en España, en el resto de países del ámbito internacional las administraciones encargadas de aplicar el sistema tributario y de recaudar los impuestos se enfrentan a dificultades que obedecen a distintos aspectos. Por ejemplo, los problemas en la lucha contra el fraude fiscal o los de localización del hecho imponible, que resulta cada vez más compleja. Por ello, herramientas como los Convenios de Doble Imposición³³³ se erigen como un recurso imprescindible por parte de los distintos estados.

³³² Pero como recuerdan los autores son otras muchas las funciones de una Administración Tributaria, siendo las predominante y más importantes:

- a) Llevar a cabo el registro de contribuyentes.
- b) Llevar a cabo los procesos de retenciones e informaciones de terceros.
- c) Examinar la información recibida para cotejar que sea correcta.
- d) Exigir el cumplimiento del cobro de deudas.
- e) Perseguir el fraude fiscal.
- f) Ofrecer servicio de apoyo a los contribuyentes.

A las anteriores hay que sumar otras labores que llevaría a cabo una administración tributaria que tuviera integrado el servicio de Aduanas (controla las importaciones y las exportaciones, así como recaudar y auditar los impuestos fijados por los Gobiernos para así prevenir el fraude).

³³³ En adelante CDI. Se trata de una figura que, como indican autores como Serrano (2003: 68-69), se desarrolló después de la Primera Guerra Mundial, principalmente en Europa, donde la doble imposición se había convertido en el principal obstáculo a las relaciones comerciales transfronterizas.

Estos CDI constituyen un instrumento internacional por el cual los Estados firmantes se obligan a renunciar a su jurisdicción sobre determinadas ganancias y realizar una imposición compartida (Villagra, 2005: 116-117).

Los impedimentos para que el sistema tributario se aplique de la mejor de las maneras y la recaudación sea la mayor posible, tal y como se ha dicho anteriormente, afectan a todas las administraciones tributarias incluida, la AEAT³³⁴. Ello es debido a que tanto los sujetos pasivos como los propios negocios o transacciones que se efectúan por éstos pueden tener naturaleza jurídica muy distinta y residir en jurisdicciones con legislaciones fiscales muy dispares³³⁵.

Ante este panorama es imprescindible fomentar la cooperación entre las distintas Administraciones Tributarias a través de mecanismos como la asistencia mutua y el intercambio de información entre las administraciones fiscales, al amparo de Oficina Nacional de Fiscalidad Internacional³³⁶.

Para hacer un análisis completo sobre las distintas administraciones tributarias en los ordenamientos jurídicos que compartan un cierto nivel de semejanza con nuestro Estado, tanto a nivel de modelo económico como de organización territorial, se antoja imprescindible acudir a las publicaciones de dos instituciones de reconocido prestigio internacional en esta materia como son:

- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT).
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE).

La OCDE fue fundada en el año 1961 sustituyendo a la antigua Organización Europea de Cooperación Económica³³⁷ y está formada por 38 países³³⁸:

AÑO	PAÍS
1961	Alemania, Austria, Bélgica, Canadá, Dinamarca, España, Estados Unidos, Francia, Grecia, Irlanda, Islandia, Italia, Luxemburgo, Noruega, Países Bajos, Portugal, Reino Unido, Suecia, Suiza, Turquía.

³³⁴ Según el Informe “*Propuestas contra el Fraude Fiscal y de Reforma de las Administraciones Tributarias*” elaborado y publicado por la Asociación de Inspectores de Hacienda del Estado en marzo de 2022; el fraude fiscal y la evasión encontraban en las nuevas formas de relación jurídica y de llevar a cabo las transacciones entre empresas de distintos estados un nuevo paraguas bajo el que cobijarse.

³³⁵ Además, los negocios que se llevan a cabo de un tiempo a esta parte no necesitan base física alguna lo que dificulta aún más localizar los hechos imposables.

³³⁶ En el plano nacional, recuerdan desde IHE, que la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal actualiza el término de paraíso fiscal al de “jurisdicción no cooperativa” (en consonancia con la terminología internacional). Esta norma impide que entidades residentes en estos territorios puedan obtener el NIF español por lo que no podrán operar en territorio nacional.

³³⁷ Creada, a su vez, para implementar el denominado Plan Marshall.

³³⁸ Fuente: Ministerio de Asuntos Exteriores. Elaboración: Propia.

1964	Japón
1969	Finlandia
1971	Australia
1973	Nueva Zelanda
1994	México
1995	República Checa
1996	Corea, Hungría, Polonia
2000	República Eslovaca
2010	Chile, Israel, Eslovenia, Estonia
2016	Letonia
2018	Lituania, Colombia
2020	Colombia

Tabla 5: Fecha de incorporación de los Estados Miembros de la OCDE

La Secretaría General³³⁹, que preside el Consejo y funciona como nexo entre las distintas delegaciones regionales, está al frente de esta institución que está estructurada en distintas delegaciones temáticas, entre las que cabe destacar las de Desarrollo y Cooperación, Comercio y Agricultura o Asuntos Fiscales.

El CIAT es un organismo internacional público sin ánimo de lucro que da asistencia técnica a los países miembros para la actualización y modernización de sus administraciones tributarias. Trabaja *“apoyando el esfuerzo de los gobiernos nacionales promoviendo la evolución, aceptación social y el fortalecimiento institucional de las administraciones tributarias; fomentando la cooperación internacional y las acciones conjuntas en materia de intercambio de experiencias y mejores prácticas”*³⁴⁰. Nace con la intención de ser la referencia en mejores prácticas en administración tributaria³⁴¹ de sus 42 países miembros y 5 países miembros asociados, en cuatro continentes: 32 países americanos; cinco países europeos; cuatro países africanos y un país asiático³⁴².

En la Asamblea General están representados todos los países miembros, así como los (países) miembro asociado, y es el máximo órgano de decisión del CIAT. Entre sus instituciones también destaca el Consejo Directivo, formado por un Presidente y ocho

³³⁹ El Secretario General es, desde 2021, Mathias Cormann.

³⁴⁰ Como recoge la propia institución en su página web www.ciat.org

³⁴¹ Para lo cual nace con la intención de promover la cooperación internacional y el intercambio de experiencias e información y prestar servicios de asistencia técnica, estudios y capacitación, contribuyendo así al fortalecimiento de las administraciones tributarias de sus países miembro.

³⁴² Los países miembros del CIAT son: Argentina, Aruba, Barbados, Belice, Bermudas, Bolivia, Brasil, Canadá, Chile, Colombia, Costa Rica, Cuba, Curazao, Ecuador, El Salvador, España, Estados Unidos de América, Francia, Guatemala, Guayana, Haití, Honduras, Italia, Jamaica, Kenia, México, Nicaragua, Países Bajos, Panamá, Perú, Portugal, República Dominicana, Sint Maarten, Surinam, Trinidad y Tobago, Uruguay, Venezuela. Angola, India, Marruecos y Nigeria son países miembros asociados.

consejeros, la Secretaría Ejecutiva, que realiza funciones técnicas y administrativas; y un organismo creado en 2007, el Subcomité Asesor de Anuncios Financieros.

Otra de las organizaciones internacionales en materia tributaria es el G-20. Creado en 1999, lo forman los siguientes países:

- Alemania, Canadá, Estados Unidos, Francia, Reino Unido, Italia, Japón y Rusia (Miembros del llamado G-8).
- La Unión Europea.
- Arabia Saudí, Argentina, Australia, Brasil, China, Corea del Sur, India, Indonesia, México, Sudáfrica y Turquía.

Como se recoge en su publicación “G-20 Background Brief”³⁴³ “sus miembros representan alrededor del 85% del PIB mundial, más del 75% del comercio mundial y alrededor de dos tercios de la población mundial³⁴⁴”.

1.2.2. Medidas y soluciones propuestas y adoptadas por parte de las distintas Organizaciones internacionales para solucionar problemas comunes a las Administraciones Tributarias.

Las vicisitudes que deben afrontar las administraciones tributarias de otros estados no distan mucho de las que afronta nuestro sistema tributario-fiscal en su día a día. Una de las áreas en las que se deben centrar esfuerzos por parte de, entre otros, los países del G20 es el desafío que supone la economía digital nacida al amparo del vasto desarrollo de las nuevas tecnologías. Plataformas de emisión de contenidos en directo, cuya localización es difícil, así como otras de prestación de servicios digitales ofrecen sus servicios en todo el territorio de la Unión Europea, de otros países miembros tanto de la OCDE, como del CIAT u otras instituciones; siendo difícil establecer el lugar de realización de los hechos imponible, lo que provoca que opten por establecer sus sedes en lugares de baja tributación o con una fiscalidad claramente favorable.

La Unión Europea no ha sido ajena a estos inconvenientes y, por ello, participa en el G-20 y es parte activa en el Task Force on the Digital Economy³⁴⁵ que se ha centrado en estudiar principalmente dos asuntos: por un lado, el análisis de la asignación de los derechos de imposición y tratar de comprometerse a una revisión conjunta y coherente de

³⁴³ Publicado el 6 de marzo de 2023.

³⁴⁴ Desde el ejercicio 2008, a raíz de la crisis mundial, se constituyó como Cumbre de Jefes de Estado y como principal foro de economía mundial”.

³⁴⁵ Cuerpo especial de economía digital.

la localización de los beneficios, y por otro lado, seguir con las tareas pendientes del proyecto conocido como BEPS (Base Erosion and Profit Shifting)³⁴⁶.

Esta iniciativa, llevada a cabo por el impulso conjunto del G-20 y la OCDE, es una de las que más merece la pena destacar en cuanto a los intentos de los organismos internacionales para intentar evitar la deslocalización de los beneficios que muchas empresas pretenden llevar a cabo gracias a la posibilidad de tributar por sus beneficios en países donde la carga fiscal es baja, o incluso en los llamados “paraísos fiscales”. Este BEPS, sin embargo, no fue de fácil desarrollo. Al tratarse de una ambiciosa iniciativa a nivel global, se encontró con el recelo y la oposición de algunos países que, gracias a una política de atracción de capital consistente en impuestos con tipos muy bajos, pretendían atraer beneficios generados fuera, es decir, por hechos impositivos que no se localizaban en sus territorios. Las medidas obligatorias³⁴⁷ para ser miembro del proyecto son, como indica Zubiri (2017: 75-79):

- a) El intercambio automático de información tributaria, siempre que tenga alguna relevancia para terceros países; y la aplicación del principio del nexo. A través de este “principio del nexo” un estado puede aplicar medidas beneficiosas desde el punto de vista fiscal para las empresas que tributen en su territorio pero sólo por aquellos hechos impositivos que efectivamente se hayan generado en el territorio de ese estado³⁴⁸.
- b) La eliminación de abusos en los convenios: Los países del BEPS deben incluir cláusulas anti abuso en sus convenios para evitar que las empresas, a través de sociedades que canalizan sus rentas, puedan beneficiarse de una tributación reducida en países cuyos tratados contengan cláusulas beneficiosas.
- c) Información país por país, que supone la obligación para las Empresas Multinacionales con facturación superior a 750 millones de euros de presentar en el informe donde radique la sede de su actividad (o principal establecimiento permanente) un informe detallado de su actividad país por país.

³⁴⁶ En español, erosión de la base imponible y traslado de beneficios.

³⁴⁷ Estas medidas obedecen a la decisión de la OCDE de cambiar los requisitos para formar parte del programa, dándole un enfoque más práctico, reduciendo las medidas obligatorias que se idearon en un principio.

³⁴⁸ Esta medida se aplicó en primer lugar a los rendimientos derivados de la propiedad intelectual.

- d) Un mecanismo de resolución de conflictos que obliga a los países a resolver los conflictos en no más de 24 meses, articulando en sus convenios los procedimientos amistosos necesarios para tal fin.

Como recoge la propia OCDE³⁴⁹ *“El Paquete BEPS dota a los países en desarrollo de una serie de herramientas internas e internacionales para combatir la elusión fiscal y mejorar la imposición de las empresas multinacionales. El apoyo a los países en desarrollo para la implementación del Paquete BEPS constituye, desde el primer momento, uno de los objetivos esenciales del mandato del Marco Inclusivo. Este apoyo asume diversas formas, como la ejecución de programas específicos de inducción para ayudar a los países a identificar y aplicar las medidas prioritarias de lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, el apoyo en los procesos de revisión por pares relacionados con los estándares mínimos de BEPS, la ayuda a los países en desarrollo para que participen efectivamente”*

El BEPS es un primer paso para que la Unión Europea acabe teniendo una fiscalidad más armonizada en todo el territorio de sus estados miembros y que permita a cada país obtener los recursos necesarios para el mantenimiento de su estado de bienestar.

En esta línea de llegar a acuerdos comunes para evitar que la tributación de ciertas entidades se deslocalice, al igual que los servicios que prestan, el G7 anunció en un “histórico acuerdo” la consecución del consenso necesario para que todas las sociedades tributen, como mínimo, al tipo impositivo del 15%. Antes de comenzar a analizar, aunque de forma sucinta, en qué consistió el acuerdo, conviene hacer mención a lo que es este grupo.

El denominado como G7 es un foro informal que reúne los gobiernos de 7 de las principales democracias industriales del mundo. En la actualidad está formado por los siguientes países³⁵⁰:

- Alemania
- Canadá
- Estados Unidos
- Francia
- Italia

³⁴⁹ En su informe “La cooperación fiscal al servicio del desarrollo”.

³⁵⁰ Además de estos 7 países, la Cumbre del G7 congrega también a representantes de la Unión Europea.

- Japón
- Reino Unido.

La primera reunión de la Cumbre, que dio lugar a su nacimiento, se celebró en noviembre de 1975, en la localidad francesa de Rambouillet, agrupando a todos los países mencionados anteriormente, a excepción de Canadá³⁵¹ y de la representación de la Unión Europea³⁵². El G7 actual llegó a estar formado por un miembro más, la Federación Rusa (o Rusia) país que se adhirió al foro en el año 1994 tras la Cumbre de Nápoles. No obstante, fue expulsado del foro tras el acuerdo alcanzado por los miembros del G7 el 24 de marzo de 2014³⁵³.

El acuerdo al que llegaron los miembros del G7³⁵⁴ el día 5 de junio de 2021 se produjo en el seno de la reunión celebrada en Londres por los ministros de economía y finanzas de todos los países que forman el foro. El objetivo es hacer pagar a las multinacionales, al menos el tipo mínimo del 15%³⁵⁵, en todos los países en los que operan. El propio ministro de Economía y Finanzas de Reino Unido, Rishi Sunak anunciaba del acuerdo: *“Este es un acuerdo verdaderamente histórico y ... el G7 ha demostrado un liderazgo colectivo en este momento crucial de nuestra recuperación económica mundial”*.

Los objetivos del acuerdo³⁵⁶, tomados en un contexto en el que se hace necesaria la colaboración global entre Estados para dar una respuesta certera y solidaria frente a la

³⁵¹ País norteamericano que se adhirió al, por entonces G6, en la Cumbre de San Juan (Puerto Rico, 1976).

³⁵² Por aquel entonces Comunidad Económica Europea, que comenzó a estar representada en el G7 a partir del año 1977, en la Cumbre de Londres.

³⁵³ El acuerdo que motivó la expulsión de Rusia de los miembros del, en ese momento G8, fue una respuesta a la anexión que hizo Rusia de la región ucraniana de Crimea. El incidente diplomático acabó provocando que se expulsara al país Soviético de las reuniones y las cumbres del Grupo. Así, lo que en principio supuso solamente el rechazo, el día 2 de marzo por parte del grupo de los 7 países miembros a asistir a la Cumbre de 2014, que estaba llamada a celebrarse en Sochi, devino en definitivo cuando, además de fijar una nueva fecha y lugar para la celebración de la cumbre de 2014, en concreto los días 4 y 5 en Bruselas, se acabó expulsando al gran país euroasiático.

³⁵⁴ Que mantiene su espíritu de ser un foro en el que los principales líderes y mandatarios de los países que lo formen fomenten relaciones institucionales y personales que converjan en programas y políticas comunes para todos los países miembros. Las materias sobre las que se toman acuerdos son diversas, lo que es debido al hecho de que por parte del G7 se hayan venido desarrollando reuniones ministeriales que permitan tomar decisiones y poner en marcha acciones más concretas sobre las materias que ocupan, y preocupan, al G7.

³⁵⁵ Una tasa que, en un principio, se intentó fijar en el 21% a propuesta de la presidencia de Estados Unidos.

³⁵⁶ Acuerdo que ha sido tomado tras un largo proceso de negociación que comenzó el 28 de mayo con una reunión telemática entre los Ministros de Finanzas y los Gobernadores de los Bancos Centrales de los países del G7, para posteriormente engarzar una serie de reuniones los días 4 y 5 de junio con los propios Ministros, los Jefes del Fondo Monetario Internacional, el Grupo del Banco Mundial, la OCDE y el Eurogrupo.

crisis provocada por la Pandemia, eran los siguientes, según el comunicado emitido por el propio G7:

- En primer lugar, construir una recuperación económica mundial sólida, sostenible, equilibrada e inclusiva.
- También, realizar un esfuerzo transformador para abordar el cambio climático y la pérdida de biodiversidad.
- Además de lo anterior, promover un sistema de apoyo continuo a los países vulnerables y de bajos ingresos.
- Y, por último, tratar de dar forma a un futuro próspero y seguro para todos.

La necesidad de tomar una decisión de este calado, venía siendo puesta de manifiesto antes de este acuerdo por autores como Janský & Palanský, que ya advertían que los ingresos tributarios de los Gobiernos son menores cuando las empresas y las multinacionales eluden pagar los impuestos (sobre sociedades) trasladando sus beneficios a los llamados paraísos fiscales. En el caso de España, las pérdidas estimadas por el estudio alcanzarían en torno a un 2% del Producto Interior Bruto³⁵⁷, por lo que la tributación de los beneficios de las grandes empresas en aquéllos países en los que verdaderamente se han obtenido es una cuestión fundamental.

Las consecuencias del acuerdo del G7 no se hicieron esperar y tuvieron su prolongación en otras organizaciones, como es el caso de la OCDE. Poco más de un mes después, el 1 de julio de 2021, se anunciaba por parte de la organización la integración de 130 países y jurisdicciones en un “ambicioso marco”³⁵⁸ para la reforma fiscal internacional. Cabe destacar que estos 130 países representaban más del 90% del PIB mundial y que el acuerdo se realizaba para actualizar los aspectos de un sistema fiscal internacional que en palabras de la propia OCDE “*ya no resulta adecuado para la economía globalizada y digitalizada del siglo XXI*”.

La Declaración se estructura en torno a dos pilares que buscan por un lado garantizar una distribución más justa de los beneficios y los derechos tributarios y; por otro lado, establecer una base mínima a la competencia fiscal en materia del impuesto sobre sociedades. En relación con este asunto; en nuestro país; si bien el tema se tratará

³⁵⁷ Lo que permite concluir que, si en el ejercicio 2020 el PIB alcanzó la cifra de 1.121.698M de €, el porcentaje del 2% de pérdidas que supone la evasión fiscal practicada por las multinacionales equivaldría aproximadamente a la cifra de 20 mil millones de euros (aunque otros estudios estiman cifras de incluso el doble).

³⁵⁸ <https://www.oecd.org/centrodemexico/medios/beps-if-impuestos-digitales.htm>

profundamente en el próximo epígrafe; la reforma de la Administración Tributaria se hace aún más necesaria teniendo en cuenta las reivindicaciones que, desde dentro de la propia Agencia, se vienen demandando y que están provocando “enfrentamientos” entre los distintos cuerpos del funcionariado de Hacienda³⁵⁹.

En cualquier caso, queda de manifiesto la importancia de la funcionar conforme a unos criterios mínimos de eficiencia entre las distintas Administraciones Tributarias en el contexto económico y social actual³⁶⁰. Éste debe ser uno de los objetivos de las distintas administraciones encargadas de la gestión y recaudación de los tributos y que formen parte de los distintos países miembros de la OCDE y el CIAT.

Pero, para finalizar, se debe resaltar que también es necesario que se fomenten mecanismos de cooperación y ayuda entre las administraciones de un mismo país. En la mayoría de los países, la Administración Tributaria suele ser la figura encargada de cobrar cualquier tipo de deuda de la que el Gobierno sea acreedor (independientemente que las deudas tengan origen o no en una deuda tributaria o impositiva). Y muchos países han aprovechado la buena organización de la Administración Tributaria nacional y su buen funcionamiento para encomendarle otras funciones distintas a las “propias” de este tipo de instituciones. Es el ejemplo de países como Australia, Canadá, Países Bajos o Estados Unidos que han otorgado a sus respectivas agencias tributarias la gestión del pago de beneficios sociales, de los pagos de la seguridad social y de cobros de, por ejemplo, bibliotecas públicas (Alink & Van Kommer; 2011, 99-100).

Por ello, en la coyuntura económica actual, con negocios jurídicos y transacciones que se celebran a un ritmo vertiginoso y con actividades económicas que no se pueden

³⁵⁹ Estos hechos tuvieron su punto álgido a finales del año 2020 cuando el Gobierno recogió la propuesta de GESTHA, el sindicato de técnicos de Hacienda, de convertir parte del cupo de Técnicos de Hacienda (grupo funcional A2) en un Cuerpo Superior Técnico de Hacienda (grupo funcional A1). La respuesta del grupo de Inspectores de Hacienda del Estado (IHE) no se hizo esperar y en una amplia nota de prensa publicada el 21 de noviembre de 2020, firmado por toda la Junta de Gobierno de la Asociación, mostraron su más amplio rechazo a esta propuesta, en tanto que la misma podría suponer la vulneración de los principios básicos de acceso a la función pública: igualdad mérito y capacidad, además de suponer la eliminación, de golpe, de un cuerpo de funcionarios de la Agencia Tributaria lo que conllevaría una merma, a medio plazo, de la capacidad de la Agencia en la lucha contra el fraude. El conflicto continúa y se detallará más adelante.

³⁶⁰ Contexto en el que, según datos de Norman Williams, las desigualdades muestran su cara más cruel entre los ciudadanos de distintos países, regiones y niveles de renta. En concreto; las desigualdades de ingresos que existen en el mundo muestran una fuerte correlación con los recursos públicos de los distintos países: de un 31,7 % del PIB en promedio en los países de ingresos altos al 17,1 % en los de ingresos bajos. La lucha contra la desigualdad, como recuerda la Organización de las Naciones Unidas, no es una cuestión baladí ya que “repercuten en la esperanza de vida y el acceso a servicios básicos, como la atención sanitaria, la educación, el agua y el saneamiento, y pueden coartar los derechos”.

calificar dentro de los arquetipos clásicos, las Administraciones Tributarias deben estar todo lo compenetradas posibles, para que su cometido se pueda llevar a cabo con las menores dificultades posibles.

1.3.La Administración Tributaria, la presión fiscal y el contribuyente. El estado de bienestar en Europa

1.3.1. *Introducción*

No cabe duda que el leitmotiv de una Administración Tributaria, en cualquiera de sus formas, es conseguir que los contribuyentes den cuenta de sus obligaciones tributarias y las cumplan, lo que repercute en obtener los máximos niveles de recaudación conforme a las normas de cada uno de los Estados.

Una Administración Tributaria tiene un objetivo fundamental: funcionar con la mayor eficacia y eficiencia posibles. Por ello, no puede dejar de lado a los contribuyentes. Los contribuyentes son una figura fundamental dentro de la Administración Tributaria puesto que, si bien ésta es la encargada de implementar las Leyes Tributarias y gestionar y recaudar los tributos, aquéllos necesitan recibir por parte de la Administración la mayor asistencia e información posible para favorecer el cumplimiento de sus obligaciones tributarias de forma voluntaria. Si la Administración Tributaria no posiciona al contribuyente en el centro de su política de acción, los niveles de evasión fiscal se elevan, y las ratios de cumplimiento fiscal disminuyen. Esto es así porque las funciones básicas de la Administración Tributaria guardan estrecha relación con las obligaciones de los contribuyentes y favorecen la efectividad de una administración tributaria (Alink & Van Kommer; 2011, 76-79)³⁶¹.

Dentro de esa efectividad, la gestión y el cobro de las deudas tributarias es uno de los principales objetivos que tiene que fijarse cualquier administración tributaria. En el caso de la AEAT, su peculiar método de financiación³⁶² hace que en ocasiones se puedan plantear dudas sobre la objetividad que pueda guiar la actuación de la Agencia y su figura

³⁶¹ Recuerdan los autores que, en aras de mejorar la efectividad de la Administración Tributaria es necesario que exista un marco legal que permita a la Administración poder para hacer cumplir las normas tributarias, y también dote a los contribuyentes de una serie de derechos y obligaciones frente a la admón. Por otro lado, también una estrategia de puesta en marcha de medidas dedicadas a crear un ambiente de cumplimiento voluntario. Por último, una política de recursos humanos moderna en la que los salarios y las condiciones laborales sean las mejores posibles para conseguir un mayor compromiso por parte del personal, así como también un comportamiento libre de corrupción.

³⁶² Este punto fue ampliamente analizado anteriormente, aunque conviene recordar que parte del presupuesto de la AEAT proviene de su propia recaudación.

queda en entredicho cuando se trata de analizar el trato que recibe el contribuyente o la posición que ocupa éste dentro de todo el sistema tributario.

En algunos países, el proceso del cobro de la deuda tributaria se incardina fuera del aparato de la administración tributaria. Este sería el caso de algunos países nórdicos, Italia o, durante la década anterior, Estados Unidos, donde esta labor la llevan a cabo organizaciones independientes. En el país norteamericano, el programa duró pocos años, desde 2006 a 2010 pues se demostró que la eficiencia de la Administración era mayor que la de las empresas privadas aunque el IRS pudo enfocar sus esfuerzos en el cobro de los impuestos y deudas más complejas, gestionando el cobro de las deudas tributarias a través de empresas privadas, que colaboraron con el IRS en el cobro a los deudores morosos³⁶³ de las pequeñas deudas tributarias o de aquellas cuyo cobro fuera más sencillo (Alink & Van Kommer; 2011, 98-99).

1.3.2. La presión fiscal y el Estado de bienestar en la Unión Europea y en el panorama internacional. La importancia de la cooperación fiscal.

La comparación entre países, sea de las propias Administraciones Tributarias o sea de la composición y la aplicación de los distintos tributos, puede llegar a resultar engañosa puesto que *“no hay nada parecido a un sistema fiscal aplicado por los distintos países. Simplemente, incluso entre países que comparten un área económica común, como los de la Unión Europea (UE), hay amplias divergencias en cuanto al nivel y la estructura de los impuestos.”*³⁶⁴. Por ejemplo, y respecto de la presión fiscal³⁶⁵, del espectro de países con niveles de renta similares como es la comparativa entre UE y EEUU, una mayor presión fiscal no se corresponde con un mayor nivel de renta sino más

³⁶³ Si bien, la encomienda de gestión a las empresas privadas no se hacía a través de un cheque en blanco. Las empresas colaboradoras deben respetar la privacidad de los contribuyentes de la misma manera que está obligado el IRS además de que, las empresas encomendadas, no pueden subcontratar la gestión de estas deudas. Además, para cerciorarse del buen cumplimiento de esta labor, el IRS solicitaba a las empresas colaboradoras el historial de los empleados que iban a llevar a cabo esta labor, a lo que se sumaban programas de formación específica para el personal de la empresa que fuera a realizar las tareas. Por último, conviene añadir que las empresas colaboradoras no podían imponer recargos, embargos preventivos ni otros gravámenes.

³⁶⁴ Zubiri, Ignacio: Tendencias Fiscales en la Unión Europea. *Papeles de Economía Española*, N° 154 (2017), página 39.

³⁶⁵ Definida por López (2012, 91) como el conjunto de los impuestos y cotizaciones sociales recaudados durante un año, expresados como proporción del PIB del mismo año.

bien con las preferencias de la ciudadanía por el nivel de gasto social y asistencial del Estado³⁶⁶.

También existe una presión fiscal mayor en la UE en relación a países de otras culturas, como podría ser el ejemplo de Estados Unidos, debido a que el concepto de igualdad que tiene la sociedad, con carácter general, es distinto en la UE que en los EEUU de América. Mientras que en la UE, si bien con diferencias en algunos países, se valora el concepto de igualdad de resultados, en EEUU se opta por la igualdad de oportunidades³⁶⁷. La igualdad de resultados es más cara que la igualdad de oportunidades y por eso la presión fiscal es mayor en el seno de la Unión que en EEUU. Por ello el nivel de impuestos no es un concepto que tenga que ver con la riqueza, sino con las preferencias colectivas (Zubiri, 2017: 39-40).

Los Estados Europeos contemporáneos se caracterizan por ser, en mayor o menor medida, Estados de Bienestar, lo que a su vez conlleva un elevado nivel de presión fiscal, que comenzó en la segunda mitad del siglo pasado en la Unión Europea y que aún hoy se mantiene³⁶⁸. Los países de la UE, a principios de la segunda década del siglo XXI, presentaban un nivel de presión fiscal elevado (39,4%)³⁶⁹, superior al de otras zonas del planeta³⁷⁰. Respecto a la procedencia de los ingresos fiscales en los países de la UE, la distribución media también presenta cierta homogeneidad entre los impuestos directos o indirectos; en los últimos años de la recesión económica que sufrió la economía europea, principios de la segunda década del siglo, los impuestos indirectos (34,5%) eran ligeramente superiores a los impuestos directos (33,4%) y también sobre las contribuciones sociales, que representaban un 32,4% (Ruiz & Garcimartín, 2015: 68-70). En nuestro país, por ejemplo, la opinión de los ciudadanos sobre la presión fiscal permite

³⁶⁶ Así lo apuntan, entre otros, Molina, Amate y Guarnido (2011) para los que los estudios analizados *“sugieren que no es tan importante si el país en cuestión es democrático o no, sino que es más relevante quien gobierna y cómo gobierna, es decir, aquellos gobiernos de izquierdas que luchan eficazmente contra la corrupción, que protegen los derechos de propiedad y que aplican una política sólida en materia fiscal muestran una mayor presión fiscal que aquellos que no lo hacen”* pese a que

³⁶⁷ Como recuerda Zubiri: *“En Estados Unidos la sociedad considera que la justicia sólo exige igualar las condiciones de partida, pero no ayudar a quien, por no haber aprovechado esas oportunidades, se encuentra en situación de necesidad. Mientras, en la UE la igualdad de resultados conlleva la obligación a quien carece de recursos cualquiera que sea la causa que le ha llevado a esa situación”*.

³⁶⁸ El que los países europeos sean “estados de bienestar” dificulta las relaciones entre el contribuyente y la Administración Tributaria puesto que la necesidad de recaudar para cubrir los servicios que la sociedad demanda, hacen que la actuación de las distintas administraciones sea cada vez más agresiva.

³⁶⁹ Esta presión media es superior en 5 puntos a la de Rusia, en 10 a la de Japón y en 15 a la de EEUU.

³⁷⁰ Este porcentaje aumenta si se tienen en cuenta sólo los países de la denominada eurozona, representando una presión fiscal del 40,4 %.

sacar algunas conclusiones³⁷¹. Respecto de la presión fiscal, un estudio publicado por Molina, Amate y Guarnido en 2011 muestra que hay algunos sesgos por grupos sociales en cuanto a la percepción de la presión fiscal, pues el espectro ideológico “izquierda” infravaloran más la presión fiscal y la sobrevaloran menos que aquellos alineados con la ideología “derecha”³⁷².

La tendencia actual en numerosos estados miembros de la UE es la de dotar de mayor protagonismo a los impuestos indirectos, frente a los impuestos directos. Así, en la UE por cada euro de impuestos indirectos se obtiene 1,1 euros por impuestos directos, en los EEUU la ratio es de 3,5. Esto pone de manifiesto que la UE estaría recurriendo a los impuestos indirectos como vía menos costosa desde el punto de vista político para sufragar el estado de bienestar. Menos costosa políticamente porque los impuestos indirectos no son percibidos por la población de la misma manera que una subida de los impuestos directos, que sí tendría un coste electoral más alto para el gobierno que recurra a su subida para sufragar los distintos gastos sociales derivados del estado de bienestar, modelo preponderante en la UE (Zubiri, 2017: 42).

En la Unión Europea, esa tendencia a “incrementar” la presencia de los impuestos indirectos, y en particular del IVA, es una consecuencia de lo desarrollado en materia fiscal, alentado por los trabajos previos de la AEAT, durante la presidencia de la UE que ostentó España durante 2010³⁷³. Los principales objetivos fueron 3:

- La transparencia: tratando de evitar la existencia de países con opacidad dentro del seno de la UE ³⁷⁴

³⁷¹ Desde la percepción que se tiene sobre la misma, como también de la que se tiene sobre la deuda pública o la economía sumergida.

³⁷² El informe también pone de manifiesto la necesidad de “aumentar el nivel informativo básico fiscal de la sociedad española” puesto que el 30,9% de la población de nuestro país cree que la presión fiscal está por encima del 45%, el 36,9% que el nivel de deuda pública sobre el PIB está por debajo del 75% y más del 36%, que la economía sumergida está por encima del 30% del PIB. Estos datos, no obstante, son erróneos según uno de los últimos estudios publicados por el Fondo Monetario Internacional “Economía sumergida alrededor del mundo: ¿Qué hemos aprendido durante los últimos 20 años? Por ejemplo, las tasas de economía sumergida en el ejercicio 2017 se situaban en torno al 17%, y la media del periodo entre 1991 y 2015 era del 22,5%. Según datos de la OCDE, en el ejercicio 2020, la tasa de presión fiscal era del 37%, aproximadamente, y la deuda pública en 2020 alcanzaba el nivel de 119,9 % del PIB.

³⁷³ Lo que reafirman autores como Delgado (2009) que señalaba “...los resultados para España permiten concluir su aproximación al promedio europeo en presión fiscal con un tax mix caracterizado por la menor contribución de la imposición sobre renta y beneficios a favor de las cotizaciones sociales y los impuestos sobre bienes y servicios”.

³⁷⁴ Lo que se articuló, también para favorecer la competencia leal en materia tributaria, a través maniobras de colaboración con instancias internacionales como el FMI o el CIAT).

- El intercambio de información: lo que se articuló a través de la creación del EUROFISC³⁷⁵
- La competencia leal en materia tributaria.

Pero lo que más cabe destacar fue el Reglamento de Asistencia Mutua en el IVA, que supuso la reforma del anterior reglamento, creado en 2003. Además de la ya mencionada creación del EUROFISC, se implementaron recursos para mejorar la coordinación entre estados miembros estableciendo unos mínimos estándares de control por parte de cada una de las administraciones tributarias de los países de la UE³⁷⁶. También se facilitó el intercambio de información, en este sentido en relación al IVA, permitiendo el acceso automatizado de unas administraciones tributarias a los datos del Impuesto sobre el Valor Añadido que obran en poder de otras administraciones. Y es que como recuerda González de Frutos (2010): *“El acceso directo a bases de datos de otras administraciones por parte de la oficina designada (no por cualquier funcionario que lo solicite) evita la tradicional gestión manual, que no añade valor y limita la eficacia”*.

Desde su creación como un mercado común, la UE ha venido dando pasos para alcanzar el máximo número posible de elementos comunes entre los distintos Estados. La fiscalidad no escapa a esta tendencia. Sin embargo, todavía aún no se puede hablar de la existencia de una fiscalidad europea única, como tampoco un único modelo de Estado de Bienestar en el espacio que abarcan el conjunto de países de la Unión. Pese a ello, sí se puede considerar que hay una tendencia a alcanzar la integración en materia impositiva y fiscal que desemboque en un aumento de la cohesión de los Estados Miembros.

El cumplimiento por parte de los contribuyentes es un tema que ocupa, y preocupa (si se permite la expresión), en todo el ámbito tributario y en todas las administraciones³⁷⁷. Más allá de las tasas de eficiencia y de eficacia y de reducir los niveles de economía sumergida y de fraude, en la mayoría de los países del mundo la importancia de la recaudación y del cumplimiento tributario por parte de los contribuyentes radica en que

³⁷⁵ Un mecanismo de intercambio de información temprana que entró en funcionamiento a partir del ejercicio fiscal de 2011 y que se impulsó en el seno de la UE gracias a una iniciativa de la AEAT.

³⁷⁶ Cabe destacar el VIES (Value Added Tax Information Exchange System) que consiste en el control por parte de cada administración tributaria justo antes o inmediatamente después del alta de los operadores en la base de datos comunitaria que registra a los operadores autorizados a realizar transacciones intracomunitarias.

³⁷⁷ Independientemente del trato que una determinada Administración Tributaria dé a sus contribuyentes, éstos son una pieza esencial en el sentido de que son los que pagan e ingresan sus deudas tributarias por lo que la labor recaudatoria que lleve a cabo una Agencia Tributaria guarda una estrecha relación con las tasas de cumplimiento que presenten los administrados obligados al pago.

sus ingresos son parte fundamental a la hora de mantener el gasto que los Estados afrontan para mantener el Estado de Bienestar.

Así las cosas, para obtener las mayores tasas de recaudación posible los distintos gobiernos tienen que valorar cuál es la estrategia más adecuada para fomentar el cumplimiento tributario. Por un lado, se puede optar por una política tributaria coactiva, en la que el cumplimiento tributario se consiga a través de la imposición de sanciones y de un férreo sistema de investigación e inspección al contribuyente con el fin de aflorar cuotas sin ingresar y fraude fiscal. Por otro lado, vertebrar el sistema tributario haciéndolo más sencillo y comprensible para los contribuyentes. En ambos casos, se trata de reducir el coste de cumplimiento para el sujeto pasivo³⁷⁸. Como introducción, y antes de analizar en mayor profundidad los niveles de satisfacción entre los contribuyentes y las tasas de cumplimiento que presentan los distintos países del entorno internacional, resulta interesante hablar de la llamada “psicología económica”, equiparable al término “economía del comportamiento” que consideran que los comportamientos que infringen la normativa tributaria son identificables y predecibles, por lo que no han sido pocos los países que han llevado a cabo políticas para implementar la psicología económica en sus planes fiscales incorporando las ciencias del comportamiento al diseño de las políticas públicas (Grande 2021: 30-33).

Los estudios llevados a cabo, tal y como recoge Grande, permiten llegar a las siguientes conclusiones en función del país en el que se realizaron:

- Reino Unido: Se llevaron a cabo distintos experimentos con la colaboración del HMRC³⁷⁹. El resultado de los mismos permitió concluir que el cumplimiento tributario responde, en parte, a que los contribuyentes, en tanto que los seres humanos se ven afectados por las normas sociales, están influenciados en su conducta por lo que hagan sus semejantes³⁸⁰ y que reducir el coste administrativo para los contribuyentes también favorece que aumente

³⁷⁸ En este sentido, conviene recordar que el coste de cumplimiento no sólo engloba la burocracia o los costes administrativos y de gestión. La amenaza de una sanción o la posibilidad de la que la Administración Tributaria descubra ciertos tipos de fraude entre sus contribuyentes, permite también que el coste del cumplimiento sea menor para los contribuyentes (como consecuencia que el coste del incumplimiento crece).

³⁷⁹ Acrónimo de “Her Majesty Revenue and Customs” nombre de la Administración encargada de la gestión y recaudación de los tributos en el Reino Unido.

³⁸⁰ En este primer estudio se enviaron 100.000 cartas con seis mensajes distintos a otros tantos contribuyentes. Se trataba de mensajes cortos que trataban de aumentar la recaudación tributaria. Fruto de las misivas, la recaudación en 23 días fue de 2,3 millones de libras.

la recaudación y que la respuesta de los obligados a ingresar su cuota tributaria sea más proclive a cumplir con la legislación. Por último, también se puso de manifiesto la importancia de atraer la atención de los contribuyentes para aumentar sus tasas de cumplimiento voluntario³⁸¹.

- En Polonia, un estudio de 2016 enfocado a 150.000 contribuyentes que habían presentado la declaración de la renta en 2015 y no habían pagado en periodo voluntario, demostró que la recaudación aumentaba, y era más efectiva, cuando el contribuyente recibía un mensaje severo.
- En Estonia, en 2014 se realizó un estudio que consistió en, por un lado, enviar una carta a una serie de pequeñas empresas indicándole la posibilidad de recibir una inspección, por el otro se entregaba la misma carta, pero a través de un actuario de la administración. La recaudación aumentó, y lo hizo aún más en el grupo de empresas que recibían la carta personalmente de manos del funcionario.

En otros países, tanto de la UE como del territorio exterior, se pusieron en práctica las llamadas “loterías fiscales” sobre todo muy útiles en un impuesto como es el Impuesto Indirecto, en nuestro país el IVA³⁸².

Como conclusión, se puede decir que en la UE existe una presión fiscal ligeramente elevada, lo que es la “contrapartida” de la aparición y mantenimiento de los Estados del Bienestar. No es posible la subsistencia de los estados sociales y democráticos de derecho con una fiscalidad laxa, en la que la presión fiscal sea menor o similar a la de estados con un nivel asistencial a la población menor. Respecto a la importancia de los distintos tributos en cuanto a las cotas de recaudación que representa cada uno, en los países miembros de acceso más reciente a la UE predominan los impuestos indirectos. Sin embargo, en los países anglosajones y del norte, los impuestos directos son más importantes. No obstante, el impuesto indirecto por antonomasia, el IVA, está ganando protagonismo como el tributo al que más están recurriendo los distintos estados. En cuanto a los impuestos directos, las rentas sobre el trabajo siguen manteniendo su

³⁸¹ En concreto, en este estudio se enviaron 3.000 misivas a un colectivo concreto, los médicos, de forma personalizada. En otro similar, se centró en el impuesto sobre vehículos con mensajes directos. La recaudación aumento en los grupos que recibieron la carta concreta y personalizada.

³⁸² El sentido de estas loterías fiscales radica en que los consumidores finales (que no tienen incentivos para solicitar facturas con IVA por parte de los empresarios/profesionales) reciben una factura que pueden “jugar” a modo de boleto en esta llamada lotería fiscal. De esta manera, cuantas más facturas, más probabilidades tienen los “jugadores” de resultar premiados. Es otra forma, aunque no directa, de fomentar el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales.

importancia, aunque en general, dada la globalización y la internacionalización de las empresas que se van expandiendo en mercados cada vez mayores, el Impuesto sobre Sociedades está comenzando un proceso en el que verá puesto en riesgo su supervivencia. Es por ello por lo que se puede considerar que está preponderando la imposición indirecta sobre la imposición directa, si bien con carácter general, en el seno de la Unión Europea (Ruiz & Garcimartín 2015: 96-97).

En una comparación de los distintos países de la UE con los del entorno internacional, también existen diferencias, no sólo con respecto al volumen total de impuestos sino también en cuanto a la estructura tributaria, sobre todo entre países “desarrollados” y aquellos “en vías de desarrollo”³⁸³. Además de diferencias con respecto al volumen total de impuestos, también las hay en cuanto a la estructura tributaria en los países en desarrollo y en los países desarrollados. Una de las mayores diferencias radica en las contribuciones sociales. En países subdesarrollados esta cifra no llega al 8%, en países en vías de desarrollo prácticamente se duplica hasta el 15% y, por último, en aquellos países desarrollados del primer mundo llegan a significar en torno al 27% de los ingresos por impuestos

Para conseguir que un sistema tributario sea justo, la administración debe facilitar el cumplimiento voluntario tratando de establecer los mecanismos de control para minimizar al máximo las posibilidades de que se cometa fraude fiscal. Cuando esto no ocurre, los contribuyentes que cumplen voluntariamente son cada vez menos, o bien lo son mayoritariamente aquellos que no tiene posibilidades de evadir impuestos.

Reducir el fraude fiscal y que nazca en la población una concienciación sobre el papel de los impuestos, requieren el cumplimiento de tres condiciones básicas como indican Alonso, Garcimartín, Ruiz y Díaz (2010: 20-29):

- En primer lugar, la existencia de una administración tributaria que facilite el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, que sea percibida por la ciudadanía como una administración que desempeña bien su trabajo.
- En segundo lugar, se debe dotar a esta administración de las herramientas necesarias para combatir de forma efectiva el fraude fiscal, máxime en un

³⁸³ Los impuestos sobre bienes y servicios, por ejemplo ventas, suponen un 30% de los ingresos por tributos en países que se podrían considerar prácticamente subdesarrollados, ascienden a un 40% en los países en vías de desarrollo³⁸³, y de nuevo desciende la ratio hasta el 30% en los países desarrollados.

mundo globalizado donde los hechos imponible devienen difusos en muchas ocasiones y difícilmente localizables.

- En tercer lugar, se debe crear una conciencia social sobre la necesidad de los impuestos como condición necesaria para asegurar los derechos de los ciudadanos, donde predomine una actuación de la administración tributaria basada en los criterios de justicia e igualdad. Para ello, es necesario que los tributos estén adaptados a la realidad social y económica.

Las buenas intenciones por parte de los diferentes estados del mundo globalizado, en ocasiones impulsadas y amparadas por organismos internacionales como la OCDE o el G-20; no son suficientes puesto que tanto la realidad como los negocios jurídicos avanzan con más velocidad que las leyes y, no en pocas ocasiones, se producen hechos imponibles que no están delimitados en las leyes, sea donde sea que se produzca la tributación del sujeto pasivo o el hecho imponible, y quedan sin gravar o escapan al radar de las administraciones tributarias de los distintos países.

El primero de los problemas es el de **la doble imposición internacional** que supone que un mismo hecho imponible se grave en dos lugares distintos: en un momento dado en el país en el que se realiza el hecho imponible, y en un posterior momento en el país en el que el obligado tributario tiene la sede principal de su actividad o su establecimiento permanente. Para paliar esta desventaja³⁸⁴, las distintas legislaciones tributario-fiscales conceden la exención por doble imposición internacional, una forma para hacer más atractivo al capital extranjero la inversión en un determinado país. Por otro lado, los distintos estados también suscriben convenios de doble imposición que regulan cuál será el país que gravará un determinado hecho imponible, evitando así la doble imposición. Para ello, la estudiada figura del CDI es una garantía para la justa tributación de los contribuyentes, independientemente de su residencia fiscal³⁸⁵.

³⁸⁴ Pues el hecho de gravar un mismo hecho imponible dos veces supone una discriminación para las empresas extranjeras.

³⁸⁵ Sin ir más lejos y según informa la propia Agencia Tributaria, España tiene firmados Convenios de Doble Imposición con: Albania, Alemania, Andorra, Arabia, Saudí, Argelia, Argentina, Armenia, Australia, Austria, Barbados, Bélgica, Bolivia, Bosnia y Herzegovina, Brasil, Bulgaria, Canadá, Catar, Chequia, Chile, China, Chipre, Colombia, Corea del Sur, Costa Rica, Croacia, Cuba, Dinamarca, Ecuador, Egipto, Emiratos Árabes Unidos, Eslovaquia, Eslovenia, Estados Unidos, Estonia, Filipinas, Finlandia, Francia, Georgia, Grecia, Holanda, Hungría, India, Indonesia, Irán, Irlanda, Islandia, Israel, Italia, Jamaica, Japón, Kazajstán, Kuwait, Letonia, Lituania, Luxemburgo, Macedonia, Malasia, Malta, Marruecos, México, Moldavia, Nigeria, Noruega, Nueva Zelanda, Omán, Pakistán, Panamá, Polonia, Portugal, Reino Unido, República Dominicana, Rumanía, Federación Rusa, El Salvador, Senegal, Serbia, Singapur, Sudáfrica, Suecia, Suiza, Tailandia, Trinidad y Tobago, Túnez, Turquía, Uruguay, Uzbekistán, Venezuela, Vietnam.

Otro de los inconvenientes que ha venido surgiendo en las últimas décadas es el intento de los países de atraer inversiones y empresas extranjeras, o bien de evitar que las empresas de sus propios países muevan sus capitales a terceros, a través de una **política fiscal favorable** con baja tributación. Esto es un arma de doble filo puesto que, aunque la ventaja es la atracción de capital extranjero, una política tributaria y fiscal con tipos impositivos bajos puede acabar provocando en el país que la favorece una reducción de los ingresos por impuestos para la administración tributaria encargada de llevar a cabo estas políticas³⁸⁶.

También supone un problema la **evasión fiscal**. Si ya de por sí es complicado controlar el cumplimiento voluntario por parte de empresas que desarrollan su actividad en un determinado territorio, no ya sólo en un estado sino en una provincia concreta; más difícil deviene cuando se trata de empresas que desarrollan su actividad en distintos territorios³⁸⁷. El principal inconveniente que conlleva el fraude fiscal es que se debe perseguir desde una doble vertiente, individual y empresarial. Individual, porque la evasión fiscal se da tanto en el sujeto pasivo que presenta una declaración sin desarrollar una actividad empresarial, como en aquellos que realizan alguna actividad económica, bien sean empresarios individuales, bien sean “Pyme” bien empresas multinacionales. Es por ello por lo que la **cooperación internacional** en materia fiscal es objetivo de las grandes instituciones internacionales en materia tributaria y también de las administraciones tributarias de los distintos estados. Y lo es porque es una necesidad en vista de la globalización creciente en todos los ámbitos de la economía y los mercados. Esta cooperación se debe articular desde una triple vertiente (Alonso et al., 2010: 35-39):

- Articulando una cooperación técnica: El principal problema en los países en vías de desarrollo para combatir el fraude fiscal y optimizar la recaudación de ingresos es que sus administraciones tributarias carecen del suficiente músculo organizativo para poder realizar las tareas de control del cumplimiento de las distintas obligaciones fiscales. Pese a que hay numerosas organizaciones

³⁸⁶ Sin embargo, es difícil para muchos países evitar estas prácticas cuando hay otros tantos que las ponen en práctica y acaban atrayendo el capital a sus territorios. La solución para ponerle freno a los inconvenientes derivados de estas políticas no puede venir más que de distintos acuerdos entre los países implicados, gracias a las medidas fomentadas por organismos internacionales como el G-20 o la OCDE.

³⁸⁷ Se torna en el “más difícil todavía” cuando además estas sociedades operan principalmente, o tienen la sede de su actividad en países denominados “paraísos fiscales” o estados que no colaboran facilitando información.

internacionales que pueden ayudar a estos estados³⁸⁸, no es suficiente porque estas administraciones no realizan funciones de control sobre el cumplimiento de las obligaciones fiscales y porque su capacidad financiera y económica es limitada como para hacer frente a esas funciones.

- Estableciendo legislación que favorezca esta cooperación: Regular la cooperación internacional sería un paso adelante para conseguir los objetivos de reducir el fraude fiscal.
- Intercambiar información para mejorar la cooperación: Por último, desde la OCDE no se ha dejado de impulsar el intercambio de información como la mejor herramienta para la lucha contra el fraude fiscal. Pero no sólo a través de los organismos internacionales como la OCDE o el G-20, sino también en relación con el intercambio de información entre los distintos países.

Uno de los estados con los que más dificultades existe a la hora de intercambiar información es Suiza. Desde principios de la década anterior, la posición de Suiza con respecto a su conocido secreto bancario³⁸⁹ ha ido cambiando y acercándose más a los estándares de transparencia fiscal de otros estados. Este cambio de postura vino provocado por las presiones de Estados Unidos, aunque ya en marzo de 2009 se abría a mantener un acuerdo bilateral en materia de doble imposición en caso de fraude y evasión fiscal con los estados con los que mantuviera un convenio de doble imposición. Así pues, las exigencias del país norteamericano, para recibir información sobre las cuentas bancarias en Suiza de todas aquellas personas que tuvieran obligaciones con la hacienda estadounidense. La importancia en materia de gestión de activos y de patrimonios de personas físicas o jurídicas supone una aportación al PIB de Suiza de más del 10% y el sector bancario juega un importante papel dentro de su economía (Montoro, 2013: 51-53). No obstante, esta colaboración con EEUU no se articuló a través de una norma con rango de Ley sino que fue a través de un Programa de Regularización a través del cual el Gobierno podrá autorizar a los bancos a que entreguen información al IRS estadounidense³⁹⁰ (Montoro, 2013: 58).

³⁸⁸ Como por ejemplo el CIAT, el COTA (Caribbean Organization of Tax Administrators), el ATAF (African Tax Administration Forum) o el PATA (Pacific Association of Tax Administrators).

³⁸⁹ Este famoso secreto bancario tiene un origen no muy claro. Aun así, se cree que tuvo su nacimiento en 1934 cuando el Gobierno suizo decidió dar cobertura jurídica a los titulares de cuentas bancarias, perseguidas por el régimen nazi, de guardar su anonimato (MONTORO, 2013: 52)

³⁹⁰ Si bien, permitiendo que los empleados involucrados en la entrega de esa información puedan recurrirla ante los tribunales helvéticos.

1.3.3. La Administración Tributaria, la presión fiscal y el lenguaje de la Administración hacia el contribuyente.

Pero ¿qué problemas enfrentan las administraciones tributarias para el cumplimiento voluntario por parte de los contribuyentes? Uno de los factores que dificulta el cumplimiento tributario viene dado por el lenguaje utilizado por la propia Administración a la hora de dirigirse a los contribuyentes y por la complejidad y el nivel de lenguaje técnico que presentan en su redacción las normas tributarias.

Un análisis del estudio realizado por Lopo & Da Silva (2021: 61-76), permite observar cómo de la mayoría de los textos tributarios que fueron objeto de análisis se desprendía la necesidad de reescribirlos, en el sentido de hacerlos más fáciles de leer, más comprensibles para los obligados al pago de las deudas tributarias y al cumplimiento de sus obligaciones fiscales. Para conseguirlo es necesario:

- Oraciones cortas y directas, que sigan el orden lógico del lenguaje: sujeto + verbo + predicado.
- Enfatizar el contenido relevante e importante.
- Redactar las proposiciones normativas en tiempos verbales sencillos, evitar las oraciones subordinadas, así como el uso de las voces pasivas o reflexivas.

Esta forma de dirigirse a los contribuyentes por parte de las administraciones tributarias, es una muestra de cómo a veces es la propia Admón. la que “aleja” al ciudadano, algo con consecuencias perjudiciales para los niveles de cumplimiento fiscal en materia tributaria. El contribuyente debe ser la figura más importante del sistema tributario-fiscal. De no ser así, los acuerdos de colaboración entre los distintos países y sus administraciones tributarias, las medidas que lleven a cabo organismos como la OCDE o el G-20, o los grandes acuerdos en materia de imposición dentro de la UE, quedarán en papel mojado.

Cierto es que la Administración Tributaria, al menos con carácter general, no es la institución ni la administración que tiene entre sus cometidos diseñar el sistema tributario, pero sí que debe ser en ancla que permita a las distintas administraciones alcanzar la máxima eficiencia tributaria, entendida como recaudar la mayor cantidad posible con el menor costo de cumplimiento para los contribuyentes. En esa labor, la Administración Tributaria emerge como la figura llamada a proteger los derechos de los

contribuyentes a la vez que le reste impedimentos en la tarea de contribuir y también facilite el cumplimiento voluntario de sus obligaciones tributarias pues, la complejidad del sistema tributario, se ve reflejada en los niveles de evasión y de fraude fiscal (Barrilao, 2011, 46-47). El lenguaje es una parte fundamental para conseguir que los contribuyentes perciban a la AT como una administración cercana.

En una administración donde el contribuyente esté en el eje del organigrama, en una administración que trabaje con la suficiente consideración hacia los administrados y donde el trato a los obligados al pago de deudas tributarias e impuestos sea todo lo asertivo y empático posible, el cumplimiento voluntario por parte de los contribuyentes será mayor, sin necesidad de reformas fiscales, de reformas de calado de la administración o de llevar a cabo programas específicos de lucha contra el fraude. Basta con que la normativa tributaria sea fácil de cumplir y con que la administración emplee el dinero de los contribuyentes para recaudar de la forma más eficiente. Como recuerdan Alink y Van Kommer (2011: 100-101) el público que paga impuestos debe poder reconocer en la organización responsable de administrar el sistema tributario de un país su capacidad de administrar las normas fiscales de manera justa para que los contribuyentes que estén en una posición similar sean tratados de igual manera según la ley. Así, como resultado, el ciudadano va a percibir que todos los contribuyentes pagan su justa parte y el cumplimiento voluntario de la normativa fiscal y tributaria aumentará.

Centrándonos en el caso que más ocupa este trabajo, el de la AEAT, conviene poner de manifiesto que ésta no ha sido impermeable a la necesidad de reforma y de acercamiento al contribuyente y, desde inicios del año 2021, ha puesto el foco en una serie de reformas.

Estas reformas se recogieron, principalmente en dos órdenes ministeriales³⁹¹, publicadas en el Boletín Oficial del Estado de 13 de enero, además de distintas Resoluciones de la Presidencia de la Agencia³⁹², publicadas en los distintos Boletín

³⁹¹ Orden HAC/1324/2020, de 30 de octubre, por la que se modifica la Orden de 2 de junio de 1994, por la que se desarrolla la estructura de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Orden PCM/3/2021, de 11 de enero, por la que se modifica la Orden PRE/3581/2007, de 10 de diciembre, por la que se establecen los departamentos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y se les atribuyen funciones y competencia.

³⁹² Resolución de 13 de enero de 2021, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre organización y funciones del Área de Informática Tributaria. Resolución de 13 de enero de 2021, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se establece la estructura orgánica de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes.

Oficial del Estado de fecha 14 a 18 de enero. Son medidas que permiten que la Agencia Tributaria avance³⁹³ “en su modernización y en la mejora en la atención al contribuyente” y que constan, en líneas generales de:

1. Ampliar las competencias del Servicio de Estudios Tributarios y Estadísticos.
2. Crear una nueva categoría de Administraciones de Hacienda, las ADIS³⁹⁴.
3. Transformar el 25% de las actuales Administraciones en puntos de información y asistencia³⁹⁵.
4. Modificar, a través de una serie de medidas, todos los ámbitos funcionales de la AEAT³⁹⁶.
5. Avanzar hacia esquemas de trabajo basados en el “big data”.
6. Establecer que el Departamento de Informática Tributaria facilite asistencia técnico-informática, así como facilitar la asistencia técnica informática a la Dirección General de Tributos y a los Tribunales Económico-Administrativos.

Aun así, un modelo más eficiente de Agencia Tributaria, debería mejorar sus prestaciones con los contribuyentes.

Pero, pese a las buenas intenciones, la Administración está muy lejos de ser todo lo empática que debería ser para con los administrados y contribuyentes. Uno de los

Resolución de 13 de enero de 2021, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre organización y atribución de funciones en el ámbito de competencias del Departamento de Gestión Tributaria.

Resolución de 13 de enero de 2021, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se modifica la de 24 de marzo de 1992, sobre organización y atribución de funciones a la Inspección de los Tributos en el ámbito de la competencia del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria.

Resolución de 13 de enero de 2021, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre organización y atribuciones de funciones en el Área de Aduanas e Impuestos Especiales.

Resolución de 13 de enero de 2021, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se modifica la de 22 de enero de 2013, sobre organización y atribución de competencias en el Área de Recaudación.

Resolución de 13 de enero de 2021, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se establece la estructura y organización territorial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

³⁹³ En palabras de Teresa Nevado, responsable de comunicación y prensa del IHE, en la nota publicada el 20 de enero de 2021, Madrid, analizando estas medidas.

³⁹⁴ Administraciones de Asistencia Digital, nacidas para prestar servicios de información y asistencia por medios electrónicos.

³⁹⁵ Con acrónimo, PIAs, son una medida complementaria de la anterior, tratando de buscar una mayor eficacia de los recursos materiales y humanos de la Administración.

³⁹⁶ En concreto los de Gestión, Recaudación, Inspección, Aduanas e Impuestos Especiales.

objetivos de cualquier Administración Tributaria es mejorar el cumplimiento por parte de los ciudadanos, así como también mejorar las cifras de recaudación y que disminuyan las de fraude y elusión fiscal. Para ello es fundamental que el ciudadano conozca sus obligaciones, pero también que, en aquellos supuestos en los que ha habido un incumplimiento de la norma derivado de un error de interpretación o de aplicación, el contribuyente pueda defenderse ante la Administración en igualdad de condiciones. Para ello, sin duda, es fundamental que el lenguaje en el que esté redactado el requerimiento de información, la propuesta de liquidación, o el expediente sancionador, sea comprensible por cualquier ciudadano.

Esta reivindicación no parte sólo de los ciudadanos. La preocupación por las formas en la que la Administración se dirige a la población en general, desde el nacimiento mismo de una obligación a partir del momento en el que nace a través la redacción de una norma, hasta que finaliza un procedimiento de comprobación o un expediente sancionador, ocupa también a los propios miembros de la Administración, en este caso concreto de la AEAT.

La Asociación Profesional de Inspectores de Hacienda del Estado, IHE, se ha hecho eco en numerosas ocasiones del problema que supone que la Administración, y en especial la Tributaria, utilice ese lenguaje, cuando no hostil, incomprensible con los ciudadanos. Bajo el nombre de “*¿Jeroglífico Tributario?*”, Raquel Cabrera Crismono³⁹⁷ reflexiona sobre cómo en ocasiones el lenguaje utilizado por el Legislativo al redactar las normas es una traba a que la población en general llegue a comprenderla. Además, en materia de derecho tributario, *stricto sensu*, un lenguaje tributario claro y de comprensión más fácil, ayudaría a mejorar las cifras de cumplimiento voluntario por parte de los contribuyentes y minoraría el fraude fiscal³⁹⁸. Porque, no cabe duda que “*la sencillez del lenguaje depende en gran medida de quien sea su destinatario. Así, en un simposio profesional procede el uso de un lenguaje técnico, mientras que en una factura de la luz se agradecería cualquier aclaración que nos facilite el difícil reto de descifrar su contenido*”.

³⁹⁷ Inspectora de Hacienda del Estado y colaboradora del blog “No Sólo Impuestos”

³⁹⁸ De hecho, la Administración Tributaria, en palabras de Marc Bayé (Doctor en Lengua Española y profesor en la Universidad de Barcelona) se sitúa a la cola de la legibilidad en las notificaciones administrativas y constituyen un “*pozo grande de textos oscuros y, a veces, directamente opacos*”

Durante el ejercicio 2022, numerosos medios de comunicación se hicieron eco del informe redactado por “Prodigioso Volcán”³⁹⁹ en el que se recogen conclusiones que ponen de manifiesto la problemática de la Administración a la hora de comunicarse con los ciudadanos⁴⁰⁰. De este informe, cabe destacar que tampoco la digitalización de las Administraciones Públicas está favoreciendo la mejora de las relaciones entre éstas y los administrados.

La mayoría de los textos analizados no cumplen con los parámetros de claridad en el lenguaje⁴⁰¹. Tampoco las páginas webs cumplen los requisitos de usabilidad, ya que no son fáciles de usar. Pese a que normas como el Código Civil o la Ley del Procedimiento Administrativo Común exigen claridad, los textos referidos a materias como el empleo y educación⁴⁰² adolecen de ésta, y tienen numerosas referencias a otros textos normativos, frases largas o tecnicismos.

Si bien es cierto que este es un problema que afecta al conjunto de las Administraciones, y no sólo a la Administración Tributaria, no es una excusa para justificar la falta de claridad de los textos dirigidos por parte de la AEAT a los sujetos pasivos de los distintos Impuestos, Tributos y Obligaciones Formales que éstos deben cumplir. El camino a seguir parece claro, tanto es así que la Real Academia de la Lengua y el Defensor del Pueblo, han llegado en febrero de 2022 a un acuerdo de colaboración para lograr un lenguaje claro y admisible en la Administración⁴⁰³.

Un ejemplo de ello es el lenguaje utilizado por la Agencia Tributaria en esta carta informativa que, durante el último trimestre de 2022, ha estado dirigiendo a los contribuyentes que tienen obligación de presentar la autoliquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido a través de la cumplimentación y posterior presentación del modelo habilitado a tal fin, el 303.

³⁹⁹ Consultora de Comunicación.

⁴⁰⁰ Todos los medios de comunicación destacan que el 72% de los textos administrativos no son claros y están plagados del uso de la voz pasiva, el uso de palabras no muy comunes, frases demasiado largas y también un abuso en el uso de referencias normativas.

⁴⁰¹ Puesto que es difícil entender qué es lo que quiere comunicar la Administración.

⁴⁰² Algo que genera una mayor desigualdad entre los administrados puesto que las trabas en la comprensión del lenguaje para personas en situación de desempleo, para compra de material escolar, o becas, constituye una traba a la efectiva consecución de los fines con los que nacen las normas para prestar ayudas a estos colectivos.

⁴⁰³ *Unos días antes, el Defensor del Pueblo había reclamado a las administraciones públicas el uso de un lenguaje de fácil comprensión para tratar de resolver muchos de los problemas de comunicación existentes entre la Administración y la ciudadanía.*

“Estimado contribuyente, el objeto de esta comunicación es informarle que **desaparece la modalidad de presentación que permite imprimir el modelo 303 para su presentación en papel (“predeclaración”)** para las autoliquidaciones del modelo 303 correspondientes al ejercicio 2023 y siguientes. La eliminación de esta modalidad de presentación se aprobó en el artículo 3 de la Orden HFP/1395/2021, de 9 de diciembre.

En consecuencia, para poder presentar el modelo 303 deberá disponer de...

... Firma Electrónica...

...Sistema Cl@ve...

...también podrá realizar la presentación en su nombre un tercero apoderado o un colaborador social...

...Para obtener más información puede llamar, de lunes a viernes de 9 a 19 horas, al...”.

N.I.F. Referencia: DEG57960000495258

DEPARTAMENTO DE GESTION

CL INFANTA MERCEDES, 37
28020 MADRID (MADRID)
Tel. 915548770

Nº de Remesa: 00022800001



Nº Comunicación: 2296034506847

JAEN

Estimado contribuyente,

El objeto de esta comunicación es informarle que **desaparece la modalidad de presentación que permite imprimir el modelo 303 para su presentación en papel ("predeclaración")** para las autoliquidaciones del modelo 303 correspondientes al ejercicio 2023 y siguientes. La eliminación de esta modalidad de presentación se aprobó en el artículo 3 de la Orden HFP/1395/2021, de 9 de diciembre.

En consecuencia, para poder presentar el modelo 303 deberá disponer de alguno de los siguientes sistemas de identificación:

- Firma electrónica -certificado electrónico o DNI electrónico-. Puede encontrar la información relativa al certificado electrónico en el siguiente enlace:

<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/certificado-dni-electronico.html>

- Sistema **Cl@ve**: para su utilización debe estar registrado en este sistema.

El alta en este sistema puede realizarse a través del siguiente enlace: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/procedimientoini/GC27.shtml> o accediendo al menú "Todas las gestiones", y posteriormente a Otros servicios/Registro Cl@ve.

Dispone de toda la información relativa a Cl@ve en el siguiente enlace:

<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/otros-servicios/registro-clave/registro-clave/preguntas-frecuentes.html>

También podrá realizar la presentación en su nombre un tercero apoderado o un colaborador social.

En cualquiera de los casos, podrá seguir efectuando el pago en las sucursales de las entidades colaboradoras para lo cual se le facilitará un documento de ingreso que deberá imprimir.

Para obtener más información puede llamar, de lunes a viernes de 9 a 19 horas, al 91 757 57 77 (accesible también a través del 901 200 347).

App AEAT



Documento firmado electrónicamente (Ley 40/2015 Art. 43). Autenticidad verificable mediante Código Seguro Verificación 8KCF9MYCVRUG5DAW en <https://sede.agenciatributaria.gob.es>

N.I.F.: Referencia: DEG579600000495258

Atentamente,

Documento firmado electrónicamente (Ley 40/2015) por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, con fecha 07/10/2022, Autenticidad verificable mediante Código Seguro Verificación 8KCF9MYCVRUG5DAW en <https://sede.agenciatributaria.gob.es>.

7705

16131 - 229603450684 - 01 - 100 - 4



Bosques bien gestionados. Cuidamos el bosque. Ayudamos a mantener el medio rural.

Ilustración 2: Carta al contribuyente

Como se puede apreciar, el lenguaje utilizado por la AEAT, en una comunicación que debería dejar claro al contribuyente qué ha sido regulado por esa Orden HFP/1395/2021 y qué soluciones se ofrecen, no es el más adaptado a los posibles

conocimientos de un ciudadano medio⁴⁰⁴. Porque, pese a las buenas intenciones de la AEAT, las formas con las que se comunica con los ciudadanos son, cuando menos, discutibles, utilizando un lenguaje, a los ojos de IHE⁴⁰⁵, hostil o incluso incomprensible para los ciudadanos⁴⁰⁶. Bajo el título “*Cartas de amor de la Agencia Tributaria*”⁴⁰⁷ Martín Meléndez⁴⁰⁸ comentaba el lenguaje con el que la Agencia se dirige a los contribuyentes⁴⁰⁹. Martín hace una reflexión, en su condición de inspectora, manifestando su pesar y preocupación por prácticas demasiado habituales en la Agencia⁴¹⁰:

*“muchas cosas tienen que cambiar en la AEAT...aunque es posible que estas actuaciones reporten beneficio económico o puedan resultar rentables, estas actuaciones afectan a un número elevado de contribuyentes y tienen un carácter pernicioso puesto que provocan una enorme desafección y rechazo hacia la Administración tributaria”*⁴¹¹.

⁴⁰⁴ En este caso concreto, conviene poner de manifiesto que el tejido empresarial español no está formado en su mayoría por grandes empresarios con conocimientos, al menos a un nivel básico, sobre impuestos y relaciones con la Agencia Tributaria.

⁴⁰⁵ <https://www.inspectoresdehacienda.org/inicio.aspx>. También en su blog <https://nosoloimpuestos.org/2022/01/17/941/>

⁴⁰⁶ Raquel Cabrera (Inspectora de Hacienda del Estado y colaboradora del blog “No Sólo Impuestos”), reflexionaba en su artículo “*Jeroglífico Tributario*” sobre el lenguaje en materia de Derecho Tributario. Un área en la que un lenguaje claro y de comprensión más fácil, ayudaría a mejorar las cifras de cumplimiento voluntario por parte de los contribuyentes y minoraría el fraude fiscal. Porque, no cabe duda que “*la sencillez del lenguaje depende en gran medida de quien sea su destinatario. Así, en un simposio profesional procede el uso de un lenguaje técnico, mientras que en una factura de la luz se agradecería cualquier aclaración que nos facilite el difícil reto de descifrar su contenido*”

⁴⁰⁷ <https://inspectoresdehacienda.es/cartas-de-amor-de-la-agencia-tributaria/>

⁴⁰⁸ María Genma, Inspectora de Hacienda del Estado.

⁴⁰⁹ con frases tan representativas de este extremo como “hace pocos días un familiar (trabajador en una Administración) me mandó las fotos de la carta (de la AEAT) “*inteligible para un contribuyente no especialista*” o “*recibió otra carta en la que se incluía la propuesta de sanción con términos como infracción, negligencia, omisión de la diligencia exigible... términos que cuando se dirigen a alguien ajeno al ámbito tributario resultan ciertamente ofensivos e intimidatorios*”.

⁴¹⁰ Aunque es posible que estas actuaciones puedan resultar rentables (indica) “*afectan a un número elevado de contribuyentes y tienen un carácter pernicioso puesto que provocan una enorme desafección y rechazo hacia la Administración tributaria... son enormemente rentables para la AEAT, pues cuando se trata de cantidades poco elevadas, el contribuyente paga y calla, sobre todo para no perder las reducciones (esa especie de chantaje legal)*”.

⁴¹¹ Estas actuaciones, concluye Martín “son enormemente rentables para la Administración Tributaria, pues cuando se trata de cantidades poco elevadas el contribuyente paga y calla, sobre todo para no perder las reducciones (esa especie de chantaje legal)”. Tanto es así que pese a haber animado a su familiar a presentar una reclamación ante el TEA a lo que su familiar contestó que “por 100 €” no merecía la pena.

2. ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS DEL ENTORNO INTERNACIONAL: UN ESTUDIO COMPARATIVO

Antes de analizar las distintas estructuras de las administraciones tributarias que al objeto de este estudio resulten más ilustrativas para conseguir el objeto de este estudio; conviene plantear de forma generalizada la configuración media y más representada de las distintas administraciones encargadas de la gestión y recaudación de los tributos.

Para ello son de suma importancia los distintos informes de organizaciones como la OCDE o el CIAT. Dentro de los de esta última, cabe destacar los estudios realizados por el ISORA⁴¹² que cuenta con información de administraciones tributarias de 159 países que a fecha de una de sus últimas encuestas (survey) o estudios, recogía información de las administraciones tributarias de 159 países⁴¹³.

Las distintas administraciones tributarias a lo largo del mundo se pueden organizar de distintas maneras si bien, como indica Díaz de Sarralde (2019), la gran mayoría de las estudiadas por el CIAT y por el propio autor tienen en común su estructura basada en una Dirección Única dentro de un determinado Ministerio. Respecto de las Aduanas y de la Seguridad Social⁴¹⁴, el estudio también recoge que la media de estados en los que las Aduanas están integrados en la administración tributaria es del 37%, mientras que la seguridad social lo está en el 18%⁴¹⁵.

Países	Estructura Institucional					Aduanas ⁴¹⁶	CSS ⁴¹⁷
%	DUM ⁴¹⁸	DMM	OSU ⁴¹⁹	OSUC ⁴²⁰	OTROS		
ISORA todos	39,6	8,8	22,0	24,5	5,0	37,1	18,2

⁴¹² “Encuesta Internacional de Administraciones Tributarias” en inglés International Survey on Revenue Administrations.

⁴¹³ Los cuales, como indica el propio CIAT, representan el 90,37% del PIB mundial y el 88,5% de la población total del planeta.

⁴¹⁴ Que en España sería la institución de la Tesorería de la Seguridad Social, con funciones recaudatorias.

⁴¹⁵ Gráfica, recogida en el informe de Díaz de Sarralde, en la que se muestra como en función del nivel de ingresos, el porcentaje de administraciones tributarias que tienen integradas la Seguridad Social o las Aduanas varía. De hecho, los países miembros del CIAT se parecen mucho en media a la media mundial en este aspecto (un 35% integran las aduanas y un 16,2% la seguridad social).

⁴¹⁶ Aduanas e impuestos internos integrados bajo la misma estructura.

⁴¹⁷ Cuotas de la Seguridad Social e Impuestos internos integrados bajo la misma estructura.

⁴¹⁸ Dirección única dentro del Ministerio correspondiente.

⁴¹⁹ Organismos semiautónomos unificados.

⁴²⁰ Organismos semiautónomos con un Consejo supervisor.

Alto ingreso	33,3	11,8	37,3	15,7	2,0	35,3	23,5
Ingreso medio alto	38,6	9,1	18,2	27,3	6,8	40,9	25,0
Ingreso medio bajo	41,7	5,6	22,2	25,0	5,6	27,8	11,1
Bajo ingreso	43,5	8,7	0,0	43,5	4,3	47,8	4,3
CIAT	45,9	2,7	10,8	35,1	5,4	35,1	16,2

Tabla 6: Organización de las distintas AT

La gran mayoría de las administraciones estudiadas, gozan de amplios márgenes de autonomía para determinar sus estructuras internas, y respecto a la lucha contra el fraude; la descentralización del personal dedicado a esta tarea se corresponde con países de estructura política descentralizada⁴²¹ o de gran tamaño. Llama la atención cómo la mayoría de las Administraciones Tributarias analizadas en el ISORA y pertenecientes a países miembros del CIAT, tienen un funcionamiento bastante aceptable en relación a sus bajos costes⁴²², lo que sin duda viene propiciado por los avances tecnológicos y su aplicación a la gestión y recaudación de los impuestos en estos países. Los países del CIAT presentan un nivel de adopción de registro informático mayor que la media y tanto la disponibilidad como la obligatoriedad de declaraciones electrónicas es común en la mayoría de los impuestos, siendo los países del CIAT los que tienen un menor porcentaje de presentación de declaraciones en papel⁴²³. Los países del CIAT son los que ostentan el liderazgo en cuanto a la utilización de la factura electrónica como medio para controlar el cumplimiento tributario (en un 86,7%) y de declaraciones precumplimentadas⁴²⁴ (Díaz de Sarralde: 2019, 22-59).

En la mayoría de los países del entorno de la OCDE el sistema tributario es el responsable de aportar la mayor parte del músculo recaudatorio de sus respectivos estados. Para ello, cuentan con la autonomía y las facultades necesarias para realizar esa labor, aunque según los casos, con mayor o menor eficiencia. Un multitudinario estudio

⁴²¹ Como sería el caso de estados como Brasil, Estados Unidos o Argentina.

⁴²² Pues el coste medio se sitúa en un 1,24% más que en aquellos países de renta alta, lo que supone un esfuerzo loable máxime teniendo en cuenta que las plantillas de estos países deben hacer frente a una elevada carga de trabajo.

⁴²³ Destaca el caso de Argentina, Brasil, Costa Rica, Italia, México, Perú y Portugal, en los que el 100% de las declaraciones se presentan por vía telemática.

⁴²⁴ En este caso en una media de un 40%.

realizado en 2011 bajo el título “*La Administración Tributaria en los países de la OCDE y en determinados países no miembros: Serie “Información comparada (2010)”*” fue publicado en el Foro sobre Administración Tributaria (FAT). El estudio recoge una serie de datos sobre las administraciones tributarias, por ejemplo, que, pese a que un mayor grado de autonomía para las administraciones tributarias puede conllevar unas mayor eficacia y eficiencia, no es posible establecer una relación directa o datos certeros sobre este aspecto. Sin embargo, según el estudio⁴²⁵; alrededor del 50% de los países miembros de la OCDE⁴²⁶ han creado, para la gestión y recaudación de los tributos, organismos semiautónomos con algunas, en pocos casos todas, de las siguientes competencias:

- Gestión de gastos: lo que debería permitir a las administraciones tributarias una mejor utilización de los fondos por disponer de autonomía para asignar sus fondos presupuestarios a las distintas funciones que deba llevar a cabo.
- Organización y planificación: esta facultad, bien ejecutada, permite a la administración tributaria establecer su estructura interna y la distribución geográfica de sus dependencias, y por otro lado permite que pueda desarrollar planes estratégicos.
- Estándares de resultados: para poder establecer sus propios objetivos.
- Contratación, formación y remuneración del personal: una facultad muy importante ya que de este modo las distintas administraciones tributarias pueden hacer un uso extremadamente eficaz de sus recursos humanos.
- Tecnologías de la información: permite conseguir una mayor capacidad de respuesta al aprovechar la tecnología para gestionar sus propios sistemas informáticos internos.
- Interpretación del Derecho Tributario: es una facultad de clarificación a los contribuyentes de la normativa tributaria-fiscal.
- Ejecución: permitiría a la administración tributaria responder con rapidez ante el incumplimiento de los contribuyentes, sin tener que elevar la ejecución a otra instancia superior.
- Sanciones e intereses: esta facultad dota a la administración tributaria de competencias para imponer sanciones y poder condonarlas según las circunstancias adecuadas.

⁴²⁵ En sus páginas 27 a 31.

⁴²⁶ Excepto paísesDe este informe de países miembros de esta institución, la OCDE observó un grado de autonomía limitado en Bélgica, Japón, Luxemburgo, Portugal y Turquía.

Destaca cómo la mayoría de los países han concentrado la administración de los impuestos principales, tanto los directos como los indirectos, en un solo organismo de recaudación⁴²⁷. Distinto es el caso de las recaudaciones por cotizaciones sociales, de la cual en España se encarga la Tesorería General de la Seguridad Social. La gran mayoría de los países miembros de la OCDE, que cuenta con este tipo de cotizaciones, tienen un modelo en el que un organismo de seguridad social, o bien varios, recaudan estas cotizaciones de forma independiente a la administración tributaria encargada de la recaudación de los tributos. Y, por último, en referencia a la recaudación en aduanas, también la gran mayoría cuentan con un organismo separado de la administración tributaria para la recaudación por aduanas⁴²⁸.

Respecto a su estructura organizativa⁴²⁹, las administraciones tributarias han venido sufriendo durante los dos últimos lustros una serie de reformas que han permitido la evolución de las mismas. Existen tres principales modelos de organización de la administración tributaria si bien, antes, conviene destacar los rasgos comunes que presentan las distintas administraciones. Estas son:

- a) La gran mayoría cuenta con centros especializados en el procesamiento de datos, en concreto 38 de los 49 países encuestados.
- b) A excepción de 7 administraciones tributarias, todas las demás tienen entre sus funciones la recaudación de las deudas tributarias.
- c) La mayoría de las administraciones tributarias pertenecientes la OCDE, tienen una unidad dedicada a la investigación del fraude o la evasión fiscal, tarea que en Italia, sin embargo, lleva a cabo una agencia independiente⁴³⁰

En un primer momento, el modelo de la mayoría de las administraciones tributarias tenía una serie de características comunes, como era la presencia de distintos departamentos que llevaban a cabo una amplia gama de funciones, pero respecto a un único impuesto. Esta forma de organización es el conocido como “**modelo de tipo impuesto**” En esta forma de organización, estos departamentos eran prácticamente autosuficientes y el modelo permitió ciertos objetivos, si bien adolecía de algunos

⁴²⁷ Si bien, en aquellos en los que no se ha optado por este modelo de administración tributaria, los organismos encargados de la recaudación de los distintos impuestos están integrados en el correspondiente ministerio de hacienda.

⁴²⁸ Tal y como recoge el informe en sus páginas 32 en adelante.

⁴²⁹ Desarrollada por el informe en las páginas 53 en adelante.

⁴³⁰ Se trata de la conocida como “Guarda di Finanza” que será analizada con una mayor profundidad más adelante.

defectos como una duplicidad de funciones, su ineficiencia frente aquellos contribuyentes que, como las empresas, mantenían múltiples relaciones con la administración; y, por último las mayores dificultades de coordinación y organización de la política tributaria llevada a cabo por parte de estas administraciones.

Frente al modelo de tipo impuesto, en el **modelo de tipo funcional** los distintos empleados de la administración tributaria desarrollan sus actividades según una categoría concreta (registro, contabilidad, inspección, gestión, recaudación...) y abordan de una forma más transversal sus competencias, con respecto a todos los impuestos dentro de su línea de trabajo.

Por último, el **modelo de segmento de los contribuyentes** se caracteriza por organizar sus líneas de trabajo y actuación en torno a distintos tipos de contribuyentes, por ejemplo, personas físicas, pequeñas y medianas empresas, grandes empresas... Es un modelo que nace siguiendo la lógica de que cada uno de estos segmentos de contribuyentes presenta una serie de características y actitudes en torno a sus obligaciones tributarias, por lo que también tendrán una serie de riesgos distintos en relación a materias como recaudación tributaria⁴³¹.

Pero, también se puede hacer referencia a otros elementos para determinar la organización de las administraciones tributarias según la forma en la que tributan los rendimientos en el Impuesto sobre Sociedades y su posterior obligación de declararlos en el Impuesto sobre la Renta, como recuerda en el blog del CIAT el autor Felipe Rodrigo Conejeros Saavedra⁴³².

Al hablar de un sistema integrado o desintegrado, si se hace referencia al sistema tributario, sobre lo que se está debatiendo es sobre cómo tributan los dividendos, sobre cómo se gravan. El sistema clásico, o sistema tributario desintegrado, consiste en dos impuestos independientes, como indica Conejeros:

- a) El Impuesto sobre la Renta de las Personas Jurídicas, nuestro equivalente al Impuesto sobre sociedades;
- b) El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (o, en algunos países, naturales).

⁴³¹ Este modelo es que está siendo implementado en países como Australia, Reino Unido o los Estados Unidos de América

⁴³² <https://www.ciat.org/ciatblog-sistema-tributario-integrado-o-desintegrado/>

En el sistema integrado, se imputan los rendimientos del Impuesto sobre las Personas Jurídicas y sobre las Personas Naturales en el IRPF.

Así, supuesta doble imposición que se produciría no sería tal, según recoge Conejeros pues desde un punto de vista legal no existiría tal (doble imposición) al provenir el flujo de dinero de “*dos entidades jurídicamente distintas y con obligaciones propias e inherentes a su confrontación legal: por un lado la empresa y por otro los accionistas*”. También desde el punto de vista de los beneficios puesto que la responsabilidad limitada permite distinguir el patrimonio de la sociedad del patrimonio del empresario o accionista.

En el ámbito de la OCDE, los sistemas utilizados responden a la siguiente definición, siguiendo la Serie de Información Comparada de la OCDE en 2010 publicada por la propia institución:

- **Sistema clásico:** Los dividendos se gravan en la renta del accionista al mismo nivel que otros ingresos de capital.
- **Sistema clásico modificado:** donde los ingresos por dividendos son gravados a tasas preferenciales.

Existen otros sistemas, tales como:

- **Imputación completa.**
- **Imputación parcial.**
- **Inclusión parcial.**
- **Sistema de tasa dividida.**
- **Sistema sin impuestos de dividendos para los accionistas.**
- **Deducción corporativa.**

Sistema Clásico	Sistema Clásico Modificado	Imputación Completa	Imputación Parcial	Inclusión Parcial	Exención de dividendos	Otros tipos de sistemas
Alemania	Dinamarca	Australia	Corea	Finlandia	Estonia	Hungría
Austria	Estados Unidos	Canadá	Reino Unido	Francia		Noruega
Bélgica	Grecia	México	Chile	Luxemburgo		
Eslovenia	Japón	Nueva Zelanda		Turquía		
España	Polonia					

Irlanda	Portugal					
Islandia	Suiza					
Israel						
Italia						
Letonia						
Lituania						
Países Bajos						
República Checa						
Eslovaquia						
Suecia						

Tabla 7 Sistemas de AT en la OCDE

Tampoco conviene olvidar que existe la figura de la Administración Tributaria como “recaudador” lo que es uno de los elementos de análisis fundamentales a la hora de entender la configuración de este tipo de instituciones y también de entender la relación entre los contribuyentes, la administración y el sistema tributario. A la hora de evaluar el nivel de eficiencia de la Administración Tributaria de un determinado país, no sólo hay que tener en cuenta o valorar la capacidad del personal de la administración a la hora de perseguir el fraude y conseguir que los sujetos pasivos y obligados tributarios ingresen las cuotas que de acuerdo a la normativa fiscal les corresponde. También hay que tener en cuenta el rol de los contribuyentes, tal y como ha sido analizado anteriormente de forma detallada.

2.1.El IRS

2.1.1. Introducción

La Administración encargada de la gestión y recaudación de los tributos que tomó como modelo el ejecutivo socialista que dio a luz a la AEAT fue el Internal Revenue Service de Estados Unidos. Tanto es así que el término “Agencia” que se utiliza para denominar a la AEAT, es tomado del IRS que es una agencia dentro del Departamento del Tesoro de los Estados Unidos de América.

En el sistema jurídico estadounidense, la “Agency” tiene algunas particularidades como indica Martí (2006: 22-37), puesto que su creación corresponde, por ley al

Congreso⁴³³, están sometidas a control judicial y el nombramiento de sus miembros corresponde al Presidente, si bien con el consentimiento del Senado. Las Agencias tienen atribuciones normativas, por delegación del Congreso, y además tienen la potestad de dictar “interpretative rules”, normas de interpretación. Las “Agency” de Estados Unidos, tienen su base en la Constitución, la Ley del Procedimiento Administrativo (APA) y las distintas leyes que regulan con carácter general las agencias federales, constituyendo la base del derecho administrativo estatal (Mori, 2006: 254).

Antes de analizar sus funciones y estructura interna, conviene hacer una ligera mención al órgano en el cual está encuadrada, el Departamento del Tesoro. El Tesoro, es un organismo ejecutivo responsable de “promover la prosperidad económica y de garantizar la seguridad financiera de EE.UU.”⁴³⁴. Es el encargado de labores de capital importancia como la producción de dinero, la recaudación de ingresos y el préstamo de fondos al Gobierno⁴³⁵.

Con respecto a su organigrama, el Departamento del Tesoro está compuesto por las oficinas departamentales y las oficinas operativas. El Departamento del Tesoro está compuesto por dos secciones principales: las oficinas departamentales y las oficinas operativas. Las funciones básicas del Departamento del Tesoro incluyen:

- La gestión de las finanzas federales;
- La recaudación de impuestos, derechos y dineros pagados y adeudados a los EE.UU. y el pago de todas las facturas de los EE.UU.;
- Dinero y acuñación;
- La administración de cuentas públicas y de la deuda pública;
- La supervisión de los bancos y de las instituciones de ahorro nacionales;
- El asesoramiento sobre políticas financieras, monetarias, económicas, comerciales y fiscales nacionales e internacionales;
- Hacer que se cumplan las leyes federales financieras y fiscales;

⁴³³ Su nacimiento, como indica la autora, es gracias al Congreso que en su creación delimita su ámbito de actuación a través de la delegación de poderes y determina los procedimientos de control judicial.

⁴³⁴ Así lo recoge la web de la institución: <https://home.treasury.gov>

⁴³⁵ Además, el Departamento del Tesoro también colabora con otros organismos, así como con instituciones financieras para estimular el crecimiento económico y “pronosticar e impedir que sucedan crisis económicas y financieras”.

- La investigación y enjuiciamiento de los evasores de impuestos y de los falsificadores.

El Inspector General del Tesoro para la Administración Tributaria (TIGTA⁴³⁶) es un órgano que se creó en virtud de la Ley de Reforma y Reestructuración del IRS de 1998 para proporcionar una supervisión independiente de las actividades del IRS.

Dentro de la Inspección General del Tesoro existe, también, una sección dedicada a practicar auditorías con carácter anual siguiendo el Plan Anual de Auditoría establecido para fiscalizar la actuación del IRS “*promoviendo la eficacia y la eficiencia*” en la gestión y recaudación de los tributos.

En cuanto a la atención al contribuyente, el IRS cuenta con una página web completamente enfocada a los obligados tributarios. Contiene información detallada para los contribuyentes e incluso también para los no residentes⁴³⁷. El trato del IRS al contribuyente, y lo que representa esta figura en el sistema tributario de Estados Unidos, se estudiará más adelante.

2.1.2. *El ejemplo del Property Tax y la administración tributaria en EE.UU.*

En Estados Unidos el impuesto a la propiedad inmobiliaria, property tax, se destina a la financiación local, que representa en torno al 20-30% del gasto público. Hay otros tributos complementarios⁴³⁸, como el de plusvalía o el de transmisiones, que gravan la transmisión de la propiedad, más allá del impuesto inmobiliario que grava la mera tenencia. La recaudación por este impuesto a la propiedad supone cerca del 3% sobre el PIB del país. El porcentaje medio de este impuesto es más o menos del 1,5% respecto al valor de la propiedad⁴³⁹. Sin embargo, en la mayoría de los estados existe una exención parcial para la vivienda habitual, conocida como “*Homestead Exemption*” (Callejón; 2017:104-105)

Esta pequeña referencia al que sería nuestro Impuesto sobre Bienes Inmuebles en España sirve para mostrar de forma más clara cuál es la organización de la Administración

⁴³⁶ Es el organismo que promueve la economía, la eficiencia y la efectividad en la administración de las leyes de ingresos internos, y que está comprometido con la prevención y detección de fraude y abuso dentro del IRS y de las entidades relacionadas.

⁴³⁷ Información obtenida de la página web del IRS <https://www.treasury.gov/tigta/about.shtml>.

⁴³⁸ Como sería el caso del impuesto que grava la plusvalía, similar al Impuesto de Incremento del Valor de los Terrenos Urbanos, o el que grava la transmisión, similar al de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, que tienen una configuración heterogénea debido a la configuración de la administración territorial estadounidense donde las competencias recaen desde los condados (similares a nuestros municipios) hasta los estados federales (que serían el equivalente a nuestras Comunidades Autónomas).

⁴³⁹ No obstante, los inmuebles tributan por el valor de mercado.

Tributaria. Las competencias de los distintos estamentos del país norteamericano sobre este tributo ilustran la composición de toda la administración encargada de la gestión y la recaudación de los tributos en los Estados Unidos. Sin embargo, no existe un modelo único de organización de la administración tributaria ni de regulación de los tributos, aunque el que se detalla a continuación es el modelo más representativo y repetido en los distintos estados del país norteamericano, siguiendo a Callejón (2017: 109-114):

a) La Agencia Tributaria Estatal

A diferencia del IRS, que es la administración tributaria federal⁴⁴⁰, las distintas agencias tributarias estatales son las encargadas de la gestión de los tributos que se aplican en cada uno de los estados de la Unión.

Al frente de cada una de ellas está un agente principal que es el encargado de dirigir todo el proceso de recaudación de impuestos, así como de controlar a los distintos agentes que intervienen en este procedimiento. La agencia tributaria estatal elabora la distinta normativa tributaria⁴⁴¹ y se encarga también de la elaboración de los presupuestos de las oficinas de valoración, además de ofrecerles distintos servicios de formación y apoyo. Por último, indicar que también supervisa y ofrece apoyo y formación a las oficinas locales de recaudación.

b) Las oficinas del Condado.

El Condado (equivalente a nuestros términos municipales y ciudades) es el encargado de gestionar la recaudación de distintos impuestos, entre ellos el impuesto a la propiedad. Así, gracias a los datos que le facilita la agencia tributaria estatal realiza unas estimaciones de ingresos para, después, fijar los tipos de gravamen de los distintos tributos que recauda.

c) Las oficinas de valoración.

Son oficinas dependientes de la Agencia Tributaria estatal y se encargan de la valoración y notificación de todas las propiedades sujetas al Impuesto sobre la Propiedad para la posterior recaudación por parte de los condados, sujetos a la normativa de la Agencia Estatal. Por lo general, en cada uno de los condados hay una oficina de valoración encargada de este cometido. Las valoraciones se hacen públicas a través de

⁴⁴⁰ Cuyo ámbito de actuación y competencias se despliegan a lo largo de todo el territorio de los Estados Unidos.

⁴⁴¹ Así como en el caso del Impuesto sobre la Propiedad, se encarga de realizar la normativa de valoración que posteriormente se irá aplicando.

internet, pero también son notificadas a los sujetos pasivos obligados al pago de forma individual.

También existen los **comités de ajuste de valores** que, aunque tienen su sede en la oficina del condado, funcionan de forma autónoma. Se encargan de atender requerimientos referidos al valor dado a los inmuebles, a la aplicación de las exenciones y a los diferimientos de pago.

d) Las oficinas de recaudación.

También en cada condado hay una oficina de recaudación, cuyo tamaño varía según la población que tenga cada uno de ellos. El personal de la oficina puede variar desde los 20 miembros hasta los 200 o los 300. La oficina de recaudación es la que emite la carta de pago del impuesto sobre la propiedad.

Por último, cabe destacar la existencia de otras organizaciones como son las IAAO, el Appraisal Institute o el Lincoln Institute. Pese a que la primera de ellas, la IAAO, es una organización de carácter internacional, tiene un fuerte arraigo en EEUU, lo que hace que su importancia a la hora de establecer los criterios de valoración en cada estado no sea pequeña. La IAAO está formada por miembros de diversa índole como funcionarios, consultores especializados, así como cualquier interesado en la gestión del impuesto sobre la propiedad y sobre la valoración de inmuebles a efectos impositivos, ya sean del ámbito público, privado e incluso del académico⁴⁴². Dada la gran variedad de miembros que la forman, sus publicaciones, nacidas del consenso los mismos, tienen una gran consideración en el ámbito tributario y fiscal, sobre todo los manuales y guías que esta institución publica con los estándares técnicos y recomendaciones de criterios, de gran utilidad para toda administración encargada de la valoración de inmuebles y de la gestión del Impuesto sobre la Propiedad.

2.1.3. La reforma del IRS. La importancia del contribuyente

El IRS sufrió una profunda reforma en los últimos años del siglo XX respondiendo a las demandas de gran parte de la ciudadanía⁴⁴³. Bien sea por participar en el debate, o por su ánimo de identificarse con el ciudadano medio (Sanmartín, 2011: 105) el propio

⁴⁴² En la actualidad engloba a 7.400 personas de todo el mundo y al menos dos veces al año, realiza congresos y sesiones, además de formación online.

⁴⁴³ Como recuerda Barrilao (2011, 47-49) había un clamor popular por el sistema de objetivos que seguían en el IRS, similar al que se eligió para la AEAT. Este sistema de objetivos, como se ha explicado de forma detallada anteriormente, permite a la Agencia Tributaria “autofinanciarse” de forma que una parte de la recaudación conseguida por la AEAT se destinará a su presupuesto.

expresidente de los Estados Unidos, Bill Clinton, llegó a manifestarse sobre el papel que jugaba el IRS con los contribuyentes en su intervención el 27 de enero de 1998 en el discurso sobre el estado de la Unión

“como cualquier otro contribuyente, estoy indignado con las informaciones de los abusos (que sufren) por el IRS los ciudadanos”.

Meses antes, en su intervención en el antiguo edificio de oficinas ejecutivas de la Casa Blanca, “Observaciones del Presidente sobre la Reforma del IRS” el 10 de octubre de 1997, el demócrata ponía de manifiesto la necesidad de brindar al pueblo un IRS *“más justo, más eficiente, más fácil de entender y manejar para el público”* llevando a cabo iniciativas que desemboquen en un IRS más amigable con los contribuyentes y terminar con los abusos, permitiendo que aquéllos estén más protegidos frente a la Administración.

En relación a las excesivas potestades de las que gozaba el IRS y a esa presunta falta de empatía *“...el abuso, la intimidación o la insensibilidad por parte de los funcionarios de nuestro gobierno son inaceptables cuando y dondequiera que ocurran. Si ocurren una vez, son demasiadas. Pero especialmente en relación con el IRS, es importante que se eliminen...”*

Ya en la actualidad, cabe destacar el Servicio de Defensa del Contribuyente (TAS)⁴⁴⁴ que es una organización independiente, aunque dentro del IRS, que en sus propias palabras es *“la voz del contribuyente ante el IRS”*. Entre sus funciones destaca *“asegurar que todo contribuyente sea tratado de una manera justa y que entienda y conozca sus derechos, ofreciendo ayuda de forma gratuita para que los administrados resuelvan sus problemas tributarios”*. Cada Estado tiene un Defensor del Contribuyente Local, también independiente de la oficina estatal del IRS que comunica y gestiona las denuncias y solicitudes de ayuda al TAS estatal⁴⁴⁵. Llama poderosamente la atención como en la propia dirección web del IRS se puede acceder fácilmente a la carta de los Derechos del Contribuyente de los Estados Unidos, coronado con la frase:

*“En esencia, los derechos de los contribuyentes, son derechos humanos”*⁴⁴⁶

⁴⁴⁴ TAS en sus siglas en inglés “Taxpayer Advocate Service”, figura de capital importancia dentro no sólo del IRS sino también de la Administración estadounidense.

⁴⁴⁵ Esta información, accesible en la dirección web del IRS <https://www.irs.gov/> muestra la importancia que tiene el contribuyente para IRS. De hecho, la descripción del mismo la corona la frase “si usted solicita nuestra ayuda haremos todo lo posible para resolver su problema y se le asignará un defensor que estará a su lado en cada paso de este proceso”.

⁴⁴⁶ Frase pronunciada por Nina E Olson, Defensora del Contribuyente estadounidense desde marzo de 2001 hasta julio de 2019.

La Carta de Derechos del Contribuyente incluye:

1. Derecho a estar informado:

Dota a los contribuyentes del derecho a conocer qué tienen que llevar a cabo para cumplir con las leyes tributarias. Por lo tanto, el IRS otorga a los contribuyentes el derecho de estar informados sobre las decisiones que lleva a cabo el IRS y de los resultados de las mismas. También, el derecho a estar informado, permite a los contribuyentes recibir explicaciones de forma concisa sobre las leyes y procedimientos del IRS en todos sus formularios, recibiendo instrucciones para la confección de los mismos, además de avisos e información tributaria.

2. Derecho a recibir servicio de calidad:

Consiste en el derecho que tienen los contribuyentes recibir ayuda de manera oportuna, cortés y profesional al tratar con el IRS. Dicha asistencia se debe llevar a cabo de una manera clara para que sea fácil de entender.

3. Derecho a no pagar más de la cantidad correcta de impuestos:

El IRS debe acreditar correctamente el pago de impuestos por parte de los contribuyentes. De igual modo, éstos tienen derecho a pagar sólo la deuda tributaria que hayan contraído de acuerdo a la ley (incluyendo multas e intereses).

4. Derecho a cuestionar la posición del IRS y a ser escuchado:

El IRS debe considerar las alegaciones que, bajo el derecho que tienen los contribuyentes, reciban por parte de éstos. En caso de no hacerlo, deberán contestar a los administrados de forma motivada la defensa de su posición.

5. Derecho a apelar una decisión del IRS en un estamento independiente:

Los contribuyentes tienen el derecho de presentar y recibir una audiencia de apelación administrativa justa e imparcial de la mayoría de las acciones tomadas por el IRS.

6. Derecho de llegar a una resolución:

El IRS tiene un tiempo limitado, de prescripción, para la inspección de un año tributario específico, así como también para el cobro de las deudas tributarias que los contribuyentes hayan contraído con la administración tributaria. El plazo debe ser puesto en conocimiento de los contribuyentes para evitar actuaciones arbitrarias por parte de la administración.

7. Derecho a la privacidad:

El IRS debe respetar la privacidad de los contribuyentes en sus inspecciones y no puede investigar más allá de lo necesario. Además, el IRS, en sus procesos de investigación, está obligado a respetar las normas procesales.

8. Derecho a la confidencialidad:

Este derecho permite a los contribuyentes exigir del IRS que la información que le suministren no se divulgue salvo autorización expresa del propio administrado, además de exigir sanciones contra aquellos empleados del IRS que, por su posición, puedan acceder a información sensible sobre los contribuyentes y la utilicen más allá de sus competencias.

9. Derecho a contratar un representante:

Este derecho se configura con una doble vertiente. Por un lado, los contribuyentes pueden nombrar un representante para que gestione y tramite, en su nombre, aquellos procesos de los que sean parte. Por otro, se les permite solicitar ayuda al Centro para Contribuyentes de Bajos Ingresos, para que, de forma gratuita, les presten la asistencia tributaria que les prestaría un profesional.

10. Derecho a tener un sistema de impuestos justo y adecuado:

Además de la posibilidad de acudir al Defensor del Contribuyente cuando se encuentren inmersos en una coyuntura económica difícil. Por último, el sistema tributario tiene que tener en cuenta las circunstancias que afecten a la capacidad de pago de los contribuyentes.

El modelo de instancia de solicitud al Defensor del Contribuyente es el siguiente:

Form 911 (May 2019)	Department of the Treasury - Internal Revenue Service Request for Taxpayer Advocate Service Assistance (And Application for Taxpayer Assistance Order)	OMB Number 1545-1504
Section I – Taxpayer Information <i>(See Pages 3 and 4 for Form 911 Filing Requirements and Instructions for Completing this Form.)</i>		
1a. Your name as shown on tax return		1b. Taxpayer Identifying Number (SSN, ITIN, EIN)
2a. Spouse's name as shown on tax return <i>(if applicable)</i>		2b. Spouse's Taxpayer Identifying Number (SSN, ITIN)
3a. Your current street address <i>(Number, Street, & Apt. Number)</i>		
3b. City	3c. State <i>(or Foreign Country)</i>	3d. ZIP code
4. Fax number <i>(if applicable)</i>	5. Email address	
6. Tax form number <i>(1040, 941, 720, etc.)</i>		7. Tax year(s) or period(s)
8. Person to contact if Section II is not being used	9a. Daytime phone number	9b. ☐ Check here if you consent to have confidential information about your tax issue left on your answering machine or voice message at this number.
10. Best time to call	☐ Check if Cell Phone	
11. Preferred language <i>(if applicable)</i> ☐ TTY/TDD Line ☐ Interpreter needed - Specify language other than English <i>(including sign language)</i> _____ ☐ Other <i>(please specify)</i> _____		
12a. Please describe the tax issue you are experiencing and any difficulties it may be creating <i>(If more space is needed, attach additional sheets.) (See Instructions for completing Lines 12a and 12b)</i>		
12b. Please describe the relief/assistance you are requesting <i>(If more space is needed, attach additional sheets.)</i>		
I understand that Taxpayer Advocate Service employees may contact third parties in order to respond to this request and I authorize such contacts to be made. Further, by authorizing the Taxpayer Advocate Service to contact third parties, I understand that I will not receive notice, pursuant to section 7802(c) of the Internal Revenue Code, of third parties contacted in connection with this request.		
13a. Signature of Taxpayer or Corporate Officer, and title, if applicable		13b. Date signed
14a. Signature of spouse		14b. Date signed
Section II – Representative Information <i>(Attach Form 2848 if not already on file with the IRS.)</i>		
1. Name of authorized representative		2. Centralized Authorization File (CAF) number
3. Current mailing address		4. Daytime phone number ☐ Check if Cell Phone
		5. Fax number
6. Signature of representative		7. Date signed

Ilustración 3: Modelo de escrito al Defensor del Contribuyente

2.1.4. Organigrama del IRS

El IRS es, en palabras de la propia Agencia, una de las oficinas más antiguas del Gobierno de los Estados Unidos. El artículo 1.8 de la carta magna norteamericana otorga al Gobierno Federal la potestad de imponer y recaudar impuestos y tasas, así como también otros impuestos específicos para cumplir con sus obligaciones, aportar a la Defensa General y promover el bienestar social de los Estados Unidos. Fue en 1862

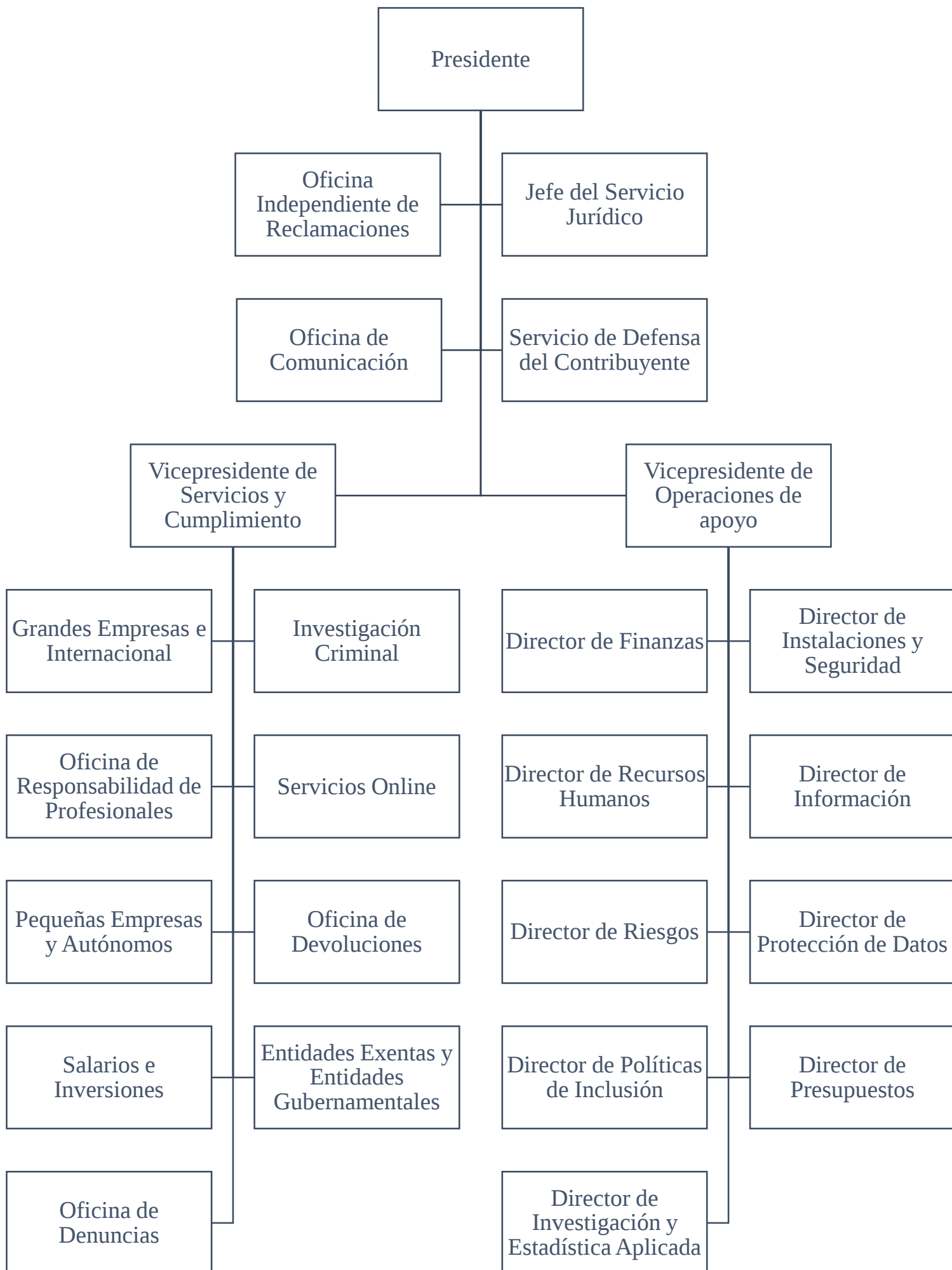
cuando el Congreso, bajo el mandato del Presidente Lincoln, creó la Oficina de Impuestos Internos⁴⁴⁷. La misión del IRS es ofrecer a los contribuyentes un servicio de la mayor calidad ayudándoles a entender y conocer sus obligaciones fiscales y hacer cumplir las leyes con integridad y justicia para todos bajo los principios de:

- Honestidad e integridad.
- Respeto.
- Continuo animo de mejora.
- Inclusión.
- Amplitud de miras y colaboración.
- Rendición de cuentas por parte del personal.

Las funciones de la agencia son la recaudación de impuestos, tanto de las personas físicas como de las personas jurídicas, procesar las devoluciones de impuestos, asistir a los contribuyentes, exigir el cumplimiento de la normativa tributaria a través de la recaudación de impuestos y los procesos de inspección, así como la persecución del fraude y los delitos fiscales.

Su composición es la siguiente:

⁴⁴⁷ En el año 1953, la “Bureau of Internal Revenue” cambió su nombre al actual IRS tal y como se recoge en el Informe del IRS del año fiscal 2020, publicado por el IRS y accesible en su dirección web <https://www.irs.gov/>. El informe, con el lema “Los Contribuyentes Primero” muestra la importancia que una gestión cuidadosa por parte de la Administración Tributaria con los contribuyes puede tener a la hora de promover la empatía entre administrado y administración.



La Unidad de Salarios e Inversiones, gestionó en el año 2020 más de 155 millones de dólares en devoluciones para personas físicas y más de 50 millones para empresas, además de atender más de 50 millones de llamadas telefónicas. El departamento de Pequeñas Empresas y Autónomos, por su parte, 27.6 millones de devoluciones.

En el ejercicio 2020, con una de las mayores eficiencias dentro de las administraciones tributarias, el IRS recaudó más del 96% del presupuesto de ingresos de los EE.UU.

Con respecto a sus niveles de empleo y personal, la evolución de los últimos 10 años muestra un pequeño retroceso en cuanto al número de personal al servicio del IRS. En el último año fiscal del que se tienen datos oficiales, sin embargo, hubo un aumento del 3,53% en el número de personal empleado. En concreto, el número de empleados por el IRS fue de 81.272 personas, incluyendo al personal contratado estacional y temporal.

Ya ha sido comentada la remodelación que sufrió el IRS en 1998. Pues bien, a principios de esta década se implementó el programa conocido como Taxpayers First Act⁴⁴⁸, que en palabras del propio IRS es “*la mayor reorganización, por su magnitud, desde la remodelación llevada a cabo a finales del siglo XX*”. Esta remodelación se articula en un plan compuesto por tres áreas principales:

- Una estrategia de servicio integral al contribuyente.
- La propuesta de remodelación de la estructura organizativa del IRS.
- Una estrategia de formación integral.

También implica una innovación en la gestión del IRS a través de una estrategia multianual para la implementación para el uso de las tecnologías de la información además de una batería de propuestas, en concreto 41, para mejorar el servicio al contribuyente y asegurar que el IRS continúe prestando servicio a los contribuyentes “de forma imparcial y justa”.

También está entre los objetivos de la administración norteamericana modernizarse a través de un plan de 6 años conocido como el “Modernization Business Plan” para conseguir los objetivos de modernización empresarial. El uso de tecnologías,

⁴⁴⁸ En adelante TAS.

también conlleva riesgos como el ciberterrorismo por lo que otro de los objetivos del IRS es establecer un sistema de protección contra los ciber-ataques.

2.2. Otras administraciones tributarias de importancia en el entorno de la OCDE y de América

2.2.1. *Introducción.*

Tras haber estudiado el máximo organismo encargado de la gestión y la recaudación de los tributos en los Estados Unidos, el IRS, ha quedado de manifiesto cómo el modelo español presenta algunas similitudes con este órgano estadounidense. A ello hay que sumar que muchas constituciones de los países del continente americano tienen principios constitucionales en lo que respecta al sistema tributario y de contribución al erario público muy similares a los que define nuestro modelo.

Por ejemplo, en México, la propia Constitución establece en el artículo 31 que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos⁴⁴⁹, si bien de manera proporcional y equitativa, según dispongan las leyes. Esto hace que podamos considerar que tributación en México se guía por los principios de legalidad, proporcionalidad y equidad, lo que conlleva que cualquier tributo tenga que estar establecido por ley, así como también su sujeto, objeto y pago (Álvarez, 2016: 58-59)⁴⁵⁰.

En concreto en Latinoamérica, la carga impositiva no representa ni el 30% del nivel de ingresos per cápita lo que significa que el Estado tiene dificultad a la hora de hacer frente a las distintas necesidades sociales de su población, que en algunos casos no son pocas (Santos, 2017:61).

En estos territorios, existen distintas estructuras tributarias que ejercen sus competencias para obtener distintos recursos financieros. En concreto, Ecuador y Cuba, son ejemplos de dos países en desarrollo cuyos gobiernos municipales deben ser protagonistas para la aplicación de la política fiscal, si bien; en ambos, hay algunas deficiencias en la cultura tributaria además de algunas fisuras en las leyes tributarias, lo que aplicado a un insuficiente nivel de descentralización administrativo y fiscal puede ser

⁴⁴⁹ Tanto de la Federación como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan.

⁴⁵⁰ De igual modo, gracias a esta protección legal para los impuestos y tributos, los ciudadanos que se vean afectados por las reformas fiscales que se realicen por parte de la Administración tributaria, podrán recurrir a la institución jurídica del amparo, que será instado a la “Justicia de la Unión” (que podrá estimar si ha habido o no alguna violación a los derechos del contribuyente toda vez que entre en vigencia la norma tributaria en cuestión.

un factor que dificulte ese crecimiento. Tal y como ocurre en otros estados, Ecuador y Cuba están inmersos en un proceso de descentralización fiscal en favor de los municipios (Piloso, Vera, Oliver, Ruiz, 2016: 78-80).

Respecto de la normativa tributaria vigente en Ecuador, el Código Orgánico Tributario, en consonancia con la Constitución de Ecuador indica que los tributos no son medios de recaudación, sino que tendrán el objetivo de “estimular la inversión, la reinversión, el ahorro y su destino hacia los fines productivos y de desarrollo nacional; atenderán a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurarán una mejor distribución de la renta nacional. Sin embargo, los principios tributarios de Ecuador se encuentran establecidos en la Constitución. Estos principios han sido llevados a cabo a la práctica a través de distintas políticas públicas, articuladas con la promulgación de las leyes, pudiendo destacar entre los más importantes principios (Santos, 2017: 62-66):

- Generalidad.
- Progresividad.
- Irretroactividad.
- Equidad

Hay ciertas prerrogativas que las distintas normativas estatales confieren a los contribuyentes en otros países. Aunque por lo general no es posible por parte de la ciudadanía de un determinado estado instar un control constitucional contra una ley fiscal, salvo que los actos de las autoridades fiscales vulneren derechos fundamentales, hay países en los que es posible realizarlo. Así, en Estados Unidos la Corte Suprema de Justicia determinó que las decisiones en torno a la recaudación son de naturaleza política y no jurídica por lo que los administrados no tienen derecho a ejercitar acciones contra leyes que impongan tributos. En Alemania los derechos fundamentales susceptibles de lo que en nuestro ordenamiento jurídico se corresponde con el “amparo” no incluyen las normas tributarias. En Francia, sólo cuando una Ley se está tramitando, el Presidente de la República o cualquier parlamentario pueden acudir al Consejo Constitucional para determinar su adecuación a la constitución. En Portugal también existe un control preventivo, aunque las normas tributarias no son objeto de protección como si de derechos fundamentales se tratase. En Brasil, el Tribunal Supremo Federal puede determinar la inconstitucionalidad de una norma si el Presidente, la Cámara de los Diputados o la

Asamblea Legislativa⁴⁵¹, instan bien la acción directa de inconstitucionalidad, bien la acción declaratoria de inconstitucionalidad (Álvarez, 2016: 328-331).

Tanto la OCDE como el Banco Mundial han observado que las economías de bajos ingresos suelen contar con sistemas regulatorios gravosos, y que una adecuada regulación empresarial contribuye al desarrollo del sector privado, por lo que la figura del Dictamen Fiscal debería ser eliminado para fortalecer el estado de derecho y reservar a las autoridades administrativas las facultades de revisión (Yáñez & Ávila, 2015: 420-421).

2.2.2. La Australian Taxation Office.

A principios de la década anterior, el ente administrativo-tributario australiano (Australian Taxation Office) elaboró una carta con doce derechos principales en los que se establecía el compromiso de la agencia a alcanzar dos metas:

- Ayudar a los contribuyentes a cumplir con sus obligaciones tributarias.
- Hacer cumplir con sus obligaciones a aquellos que tratasen eludirlas.

Destaca por parte de la ATO cómo destinó recursos por un lado a desarrollar mecanismos para la detección del incumplimiento voluntario (sobre todo a cargo de grandes empresas y en las operaciones internacionales) y por otro destinó recursos a mejorar el asesoramiento a los contribuyentes para reducir aquellas situaciones en las que el incumplimiento fiscal nacía de una discrepancia⁴⁵². Una forma de actuar que es muy lógica si se tiene en cuenta que los diferentes estudios realizados sobre el fraude y la evasión fiscal de las grandes empresas no ha dejado de crecer en la medida en que la globalización también lo ha hecho (Onrubia, 2012: 3-4).

2.2.3. La Administración Tributaria en Italia.

El análisis de la entidad encargada de la gestión y recaudación de los tributos en Italia es relevante, pues es un estado con una configuración un poco sui generis de la administración tributaria. En el país transalpino conviven la Agenzia delle Entrate, la Agenzia del Territorio, la Agenzia delle Dogane y la Agenzia del Demanio. Todas ellas son dependientes del Ministerio de Economía y Hacienda⁴⁵³:

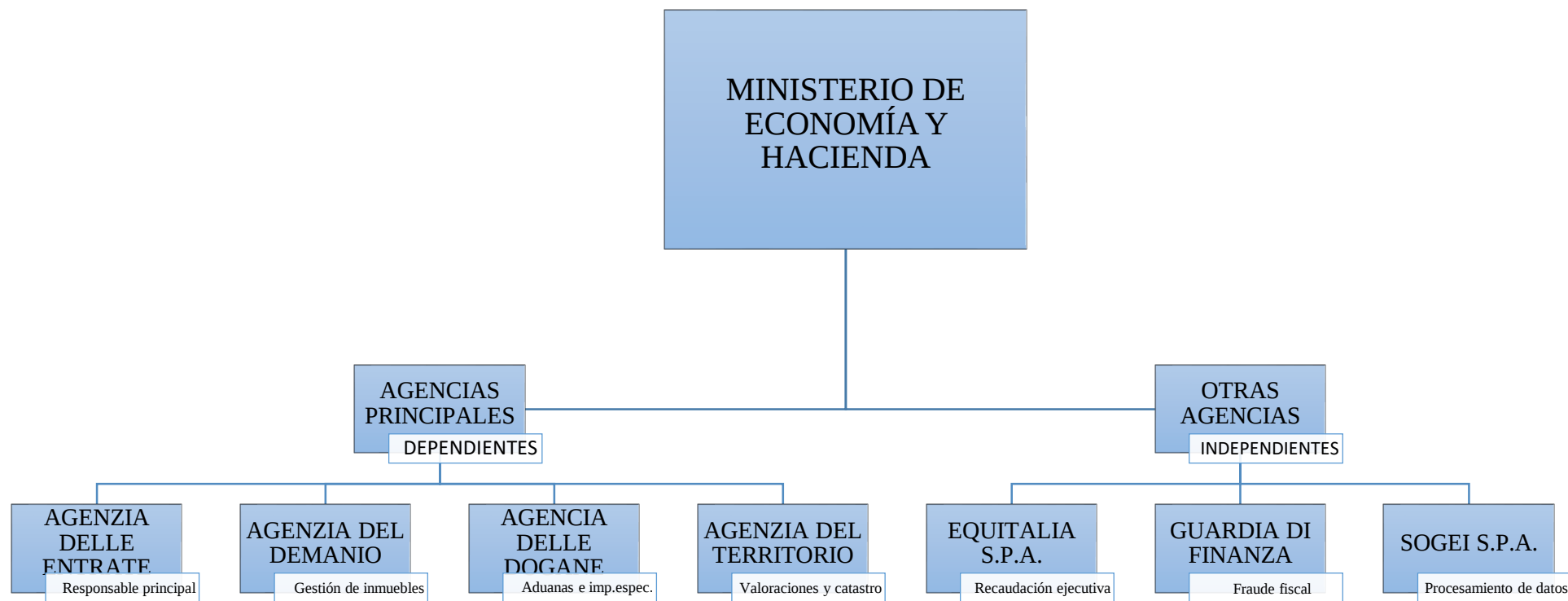
⁴⁵¹ Entre otras como la Cámara Legislativa del Distrito Federal, el Consejo Federal de la Orden de Abogados de Brasil o la Confederación Sindical.

⁴⁵² A la postre originaba un litigio que podía ser resuelto bien mediante arbitraje o bien de forma negociada.

⁴⁵³ Información obtenida del informe de la OCDE (2010)

- La Agenzia delle Entrate tiene 33.500 empleados y es la responsable principal de la administración tributaria.
- La Agenzia del Demanio es la que se encarga de la gestión de los inmuebles públicos de titularidad estatal.
- La Agenzia delle Dogane es la agencia de aduanas, encargada del IVA aplicado a las importaciones y las aduanas, así como de los impuestos especiales.
- La Agenzia del Territorio es la encargada de las valoraciones de la propiedad, de los registros de la propiedad, así como la responsable del catastro.

Además de estas cuatro agencias, una agencia independiente de titularidad estatal con 10.000 empleados, la Equitalia s.p.a., lleva a cabo la recaudación en periodo ejecutivo de las deudas tributarias y las contribuciones sociales incobradas. La Guardia di Finanza (una policía fiscal independiente con 22.000 trabajadores) se encarga de perseguir el fraude fiscal. El procesamiento de datos y todas sus actividades accesorias, se gestionan por una entidad independiente privada, Sogei s.p.a.



Esquema 4: Estructura de la AT de Italia

2.2.4. La Administración Tributaria en Alemania.

La República Federal Alemana⁴⁵⁴ se define en su Ley Fundamental como “un Estado federal democrático y social”⁴⁵⁵. Es por ello por lo que al tener una división administrativa “similar” a la que estableció la Constitución Española para la organización territorial del Reino de España, hacer un pequeño análisis de los tributos y la distribución de las competencias en materia de legislación y recaudación puede resultar de interés para profundizar en el estudio de la AEAT.

La regulación de la distribución competencial se contiene en la Ley Fundamental de la República Federal Alemana, en los artículos 73 y 74. La legislación sobre la mayoría de los impuestos corresponde a la Federación⁴⁵⁶, con la salvedad de algunos tributos específicos o de la determinación de los tipos impositivos de algunos de ellos, que puede corresponder a los municipios o a los Estados Federados (Lander)⁴⁵⁷ (Artículos 105 y siguientes de la Ley Fundamental de la República Federal Alemana). En el caso de que alguno de los Lander participe en los rendimientos de un impuesto junto con el Estado Central, la modificación de dicho tributo requiere la aprobación previa de la Cámara Alta alemana, el Bundesrat. Los ingresos de los tres principales impuestos (Renta, IVA y Sociedades), se comparten, prácticamente al 50%, entre la Federación y el Lander, con una pequeña atribución a los Municipios. La recaudación corresponde a las Oficinas de Finanzas de los Estados, y en los supuestos de IVA, Impuestos Especiales y Comercio Exterior, a las Oficinas del Estado Federal.

Nivel Administrativo	Figura(s) Impositiva(s)
Impuestos Federales	Impuesto Industrial. Impuesto sobre la Energía. Impuesto sobre seguros de Circulación. Impuesto sobre Transporte Aéreo. Impuesto sobre Combustión Nuclear.
Impuestos Regionales	Impuestos sobre bebidas, perros, caza y pesca, pertenencia a una confesión religiosa. Apuestas y Loterías. Sucesiones. Adquisición de Bienes Inmuebles.

⁴⁵⁴ En adelante, Alemania.

⁴⁵⁵ Artículo 20 de la Ley Fundamental de la República Federal Alemana.

⁴⁵⁶ Lo que en el caso de nuestro país sería equivalente al Estado, al Gobierno Central.

⁴⁵⁷ Que en Alemania son equiparables a nuestras Comunidades Autónomas.

Impuestos Municipales	Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Impuesto sobre Actividades Económicas.
-----------------------	--

Esquema 5 Organización y distribución del sistema tributario en Alemania⁴⁵⁸.

Respecto del organigrama del Ministerio de Hacienda Alemán⁴⁵⁹, destacan los siguientes departamentos:

- Departamento de Gestión. Dirige la estrategia y la planificación de los procesos de toma de decisiones políticas del Ministerio. También es responsable de los sellos postales y controla el trabajo de relaciones públicas del ministerio a través de una amplia gama de publicaciones e Internet.
- Departamento Central: Es el departamento encargado de la organización, el personal, la educación y la formación y el presupuesto del ministerio. También comprende la Academia Federal de Finanzas.
- Departamento de Política Financiera y Monetaria Internacional: analiza la evolución económica nacional e internacional y asesora a la dirección política en cuestiones de política financiera y económica.
- Departamento de Presupuesto Federal: Es el responsable de elaborar el presupuesto federal y el plan financiero. Durante el año, supervisa la ejecución del presupuesto para intervenir si es necesario, por ejemplo, con una congelación presupuestaria o un presupuesto suplementario.
- Departamento de Aduanas, Impuesto sobre las Ventas e Impuestos Especiales: Controla la Administración Federal de Aduanas que recauda los impuestos en la aduana, los impuestos especiales y el impuesto sobre los vehículos de motor. Además, se ocupa de las cuestiones nacionales e internacionales del impuesto sobre las ventas y los impuestos sobre las transacciones.
- Departamento de Impuestos Directos: se ocupa de cuestiones de política fiscal nacional e internacional y es responsable de la legislación fiscal nacional. Además, el departamento negocia acuerdos a nivel mundial para evitar la doble tributación y coordina la coordinación exigida constitucionalmente de todos los asuntos tributarios con las más altas autoridades tributarias de los países.
- Departamento de relaciones financieras federales, leyes estatales y asuntos legales: Es el departamento responsable de las relaciones financieras entre los

⁴⁵⁸ Fuente: Bundesfinanzministerium. Elaboración: Propia.

⁴⁵⁹ Bundesministerium der Finanzen

gobiernos federal, estatal y local. Es responsable, entre otras cosas, de la reparación financiera de la injusticia nazi y de los problemas de propiedad abiertos en los estados federales de Alemania Oriental.

- Departamento de Tecnologías de la Información: controla el uso de las tecnologías de la información en el ministerio y en la administración financiera federal.

- Departamento de Política del Mercado Financiero: desarrolla las posiciones centrales sobre cuestiones de regulación del mercado financiero alemán, europeo e internacional (incluida la protección del consumidor) para el Gobierno Federal y, en particular, prepara los proyectos de legislación del mercado financiero. También, el departamento se encarga de la Corporación de Préstamos para la Reconstrucción, la Agencia Federal para la Estabilización del Mercado Financiero y sus tareas, así como la Agencia de Finanzas y, por lo tanto, el sistema de deuda del gobierno federal.

- Departamento de Política Europea: desarrolla posiciones alemanas sobre el presupuesto de la UE y cuestiones financieras para el Gobierno Federal. Además, es responsable, entre otras cosas, de la coordinación de la política económica y monetaria europea y del control financiero de la UE.

- Departamento de Privatizaciones y participaciones en inmuebles federales: es responsable de los principios de la política de inversión y privatización del gobierno federal, por ejemplo, en Deutsche Telekom AG y Deutsche Post AG.

2.2.5. *La Administración Tributaria en Reino Unido. Her Majesty Revenue and Customs.*

Her Majesty Revenue and Customs, la Administración Tributaria de Reino Unido, se incardina dentro del organigrama de la Administración Británica como un “non ministerial department”⁴⁶⁰. El diccionario de Cambridge define a la institución⁴⁶¹ como “*el departamento gubernamental responsable de recaudar impuestos (sobre la renta, las inversiones etc.) y sobre los bienes que ingresen al país*”. Está apoyada por dos agencias

⁴⁶⁰ Es decir, como un departamento no ministerial, creado en 2005 como fruto de la unión del “*Inland Revenue*” y de “*Her Majesty Customs and Excise*”.

⁴⁶¹ <https://dictionary.cambridge.org/es/diccionario/ingles/hm-revenue-and-customs>

públicas: la Agencia de Tasaciones y la Oficina del Mediador (resolución de conflictos)⁴⁶².

En su dirección web, página institucional del HMRC⁴⁶³, se define como la institución encargada de los impuestos del Reino Unido con un propósito vital: “*recaudar el dinero que se destina a financiar los servicios públicos y ayudar a las familias y ciudadanos con apoyo financiero específico*”⁴⁶⁴. Además, otras de sus funciones son proteger la seguridad fiscal, económica y social del Reino Unido, facilitar el comercio internacional gestionar los pagos por enfermedad y maternidad⁴⁶⁵. La supervisión del presupuesto de la institución se lleva a cabo por el Ministro del Tesoro, que además informa al Parlamento de la actuación del HMRC⁴⁶⁶.

En la actualidad, al frente del HMRC está Jim Harra, con el cargo de “Primer Secretario y Director Ejecutivo Permanente”⁴⁶⁷, que tiene entre sus funciones desarrollar la estrategia y los objetivos del HMRC. Además, es el máximo responsable del presupuesto y rinde cuentas ante el Parlamento por los gastos y la actuación del organismo. Es la máxima figura directiva del HMRC junto con el Subsecretario y Subdirector Ejecutivo Permanente⁴⁶⁸. Como órgano superior de mando, junto a los anteriores, se encuentra el Comité Ejecutivo del HMRC, que es el principal órgano de dirección⁴⁶⁹. Llama la atención que el HMRC está apoyado por un órgano consultivo, que no toma decisiones en cuanto a política fiscal, pero que presta asesoramiento continuo. Se trata del Consejo del HMRC⁴⁷⁰ formado por el Director y los Consejeros no ejecutivos, así como por los Secretarios Permanentes y el Director Financiero. El Consejo en palabras del propio HMRC es fundamental para el buen fin de su labor como departamento al mezclar la amplia experiencia de sus miembros en los sectores público y privados⁴⁷¹.

⁴⁶² “Valuation Office Agency y The Adjudicator’s Office”.

⁴⁶³ <https://www.gov.uk/government/organisations/hm-revenue-customs/about>

⁴⁶⁴ Ayudando a la mayoría honesta a obtener sus impuestos correctamente y a la minoría deshonestas que engaña al sistema, dificultando su actuación.

⁴⁶⁵ Así pues, HMRC tiene competencias que en nuestro país están atribuidas a la Tesorería General de la Seguridad Social.

⁴⁶⁶ El Departamento del Tesoro, cuyo responsable (ministro) es Rishi Sunak, es el Departamento dentro del Gobierno de Reino Unido que lidera la política fiscal.

⁴⁶⁷ Harra es “inspector de Hacienda” desde 1984, y ocupa el cargo de jefe del HMRC desde 2019.

⁴⁶⁸ En la actualidad, cargo que ocupa Angela MacDonald.

⁴⁶⁹ Formado en la actualidad por 11 miembros, cada uno de ellos encargado de un área concreta.

⁴⁷⁰ HMRC Board.

⁴⁷¹ El Consejo se divide, a su vez, en varios departamentos: el Departamento de Personal, el Departamento de Atención al Contribuyente y el de Auditoría y Riesgos. Respecto a este último, principalmente asesora en materia económica. El de Atención al Contribuyente presta ayuda en lo relacionado con la obligación legal del HMRC de informar anualmente sobre el comportamiento de esta institución con los

También forman parte del esquema organizativo del HMRC los siguientes Departamentos:

- Departamento de Atención al Contribuyente: formado por el Director General y por 9 Subdirectores
- Departamento de Cumplimiento del Contribuyente: a cuyo frente está el Director General apoyado por 12 Subdirectores.
- Departamento de Estrategia para el Contribuyente y Diseño Fiscal: dirigido por el Director General y que cuenta con 14 subdirectores.
- Departamento de Personal: cuenta con el Director General al frente y con 6 Subdirectores.
- Departamento de Finanzas: integrado por 11 Subdirectores bajo el mando del Director General.
- Departamento Digital y de Informática: al frente del Departamento está el Director General, apoyado por 10 Subdirectores.
- Departamento de Servicios Jurídicos: Dirige este departamento el Consejero General, que cuenta con una red de 4 Subdirectores.
- Departamento de Aduanas y Comercio: se trata de un departamento que ha aumentado su importancia tras el “Brexit”⁴⁷² y que está formado por el Director General con la ayuda de 5 Subdirectores.

Además de estos Departamentos, existen otros 2 más con menor incidencia en materia fiscal y tributaria. Se trata de los de Transformación Digital y Comunicación. Y también el Departamento de Tasaciones, oficina ejecutiva financiada directamente por el HMRC.

El contribuyente está muy presente en la forma de actuar del HMRC y figura como una importante pieza del sistema para el Tesoro de Reino Unido. Así lo demuestra la gran cantidad de información para cada uno de los impuestos y procedimientos que ofrece el HMRC, sobre todo en su dirección web, donde numerosas cuestiones resultan accesibles para todo contribuyente consultante.

Para facilitar el cumplimiento voluntario en la medida de lo posible, también tiene establecidos los cauces legales y procedimentales que favorezcan que el contribuyente pueda regularizar su situación tributaria. Destaca el llamado “time to pay arrangement”.

contribuyentes. Por su parte, el de Personal, lo hace en todo lo relativo a recursos humanos y condiciones laborales el personal a su servicio.

⁴⁷² Término formado por Britain (Bretaña) y exit (salida) que hace salida del Reino Unido de la Unión Europea.

Un procedimiento por el que la deuda tributaria, bien dentro de plazo o bien fuera de plazo, se puede pagar aplazada⁴⁷³.

Otra de las medidas en pro del contribuyente es la variada gama de reclamaciones que éstos pueden llevar a cabo. El HMRC tiene establecidos procedimientos para que los ciudadanos reclamen contra las decisiones del organismo en materia de impuestos y las sanciones que les impongan, también pueden solicitar la revisión de las liquidaciones que le haya practicado la Administración y las sanciones; y permite demorar el pago de una sanción mientras se dirime la reclamación.

Los contribuyentes, tanto personas físicas como jurídicas, pueden elevar sus quejas, también, en aquellos supuestos en los que el ciudadano reciba un servicio de poca calidad por parte de la Administración tributaria, o sufra demoras injustificadas en un procedimiento tributario. Además, disponen de dos vías adicionales para reclamar en materia de sanciones o tributos, así como para presentar quejas y reclamaciones sobre conductas negligentes por parte del personal del HMRC.

Dejando a un lado los casos concretos, se va a indicar cómo es el procedimiento general de reclamación ante el HMRC que pueden llevar a cabo los contribuyentes, que puede hacerse “online” o por correo (enviando la reclamación en papel)⁴⁷⁴. Al presentar la reclamación⁴⁷⁵ se inicia un procedimiento en el que el HMRC la revisa, lo que se conoce como “revisión de primer nivel”. A continuación, contestará indicando el actuario que llevará a cabo el estudio de la queja, en qué etapa del procedimiento se encuentra la misma, y cuál es el siguiente paso a dar en el mismo. Posteriormente, el HMRC resolverá y notificará el resultado de esta primera fase. En caso de disconformidad con la primera resolución, se puede reclamar de nuevo y será otro actuario distinto el que analizará el asunto, notificando el resultado de esta segunda reclamación al contribuyente. Si esta segunda resolución no satisface al reclamante, éste puede solicitar a la Oficina de

⁴⁷³ Si bien, en caso de que el HMRC considere que el contribuyente no va a poder afrontar el calendario de pagos, le exigirá el pago total de la deuda.

⁴⁷⁴ Más allá de las diferencias propias de ambos tipos de procedimientos (como el hecho de que para el proceso online sea necesario un usuario y contraseña, entre otras) destaca, en contraposición a lo que ocurre con la Agencia Tributaria en nuestro país, que aquellas reclamaciones que se presenten por un tercero, representante del contribuyente (asesor fiscal, abogado tributario, gestor administrativo etc.); deberán tramitarse obligatoriamente en papel, estando prohibidas las “online”.

⁴⁷⁵ Una reclamación que, como indica el HMRC “no va a provocar que el trato de la Administración Tributaria sea distinto al que no la haya presentado” y que se estudiará “de forma justa, confidencial y concienzuda para analizar el problema”. Además, en caso de resolución satisfactoria, el HMRC podrá correr con los cargos que esta reclamación haya costado al contribuyente, como las tarifas del profesional que realice la misma, o algunos tan llamativos como el coste del envío de la documentación.

Mediación, independiente del HMRC, que analice la misma, en un proceso totalmente gratuito. Si, por último, el contribuyente tampoco está de acuerdo con la resolución que emita esta Oficina, podrá solicitar al representante parlamentario electo por su circunscripción que ponga en conocimiento del Defensor del Pueblo parlamentario y del Servicio de Salud.

Como se puede apreciar, el procedimiento de reclamación que el HMRC ofrece a los ciudadanos es muy garantista con los contribuyentes, tanto es así que, en la tercera fase del procedimiento, un organismo independiente analizará la reclamación y, en caso de disconformidad del reclamante, éste podrá dirigirse incluso al Defensor del Pueblo.

2.2.6. La Administración Tributaria en México

En México, el órgano encargado de la gestión y recaudación de los tributos es el Servicio de Administración Tributaria. Se trata de un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que fue creada el 1 de julio de 1997 con carácter de autoridad fiscal. Si bien no se trata de analizar en sentido amplio esta institución, sí que merece la pena hacer algunas menciones básicas a sus competencias y facultades, así como a su organización interna.

Entre sus competencias se pueden destacar: determinación, liquidación y recaudación de impuestos (así como de otras figuras accesorias), vigilancia en el cumplimiento de obligaciones fiscales. Esta última atribución lo convierte en el instrumento fiscalizador de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Es un órgano con autonomía, en materia técnica para dictar sus resoluciones, y también autónomo en la elaboración de su presupuesto y también en su gestión para la consecución de sus objetivos⁴⁷⁶. Entre sus atribuciones, destacan las que le encomienda el artículo 2 de la Ley que lo regula⁴⁷⁷ que faculta a este órgano para fiscalizar a los contribuyentes en aras

⁴⁷⁶ Artículo 3 de la Ley del Servicio de Administración Tributaria.

⁴⁷⁷ Si bien, la totalidad de sus atribuciones vienen recogidas en el artículo 7 y son:

- I. Recaudar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y sus accesorios de acuerdo a la legislación aplicable;
- II. Dirigir los servicios aduanales y de inspección, así como la Unidad de Apoyo para la Inspección Fiscal y Aduanera;
- III. Representar el interés de la Federación en controversias fiscales;
- IV. Determinar, liquidar y recaudar las contribuciones, aprovechamientos federales y sus accesorios cuando, conforme a los tratados internacionales de los que México sea parte, estas atribuciones deban ser ejercidas por las autoridades fiscales y aduaneras del orden federal;
- V. Ejercer aquéllas que, en materia de coordinación fiscal, correspondan a la administración tributaria;

de que éstos cumplan con sus obligaciones tributarias y aduaneras. Pero, además, en su segundo párrafo; este artículo considera al SAT como el órgano encargado de implantar programas y proyectos para reducir el costo por operación y el coste del cumplimiento de las obligaciones por parte de los contribuyentes, en aras de aumentar la eficacia y la eficiencia.

Entre la administración tributaria española y la mexicana se pueden establecer algunas similitudes. En México, se permite presentar una declaración denominada Dictamen de Estados Financieros para Efectos Fiscales. El estado, no obstante, ostenta la facultad de comprobación a través de la visita domiciliaria, potestad recogida en el artículo 16 de su constitución, desarrollado por los artículos 42 y 45 del Código Fiscal de la Federación que permite que las autoridades administrativas, y sobre todo las fiscales, gocen de facultades de visitar al administrado para comprobar el cumplimiento de sus

-
- VI. Solicitar y proporcionar a otras instancias e instituciones públicas, nacionales o del extranjero, el acceso a la información necesaria para evitar la evasión o elusión fiscales, de conformidad con las leyes y tratados internacionales en materia fiscal y aduanera;
 - VII. Vigilar y asegurar el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales y aduaneras y, en su caso, ejercer las facultades de comprobación previstas en dichas disposiciones;
 - VIII. Participar en la negociación de los tratados internacionales que lleve a cabo el Ejecutivo Federal en las materias fiscal y aduanera, así como celebrar acuerdos interinstitucionales en el ámbito de su competencia;
 - IX. Proporcionar, bajo el principio de reciprocidad, la asistencia que le soliciten instancias supervisoras y reguladoras de otros países con las cuales se tengan firmados acuerdos o formen parte de convenciones internacionales de las que México sea parte, para lo cual, en ejercicio de sus facultades de vigilancia, podrá recabar respecto de los contribuyentes y terceros con ellos relacionados, la información y documentación que sea objeto de la solicitud.
 - X. Fungir como órgano de consulta del Gobierno Federal en las materias fiscal y aduanera;
 - XI. Localizar y listar a los contribuyentes con el objeto de ampliar y mantener actualizado el registro respectivo;
 - XII. Allegarse la información necesaria para determinar el origen de los ingresos de los contribuyentes y, en su caso, el cumplimiento correcto de sus obligaciones fiscales.
 - XIII. Proponer, para aprobación superior, la política de administración tributaria y aduanera, y ejecutar las acciones para su aplicación. Se entenderá como política de administración tributaria y aduanera el conjunto de acciones dirigidas a recaudar eficientemente las contribuciones federales y los aprovechamientos que la legislación fiscal establece, así como combatir la evasión y elusión fiscales, ampliar la base de contribuyentes y facilitar el cumplimiento voluntario de las obligaciones de los contribuyentes.
 - XIV. Diseñar, administrar y operar la base de datos para el sistema de información fiscal y aduanera, proporcionando a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público los datos estadísticos suficientes que permitan elaborar de manera completa los informes que en materia de recaudación federal y fiscalización debe rendir el Ejecutivo Federal al Congreso de la Unión.
 - XV. Contribuir con datos oportunos, ciertos y verificables al diseño de la política tributaria.
 - XVI. Emitir las disposiciones de carácter general necesarias para el ejercicio eficaz de sus facultades, así como para la aplicación de las leyes, tratados y disposiciones que con base en ellas se expidan.
 - XVII. Emitir los marbetes y los precintos que los contribuyentes deban utilizar cuando las leyes fiscales los obliguen, y
 - XVIII. Las demás que sean necesarias para llevar a cabo las previstas en esta Ley, su reglamento interior y demás disposiciones jurídicas aplicables.

obligaciones fiscales⁴⁷⁸ desde un doble punto de vista, la mera comprobación y la averiguación de aquellos hechos imposables que quedaron sin declarar. Y es que, no hay que olvidar que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos obliga, en su artículo 31, a que todos los mexicanos contribuyan al gasto público de manera proporcional y equitativa, lo que significa que cada uno debe pagar la cuota que le corresponda, de ahí la importancia del Dictamen Fiscal⁴⁷⁹ (si bien ahora mismo es optativo). Desde 2011, el SAT implantó una plataforma electrónica para facilitar no sólo el cumplimiento de las obligaciones fiscales, sino que, como contrapunto, posibilita que la administración tenga mayor información sobre los contribuyentes. Todo ello aumenta con el Dictamen Fiscal. (Yáñez & Ávila, 2015: 405-421⁴⁸⁰).

También presentan algunas similitudes con nuestro país respecto al régimen sancionador. En el caso español, en muchas ocasiones presentar una declaración fuera de plazo sin requerimiento previo de la administración evita la interposición de sanciones. En México ocurre algo parecido pues toda vez se ha iniciado un proceso de comprobación, se permite la regularización voluntaria por parte del sujeto que está siendo requerido por la Administración. Es la figura del “derecho general de autocorrección”⁴⁸¹ (Álvarez 2016: 110-111).

Con respecto a su organización, la Junta de Gobierno es el superior jerárquico y está formado por El Secretario de Hacienda y Crédito Público, que presidirá la Junta, y tres consejeros designados por él de entre los empleados superiores de Hacienda; tres consejeros independientes, dos de ellos designados por el Presidente de la República. Tras la Junta de Gobierno se encuentra el Presidente, designado por el Presidente de la República, que administra y representa al SAT. Y por último están las distintas unidades administrativas que para su organización y régimen interno se establezcan.

⁴⁷⁸ A partir de 2014 aumentaron los métodos de comprobación pues gracias al uso de las nuevas tecnologías se crearon el buzón electrónico y la comprobación electrónica.

⁴⁷⁹ Se trata de una declaración informativa, al estilo de las que existen en la actualidad en nuestro sistema tributario y fiscal, como sería el modelo 347 de operaciones con terceras personas, o el modelo 390 de resumen anual del IVA.

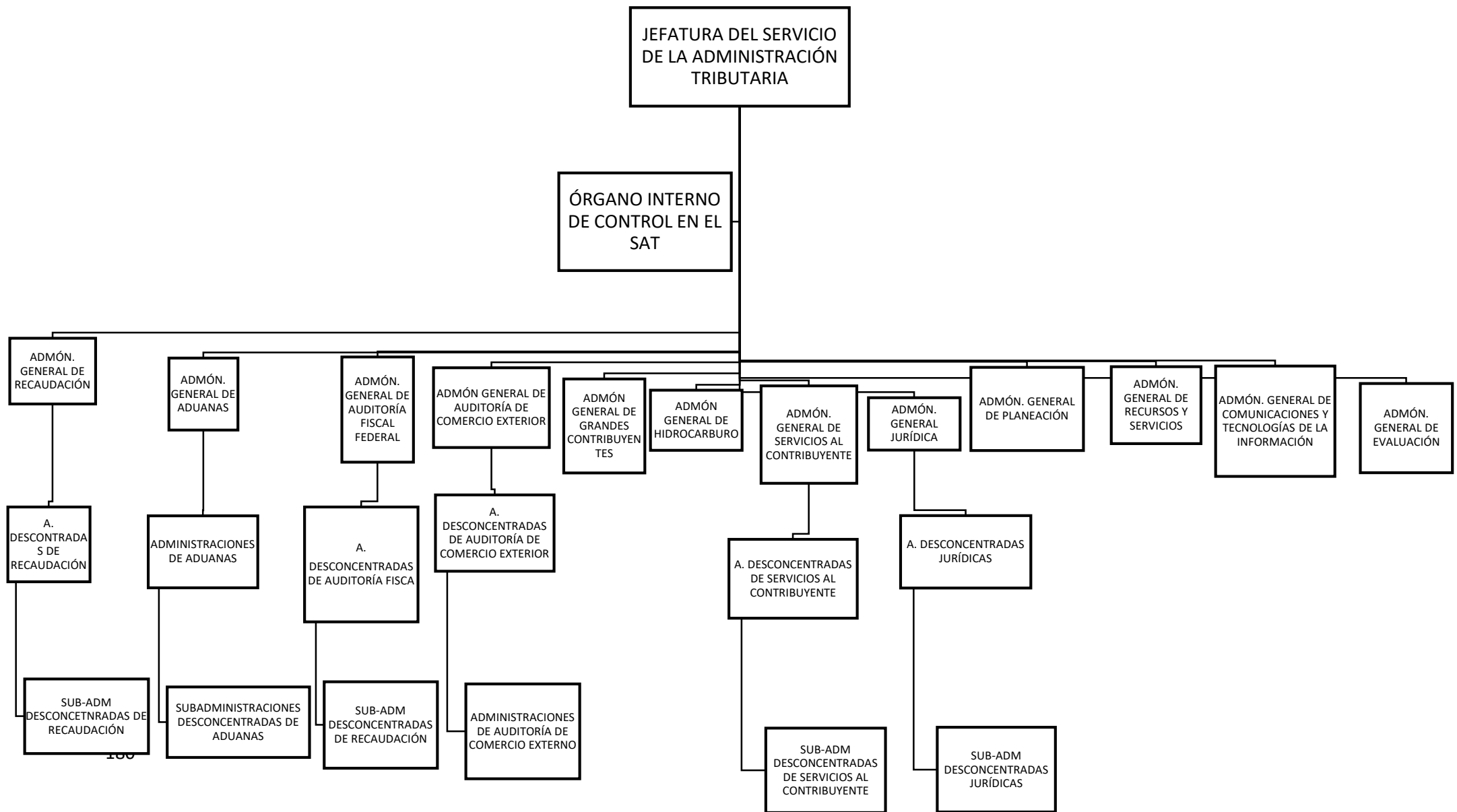
⁴⁸⁰ Sin embargo, tanto la OCDE como el Banco Mundial han observado que las economías de bajos ingresos suelen contar con sistemas regulatorios gravosos, y que una adecuada regulación empresarial contribuye al desarrollo del sector privado, por lo que la figura del Dictamen Fiscal debería ser eliminado para fortalecer el estado de derecho y reservar a las autoridades administrativas las facultades de revisión.

⁴⁸¹ Que se introdujo en el ordenamiento jurídico del país azteca en 2011, cuando comenzó sus funciones la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON). Esta institución se reguló ya en una Ley Orgánica en el año 2006, y nació para garantizar el derecho de los contribuyentes a recibir justicia en materia fiscal en el orden federal mediante la asesoría, representación y defensa, recepción de quejas y emisión de recomendaciones.

Estas unidades administrativas vienen reguladas en el Manual de Organización General del Servicio de Administración Tributaria publicado el día 5 de enero de 2016 y que está formado por los siguientes organismos:

1. Jefatura del Servicio de Administración Tributaria
 - 1.1. Administración General de Recaudación.
 - 1.1.1. Administraciones Desconcentradas de Recaudación.
 - 1.1.1.1. Subadministraciones Desconcentradas de Recaudación.
 - 1.2. Administración General de Aduanas.
 - 1.2.1. Administraciones de Aduanas.
 - 1.2.1.1. Subadministraciones de Aduanas.
 - 1.2.1.2. Verificaciones y técnicos de las Aduanas.
 - 1.3. Administración General de Auditoría Fiscal Federal.
 - 1.3.1. Administraciones Desconcentradas de Auditoría Fiscal.
 - 1.3.1.1. Subadministraciones Desconcentradas de Auditoría Fiscal.
 - 1.4. Administración General de Auditoría de Comercio Exterior.
 - 1.4.1. Administraciones Desconcentradas de Auditoría de Comercio Exterior.
 - 1.4.1.1. Administraciones de Auditoría de Comercio Exterior.
 - 1.5. Administración General de Grandes Contribuyentes.
 - 1.6. Administración General de Hidrocarburos.
 - 1.7. Administración General de Servicios al Contribuyente.
 - 1.7.1. Administraciones Desconcentradas de Servicios al Contribuyente.
 - 1.7.1.1. Subadministraciones Desconcentradas de Servicios al Contribuyente.
 - 1.8. Administración General Jurídica.
 - 1.8.1. Administraciones Desconcentradas Jurídicas.
 - 1.8.1.1. Subadministraciones Desconcentradas Jurídicas.
 - 1.9. Administración General de Planeación.
 - 1.10. Administración General de Recursos y Servicios.

- 1.11. Administración General de Comunicaciones y Tecnologías de la Información.
- 1.12. Administración General de Evaluación.
- 2. Órgano Interno de Control en el Servicio de Administración Tributaria.



Esquema 6: Estructura de la AT de México

Respecto de su **personal**, el último informe publicado por el SAT mexicano cifraba el número de empleados en un total de 35.660 empleados al servicio de esta institución, distribuidos, por sexo y por áreas, según la tabla que se aporta a continuación (Tabla 1: Personal al servicio del SAT).

La plantilla del SAT está encabezada por el Jefe del Servicio de Administración Tributaria, y está organizada además en 12 Administraciones Generales y un Órgano Interno de Control. En relación a los ingresos tributarios que obtuvo el Gobierno Federal, gracias a la gestión del SAT, según el último informe publicado referido al ejercicio 2022⁴⁸², los ingresos por distintos tributos ascendieron a un total de 3 billones 812 mil 520 millones de pesos⁴⁸³, que se distribuyen por mes y por tributo de la forma que refleja la tabla de la siguiente página (Tabla 2: Ingresos tributarios por mes y tributo del Gobierno Federal).

⁴⁸² Servicio de Administración Tributaria: “*Informe Tributario y de Gestión: Cuarto Trimestre 2022*”.

⁴⁸³ Con relación a 2018, se alcanzó un incremento real de 1.9%, equivalente a 750 mil 186 millones de pesos.

ORGANIZACIÓN DEL PERSONAL AL SERVICIO DEL SAT

Organización | Plantilla de personal | Plazas por áreas

Nombre del área	Abreviatura de área	Hombres	Mujeres	Total de empleados
Jefatura del SAT	JESAT	5	3	8
Órgano Interno de Control	OIC	115	136	251
Administración General de Aduanas	AGA	3.444	3.468	6.912
Administración General Auditoría de Comercio Exterior	AGACE	618	648	1.266
Administración General de Auditoría Fiscal Federal	AGAFF	2.894	4.861	7.755
Administración General de Comunicaciones y Tecnologías de la Información	AGCTI	826	341	1.167
Administración General de Evaluación	AGE	229	241	470
Administración General de Grandes Contribuyentes	AGGC	476	708	1.184
Administración General de Hidrocarburos	AGH	182	235	417
Administración General Jurídica	AGJ	821	1.232	2.053
Administración General de Planeación	AGP	91	67	158
Administración General de Recaudación	AGR	3.071	3.230	6.301
Administración General de Recursos y Servicios	AGRS	2.355	1.901	4.256
Administración General de Servicios al Contribuyente	AGSC	1.387	2.075	3.462
TOTAL		16.514	19.146	35.660

Tabla 8: Distribución del personal de la AT de México

INGRESOS TRIBUTARIOS POR MES Y TRIBUTO DEL GOBIERNO FEDERAL

Año	Mes	Impuesto Sobre la Renta	Impuesto al Valor Agregado	Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS) ⁴⁸⁴	Importaciones	Impuesto sobre Automóviles Nuevos	Impuesto por la Actividad de Exploración y Extracción de Hidrocarburos	Otros ingresos tributarios	Total de Ingresos tributarios
2022	Enero	213.537	112.237	41.459	7.456	1.313	552	3.278	379.832
2022	Febrero	161.682	83.939	19.154	6.983	1.030	586	6.884	280.259
2022	Marzo	328.686	95.492	14.416	8.192	1.004	699	12.338	460.827
2022	Abril	200.455	108.734	12.764	6.735	1.219	625	6.505	337.036
2022	Mayo	166.761	107.297	3.205	6.934	1.071	584	6.306	292.158
2022	Junio	188.457	113.851	-16.081	7.339	1.252	585	6.588	301.992
2022	Julio	165.068	129.796	-18.796	8.088	1.355	581	5.900	291.993
2022	Agosto	166.927	108.997	-11.514	9.471	1.271	582	4.921	280.655
2022	Septiembre	161.732	83.881	15.787	8.907	1.311	584	5.405	277.607
2022	Octubre	160.411	75.158	13.975	8.592	1.257	612	9.506	269.511
2022	Noviembre	161.788	96.078	19.248	7.181	1.451	587	9.634	295.967
2022	Diciembre	198.337	106.343	23.915	7.795	1.525	582	6.186	344.683
								Total Ingresos	3.812.519,81

Tabla 9 Distribución de Ingresos en el sistema tributario mexicano

⁴⁸⁴ El Impuesto Especial sobre Producción y Servicios incluye: Gasolina y diésel. Tabacos labrados. Alcohol. Cervezas y bebidas refrescantes. Juegos y sorteos. Telecomunicaciones. Bebidas Energizantes. Bebidas saborizadas. Alimentos no básicos con alta densidad calórica. Plaguicidas. Carbonos. Aguas, refrescos y sus concentrados.

Tal y como recoge el informe “La Nueva Administración Tributaria en México. El ADN Digital: eje de transformación de los servicios tributarios”, el SAT inició en el último lustro de la década un proceso de transformación. Siguiendo las tendencias internacionales, se propuso incrementar la obtención de los recursos públicos necesarios para atender las necesidades de la población⁴⁸⁵, y por otro lado, promover el cumplimiento voluntario y responsable de las obligaciones tributarias.

Para conseguir estos propósitos, se estableció una estrategia que buscaba la implantación de los servicios necesarios para que los contribuyentes estén en posibilidades de cumplir con sus obligaciones y algunas mejoras en los métodos internos de trabajo en el SAT, todo ello relacionado con incrementar los servicios en línea.

Según los datos ofrecidos por Informe Tributario y de Gestión: Cuarto Trimestre 2022⁴⁸⁶, publicado por el propio SAT, como suerte de memoria de gestión, en el ejercicio, el SAT efectuó 21 millones de atenciones en sus oficinas⁴⁸⁷. Destaca, por último, el aumento de la atención por medios telemáticos que se incrementó también con respecto al ejercicio anterior. También, en relación con los ciudadanos, se impulsó un registro federal de contribuyentes que propulsó el incremento de certificados de firma electrónica con un total de 5 millones 124 mil gestiones de este tipo, de las cuales más de 2 millones fueron nuevas solicitudes. El Registro General de Contribuyentes ha continuado aumentando su importancia dentro del seno del SAT y de la relación entre los contribuyentes y la Hacienda mexicana. Tanto es así que el número de contribuyentes en el ejercicio 2022 alcanzó la cifra de 61,781,894.

Tras el análisis de los datos del Servicio de Administración Tributaria mexicano, destaca cómo en los últimos años los esfuerzos por llevar a cabo la modernización de la administración y el acercamiento a los contribuyentes está dando resultados. Siguiendo el último informe publicado por el SAT, se puede observar cómo siguiendo la estrategia ABC⁴⁸⁸, se ha conseguido aumentar la recaudación en casi 246 mil millones de pesos con respecto al cuarto trimestre del ejercicio anterior (2021), con un aumento de la eficiencia recaudatoria que permitió obtener ingresos adicionales por 613 mil millones de pesos. También, con respecto a la evasión fiscal y a la lucha contra la corrupción, destaca que el

⁴⁸⁵ Entre otros abastecer y mejorar los servicios públicos, así como fomentar el desarrollo y encauzar las aspiraciones del país azteca.

⁴⁸⁶ Último reporte anual publicado por esta institución.

⁴⁸⁷ Comparado con el mismo periodo de 2019, se tiene un incremento de 44.96%.

⁴⁸⁸ Aumentar la eficiencia recaudatoria, Bajar la evasión fiscal y Combatir la corrupción.

SAT recuperó 129 pesos por cada uno invertido en fiscalización y que fueron denunciados 827 contribuyentes, y 15 servidores públicos ante la Fiscalía General de la República. Por último, y estrictamente en relación con los contribuyentes, para facilitar el cumplimiento voluntario, se han propuesto medidas como el ciclo del contribuyente, una forma de agilizar y simplificar las relaciones de los sujetos pasivos con las distintas administraciones tributarias⁴⁸⁹.

⁴⁸⁹ El informe de “La Nueva Administración Tributaria” define el ciclo del contribuyente como la ubicación, dentro de un proceso versátil, de las grandes etapas o fases en las que se puntualiza una obligación tributaria, a la cual debe responder la autoridad con un servicio específico para su correcto cumplimiento.

3. CONCLUSIONES

Las Administraciones Tributarias, con carácter general en los países estudiados y analizados en el entorno del CIAT y de la OCDE, son las encargadas de la gestión y la recaudación de los tributos. En definitiva, más allá de su categoría administrativa (como Agencia, como Departamento Ministerial etc.) de la aplicación del sistema tributario.

Toda Administración Tributaria aspira a conseguir la mayor de las eficiencias y obtener la máxima recaudación con los mínimos costes, tanto directos (es decir, aquellos que afectan a su presupuesto) como indirectos.

Este propósito es cada vez más complejo porque los nuevos modelos de negocio y las formas de contratar y prestar servicios por parte de las empresas, hacen que las Administraciones Tributarias tengan dificultades en localizar el lugar en el que se producen los hechos imponible que deben gravar. A lo anterior hay que sumar que muchas empresas establecen su sede, con ánimo de tributar menos que en el país conforme a cuyas reglas han sido creadas y han comenzado a operar, en países de escasa tributación, conocidos como paraísos fiscales⁴⁹⁰. En este contexto internacional, es imprescindible que la colaboración y el intercambio de información entre las Administraciones Tributarias sea constante, así como que los mecanismos para evitar la doble tributación sean cada vez mejores, por lo que los Convenios para evitar la Doble Imposición, se erigen como una figura imprescindible.

Pero las Administraciones Tributarias no son meras “empresas públicas de recaudación”. Ante todo, pertenecen al sistema público de cada uno de sus países y los contribuyentes deben configurarse como el motivo principal para su funcionamiento. Posicionar a empresas y ciudadanos en el centro del sistema tributario, en el sentido de la reforma de principios de siglo del IRS o del garantista sistema del HMRC, repercute positivamente en las tasas de cumplimiento voluntario.

⁴⁹⁰ Término resultante del mal uso de la traducción del inglés “tax haven” (escondite fiscal), confundido con el término heaven (cielo/paraíso).

4. CREACIÓN DE UN NUEVO ESTATUTO PARA LA AEAT

1. LA NECESIDAD DE REFORMAS EN LA AGENCIA TRIBUTARIA.

Tras el estudio realizado durante este trabajo, ha quedado puesto de manifiesto que la AEAT presenta algunas deficiencias tanto en su configuración como en su funcionamiento. Además, la AEAT tampoco es ajena a las dificultades que padecen el resto de Administraciones Tributarias y que ya han sido detalladas anteriormente en este estudio: los problemas para localizar los hechos imponible, la aparición de nuevas formas de pago, la aparición del dinero digital y otras tantas que provocan que, además de los problemas que ya presentaba la Agencia⁴⁹¹, ésta tenga que afrontar nuevos retos a diario. Por ello, es necesaria la reconfiguración de la AEAT para establecer un nuevo régimen presupuestario y de financiación, que no dependa del poder político ni tampoco dependa de la participación en lo que recaude a través de sus actos de gestión⁴⁹², que garantice una mayor independencia y una actuación más centrada en el contribuyente.

La Agencia Tributaria nació hace tres décadas y, desde entonces, el panorama político e internacional ha cambiado⁴⁹³. La evolución de los estados democráticos hace necesaria una Administración que pueda dar respuesta a las necesidades sociales a través de la puesta en práctica de una serie de mejoras, que no es otra cosa que la participación institucional y democrática del entorno en la Administración⁴⁹⁴. También influye que el ciudadano identifica, si bien erróneamente, que la Administración Pública representa al Gobierno, por lo que aquélla debería realizar grandes esfuerzos para acercar la gestión al ciudadano, buscando que la sociedad civil se sienta parte de la Administración y aumente la satisfacción percibida por la sociedad respecto a sus servicios públicos⁴⁹⁵ (Rodríguez (2017: 42-48).

⁴⁹¹ como la polémica por su nacimiento, su régimen de personal y su financiación.

⁴⁹² Esos conocidos como Ingresos por Actos de Liquidación

⁴⁹³ Por no hablar de los hechos imponible que gravan los diferentes impuestos de los que la AEAT tiene encomendada su gestión y recaudación

⁴⁹⁴ Con la participación, también, de los administrados y de los empleados de la Administración en aras de conseguir unos determinados objetivos de calidad, porque, la gestión pública se asemeja al sistema utilizado por algunas empresas privadas (pues que se busca una mayor eficiencia y eficacia del servicio que se presta, lo que ocurre tanto en las empresas de capital privado como en cualquier otra administración pública,) lo que resulta en ocasiones en una suerte de gestión “híbrida” en tanto que se está implantando la idea de que ésta (la gestión pública) debería estar en manos de gerentes profesionales

⁴⁹⁵ Para la consecución de estos objetivos en la UE se cuenta con el Instituto Europeo de Administración Pública (IEAP) que ha tratado de implementar el Marco Común de Evaluación (Common Assessment Framework “CAF”). Este sistema de evaluación pública es llevado a cabo en España por el Ministerio de

La Agencia Tributaria no se puede abstraer de su contexto social, político y económico, ni tampoco de la coyuntura actual. Por ello, para su mejor funcionamiento, es necesario plantear un nuevo modelo de organización de la Agencia Estatal de Administración Tributaria que permita dotarle de mayor independencia y de mayores medios para conseguir sus principales premisas: la gestión y recaudación de impuestos, sin olvidar el trato al contribuyente como destaca el grupo IHE. En concreto, se pretende con la posibilidad de la creación de un nuevo estatuto:

1. Una administración tributaria al servicio del poder político, pero independiente.
2. Una administración tributaria profesional.
3. Una administración tributaria compartida que salvaguarde la unidad del sistema.

Tanto la doctrina como el propio personal de la Agencia Tributaria vienen demandando mejoras en la configuración y en el funcionamiento de la institución. Una de las principales demandas es la relativa a la necesidad reducir, o eliminar, la dependencia que la AEAT tiene del poder político. Desde el punto de vista de la organización su estructura se identifica más con las conocidas en el ámbito anglosajón como “agency” (agencia)⁴⁹⁶, que con aquellas denominadas agencias departamentales, con una estructura organizativa jerárquica, lo que a la postre determina que el nivel de eficacia dependa no sólo por los factores externos sino también por la eficiencia mostrada en su comportamiento organizativo. No obstante, las injerencias del poder político en el ejercicio de actividades en la AEAT han generado una pérdida de la confianza que esta institución transmite a los ciudadanos, lo que inevitablemente merma un poco las expectativas de cumplimiento fiscal por parte de éstos (Onrubia, 2012:5-6).

Porque, la Agencia no sólo ha llevado a cabo planes de reforma (parcial o integral) sino que también ha ido configurando su forma de gestionar y recaudar los tributos, en definitiva, de funcionar, a través de la aprobación de sus distintos Planes Estratégicos.

Como quiera que uno de los objetivos de la propia AEAT fuere la lucha contra el fraude fiscal, durante la década de los 90 elaboró distintos planes estratégicos que enfatizasen su actuación en esta labor (Onrubia, 2012: 29-30):

Hacienda y Función Pública (MIHAFP) a través de la Agencia Estatal de las Políticas Públicas y la Calidad de los Servicios (AEVAL).

⁴⁹⁶ Cuya característica es presentar una estructura organizativa con autonomía en su gestión.

1. El primero de ellos fue publicado en 1994. La AEAT creó una unidad especial ad hoc que elaboró un estudio sobre el Fraude en España⁴⁹⁷

2. El segundo plan sí se limitó al ámbito del fraude fiscal en materia tributaria y planteaba su intención de ser publicado con una regularidad bianual. Este plan se elaboró en 1996.

3. El tercero de ellos, se integró en el llamado Plan de Modernización de la AEAT con la creación de la Oficina Nacional de Investigación del Fraude, dentro del organigrama de la Agencia⁴⁹⁸.

4. Y, por último, tras la aprobación del Programa Director de Control Tributario que se aprobó en 1999, se estableció un plan estratégico de control del fraude, con una duración de un trienio, que debería terminar en 2002.

También se han venido planteando reformas para la mejora de la financiación de la Agencia y de su presupuesto, así como para limitar al máximo la dependencia que ésta tiene del poder político. El hecho de que la presidencia de la AEAT coincida con la figura del Secretario de Estado de Hacienda, provoca esas limitaciones en la posible independencia de la Agencia. A ello hay que añadir que, a diferencia de otros países, no se publica al final de cada ejercicio un detallado análisis que valore la actuación de la Agencia Tributaria⁴⁹⁹ sino que en sus publicaciones y memorándums predominan los datos y las estadísticas. Conseguir la autonomía de la AEAT respecto del poder político, una autonomía que le permita decidir su organización interna para aplicar de forma eficiente y eficaz y el sistema tributario; resulta esencial en la reforma de la Agencia (Costa, 2012: 3). Esta independencia del poder político es primordial para la mejora de la AEAT, así como también una redefinición de su estructura organizativa interna primando dos aspectos:

- El primero de ellos la especialización en la investigación y la lucha contra el fraude, para lo cual es imprescindible la coordinación entre todas las dependencias de la AEAT (gestión, recaudación, inspección...) y también con otras instituciones como la Seguridad Social (otro importante foco de fraude).

⁴⁹⁷ Este estudio iba más allá del fraude fiscal en el ámbito tributario y también estudiaba el fraude en materias de Seguridad Social y en el conjunto de subvenciones y subsidios varios.

⁴⁹⁸ En concreto en el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria.

⁴⁹⁹ Al contrario de lo que ocurre en países como Reino Unido o Australia, donde los memorándums de las respectivas organizaciones encargadas de la gestión y recaudación de los tributos van más allá de los guarismos y muestran elementos de valoración.

- Y el segundo de ellos, más en concreto en referencia a la plantilla de la Agencia, desligar los incentivos de la recaudación a corto plazo (para lo cual, como hemos estudiado, es primordial modificar la forma de financiación de la AEAT) y establecer un plan de especialización para la plantilla de la Agencia, fomentando la permanencia del personal en sus unidades (favoreciendo que se lleven a cabo planes de actuación con mayor amplitud de miras), independientemente de sus expectativas retributivas (Onrubia, 2012: 30-33).

Las voces que piden modificaciones también provienen del organigrama interno de la AEAT. Así, por parte de Organización Profesional de Inspectores de Hacienda del Estado, se llevan años reclamando mejoras y una reforma de calado en la Agencia. La puesta en práctica de estas mejoras debería conducir a un nuevo estatuto a través del cual se consiguiera una mayor independencia de los órganos políticos ministeriales⁵⁰⁰. Y es que a los propios inspectores de la AEAT preocupa la posible falta de independencia de la institución, debido a las injerencias del poder político, que a veces quedan en tentativa, y otras se consuman. Sirva como ejemplo el artículo publicado por el diario digital de economía Cinco Días, con un título, cuando menos, llamativo “La cuestionada independencia de la Agencia Tributaria”. En el mismo, escrito por José María Peláez Martos⁵⁰¹, se recogen datos preocupantes como: “*En 1997 me dieron la orden de “guardar en el cajón” varios expedientes de amigos de políticos importantes*” o “*en 2013 el ministro de Hacienda dio información en el Congreso sobre la situación tributaria del tesorero de un partido político, una información que salió de la propia AEAT y que violaba el carácter reservado que establece la LGT*”.

Estas injerencias se enfatizaron con la propuesta del llamado Gobierno de coalición de modificar la forma de acceso por promoción interna del personal de los grupos A2 al grupo A1, algo que Peláez rechaza de lleno, al considerarlo un “asalto” a la Administración sin precedentes, que pretende la incorporación masiva de interinos con el

⁵⁰⁰ En el XXV Congreso de Inspectores de Hacienda del Estado, celebrado en Madrid los días 22 y 23 de octubre de 2015; bajo el título “*La necesidad de un estatuto orgánico para la AEAT. Magnitudes claves y su evolución estadística*” manifestaban como estas reivindicaciones eran relativas a la obtención de “*mayores medios para estos cometidos, que no se han hecho desde una óptica corporativista, sino que han tenido como base la observación y el análisis de los datos estadísticos que mostraban la evolución de la plantilla, el presupuesto, los índices de recaudación líquida o de acumulación de deuda pendiente de cobro en la AEAT*”.

⁵⁰¹ Inspector de Hacienda del Estado y presidente de la asociación IHE durante el periodo comprendido entre 2004 a 2007.

resultado de una Administración desprofesionalizada que provocaría que el personal inspector de nuevo acceso esté “agradecido por el regalo” siendo permeable a las exigencias del poder político y sin la independencia de criterio necesaria.

Por ello, reivindica la necesidad de la creación de un nuevo Estatuto para la Agencia Tributaria⁵⁰² en el que se recoja el nombramiento del director de la AEAT por un plazo de cinco años y que se efectúe por el Parlamento, una medida imprescindible para dotar de independencia a la Agencia⁵⁰³.

Demandas de una reforma integral de la AEAT para paliar sus defectos y la necesidad de dotarla de un nuevo estatuto que no cesan, y que son recogidas con cierta periodicidad incluso por la prensa. En la edición impresa del diario Expansión, Ana de la Herrán concedía una entrevista en la que hacía referencia a varios asuntos de interés relacionados con esta investigación. En primer lugar, con respecto a las últimas reformas tributarias llevadas a cabo por el Gobierno de coalición, en relación con el cambio de sede social de la mercantil Ferrovial se pronunciaba indicando que si una reforma tributaria genera cambios de domicilio u otros tipos de distorsiones es que no es buena y que; si se hubiera llevado a cabo la polémica, y muy criticada por IHE reforma del acceso a la función pública que se trataba de una medida electoralista de Podemos⁵⁰⁴ “*que hubiera sido un desastre*”. También mostraba su preocupación por la imagen “deteriorada” que mostraban las administraciones públicas ante los ciudadanos por la guerra fiscal entre CC.AA. y el Gobierno. Y, por último, llama la atención sobre la necesidad para la AEAT de un “*Estatuto propio*” cuyo director sea inspector, y elegido por el Parlamento cada 5 años.

Como ha indicado este cuerpo de Inspectores, la aprobación de un nuevo Estatuto Orgánico para la AEAT permitiría que la Agencia se dotase de medios financieros para paliar las deficiencias que anteriormente han sido analizadas⁵⁰⁵. En 2012 Josep Costa i Sola⁵⁰⁶, en su ponencia en el simposio “El Sistema Fiscal Español en tiempos de crisis: ¿cambios o reforma?” planteaba una serie de cuestiones:

⁵⁰² Algo que “*los inspectores llevamos años proponiendo de forma machacona*”.

⁵⁰³ Sin embargo, se lamenta el autor que ningún partido político quiere llevarlo a cabo puesto que “*en la oposición todos los ven razonable, pero ninguno lo hace llegar al Gobierno*”.

⁵⁰⁴ Partido político que formaba parte del ejecutivo en el momento de la tramitación de la Ley, paralizada por la convocatoria de elecciones.

⁵⁰⁵ “*No es que la AEAT haga mal su trabajo; es que podría hacerlo mejor, si le dejan. No es que se recaude poco; es que podría recaudarse más; no es que se recupere poca deuda; es que se podría recuperar más. En definitiva; no es que se luche mal contra el fraude; es que se lucha menos de lo que todos deseáramos*”.

⁵⁰⁶ Inspector de Hacienda del Estado

1. Si es necesario ampliar la escala de nuestra administración para disminuir los actuales niveles de fraude fiscal y en qué medida la Administración tributaria española consigue interactuar de una manera positiva –más allá de la lucha contra el fraude- con el contribuyente con tal de que éste tenga unos mayores incentivos al cumplimiento fiscal voluntario.
2. Si la actual estructura de gestión es la “mejor” acorde con la experiencia comparada y con un mundo altamente globalizado.
3. Si la estructura institucional de la Administración tributaria ha sido capaz de responder a los retos de una estructura fiscal descentralizada y cuáles son las posibilidades de coordinación entre administraciones tributarias.

Cuestiones cuya respuesta puede darse de forma conjunta. Con respecto a la necesidad de aumentar el número de empleados de la AEAT para mejorar las ratios de fraude fiscal incide Costa en cómo los pocos medios de los que dispone la Administración tributaria resultan efectivos en la lucha contra el fraude, advirtiéndole que dotar de mayores medios a la administración (mayor personal) no supondría un gasto, sino que repercutiría directamente en los ingresos que recaudaría la Agencia. Con respecto a la estructura de la AEAT, la descentralización funcionaría mejor con una participación más activa por parte de las CC.AA. que se comprometieran a corresponsabilizarse tanto en el ingreso (aumentando la gestión de los tributos) como en el gasto. En la UE, las situaciones de crisis económica suelen aumentar el fraude fiscal por lo que una mayor coordinación entre administraciones estatales podría plantear a futuro, la creación de una Agencia Tributaria Europea⁵⁰⁷ (Costa: 2012, 8-10).

Ya sea a través de una reconstrucción profunda o de la configuración de un nuevo estatuto para la misma, también hay autores como Onrubia (2016) que defienden un modelo distinto al que existe en la actualidad optando, por ejemplo, por adoptar un modelo integrado de gestión tributaria pues *“a nuestro juicio, (se trata) de una necesidad que debe abordarse aprovechando la perentoria reforma de nuestra financiación autonómica.....no es solo un requisito crucial para el funcionamiento satisfactorio de la descentralización fiscal. Resulta también esencial para conseguir mejoras sustanciales y estables del cumplimiento tributario, que nos acerquen a los niveles de los principales países de la OCDE, reto al que España viene aspirando desde la implantación de la*

⁵⁰⁷ Que incidiría, por ejemplo, en la tributación de las multinacionales al poder esta Agencia Tributaria Europea analizar de forma conjunta la actuación de estos grandes holdings empresariales, gracias a la coordinación y labor conjunta de las distintas administraciones tributarias de la Unión Europea.

reforma fiscal de la transición a finales de los setenta. Por ambos motivos, pensamos que resulta inaplazable acometer una reforma integral de la administración tributaria, en línea con el modelo que aquí se propone”.

Además, hay que tener en cuenta, de cara a la propuesta de reformas de la institución, que la AEAT mantiene acuerdos con otras Administraciones Públicas del Estado para combatir el fraude fiscal, y en la situación actual, si bien no se ha producido una integración completa entre todas las Administraciones en este área, sí que se están dando pequeños pasos, aunque no de una forma uniforme e integrada, para que la colaboración entre las distintas instituciones públicas del Estado sea más sencilla y repercuta, al final, en una mejor persecución del fraude fiscal⁵⁰⁸.

1.1.Problemática interna en el personal de la Agencia Tributaria: El Proyecto de Ley de la Función Pública de la Administración del Estado.

1.1.1. Introducción

La Agencia Tributaria, según los datos de la última Memoria Anual publicada, correspondiente al ejercicio 2021, tiene una plantilla de 25.677 empleados, con una edad media de 51,51 años. Entre los distintos grupos de funcionarios que componen el personal de la Agencia, ha existido; y aún existe, cierta conflictividad en relación a las labores que realizan unos u otros grupos y a sus retribuciones⁵⁰⁹.

Antes de analizar las propuestas para poder mejorar la actuación de la Agencia así por parte de su personal; conviene hacer un inciso y analizar el régimen jurídico del personal de la AEAT como empleados públicos, regulado principalmente por el Real Decreto Legislativo 5/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto Básico del Empleado Público⁵¹⁰. En lo que afecta al objeto de este estudio, resultan de capital importancia los artículos 75 y 76 del citado Estatuto:

“Artículo 75 Cuerpos y escalas

1. Los funcionarios se agrupan en cuerpos, escalas, especialidades u otros sistemas que incorporen competencias, capacidades y conocimientos comunes acreditados a través de un proceso selectivo.

⁵⁰⁸ En última instancia, uno de los objetivos principales de la Agencia Tributaria.

⁵⁰⁹ Estas notables diferencias quedaron puestas de manifiesto durante las últimas semanas del año 2022 en adelante a raíz de la propuesta del Gobierno para reformar la Ley de Función Pública tras un Acuerdo firmado por los sindicatos mayoritarios del personal de la Administración Pública, la Comisión Sindical Independiente y de Funcionarios (CSIF), la Unión General de Trabajadores (UGT) y Comisiones Obreras (CC.OO.); y la Secretaría de Estado de Función Pública.

⁵¹⁰ En adelante EBEP o RDL 5/2015 de 30 de octubre.

2. Los cuerpos y escalas de funcionarios se crean, modifican y suprimen por ley de las Cortes Generales o de las asambleas legislativas de las comunidades autónomas.

3. Cuando en esta ley se hace referencia a cuerpos y escalas se entenderá comprendida igualmente cualquier otra agrupación de funcionarios.

Artículo 76 Grupos de clasificación profesional del personal funcionario de carrera

Los cuerpos y escalas se clasifican, de acuerdo con la titulación exigida para el acceso a los mismos, en los siguientes grupos:

Grupo A: Dividido en dos Subgrupos, A1 y A2.

Para el acceso a los cuerpos o escalas de este Grupo se exigirá estar en posesión del título universitario de Grado. En aquellos supuestos en los que la ley exija otro título universitario será éste el que se tenga en cuenta.

La clasificación de los cuerpos y escalas en cada Subgrupo estará en función del nivel de responsabilidad de las funciones a desempeñar y de las características de las pruebas de acceso.

Grupo B. Para el acceso a los cuerpos o escalas del Grupo B se exigirá estar en posesión del título de Técnico Superior.

Grupo C. Dividido en dos Subgrupos, C1 y C2, según la titulación exigida para el ingreso.

C1: Título de Bachiller o Técnico.

C2: Título de Graduado en Educación Secundaria Obligatoria”.

Por precisar con algo más de detalle la expresión “régimen jurídico” u otras como grupo o subgrupo, conviene acudir a la doctrina para determinar con claridad estos términos y poder analizar la reforma operada por el Gobierno con el Acuerdo Marco.

El régimen jurídico del personal al servicio de las AAPP es el “conjunto de principios y normas que se aplican a ese personal. Aunque la existencia de distintas clases de personal dé lugar a un sistema normativo particular,⁵¹¹ los principios de igualdad, mérito y capacidad deben regir para todos los funcionarios, en virtud de lo dispuesto en el artículo 103.3 de la Constitución Española (Muñoz, 2019: 45).

La actuación de los funcionarios de la Agencia Tributaria debe quedar sujeta a las leyes. Pero, además de su actuación, también deben quedar sujetos a la ley tanto su forma de acceso como los posibles procesos de promoción interna. También están sujetos al ámbito de aplicación del EBEP, cuyo artículo 2, en concreto, determina:

⁵¹¹ Lo que provoca que estas normas se apliquen a todos o a una parte de los empleados, según se trate de personal laboral, eventual o el propio personal funcional.

“1. Este Estatuto se aplica al personal funcionario y en lo que proceda al personal laboral al servicio de las siguientes Administraciones Públicas:

a) La Administración General del Estado.

b) Las Administraciones de las comunidades autónomas y de las ciudades de Ceuta y Melilla.

c) Las Administraciones de las entidades locales.

d) Los organismos públicos, agencias y demás entidades de derecho público con personalidad jurídica propia, vinculadas o dependientes de cualquiera de las Administraciones Públicas.

e) Las Universidades Públicas”.

En palabras de la propia AEAT, su gestión se basa en la “*alta especialización y cualificación*” de sus profesionales y en la utilización “*intensiva*” de las nuevas tecnologías. Pero la percepción que tienen los propios empleados de la AEAT sobre la labor que debería llevar a cabo la Agencia y los medios que les facilita la AEAT ésta misma, si bien tampoco es uniforme. Así lo demuestra el artículo “*La Agencia Tributaria a debate: las condiciones laborales de sus empleados*”⁵¹², que tras analizar más de 1.400 encuestas realizadas a los empleados de la AEAT mostraba algunas conclusiones interesantes⁵¹³:

- El 76% de los encuestados cree que la distribución del trabajo entre los distintos puestos no es equitativa.
- Respecto de los medios para llevar a cabo su labor, el 74% de los encuestados pertenecientes al Departamento de Vigilancia Aduanera considera que la AEAT no les proporciona los medios adecuados para desarrollar sus funciones.
- Dentro de los grupos A1 y A2 más del 50% de los trabajadores consideran que la carga de trabajo no es adecuada a su puesto.

Este último aspecto, como indican los propios autores, puede ser uno de los principales motivos que justifiquen la conflictividad laboral en este organismo, con denuncias incluso de los sindicatos del grupo A2⁵¹⁴.

⁵¹² Publicado por Barrilao, Delgado y Villar en el nº 4 de 2014 de la Revista Aranzadi Doctrinal.

⁵¹³ Barrilao et al., 2014: 212-213.

⁵¹⁴ Las reivindicaciones por parte del grupo de técnicos, recogidas por el sindicato GESTHA, de crear un grupo especial de técnicos para mejorar la lucha contra el fraude fiscal vienen de largo. Sin embargo, por parte del grupo de Inspectores, principalmente representados en la Organización IHE, la propuesta de aquéllos no sería la mejor. Este enfrentamiento alcanzó su punto álgido durante el último año, tanto que desde finales del año 2022 los funcionarios del Estado del grupo A1, convocados principalmente por IHE, se han manifestado frente al Ministerio de Hacienda y Función Pública en reiteradas ocasiones.

Antes de analizar de forma pormenorizada algunos de los principales problemas que se han presentado entre estos dos grupos conviene la pena describir, si bien de forma somera, de quién se trata cada uno de ellos:

- El Grupo de Inspectores de Hacienda del Estado⁵¹⁵, cuyos miembros pertenecen al grupo A1, es uno de los Cuerpos Superiores de la AGE. Y, en palabras del propio IHE su misión principal es *“hacer cumplir las leyes tributarias y luchar contra el fraude fiscal en nuestro país”*. Aunque, como es lógico, la mayor parte de los Inspectores desarrollan sus funciones en los distintos Departamentos de la AEAT, también tienen presencia en otras organizaciones como el Instituto de Estudios Fiscales, los Tribunales Económicos Administrativos y en el extranjero, como es el caso de la Unión Europea, la OCDE y las consejerías de Hacienda en el extranjero⁵¹⁶.
- En cuanto al Sindicato de Técnicos del Ministerio de Hacienda⁵¹⁷, se trata de un sindicato fundado en el año 1998 y es el sindicato más representativo, y de carácter mayoritario, del Cuerpo de Técnico de Hacienda de la propia AEAT y también de los Técnicos del Ministerio de Hacienda. Tiene presencia en todas las Comunidades Autónomas del territorio español⁵¹⁸.

En el seno de la AEAT no sólo hay personal de los grupos A1 y A2, anteriormente indicados, sino que también existe personal de los grupos funcionariales C1 y C2, independientemente de que se trate de personal laboral o de funcionarios con plaza, los denominados “fijos”. Personal que se agrupa en sindicatos, cuyas elecciones fueron celebradas el 10 de mayo de 2023, destacando que el Sindicato Independiente de la Agencia Tributaria (SIAT), fue el sindicato más representativo con un amplio número de representantes elegidos⁵¹⁹.

Pero la labor de los sindicatos dentro de la Agencia es discutida por el personal al servicio de la AEAT, en un estudio llevado a cabo por Barrilao, Delgado y Villar en

⁵¹⁵ En adelante IHE o “Grupo de Inspectores”.

⁵¹⁶ Información obtenida de la página web de IHE: <https://inspectoresdehacienda.es/cuerpo-superior-inspectores-hacienda/>

⁵¹⁷ En adelante GESTHA o “Sindicato de Técnicos”.

⁵¹⁸ Información obtenida de la dirección web del Sindicato de Técnicos: <https://www.gestha.es/?seccion=sindicato&sub=quienessomos&buscarEn=27>

⁵¹⁹ El resultado de las elecciones fue el siguiente: SIAT: 187. UGT: 147. GESTHA: 125. CSIF: 110. CC.OO.: 87. UCESHA: 35. Federación de Cuerpos Superiores de la Administración del Estado (FEDECA): 35. Confederación Intersindical Galega (CIG): 8. Confederación General del Trabajo (CGT): 7. Otros: 2.

2014⁵²⁰, que recogía los resultados de más de 1.400 encuestas entre el personal de la AEAT, los sindicatos que representan a grupos concretos de trabajadores (Ucesha o Gestha, por ejemplo) eran los mejor valorados por los empleados de la AEAT, aunque con carácter general, el personal joven está menos satisfecho con la labor de los sindicatos, mientras que el personal de más edad los valora de forma más positiva. Respecto de las actuaciones de los sindicatos que consideran prioritarias los funcionarios de la AEAT, destacan la mejora de las condiciones laborales, la negociación de los salarios y la retribución, la defensa jurídica de su puesto de trabajo y la capacidad de decidir sobre el sistema de promoción (Barrilao et al., 2015: 215-216).

1.1.2. Polémica entre el personal de la AEAT a raíz de las propuestas de reforma.

Las diferencias entre el grupo de Técnicos del personal de la AEAT, representados por GESTHA, y el de Inspectores de Hacienda del Estado, agrupados mayoritariamente en IHE, se hicieron públicas y quedaron de manifiesto a raíz del Acuerdo Marco para una Administración del siglo XXI y el posterior Proyecto de Ley de la Función Pública para la Administración del Estado. Sin embargo, esta norma no se acabaría llevando a cabo por la convocatoria de elecciones generales⁵²¹ y la consecuente disolución de las Cortes, que paralizó la tramitación de varias reformas y proyectos de Ley, entre ellos el de esta norma.

Pero, pese a la paralización del Proyecto de Ley, es interesante poner en relieve las actitudes que tomaron cada uno de los grupos del personal de la AEAT ante la misma: GESTHA e IHE. Tras el anuncio del Acuerdo, se sucedió un cruce de acusaciones. La prensa recogía titulares como “batalla en la élite pública” (Cinco Días) o “guerra de funcionarios” (El País). Los inspectores, incluso se manifestaron ante las puertas del Ministerio de Hacienda, bajo el lema “*En defensa de lo público: por una Administración cualificada y no politizada*”, en una manifestación considerada histórica por la prensa (El Economista) tras haber realizado duras críticas al Acuerdo⁵²². El sindicato de Técnicos, GESTHA; también hizo manifestaciones, en este caso a favor del Acuerdo y contra el

⁵²⁰ Publicado en el número 1 (enero 2015) de la Revista Aranzadi Doctrinal.

⁵²¹ Real Decreto 400/2023, de 29 de mayo, de disolución del Congreso de los Diputados y del Senado y de convocatoria de elecciones

⁵²² Funcionario superior por mandato del prior” (Voz Populi), o “Llegan los funcionarios NINI: ni esfuerzo ni conocimiento” (La Información).

grupo de Inspectores⁵²³. Críticas de las que IHE, en palabras de su presidenta Ana de la Herrán, se defendía en un artículo publicado en el digital Expansión⁵²⁴.

Pero el Gobierno, una vez disueltas las cortes, publicaba en el BOE de 9 de junio dos convocatorias de acceso libre y promoción interna al Cuerpo Superior de Administradores Civiles del Estado y del de Sistemas y Tecnologías de la Información de la Administración del Estado⁵²⁵. De nuevo, la conflictividad entre los distintos cuerpos de la AEAT se puso de manifiesto y los altos cuerpos del Estado manifestaron su disconformidad llegando sus quejas a ser recogidas por la prensa, en la edición nacional de ABC del 9 de junio de 2023 bajo el titular “*Hacienda acelera el acceso exprés de interinos a las puertas del 23J*”⁵²⁶. El diario recoge las palabras de la presidenta de IHE, Ana de la Herrán⁵²⁷: “*la insistencia en sacar adelante las convocatorias pendientes, puede responder a un intento de consolidar este modelo de acceso*”⁵²⁸ y concluye con las “inquietantes” declaraciones tanto de IHE, que “*ya había avisado del riesgo de politización de la AGE que escondía el impulso a las bolsas de interinos en las oposiciones a los cuerpos superiores de la Admón.*” como de la Federación española de Asociaciones de los Cuerpos Superiores de la Administración Civil del Estado⁵²⁹, para la que existe un claro “*riesgo de politización de la Función Pública*” puesto que si el que

⁵²³ Esta postura de rechazo es por cuestiones meramente económicas pues este sindicato calcula que los inspectores de Hacienda cobran un salario medio de 103.156 euros anuales y además, 21 inspectores tiene retribuciones que superan los 140.000 € al año” Y culminan su argumentación con una acusación directa: “unas cifras que se deben a dos factores, que es un cuerpo reducido formado por poco más de 2.000 miembros; y que firman los documentos que han sido elaborados por los técnicos –hurtándoles- su autoría”. “Estas retribuciones explican la oposición al nuevo sistema de promoción interna por parte de los inspectores, quienes necesitan devaluar el trabajo de los técnicos para justificar esa disparidad de salarios”.

⁵²⁴ Un artículo titulado: “Así trabajan los inspectores de Hacienda y estos son sus sueldos”, en el que se defendían de estas acusaciones al indicar que su retribución gira “*en torno a los 53.000 € brutos anuales, si bien el salario varía en función del complemento específico asignado y el puesto desempeñado*” y que la media productividad que cobra un inspector se sitúa en torno al 25% de sus retribuciones anuales; además de las exigentes oposiciones que debe superar este colectivo con un temario que comprende “*materias de Derecho civil, constitucional, administrativo, financiero-tributario, economía, contabilidad, Hacienda Pública y sistema financiero español*”.

⁵²⁵ Con la Resolución de 6 de junio de 2023, de la Secretaría de Estado de Función Pública, por la que se convoca el proceso selectivo para ingreso, por el sistema general de acceso libre y promoción interna, en el Cuerpo Superior de Administradores Civiles del Estado y la Resolución de 6 de junio de 2023, de la Secretaría de Estado de Función Pública, por la que se convoca el proceso selectivo para ingreso, por el sistema general de acceso libre y promoción interna, en el Cuerpo Superior de Sistemas y Tecnologías de la Información de la Administración del Estado respectivamente.

⁵²⁶ La noticia recoge manifestaciones como “*los focos de conflictividad laboral que se le han generado al Gobierno en la Justicia, la Seguridad Social o la Administración Tributaria y que amenazan con alterar el normal funcionamiento de la Administración del Estado no han hecho que cambie de rumbo*” o

⁵²⁷ Cuya asociación “*ha encabezado la reacción de los altos funcionarios contra la reforma bajo cuerda del sistema de acceso a la Administración*”.

⁵²⁸ Puesto que, si un grupo de funcionarios accede con un temario más sencillo, será difícil reinstaurar a futuro los temarios anteriores.

⁵²⁹ FEDECA.

tiene que hacer de contrapeso a los cargos políticos es un interino cuya designación depende de quien lo ha nombrado *“la capacidad de éste de influir sobre las decisiones de los altos funcionarios, será mucho mayor”*. Algo que, sin duda, no favorece a constituir una Administración General del Estado, y una AEAT, en particular, menos dependiente del poder político y más autónoma en sus funciones, con el consiguiente riesgo para los ciudadanos, en general, y de los contribuyentes en particular.

Sobre esta disputa, se llegó incluso a pronunciar el Grupo de Trabajo Mixto Covid-19 de la Fundación de Estudios de Economía Aplicada, FEDEA, en el Informe titulado *“Notas sobre el Proyecto de Ley de Función Pública”*⁵³⁰. Pese a reconocer la necesidad de que se lleven a cabo reformas para el personal de la Administración consideraba el Proyecto de Ley como un texto para proteger a los empleados públicos *“más que a los ciudadanos...olvidando que el papel de la Admón. debe ser fundamentalmente instrumental”*⁵³¹. Además, destacan que se modificaba la estructura de escalas y grupos, se crea el nuevo grupo B y se autoriza al Gobierno a *“reestructurar el sistema de grupos cuerpos y escalas en el plazo de seis meses”*⁵³².

1.1.3. Propuestas de mejoras

El proceso de tramitación del Proyecto de Ley para la Reforma de la Administración Pública, pese a haber quedado en papel mojado, ha servido para que por parte de GESTHA y de IHE se pongan de manifiesto las deficiencias que éstos llevan tiempo observando en el funcionamiento de la AEAT y para que, en consecuencia, propongan mejoras.

Por parte de GESTHA, como han puesto de manifiesto en reiteradas ocasiones; es necesaria una mejora de la promoción interna a los cuerpos del subgrupo A1 de la Administración General del Estado, puesto que el sistema actual presenta serios

⁵³⁰ Publicado el día 22 de mayo de 2023 y coordinado por Ángel de la Fuente.

⁵³¹ Los autores del Grupo de Trabajo indican, por otro lado, que la Ley se estaba tramitando por el procedimiento de urgencia *“con el consiguiente recorte de plazos de consulta, y su deficiente memoria técnica apunta hacia un insuficiente esfuerzo de reflexión, consulta y análisis comparado para incorporar las mejores experiencias de otros países”*.

⁵³² También hacía referencia el grupo de expertos al nuevo papel que quería jugar los sindicatos, pues el Proyecto de Ley recogía la exigencia de negociar con las centrales sindicales, con carácter previo, los planes de recursos humanos, la movilidad por razones del servicio y el diseño de los procedimientos de evaluación del desempeño. Una práctica que, aunque común, *“debería ser desterrada del proceder de la Admón. y eliminada del texto de la ley”* (De la Fuente et al., 2023: 11).

problemas con imposibilidad de cubrir plazas, además de “*penalizar la excelencia en el trabajo y presentar barreras para valorar adecuadamente a los candidatos*”⁵³³. Para GESTHA, el sistema actual de promoción interna castiga la carrera profesional de los funcionarios puesto que deben desatender su actividad laboral para preparar pruebas de memoria, o no afrontarlas con las suficientes garantías. Hasta su propio presidente, Carlos Cruzado, publicaba en “CincoDías”⁵³⁴ las necesidades de reformar el sistema de promoción interna para paliar los “*defectos del actual proceso de selección que fracasa en su objetivo de reclutar personal*” y que haga avanzar hacia una Administración Pública con plantillas mejor gestionadas y adecuadamente dotadas.

Por parte de IHE; fueron muy críticos con el acuerdo puesto que las necesidades de la AEAT no se paliaban con esa “*facilitación de las pruebas de acceso a determinados colectivos y abogan por un sistema de promoción interna al grupo A1 de oposición “pura y dura”*”. Con fecha 8 de noviembre de 2022, la Asociación, a la par que calificó el acuerdo como un “*disparate e incoherencia*”, sí ponía de manifiesto la necesidad solucionar la pérdida de efectivos que está sufriendo la AEAT por las jubilaciones y el envejecimiento de la plantilla. Además, IHE considera imprescindible que se eviten injerencias del poder político en la Administración, con la consiguiente dependencia de las mismas del poder político⁵³⁵. De hecho, en abril, Ana de la Herrán daba una amplia entrevista en Expansión⁵³⁶ en la que indicaba que el funcionario necesita estar muy preparado y, sobre todo, tiene que alejarse de cualquier tipo de injerencia política para actuar con absoluta independencia. Por ello, no es aconsejable que las pruebas de acceso a inspector se hagan con exámenes tipo test puesto que “*si nos atenemos a las leyes de la probabilidad, los test podrían aprobarse incluso sin tener ningún tipo de conocimiento*”. Para de la Herrán, hay un intento claro y evidente de politizar la Administración Pública y de rebajar el nivel de preparación del funcionario de que el funcionario no esté bien preparado, precisamente porque será más difícil garantizar su adecuada toma de decisiones, ajena a toda injerencia política⁵³⁷.

⁵³³ En un artículo publicado en el portal económico “Negocios.com”.

⁵³⁴ https://cincodias.elpais.com/cincodias/2022/12/09/opinion/1670596302_804045.html

⁵³⁵ Algo que afectaría sin duda a la AEAT, una institución que, tal y como se ha venido desarrollando durante este trabajo; tiene dependencia del poder político

⁵³⁶ Cuyo título “*Los inspectores de Hacienda tienen que estar libres de injerencias políticas o será la muerte de la profesión*”, es demoledor.

⁵³⁷ También expresaba De la Herrán en la entrevista que bajo el lema de “modernizar y atraer talento” se estaba “*haciendo unas oposiciones light*” al amparo del Acuerdo aprobado en noviembre que sólo afectaría al personal que ya forma parte de la AEAT y que quiere ascender de nivel, por lo que “*ni se rebaja la edad media del personal funcionario al servicio de la Administración ni se atrae talento*”.

Era tal el descontento con el Proyecto de Ley, que el día pocos días después de conocerse la convocatoria de elecciones, Ana de la Herrán, presidenta de IHE, publicaba “Salvados por la campaña”⁵³⁸ un artículo en el que se congratulaba por el hecho de que la reforma no hubiera salido adelante⁵³⁹; haciendo también un alegato en favor de mejoras para despolitizar, entre otras, la AEAT en la línea de las recomendaciones de la Unión Europea⁵⁴⁰.

Por ello, es fundamental que las pruebas de acceso sean exigentes y que permitan que los funcionarios actúen ajenos a toda injerencia política, garantizado el mejor servicio para la ciudadanía.

1.1.4. Conclusiones.

Esta polémica y esta sucesión de hechos, pone de manifiesto la necesidad de modificar el estatuto de la AEAT para conseguir una Agencia más eficiente, con un personal altamente cualificado y profesional, que permita al contribuyente percibirla como una Administración al servicio de los ciudadanos y no al servicio del poder político que, en un momento dado, ocupe la presidencia de Hacienda. Respecto a la modificación que plantea el Proyecto de Ley, no parece la mejor idea para reafirmar la independencia de la Administración Tributaria que su cuerpo de inspectores acceda al puesto a través de un sistema de promoción favorecido por un Gobierno y unos grupos parlamentarios concretos a los que, a la hora de dirigir sus actuaciones de control para obtener ingresos, podrían deber un cierto “agradecimiento” por lo que la actuación de la AEAT en los procedimientos de inspección se podría ver aún más comprometida de cara a los contribuyentes.

Por ello, es necesario que se tomen medidas para blindar la presidencia de la AEAT y que su dependencia del poder político y del Ministerio al que se encuentre adscrita sea inexistente. Propuestas como la que la propia Asociación de Inspectores, IHE, ya planteaba en 2022, antes del surgimiento de la polémica, en su publicación “Propuestas contra el Fraude Fiscal y de Reforma de las Administraciones Tributarias”:

⁵³⁸ En el diario digital “demócrata.es”.

⁵³⁹ Además, indicaba que el proyecto de Ley iba a hacer desaparecer la excelencia en la preparación y la independencia en el ejercicio de sus funciones además de incluir enmiendas que rompían la separación de poderes, permitiendo al ejecutivo “cocinar a su antojo la función pública”.

⁵⁴⁰ Haciendo que los puestos directivos los ocupen personas políticamente imparciales que respondan “objetivamente al mérito, capacidad y formación en competencias; cuyo cese no lo provoque la pérdida de confianza, sino una mala rendición de cuentas”.

“Proponemos una AEAT con naturaleza de Autoridad administrativa independiente, de modo que el Gobierno y el resto de administraciones carezca de facultades para intervenir en su dirección, con un Director General de la Agencia cuyo nombramiento requerirá una mayoría cualificada, tendrá un mandato de cinco años, renovable por otros cinco, y con unas causas de destitución tasadas y reguladas expresamente, y con un Consejo de Gobierno de la Agencia que estaría integrado por representantes de todas las AA.PP. que participen en los ingresos públicos recaudados por la Agencia”.

Este tipo de medidas, amén de otras que se han venido, y se pondrán de manifiesto en este trabajo de investigación, son necesarias para conseguir los objetivos principales de toda Administración Tributaria: la recaudación de impuestos reduciendo al máximo los niveles de fraude fiscal y de economía sumergida y la satisfacción del contribuyente. Para esto último, cuanto mayor sea la independencia de la Agencia, más cerca se estará del objetivo en tanto que una Administración con personal que no deba su nombramiento más que a su propio esfuerzo, será garantía de buena praxis.

1.2.La AEAT y su colaboración con otras administraciones para combatir el fraude fiscal

La colaboración entre las distintas Administraciones del estado debe ser tenida en cuenta a la hora de configurar el nuevo estatuto de la Agencia ya que, como puso de manifiesto la Memoria Anual de la Fiscalía General del Estado de 2021⁵⁴¹, las conductas por actividades defraudatorias “ocasionan pérdidas de puestos de trabajo y perjudican a los pequeños ahorradores”.

Respecto de los delitos económicos y fiscales, destaca la Memoria, en el Capítulo III del apartado 11; la tendencia en las defraudaciones de IRPF se mantiene a la baja, como en ejercicios anteriores, todo lo contrario de las defraudaciones en el IVA y en el Impuesto de Sociedades⁵⁴²; al igual que se ha apreciado una ligera tendencia alcista de las defraudaciones a la Seguridad Social.

Y es que, combatir el fraude fiscal no es una cuestión de menor importancia por lo que toda colaboración entre la AEAT y las distintas Administraciones del Estado, debe

⁵⁴¹ En adelante, la Memoria de la FGE de 2021.

⁵⁴² Si bien, como indica la propia Memoria, es difícil cuantificar los delitos societarios cuyo conocimiento está atribuido a los juzgados de instrucción.

ser elemento central de la creación del nuevo estatuto y las relaciones de la AEAT. Tanto es así que, en el mes de marzo de 2022, el grupo de Inspectores de Hacienda del Estado, IHE, publicaban “*Propuestas contra el Fraude Fiscal y de Reforma de las Administraciones Tributarias*”. Los datos reflejados en el Informe son demoledores en cuanto a los niveles de fraude fiscal y economía sumergida puesto que éstos alcanzan, desde hace años, una horquilla situada entre el 20-25%, el doble de la media en la UE⁵⁴³.

Las medidas para contener y reducir el fraude fiscal pasan por llevar a cabo varias líneas de acción, que van desde las que afectan a los ciudadanos hasta a la propia AEAT. Según el informe de IHE (2022: 6-7) en primer lugar, educación cívico-tributaria, haciendo calar en el ciudadano la idea de que el pago de impuestos y las cotizaciones sociales son buenas en general para la sociedad y acabarán redundando en el propio beneficio del que no defrauda⁵⁴⁴. También, en una medida enfocada a los ciudadanos, favorecer el cumplimiento voluntario de los obligados tributarios a través de servicios de información asistencia, pero, lo que es más importante, también una vez presentadas las autoliquidaciones para que una regularización no suponga un excesivo castigo para el contribuyente que cumple, si bien a posteriori, voluntariamente. O, por último, llevar a cabo limitaciones en el pago en efectivo, fomentando el pago a través de medios electrónicos, a lo que sin duda la Pandemia del Covid-19 ha favorecido⁵⁴⁵.

El problema del Fraude Fiscal viene desde años atrás. En la década anterior, concretamente en el año 2013⁵⁴⁶, el grupo de IHE publicaba un informe promoviendo medidas contra el fraude fiscal y la corrupción. En concreto, identificaba el fraude fiscal como la consecuencia de los pocos medios de los que dispone la AEAT, que no existiera un Plan Especial de Actuación de la AEAT para la lucha contra el fraude, el distinto trato que ofrecía la AEAT según el tipo de renta o de contribuyente; y los altos niveles de

⁵⁴³ Sin embargo, este dato debe matizarse, en tanto que no todo el fraude fiscal “esconde” economía sumergida. Esa horquilla cercana al 25% de economía sumergida, no representa sólo actividades que no están censadas y de las que la AEAT no tiene noticia. También se incluyen ingresos no declarados o gastos mal deducidos conforme a la normativa fiscal en actividades que sí están censadas y de las que la Agencia Tributaria sí tiene noticia y recibe con la periodicidad exigida por la normativa autoliquidaciones y declaraciones.

⁵⁴⁴ El aumento de la conciencia fiscal: entendiendo el fraude como un hecho indeseable y que es una importante traba para el correcto funcionamiento del sistema.

⁵⁴⁵ De hecho, según apuntan desde FUNCAS: los pagos con tarjeta de crédito y otros medios telemáticos subieron desde el 69% antes del primer periodo de confinamiento por el Estado de Alarma, hasta más de un 90% durante los meses posteriores. Los pagos a través del teléfono móvil subieron prácticamente un 10%.

⁵⁴⁶ “*Problemas de la Agencia Tributaria en la lucha contra el fraude fiscal*” (2013: 2-8).

corrupción, a lo que hay que sumar que ciertos delitos en materia de delito fiscal, prescribían antes de que fuera posible enfrentarlos por parte de la AEAT⁵⁴⁷.

¿Qué lleva a que un país miembro de la OCDE, de la UE y con unas cifras de desarrollo económico casi de primera línea tenga estas altas tasas de fraude fiscal o economía sumergida?

Quizás, la propia Administración tenga su cuota de responsabilidad en las malas cifras comentadas anteriormente. Tratar de combatir el fraude fiscal, principalmente con medidas de represión y sanciones es una medida cortoplacista. Se debe combatir el fraude fiscal con medidas a largo plazo y con planes y estrategias dirigidas a la población, para paliar no sólo los efectos nocivos que el fraude fiscal tiene sobre los niveles de recaudación sino también para combatir los efectos sociopolíticos que éste provoca.

Pero el fraude fiscal o, más bien, el incumplimiento (voluntario) de las obligaciones fiscales y de ingreso de los tributos, es un problema generalizado e inherente a cualquier sistema, independientemente de la organización que presente la Administración Tributaria en el estado en cuestión.

Como quiera que la mayoría de los sistemas tributarios se basan en “forzar” a los individuos a entregar parte de su renta en concepto de impuestos, los contribuyentes perciben esta obligación como una expropiación de su patrimonio. Ello favorece el nacimiento de estrategias conducentes a reducir la carga fiscal. Y ahí, frente al cumplimiento tributario, nace su opuesto, el fraude fiscal, que tiene importantes consecuencias a nivel económico. Por un lado, supone una distorsión tanto en el principio de equidad horizontal, como en el de equidad vertical, ya que ni todos los contribuyentes con la misma capacidad hacen igual a las mismas cargas impositivas, ni todos los sujetos pasivos sometidos a los mismos impuestos sufren la misma pérdida de utilidad por el pago de sus tributos; y, por otro lado; la capacidad recaudadora y redistributiva del sistema se ve afectada por el fraude fiscal (Panadés y Martí, 2017: 86-87).

Y ahí reside la importancia de combatirlo, puesto que eliminar el fraude fiscal permite obtener los recursos necesarios que, a posteriori, se traduzcan en el mantenimiento de los servicios públicos y del estado de bienestar, y, además, eliminar el

⁵⁴⁷ Algunas de las medidas que proponían desde IHE: efectuar un plan especial de inspección de los representantes políticos, efectuar un seguimiento especial por parte de la AEAT a las personas condenadas por corrupción, reforzar la denuncia pública, tipificar como delito el falseamiento de datos en la declaración de bienes patrimoniales y potenciar la fiscalía anticorrupción aprobando, además, una ley anticorrupción.

agravio comparativo entre los contribuyentes que cumplen y aquellos que no. Una de las formas más efectivas de reducir el fraude fiscal es aumentar el nivel de percepción que tienen los contribuyentes en relación a la posibilidad de inspección y el valor de la sanción. Pero, además, es necesario que la Administración ponga de su parte y, aumentando el nivel de confianza de los ciudadanos en las instituciones, pueda mejorar los niveles de cumplimiento y aumentar la moral tributaria. Todo ello, conjugado con una reorientación de la Agencia Tributaria más que hacia un ente que impone su voluntad para que los ciudadanos cumplan, hacia una administración que coopera con el ciudadano y favorece que pueda dar diligente cumplimiento con sus tributos, mejoraría las perspectivas en cuanto al fraude fiscal (Panadés et al., 2017: 105-106).

Y es que, la evasión fiscal es un problema de magnitud para las Administraciones Tributarias ya que no todos los contribuyentes defraudan en la misma cantidad ni en la misma proporción. De ser así, sólo habría que ajustar los tributos al alza teniendo en cuenta el porcentaje de evasión fiscal de los contribuyentes. Los contribuyentes con rentas más bajas evaden (proporcionalmente) más que aquellos con rentas más altas. Por otro lado, los contribuyentes cuya principal fuente de ingresos es el trabajo por cuenta propia, eluden más que aquéllos cuya principal fuente de renta proviene del trabajo por cuenta ajena. (Rodríguez, 2017: 131-134).

2. PROPUESTAS DE MEJORA PARA LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

2.1.Introducción

Todo el análisis realizado anteriormente carece de sentido si no se plantea una alternativa al actual modelo de la Agencia Tributaria en España. Si bien no una alternativa completa en cuanto a una “refundación” de la Agencia, sí, al menos, una serie de mejoras estructurales y funcionales que permitan que todas las carencias puestas de manifiesto con esta investigación queden neutralizadas en aras de un mejor funcionamiento de la AEAT, repercutiendo en una mejora de la percepción que tengan los contribuyentes del órgano gestor y recaudador, en una mejora del cumplimiento voluntario por parte de éstos y en una mejora de las prestaciones de la Agencia.

Una de las disfunciones que se ha puesto de manifiesto es cómo dos fuentes de recaudación sumamente importantes como son, por un lado, los impuestos y, por el otro, las cotizaciones sociales, están administradas y gestionadas cada una de ellas por dos órganos distintos. Si la Agencia Tributaria es el ente encargado de la gestión y recaudación de los tributos, entre otras muchas cosas, la Tesorería General de la Seguridad Social es la organización que se encarga de recaudar las cotizaciones sociales.

¿Tendría sentido integrarlas? ¿Sería conveniente incardinar a la Tesorería dentro de la estructura organizativa de la AEAT? ¿Sería preferible optar por un sistema en el que, bajo una misma organización, creada ad hoc, las cotizaciones sociales fueran una más de las competencias recaudadoras y de gestión que tuviera atribuidas el órgano encargado de la gestión y recaudación de los tributos?

Lo que no permite, al menos a priori, dudas, es que el hecho de gestionar la recaudación de los tributos por la AEAT y la de las cotizaciones sociales por la TGSS, es un tanto disfuncional ya que las posibilidades en cuanto a manejo de datos, procedimientos de recaudación, posibilidad de acceso a información de los contribuyentes, sería mucho mayor si bajo una misma institución se gestionase la recaudación de las cotizaciones sociales y los tributos. No tiene sentido que los datos sobre alta y bajas de trabajadores, así como la posterior obligación del pago de cuotas por el concepto de cotizaciones sociales, se tramiten por la TGSS, y los datos sobre las retenciones sobre los rendimientos del trabajo se tramiten por la Agencia Tributaria. O, las cotizaciones de los autónomos y los datos que éstos aporten a la Tesorería se manejen, por un lado, y la situación de alta o baja en el censo de profesionales y empresarios se

gestione por la Agencia Tributaria. Y, esto, es un hecho que se viene poniendo de manifiesto desde hace algún tiempo incluso desde dentro de la propia Agencia Tributaria.

Las proposiciones de cambios en el sistema de Administración Tributaria, para que mejore su funcionamiento, llevan tiempo sobre la mesa por parte de la doctrina y, lo que llama más la atención, por parte de los propios miembros de la AEAT. Destaca la postura de dos organizaciones con una importante relevancia, el Grupo de Inspectores de Hacienda (IHE) y el Sindicato de Técnicos del Ministerio de Hacienda (GESTHA).

2.2. La integración de la AEAT y la TGSS en un único organismo

Durante este trabajo, se ha hecho referencia en reiteradas ocasiones a la función de la Agencia Tributaria como encargada del cobro de deudas de otras administraciones. Algo posibilitado por la estructura de la AEAT, cuyo departamento de recaudación maneja una importante cantidad de información que puede ser utilizada en este sentido.

Ante esta situación tiene sentido pensar que, si ya “integra” otros departamentos de recaudación en su estructura (aunque sea por la encomienda de gestión que las otras administraciones le realizan), también se podría incorporar al organigrama de la Agencia la Tesorería General de la Seguridad Social, que recauda las cotizaciones sociales⁵⁴⁸.

La Tesorería General de la Seguridad Social⁵⁴⁹, es un servicio de la Seguridad Social en el que se unifican todos los recursos económicos, así como la administración financiera, del sistema de la Seguridad Social⁵⁵⁰ y tiene personalidad jurídica propia. Es el organismo encargado de una serie de funciones que son comunes a las distintas Entidades Gestoras del Sistema de la Seguridad Social y realiza el presupuesto del Sistema de la Seguridad Social.

Además de lo anterior, tiene un gran número de competencias, de las cuales, las principales son:

- La inscripción de empresas y la afiliación, altas y baja de los trabajadores.
- La titularidad, gestión y administración de los bienes y derechos que constituyen el patrimonio único de la Seguridad Social⁵⁵¹.

⁵⁴⁸ Una cifra considerable si se tiene en cuenta que para el ejercicio 2021 fue de 118 mil millones de euros.

⁵⁴⁹ En adelante “TGSS” o “Tesorería”.

⁵⁵⁰ En la actualidad, está tutelada por el Ministerio de Inclusión, Seguridad Social y Migraciones.

⁵⁵¹ Ello sin perjuicio de las facultades que tienen atribuidas otras Entidades Gestoras de la Seguridad Social, así como las Mutuas de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales.

- La autorización de la apertura de cuentas en Instituciones Financieras destinadas a situar fondos de la Seguridad Social y la realización de operaciones de crédito y anticipos de tesorería que puedan ser necesarios.
- La constitución de un fondo de estabilización financiero único para la Seguridad Social.
- La adquisición de los inmuebles necesarios para sus fines mediante concurso público, la organización del circuito financiero que canalice los movimientos relativos a los recursos del sistema.

En relación con las funciones de recaudación, destacan como sus principales funciones la gestión y el control de la cotización de la recaudación de las cuotas y demás recursos de financiación del Sistema de Seguridad Social, el aplazamiento y fraccionamiento de las cuotas de la Seguridad Social y la organización y gestión de los procesos para el ingreso de las cuotas y demás recursos financieros del Sistema de la Seguridad Social.

Respecto del organigrama de la TGSS y su estructura organizativa, destacan como organismos centrales (Servicios Centrales), la Dirección General de la Tesorería Social, la Secretaría General, y las distintas Subdirecciones Generales⁵⁵².

⁵⁵² Las Subdirecciones Generales de la TGSS son siete:

- Subdirección General de Afiliación y Recaudación en Período Voluntario: entre otras funciones, gestiona el Sistema de Remisión Electrónica de Datos Red (Sistema RED), las devoluciones de ingresos indebidos, la inscripción de empresas y afiliación, altas, bajas y variaciones de datos de los trabajadores etc.
- Subdirección General de Ordenación de Pagos y Gestión del Fondo de Reserva: con funciones en materia de cobros y pagos, así como de gestión del sistema financiero de la Seguridad Social.
- Subdirección General de Ordenación e Impugnaciones: encargada de la resolución de las reclamaciones y recursos administrativos (excepto en materia de personal), así como de los expedientes de responsabilidad patrimonial por el funcionamiento de los servicios de la Tesorería General, entre otras.
- Subdirección General de Gestión del Patrimonio: gestiona el patrimonio inmobiliario y de valores mobiliarios de la Seguridad Social (distintos de aquellos en los que se materialicen las dotaciones del Fondo de Reserva de la Seguridad Social).
- Subdirección General de Presupuestos, Estudios Económicos y Estadísticas: formula y realiza el seguimiento de la actuación de la Tesorería General (en términos de objetivos y programas de gasto). Realiza la tramitación de los expedientes de modificaciones presupuestarias etc.
- Subdirección General de Integración y Coordinación de Administración Digital: principalmente tiene encomendadas funciones relacionadas con el sistema web y la web de la Seguridad Social.
- Subdirección General de Procedimientos Ejecutivos y Especiales de Recaudación: con funciones de gestión de los aplazamientos de pago y derivaciones de responsabilidad, fraccionamiento de reintegros de prestaciones debidamente percibidas o gestión de los procedimientos concursales en los que intervenga la Tesorería General Seguridad Social.

La Dirección General asume las funciones de dirección, gestión de las actividades de la TGSS para el cumplimiento de sus fines. Además, es la encargada de desarrollar sus programas de lucha contra el fraude⁵⁵³. La Secretaría General tiene nivel orgánico de Subdirección General y propone la planificación estratégica de la TGSS. Su titular sustituye al Director General en los casos de ausencia, vacante o enfermedad.

Por último, las Direcciones Provinciales se dividen en 6 categorías. Al frente de las mismas, está el Director General, que se encarga de representar las Direcciones Provinciales y velar por el cumplimiento de sus fines. Las distintas categorías son:

- Categoría A y B1: Barcelona, Madrid y Valencia.
- Categoría B2: Alicante, Asturias, Baleares, Cádiz, Guipúzcoa, La Coruña, Málaga, Murcia, Pontevedra, Sevilla, Vizcaya y Zaragoza.
- Categoría B3: Badajoz, Cantabria, Castellón, Córdoba, Gerona, Granada, Jaén, Lugo, Las Palmas, Navarra, Tarragona y Tenerife.
- Categoría C: Álava, Albacete, Almería, Burgos, Cáceres, Ciudad Real, Huelva, La Rioja, Lérida, Orense, Salamanca, Toledo y Valladolid.
- Categoría D: Ávila, Cuenca, Guadalajara, Huesca, Palencia, Segovia, Soria, Teruel y Zamora.
- Categoría E: Ceuta y Melilla.

El organigrama de la TGSS es el siguiente:

⁵⁵³ El Director General asume la representación legal de la misma y es nombrado por el Consejo de Ministros a propuesta del Ministro de Trabajo y Seguridad Social.



Esquema 7: Organigrama de la TGSS

Tras este somero análisis, queda claro que en el sistema de la Administración del Estado existe, además de la Agencia Tributaria, otra institución con competencias muy importantes en materia de recaudación, como es la TGSS.

A modo de ilustración, se incorpora la recaudación íntegra de la Tesorería General de la Seguridad Social distribuida por cada una de las Direcciones Provinciales:

D. PROVINCIAL	Régimen General	Régimen E. T. Autónomos	Régimen E. Agrario	Régimen E. T. del Mar	Régimen E. Minería del Carbón	Régimen E. E. Hogar	Cuotas AT/EP (sólo TGSS)	Cotización Desempleados, Autónomos en Cese actividad y Bonificaciones	TOTAL CUOTAS TGSS
---------------	-----------------	-------------------------	--------------------	-----------------------	-------------------------------	---------------------	--------------------------	---	-------------------

Álava	981.025,37	63.500,35	3,07	51,51	0,00	1,12	948,07	66.307,68	1.111.837,17
Albacete	549.148,55	76.266,57	80,51	0,00	4,89	6,74	507,14	68.132,88	694.147,28
Alicante	2.479.299,89	326.411,62	116,19	10.353,96	75,28	20,71	1.478,23	360.567,27	3.178.323,15
Almería	990.605,56	144.728,24	358,55	3.557,49	0,00	11,82	9.847,22	136.292,10	1.285.400,98
Ávila	195.462,06	34.828,58	2,72	0,00	12,28	1,37	1.644,06	23.396,85	255.347,92
Badajoz	843.300,86	113.131,43	112,82	0,00	34,87	0,66	13.546,00	130.737,81	1.100.864,45
Islas Baleares	1.931.748,14	231.797,38	6,88	10.351,97	3,26	20,78	1.190,40	415.651,31	2.590.770,12
Barcelona	13.815.709,34	1.098.574,35	21,27	29.130,50	320,66	81,79	4.615,79	1.224.113,05	16.172.566,75
Burgos	694.522,85	74.552,72	5,05	4,51	11,58	0,32	3.662,49	67.762,08	840.521,60
Cáceres	483.932,01	70.566,64	55,46	2,75	1,20	1,98	8.114,30	78.803,08	641.477,42
Cádiz	1.529.670,42	142.688,71	144,10	42.022,92	15,54	5,25	16.813,14	259.034,41	1.990.394,49
Castellón	1.044.177,23	111.928,85	44,58	7.031,10	51,60	4,39	426,37	109.945,70	1.273.609,82
Ciudad Real	658.656,20	89.840,05	60,61	1,20	1.113,18	4,57	449,82	81.026,23	831.151,86
Córdoba	982.198,12	131.142,66	142,81	2,75	2.186,74	2,87	11.123,95	169.147,04	1.295.946,94
A Coruña	1.889.164,64	238.199,88	6,89	29.095,42	351,25	6,00	16.336,20	205.228,48	2.378.388,76
Cuenca	268.425,75	46.245,36	55,20	0,00	0,00	2,47	358,59	28.429,16	343.516,53
Girona	1.400.818,31	157.851,37	17,43	4.529,49	6,75	14,47	496,06	164.034,42	1.727.768,30
Granada	1.178.539,47	154.255,98	180,17	844,76	32,00	12,33	15.631,80	190.079,20	1.539.575,71
Guadalajara	433.752,60	37.866,22	2,81	0,00	0,00	3,08	290,82	50.169,21	522.084,74
Guipúzcoa	1.764.116,02	266.850,00	5,01	7.205,95	2,93	1,37	5.211,76	144.222,78	2.187.615,82

Huelva	748.681,33	68.030,50	410,37	7.862,35	9,53	2,29	8.320,87	113.459,59	946.776,83
Huesca	400.835,66	61.345,44	4,95	-0,04	140,67	0,86	246,81	35.245,83	497.820,18
Jaén	749.191,39	100.812,21	176,47	4,16	3,29	3,89	9.603,39	130.112,88	989.907,68
León	632.825,82	99.731,64	6,95	2,68	20.128,10	5,52	5.430,66	79.305,35	837.436,72
Lleida	783.599,09	103.685,58	41,84	0,00	61,93	4,75	305,85	68.290,23	955.989,27
La Rioja	546.213,61	69.123,13	26,15	33,84	16,82	3,18	455,51	56.440,81	672.313,05
Lugo	435.196,36	90.870,67	18,69	8.427,11	64,63	2,92	3.863,28	44.474,17	582.917,83
Madrid	18.032.399,12	1.079.846,37	16,60	17.734,25	290,81	119,93	57.449,37	1.368.899,79	20.556.756,24
Málaga	2.336.173,01	280.191,71	57,08	4.473,07	9,50	17,05	18.901,52	365.820,22	3.005.643,16
Murcia	2.290.125,63	264.557,81	885,70	6.609,18	18,17	25,35	1.404,72	257.829,31	2.821.455,87
Navarra	1.538.249,23	142.066,75	33,64	34,39	11,43	1,57	2.803,28	120.613,30	1.803.813,59
Ourense	400.561,48	63.039,74	1,97	6,82	70,81	1,38	3.407,88	44.341,16	511.431,24
Asturias	1.660.831,81	204.959,48	7,18	7.402,43	57.138,51	8,89	5.251,99	187.633,35	2.123.233,64
Palencia	267.804,37	35.585,48	8,16	0,00	1.819,25	2,26	1.686,54	28.710,38	335.616,44
Las Palmas	1.680.297,86	147.225,20	149,78	16.820,43	0,00	24,15	1.215,55	268.553,32	2.114.286,29
Pontevedra	1.425.189,31	184.294,56	2,92	47.720,33	37,10	6,49	12.392,45	175.339,21	1.844.982,37
Salamanca	458.628,03	65.679,59	9,81	3,01	9,45	1,16	3.768,53	51.936,45	580.036,03
Tenerife	1.472.309,87	138.216,95	37,75	6.717,86	1,67	12,02	711,96	230.916,66	1.848.924,74
Cantabria	968.185,70	110.067,75	1,63	6.401,67	68,12	1,75	1.161,58	100.818,90	1.186.707,10
Segovia	230.233,42	37.855,41	5,78	0,00	9,98	0,72	1.497,59	21.252,09	290.854,99
Sevilla	2.989.734,37	275.809,31	361,39	2.416,99	21,24	8,49	29.193,91	400.269,92	3.697.815,62
Soria	166.576,92	20.764,47	0,87	0,00	0,00	0,58	1.151,27	12.086,92	200.581,03
Tarragona	1.417.080,82	135.790,30	31,87	9.813,14	29,92	10,80	539,82	170.976,25	1.734.272,92
Teruel	224.291,00	35.697,88	7,06	0,00	3.060,76	0,94	195,80	20.528,36	283.781,80
Toledo	945.458,33	125.563,34	33,85	0,00	26,45	7,38	532,55	114.566,70	1.186.188,60
Valencia	4.458.549,27	468.931,52	309,59	36.521,90	0,00	41,37	3.360,06	501.838,41	5.469.552,12
Valladolid	975.933,91	94.776,24	19,85	0,00	22,66	3,83	5.682,06	87.176,65	1.163.615,20

Vizcaya	2.726.141,84	267.041,59	4,39	27.715,24	9,13	5,81	3.833,07	218.281,43	3.243.032,50
Zamora	198.409,98	41.191,58	12,75	0,00	7,89	0,16	1.812,60	24.320,13	265.755,09
Zaragoza	1.993.474,48	187.620,18	32,88	2,75	677,41	10,05	1.239,71	177.177,75	2.360.235,21
Ceuta	86.979,75	4.299,48	0,10	1.287,08	0,00	0,89	850,86	42.998,23	136.416,39
Melilla	81.344,56	4.950,60	0,01	175,56	0,00	0,46	2.100,68	43.404,83	131.976,70
Servicios Centrales	7.796,83	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	7.796,83

TOTAL	87.443.577,55	8.620.849,42	4.140,16	352.372,48	87.989,24	540,98	303.063,93	9.536.699,32	106.349.233,08
--------------	----------------------	---------------------	-----------------	-------------------	------------------	---------------	-------------------	---------------------	-----------------------

Tabla 10: Recaudación por provincias de la TGSS⁵⁵⁴.

⁵⁵⁴ Fuente: Tesorería General de la Seguridad Social Elaboración: Propia

La Tesorería General de la Seguridad Social es el órgano de recaudación dentro del organigrama de la Seguridad Social. Como se ha expuesto anteriormente es, haciendo una analogía, el equivalente al Departamento de Recaudación de la Agencia Tributaria, que ya de por sí recibe, a través de los distintos convenios, prerrogativas para poder cobrar deudas de la propia Seguridad Social e incluso que se hayan devengado por el impago de las cuotas del Régimen Especial de Trabajadores Autónomos (competencia, en principio, de la TGSS).

Este hecho hace suponer que una posible integración de la Tesorería General de la Seguridad Social en la estructura de la Agencia Tributaria, permitiría mejorar la eficiencia y aumentar y mejorar la capacidad recaudatoria de las distintas Administraciones del Estado⁵⁵⁵.

Para poner en contexto el volumen de ingresos de la TGSS, conviene contraponer dos tablas de recaudación por parte de la AEAT. En la primera de ellas, se recogen los ingresos por recaudación de la AEAT por delegaciones con tres conceptos, los ingresos netos, los ingresos brutos y las devoluciones practicadas por parte de la AEAT, en aquellos casos en los que las retenciones y pagos a cuenta de cada ejercicio, acaban siendo regularizados con el resultado definitivo del ejercicio para ese tributo:

⁵⁵⁵ El poder Legislativo ha ido dando pasos para que los ciudadanos tengan enfrente una Administración más accesible cuando se encuentran ante la necesidad de aportar información cuando llevan a cabo cualquier trámite administrativo. Un ejemplo de ello es la plataforma de intermediación de datos, dependiente del Ministerio de Asuntos Económicos y Transformación Digital. Plataforma que “ha demostrado ser efectiva y ha tenido una gran acogida entre los organismos, tramitándose desde su puesta en producción hasta 2020 más de 531 millones de consultas de datos, generando un ahorro estimado hasta la fecha en más de 2.700 Millones de Euros desde 2007”.

DELEGACIÓN	NETOS	BRUTOS	DEVOLUCIONES
ALMERÍA	739.678	1.600.874	861.196
CÁDIZ	1.403.485	1.810.741	407.256
CÓRDOBA	1.044.182	1.427.807	383.625
GRANADA	1.403.618	1.870.005	466.387
HUELVA	559.319	989.092	429.773
JAÉN	628.076	946.556	318.480
MÁLAGA	3.784.455	4.696.837	912.382
SEVILLA	5.821.108	7.105.722	1.284.614
JEREZ DE LA FRONTERA	339.281	460.758	121.477
D.E. ANDALUCÍA	15.723.202	20.908.392	5.185.190
HUESCA	421.516	726.404	304.888
TERUEL	231.290	336.594	105.304
ZARAGOZA	3.828.259	5.036.191	1.207.932
D.E. ARAGÓN	4.481.065	6.099.189	1.618.124
OVIEDO	1.967.852	2.523.494	555.642
GIJÓN	674.970	876.900	201.930
D.E. ASTURIAS	2.642.822	3.400.394	757.572
D.E. BALEARES	3.909.291	4.900.320	991.029
LAS PALMAS	1.714.575	2.142.687	428.112
STA.CRUIZ TENERIFE	996.782	1.340.133	343.351
D.E. CANARIAS	2.711.357	3.482.820	771.463
D.E. CANTABRIA	2.428.134	3.355.325	927.191
ALBACETE	604.477	914.306	309.829
CIUDAD REAL	538.595	848.578	309.983
CUENCA	170.593	370.385	199.792
GUADALAJARA	459.051	600.320	141.269
TOLEDO	1.531.614	2.002.376	470.762
D.E. CASTILLA-LA MANCHA	3.304.330	4.735.965	1.431.635
ÁVILA	154.989	217.329	62.340
BURGOS	873.265	1.174.139	300.874
LEÓN	558.032	880.631	322.599
PALENCIA	273.216	394.508	121.292
SALAMANCA	529.197	716.526	187.329
SEGOVIA	252.036	384.060	132.024
SORIA	183.842	251.597	67.755
VALLADOLID	1.739.870	2.344.477	604.607
ZAMORA	189.625	289.880	100.255
D.E. CASTILLA Y LEÓN	4.754.072	6.653.147	1.899.075
BARCELONA	38.982.878	46.674.660	7.691.782
GERONA	2.093.485	2.960.332	866.847
LÉRIDA	1.070.486	1.495.817	425.331
TARRAGONA	2.051.335	2.592.698	541.363
D.E. CATALUÑA	44.198.184	53.723.507	9.525.323
BADAJOS	1.047.877	1.444.179	396.302

CÁCERES	473.583	652.036	178.453
D.E. EXTREMADURA	1.521.460	2.096.215	574.755
LA CORUÑA	4.719.380	5.797.275	1.077.895
LUGO	486.544	708.567	222.023
ORENSE	531.682	682.084	150.402
PONTEVEDRA	841.405	1.177.665	336.260
VIGO	1.572.066	1.928.054	355.988
D.E. GALICIA	8.151.077	10.293.645	2.142.568
D.E. MADRID	103.481.854	118.165.867	14.684.013
MURCIA	2.551.663	3.767.540	1.215.877
CARTAGENA	463.077	827.808	364.731
D.E. MURCIA	3.014.740	4.595.348	1.580.608
D.E. NAVARRA	-983.038	436.564	1.419.602
ÁLAVA	-1.562.449	704.456	2.266.905
GUIPÚZCOA	451.448	515.559	64.111
VIZCAYA	2.542.244	3.730.508	1.188.264
D.E. PAÍS VASCO	1.431.243	4.950.523	3.519.280
D.E. LA RIOJA	886.699	1.199.281	312.582
ALICANTE	3.766.964	4.813.245	1.046.281
CASTELLÓN	1.397.779	2.245.605	847.826
VALENCIA	10.507.604	12.822.264	2.314.660
D.E. VALENCIA	15.672.347	19.881.114	4.208.767
CEUTA	49.991	77.620	27.629
MELILLA	27.795	55.392	27.597
DELEGACIONES	217.406.625	269.010.628	51.604.003
SERVICIOS CENTRALES	5.978.181	6.770.785	792.604
TOTAL	223.384.806	275.781.413	52.396.607

Tabla 11 Recaudación por provincias de la AEAT⁵⁵⁶

Y en la siguiente tabla recapitulativa se pueden apreciar los ingresos de la AEAT por tipo de impuesto, destacándose tres grandes bloques:

- Bloque nº 1: IRPF, IS e IRNR, los principales impuestos directos.
- Bloque nº 2: IVA e Impuestos Especiales.
- Bloque nº3: Otros tributos.

⁵⁵⁶ Fuente: AEAT. Elaboración. Propia.

IMPUESTO	INGRESOS
Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	94.545.865
- Retenciones de trabajo y act. profesionales	83.279.828
- Retenciones de arrendamientos	1.783.348
- Retenciones sobre fondos de inversión	1.051.839
- Retenciones de capital	2.799.854
- Gravamen sobre loterías	364.689
- Pagos fraccionados	3.305.558
- Resultado declaración anual	1.504.257
- Liquidaciones practicadas por la Administración	655.208
- Otros ingresos	1
- Asignación tributaria a la Iglesia Católica	-198.717
Impuesto sobre Sociedades	26.626.737
- Retenciones de arrendamientos	711.562
- Retenciones sobre fondos de inversión	446.701
- Retenciones de capital	1.180.388
- Gravamen sobre loterías	841
- Pagos fraccionados	25.146.967
- Resultado declaración anual	-1.984.605
- Liquidaciones practicadas por la Administración	1.123.365
- Otros ingresos	1.518
Impuesto sobre la Renta de No Residentes	1.827.501
- Retenciones, pagos fraccionados e ingresos a cuenta	2.053.578
- Declaración anual, actas y otros	-226.077
Impuestos medioambientales	1.397.812
Declaración tributaria especial	-11
Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones	117.270
Impuesto sobre el Patrimonio	64.917
Resto Capítulo I	1.458
TOTAL BLOQUE I	124.581.549
Impuesto sobre el Valor Añadido	72.498.352
- Importaciones	19.941.289
- Operaciones interiores	52.557.063
Impuestos Especiales	19.728.595
- Alcohol y bebidas derivadas	673.063
- Cerveza	311.543
- Productos intermedios	21.589
- Hidrocarburos	11.491.907
- Labores del tabaco	6.115.037
- Electricidad	1.086.192
- Carbón	28.960
- Otros	304
Impuesto sobre Tráfico Exterior	1.954.856
Impuesto sobre las Primas de Seguros	2.052.171
Impuesto sobre Transacciones Financieras	295.750

Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales	166.337
Impuesto sobre Actividades del Juego	44.245
Impuesto sobre Gases Fluorados	65.393
Resto Capítulo II	8.452
TOTAL BLOQUE II	96.814.151
Tasa radioeléctrica	66.472
Canon de aguas	151.865
Otras tasas	565.495
Intereses de demora	300.835
Sanciones tributarias	280.167
Recargo de apremio	557.376
Ingresos por delitos	52.806
Resto del Capítulo III	14.090
TOTAL BLOQUE III	1.989.106
INGRESOS TRIBUTARIOS TOTALES	223.384.806

Tabla 12 Recaudación por tipo de impuesto de la AEAT⁵⁵⁷

Una vez presentadas las tres tablas, conviene plantearse una cuestión fundamental: ¿cuál sería el volumen de ingresos que gestionaría la AEAT si tuviera integrada en su organigrama la TGSS?

Con los datos de los ingresos tributarios recaudados por la AEAT, por cada una de sus Delegaciones y los Servicios Centrales, así como sumados a los datos de recaudación por cada una de las Delegaciones Provinciales de la TGSS, el volumen de ingresos que quedan fuera del radar de la AEAT es muy elevado:

AEAT	INGRESOS	TGSS	INGRESOS	TOTAL
ALMERÍA	739.678	ALMERÍA	1.285.400,98	2.025.078,98
CÁDIZ	1.403.485	CÁDIZ	1.990.394,49	3.393.879,49
CÓRDOBA	1.044.182	CÓRDOBA	1.295.946,94	2.340.128,94
GRANADA	1.403.618	GRANADA	1.539.575,71	2.943.193,71
HUELVA	559.319	HUELVA	946.776,83	1.506.095,83
JAÉN	628.076	JAÉN	989.907,68	1.617.983,68
MÁLAGA	3.784.455	MÁLAGA	3.005.643,16	6.790.098,16
SEVILLA	5.821.108	SEVILLA	3.697.815,62	9.518.923,62
JEREZ DE LA FRONTERA	339.281			339.281,00
D.E. ANDALUCÍA	15.723.202			15.723.202,00
HUESCA	421.516	HUESCA	497.820,18	919.336,18
TERUEL	231.290	TERUEL	283.781,80	515.071,80

⁵⁵⁷ Fuente: AEAT. Elaboración. Propia.

ZARAGOZA	3.828.259	ZARAGOZA	2.360.235,21	6.188.494,21
D.E. ARAGÓN	4.481.065			4.481.065,00
OVIEDO	1.967.852			1.967.852,00
GIJÓN	674.970			674.970,00
D.E. ASTURIAS	2.642.822	ASTURIAS	2.123.233,64	4.766.055,64
D.E. BALEARES	3.909.291	ISLAS BALEARES	2.590.770,12	6.500.061,12
LAS PALMAS	1.714.575	LAS PALMAS	2.114.286,29	3.828.861,29
STA.CRUIZ TENERIFE	996.782	TENERIFE	1.848.924,74	2.845.706,74
D.E. CANARIAS	2.711.357			2.711.357,00
D.E. CANTABRIA	2.428.134	CANTABRIA	1.186.707,10	3.614.841,10
ALBACETE	604.477	ALBACETE	694.147,28	1.298.624,28
CIUDAD REAL	538.595	CIUDAD REAL	831.151,86	1.369.746,86
CUENCA	170.593	CUENCA	343.516,53	514.109,53
GUADALAJARA	459.051	GUADALAJARA	522.084,74	981.135,74
TOLEDO	1.531.614	TOLEDO	1.186.188,60	2.717.802,60
D.E. CASTILLA-LA MANCHA	3.304.330			3.304.330,00
ÁVILA	154.989	ÁVILA	255.347,92	410.336,92
BURGOS	873.265	BURGOS	840.521,60	1.713.786,60
LEÓN	558.032	LEÓN	837.436,72	1.395.468,72
PALENCIA	273.216	PALENCIA	335.616,44	608.832,44
SALAMANCA	529.197	SALAMANCA	580.036,03	1.109.233,03
SEGOVIA	252.036	SEGOVIA	290.854,99	542.890,99
SORIA	183.842	SORIA	200.581,03	384.423,03
VALLADOLID	1.739.870	VALLADOLID	1.163.615,20	2.903.485,20
ZAMORA	189.625	ZAMORA	265.755,09	455.380,09
D.E. CASTILLA Y LEÓN	4.754.072			4.754.072,00
BARCELONA	38.982.878	BARCELONA	16.172.566,75	55.155.444,75
GERONA	2.093.485	GERONA	1.727.768,30	3.821.253,30
LÉRIDA	1.070.486	LÉRIDA	955.989,27	2.026.475,27
TARRAGONA	2.051.335	TARRAGONA	1.734.272,92	3.785.607,92
D.E. CATALUÑA	44.198.184			44.198.184,00
BADAJOS	1.047.877	BADAJOS	1.100.864,45	2.148.741,45
CÁCERES	473.583	CÁCERES	641.477,42	1.115.060,42
D.E. EXTREMADURA	1.521.460			1.521.460,00
LA CORUÑA	4.719.380	LA CORUÑA	2.378.388,76	7.097.768,76
LUGO	486.544	LUGO	582.917,83	1.069.461,83
ORENSE	531.682	ORENSE	511.431,24	1.043.113,24
PONTEVEDRA	841.405	PONTEVEDRA	1.844.982,37	2.686.387,37
VIGO	1.572.066			1.572.066,00

D.E. GALICIA	8.151.077			8.151.077,00
D.E. MADRID	103.481.854	MADRID	20.556.756,24	124.038.610,24
MURCIA	2.551.663	MURCIA	2.821.455,87	5.373.118,87
CARTAGENA	463.077			463.077,00
D.E. MURCIA	3.014.740			3.014.740,00
D.E. NAVARRA	-983.038	NAVARRA	1.803.813,59	820.775,59
ÁLAVA	-1.562.449	ÁLAVA	1.111.837,17	-450.611,83
GUIPÚZCOA	451.448	GUIPÚZCOA	2.187.615,82	2.639.063,82
VIZCAYA	2.542.244	VIZCAYA	3.243.032,50	5.785.276,50
D.E. PAÍS VASCO	1.431.243			1.431.243,00
D.E. LA RIOJA	886.699	LA RIOJA	672.313,05	1.559.012,05
ALICANTE	3.766.964	ALICANTE	3.178.323,15	6.945.287,15
CASTELLÓN	1.397.779	CASTELLÓN	1.273.609,82	2.671.388,82
VALENCIA	10.507.604	VALENCIA	5.469.552,12	15.977.156,12
D.E. VALENCIA	15.672.347			15.672.347,00
CEUTA	49.991	CEUTA	136.416,39	186.407,39
MELILLA	27.795	MELILLA	131.976,70	159.771,70
SERVICIOS CENTRALES	5.978.181	SERVICIOS CENTRALES	7.796,83	5.985.977,83
TOTAL	223.384.806	TOTAL	106.349.233,08	329.734.039,08

Tabla 13 Ingresos totales por Delegaciones de la AEAT y la TGSS⁵⁵⁸

Aunque la AEAT colabora con el resto de la Administración⁵⁵⁹ una integración de la TGSS en la estructura de la Administración Tributaria permitiría mejorar los mecanismos de información y potenciar la capacidad recaudadora de la Admón. Tributaria española.

2.2.1. Acuerdos de Colaboración entre la Seguridad Social y la Agencia Tributaria

Si bien es cierto que la TGSS es independiente de la AEAT y la integración que se viene defendiendo en este trabajo es difícil de implementar, sí que es posible que la Seguridad Social y la Agencia vayan dando pasos para que la colaboración entre ambas sea cada vez más sencilla y se prevea antes de que sea necesario el requerimiento de información de una institución a otra por una causa concreta.

⁵⁵⁸ Fuente: TGSS y AEAT. Elaboración: Propia.

⁵⁵⁹ Tanto la Administración General del Estado como la Periférica.

Esta necesidad se puso de manifiesto a través de la colaboración entre la AEAT y el Instituto Social de la Marina⁵⁶⁰, con competencias en gestión, administración y reconocimiento del derecho a las prestaciones del Régimen Especial de la Seguridad Social de los Trabajadores del Mar.

El acuerdo de colaboración se instrumentó en la Resolución de 28 de septiembre de 2020, de la Subsecretaría, por la que se publica el Convenio entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y el Instituto Social de la Marina, en materia de cesión de información de carácter tributario⁵⁶¹. La cesión de la información, como recoge la cláusula 2 del Convenio, tendrá como objetivo exclusivo la colaboración entre la AEAT y el ISM en relación a las funciones que el Instituto tenga atribuidas en relación con la acreditación del nivel de ingresos o de estar al corriente en sus obligaciones tributarias de los posibles beneficiarios de distintas prestaciones y beneficios que dependan de la inclusión en el Régimen Especial de Trabajadores del Mar⁵⁶².

Uno de los principales objetivos del Convenio es la lucha contra el fraude en la cotización y la recaudación de las cuotas del sistema de la Seguridad Social, y contra el fraude en la obtención y disfrute de las prestaciones a cargo del sistema y evitar el fraude en las ayudas y subvenciones con cargos a fondos públicos, bien de cualquier administración estatal, bien de la Unión Europea⁵⁶³.

Éste es el régimen de cesión de los datos y los datos que se podrán ceder por parte de la AEAT al ISM

Información	Procedimiento	Periodicidad
Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas.	Pensión mínima de jubilación: beneficiarios.	A petición.

⁵⁶⁰ El Instituto Social de la Marina es una Entidad de derecho público con personalidad jurídica propia, de ámbito nacional que actúa bajo la dirección y tutela del Ministerio de Inclusión, Seguridad Social y Migraciones, adscrita a la Secretaría de Estado de Seguridad Social y Pensiones.

⁵⁶¹ Suscrito por el Director General de la AEAT en la fecha, Don Jesús Gascón Catalán, y el Director del Instituto Social de la Marina, Don Luís José Casqueiro Barreiro; el Convenio se justifica, como recoge la Disposición de Motivos, por la posibilidad de establecer un sistema de suministro de información tributaria que permita al ISM disponer de la información que precisa para el ejercicio de sus funciones, y por otro lado disminuir los costes.

⁵⁶² No obstante, los datos cedidos por parte de la AEAT serán los declarados por los contribuyentes y demás obligados a suministrar información *“sin que, con carácter general, hayan sido sometidos a actividad alguna de verificación previa a su automatización. No obstante, cuando los citados datos hubieran sido comprobados por la Administración tributaria, se facilitarán los datos comprobados”*. Cláusula 7 del Convenio.

⁵⁶³ Artículo 2 de la Resolución de 28 de septiembre de 2020, de la Subsecretaría, por la que se publica el Convenio entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y el Instituto Social de la Marina, en materia de cesión de información de carácter tributario

Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas.	Pensión mínima de viudedad: beneficiarios.	A petición.
Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas.	Pensión mínima de orfandad: beneficiarios.	A petición.
Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas.	Pensión mínima de incapacidad permanente: beneficiarios.	A petición.
Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas.	Pensión mínima de favor de familiares: beneficiarios.	A petición.
Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas.	Prestación de desempleo: beneficiarios.	A petición.
Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas.	Subsidio de desempleo: beneficiarios.	A petición.
Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas.	Prestación de cese de actividad: beneficiarios.	A petición.
Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas.	Afiliación y mantenimiento de requisitos en el REM.	A petición.
Situación de estar al corriente de las obligaciones tributarias.	Ayudas por paralización temporal de la actividad pesquera.	A petición.

Tabla 14 Intercambio de información entre la AEAT y el ISM⁵⁶⁴

Llama la atención el hecho de que el ámbito de colaboración entre ambas administraciones sea cada vez mayor, lo que demuestra nuevamente la necesidad de progresar en el intercambio de información y la creación de sinergias que permitan una mayor fluidez en el intercambio de datos por parte de la TGSS y de la AEAT.

Tras haberse superado la primera gran crisis provocada por la pandemia COVID-19, en el mes de abril del año 2021 la Agencia Tributaria, el Instituto Nacional de Estadística, el Banco Central y la Seguridad Social, anunciaban a través de un comunicado institucional⁵⁶⁵ que las cuatro instituciones habían alcanzado un acuerdo para la consecución de un sistema de acceso a sus bases de datos con fines científicos y de interés público, si bien el acuerdo nació con la intención de promover “*la incorporación futura de otras instituciones que sean titulares de registros administrativos u otras bases de datos granulares de interés para la investigación*”.

Si bien este acuerdo no supuso una fusión de los departamentos de recaudación de la Seguridad Social ni de la AEAT, el hecho de armonizar la información de las cuatro entidades, marca el camino a seguir para futuros procesos de intercambio de información

⁵⁶⁴ **Fuente:** Resolución de 28 de septiembre de 2020, de la Subsecretaría, por la que se publica el Convenio entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y el Instituto Social de la Marina, en materia de cesión de información de carácter tributario. **Elaboración:** Propia.

⁵⁶⁵ Publicado el 13 de abril de 2021.

entre distintas administraciones estatales. El valor de la información y los datos, en aras de mejorar la eficiencia de la Administración Pública, es clave para un mejor funcionamiento de la Administración pues, como recuerda el comunicado *“la gestión eficiente de la información contenida en las bases de datos es una actividad básica para el desarrollo de una buena parte de las principales funciones de los Estados, especialmente en lo que se refiere a la toma de decisiones para el diseño e implementación de políticas públicas, basada en evidencias. Además, está comúnmente reconocido a todos los niveles que la investigación científica fundamentada en datos contribuye de forma significativa al desarrollo económico y social”*.

De mayor relevancia e importancia es la Resolución de 31 de julio de 2022, e la Subsecretaría del Ministerio de la Presidencia, por la que se publica el **Convenio Entre la AEAT y el Organismo Estatal de Inspección de Trabajo y Seguridad Social, en materia de intercambio de información y desarrollo de actuaciones de colaboración para la prevención y corrección del fraude fiscal y a la seguridad social**.

Un Convenio que tiene por finalidad establecer un marco general de colaboración entre la Agencia Tributaria y la Inspección de Trabajo y Seguridad Social, para la lucha contra el fraude fiscal y aduanero⁵⁶⁶. El Convenio, pese a la cesión de información que se autoriza, regula el intercambio de información entre ambas entidades con el límite siguiente: la información suministrada por parte de la Agencia Tributaria sólo podrá tener como destinatarios a los órganos de Inspección de Trabajo y de Seguridad Social, y viceversa⁵⁶⁷.

El Convenio nace con la idea de establecer un marco de colaboración amplio en el que la cesión de datos de uno a otro organismo permita poner en aviso al órgano que ha recibido los datos. Para ello, se pondrá en marcha el plan de actuación cuando la actividad del presunto infractor se encuadre dentro de las denominadas “áreas de riesgo” definidas en el artículo 6 del Convenio:

- Actividades empresariales que encajen en los perfiles previamente identificados como de empresas que defraudan, así como el reconocimiento de las conductas

⁵⁶⁶ Cláusula Primera del Convenio.

⁵⁶⁷ Respecto de los datos suministrados, la AEAT proporcionará a la Inspección de Trabajo los datos declarados por los contribuyentes, de especial importancia los contenidos en la declaración-resumen anual del modelo 190 (en el que los obligados tributarios declaran las retenciones del trabajo practicadas a trabajadores asalariados y/u otros profesionales). En el caso que la AEAT haya comprobado las declaraciones/autoliquidaciones, aportará éstos últimos.

fraudulentas que se dan con mayor frecuencia en materia fiscal y de la Seguridad Social.

- Actividades de fraude a la Seguridad Social que puedan ser consideradas como “un indicador adelantado” de riesgo de fraude fiscal, y viceversa⁵⁶⁸.

La comunicación y colaboración se establecerá, del siguiente modo⁵⁶⁹:

- Comunicación y colaboración a nivel central y a nivel territorial, indistintamente.
- Se llevarán a cabo actuaciones simultaneas: que son las que se acometan a la vez por los actuarios de ambas Administraciones.
- También se podrán llevar a cabo actuaciones coincidentes, en las que, por razones de interés, si bien no se trata de una actuación coincidente; haya motivos que pongan de manifiesto la conveniencia de llevarlas de forma coordinada entre las dos Administraciones.
- También actuaciones sucesivas, que serán aquellas en las que una de las Administraciones lleve a cabo la actuación de forma independiente, pero considere relevante ponerlas en conocimiento de la otra.

Por último, en el Anejo I se recoge el régimen de cesión de datos de una a otra Administración, que es el que se recoge en las siguientes tablas:

Suministro de información entre la Inspección del Trabajo y la SS y la AEAT

Información	Periodicidad
Identificación de empresas y/o trabajadores por cuenta propia o ajena a los que se hayan instruido los expedientes inspectores abajo mencionados, especificando, entre otros datos, NIF, nombre o razón social, domicilio, actividad económica, concepto, motivo del acta o importe de la responsabilidad contraída, período de liquidación y último trámite: - Actas de liquidación por falta de inscripción, afiliación o alta. - Actas de liquidación por diferencias de cotización. - Actas de liquidación por derivación de responsabilidad. - Actas de infracción por percepción indebida de prestaciones de la Seguridad Social o por empleo irregular de perceptores de dichas prestaciones. - Actas de infracción por falta de alta de trabajadores. - Actas de infracción por falta de permiso de trabajo de súbditos extranjeros. Todas ellas pertenecientes a órdenes de servicio finalizadas en el ejercicio inmediato anterior.	Trimestral
Relación de contribuyentes a los que se haya incoado cualesquiera otras actas de liquidación por motivos distintos de los anteriores o expedientes	Trimestral

⁵⁶⁸ Cláusula Sexta del Convenio.

⁵⁶⁹ Cláusula Séptima y Octava del Convenio.

sancionadores referidos a materia de Seguridad Social: NIF, actividad, motivo de la sanción.	
Empresas que han sido o están siendo comprobadas como empresas ficticias sin actividad.	Trimestral
Informes sobre derivación de responsabilidad elaborados por la Inspección de Trabajo y Seguridad Social, así como sus actas.	A petición

Tabla 15 Suministro de información entre la TGSS y la AEAT

Suministro de información entre la AEAT y la Inspección del Trabajo y la SS.

Información	Periodicidad
Información del Modelo 190 de resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta de rendimientos de trabajo, de determinadas actividades económicas, premios y determinadas imputaciones de renta.	A petición.
Cuentas Bancarias.	A petición.
Domicilio fiscal.	A petición.
Datos identificativos.	A petición.
Información del Modelo 347 Declaración anual de operaciones con terceras personas, o información que lo sustituya, así como los datos del Sistema Inmediato de Información (SII).	A petición.
Datos del Modelo 100. Declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.	A petición.
Nivel de renta agraria.	A petición.
Información del modelo 345 sobre Planes de pensiones.	A petición.
Situación de estar al corriente en el cumplimiento de obligaciones tributarias.	A petición.
Facturas recibidas IVA e IGIC.	A petición.
Datos censales del Impuesto sobre Actividades Económicas.	A petición.

Tabla 16 Suministro de información entre la Inspección del Trabajo y la AEAT

Además, el Convenio contempla el intercambio de datos a través del procedimiento de intercambio de información no estructurada en materias como:

- Actas del modelo 111 que supongan un incremento de los rendimientos del trabajo.
- Información de estar al corriente de pago sobre sujetos beneficiarios de determinadas ayudas.
- Información relativa a las fechas de alta y baja de trabajadores con salarios superiores al SMI.
- Datos de modelos fiscales como el modelo 200, el modelo 303, el modelo 346, entre otros.

Llama también la atención, dado el régimen especial en materia Fiscal y de Administración Tributaria del que goza el País Vasco, el Convenio entre el Instituto

Nacional de la Seguridad Social y la Diputación Foral de Gipuzkoa, en materia de cesión de información tributaria⁵⁷⁰.

El Convenio se lleva a cabo con el objeto de facilitar el acceso a la información tributaria que pueda suministrar la Diputación Foral, como cedente, a la Seguridad Social, como cesionaria. Los datos cedidos son los declarados por los contribuyentes y demás obligados a suministrar información, sin que, con carácter general, hayan sido sometidos a actividad alguna de verificación previa a su automatización⁵⁷¹. El objetivo del Convenio es que la Seguridad Social pueda acceder a datos tributarios para mantener o revocar, según lo que muestren los datos recibidos, distintas prestaciones. En concreto:

- Derecho a la percepción de la prestación de protección familiar.
- Derecho a las prestaciones de la Seguridad Social.
- Derecho del complemento a mínimos.
- Derecho al incremento de la pensión de viudedad.
- Derecho al mantenimiento o al acceso a la prestación de Ingreso Mínimo Vital.
- Acceso a la Tarjeta Social Universal.

2.2.2. *La creación de un único organismo de recaudación.*

La reivindicación de la necesidad de “armonizar” las competencias de la Tesorería y de la AEAT, o incluso de incorporarlas bajo una única estructura es una cuestión que se viene debatiendo desde hace bastante tiempo y es considerado una necesidad por parte de algunas instituciones, como es el de la Organización Profesional de Inspectores de Hacienda del Estado, que en su Congreso Anual de 2013, titulado “*Los imprescindibles cambios en la lucha contra el fraude en el contexto de la inminente recuperación económica*”, presentaba la interesante conferencia “El Futuro de la Gestión Recaudatoria: Hacia un Organismo Único”.

En una coyuntura de crisis económica como la que se daba en ese año, IHE apostaba por varias reformas estructurales de calado, siendo una de las imprescindibles la Reforma Fiscal, ineludible por una serie de motivos entre los que destacaban:

⁵⁷⁰ Recogido en la Resolución de 13 de octubre de 2022, de la Secretaría Técnica, publicado el 24 de octubre de 2022.

⁵⁷¹ Artículos 1 y 8 del Convenio.

- a) Una mejora en la recaudación y en el sistema tributario⁵⁷² para cumplir con el objetivo, por aquel entonces imprescindible, de acercar el déficit público al 3% del PIB.
- b) Una mejora de la competitividad de la economía española, para lo que es imprescindible que el sistema tributario sea más eficiente, siendo capaz de que la carga tributaria se distribuya de forma justa y progresiva.
- c) Eliminar las duplicidades del sistema autonómico, sobre todo en aquellos aspectos en los que se generan disfuncionalidades en el sistema tributario.

1. ¿Qué justifica esta propuesta de integración en un único organismo de recaudación?

Además de las recomendaciones de las distintas instituciones europeas, en concreto de la UE, que apremiaron al Estado para que se acometiera una revisión “sistemática del sistema tributario antes de marzo del año 2014” el grupo de IHE puso de manifiesto que el número de órganos recaudadores en el sistema administrativo español era bastante elevado, lo que evitaba una mayor efectividad, menor coordinación y una mayor pérdida de información⁵⁷³. Los órganos de recaudación existentes, en el momento de la publicación por parte de IHE, eran:

- Agencia Tributaria
- Tesorería General de la Seguridad Social.
- Servicio de Recaudación de las distintas Diputaciones Provinciales.
- Servicios de Recaudación de las Comunidades Autónomas.
- Servicios de Recaudación de los Ayuntamientos.
- Órganos gestores de tasas y servicios públicos.

También se debe poner de manifiesto cómo en el sistema, tal y como recuerda IHE, el 70% de los ingresos públicos son de origen tributario lo que representa claramente la importancia de la AEAT dentro del organigrama de recaudación administrativa en España. Así las cosas, se debe mejorar de forma clara la gestión de la recaudación por parte de todo el Sector Público Estatal, para lo cual se pusieron sobre la mesa una serie de ideas para mejorar la capacidad recaudatoria tanto de la AEAT como de la TGSS,

⁵⁷² “Sostenido por todos y sin agujeros”.

⁵⁷³ Algo que se padece también en la actualidad puesto que se dan los mismos problemas de duplicidad de organismos con capacidad recaudatoria en los distintos niveles administrativos.

propiciando así aumentar la eficiencia del sector público y que disminuyan los índices de fraude fiscal por la mayor capacidad de la administración.

2. ¿Cuál es la propuesta?

La propuesta de IHE se centraba en otorgar a una única administración tributaria, la Administración Tributaria Independiente (ATI), la gestión de la recaudación lo que supondría la eliminación de los problemas de coordinación entre las distintas entidades, así como una mayor eficacia en la gestión de la información y una mayor agilidad en la tramitación de los procedimientos recaudatorios. Desde su opinión de expertos, las ventajas de esta integración serían:

- a) El ahorro de costes de gestión al tramitar todos los expedientes recaudatorios, y por ende todas las deudas, desde los mismos equipos, procedimientos y con las mismas aplicaciones informáticas. También se eliminarían los protocolos de coordinación entre las distintas administraciones.
- b) Se ganaría en seguridad jurídica tanto por parte del órgano promotor del expediente recaudatorio como por parte de los obligados tributarios al pago de la deuda. Además, el procedimiento sería ante un único ente y con mayor agilidad administrativa.

Frente a un sistema en el que se crease una única base de datos con la máxima coordinación, éste de la ATI resulta más eficiente y de más fácil aplicación, ya que la AEAT gestiona alrededor de un 60% de ingresos estatales.

3. Conclusión.

Pese a que la TGSS y la AEAT “controlan” un número similar de administrados⁵⁷⁴, los ingresos gestionados por el departamento de recaudación de la AEAT es superior al de la Tesorería, ello sin olvidar que los aplazamientos gestionados por la AEAT son mayores⁵⁷⁵. Ello, sumado al hecho de que la base de datos con la que en la actualidad cuenta la Agencia Tributaria, hace que integrar a la Tesorería General de la Seguridad Social dentro de la AEAT, consiguiendo así un único órgano de recaudación,

⁵⁷⁴ Algo que, por otro lado, resulta bastante lógico, en tanto que cualquier persona dada de alta en el sistema de la Seguridad Social y que trabaje por cuenta ajena tendrá, si cumple los límites, que presentar declaración por el IRPF, y, si es un trabajador por cuenta propia además de estar dado de alta en la SS en el RETA, tributará cada trimestre en el IVA y en el IRPF, entre otros tributos.

⁵⁷⁵ Según los datos publicados por IHE, los aplazamientos gestionados por la Agencia Tributaria son veinte veces más que los que gestiona la Tesorería.

sea la mejor propuesta posible a la hora de plantear unificar los departamentos encargados de gestionar la recaudación dentro de la Seguridad Social y de la Agencia Tributaria⁵⁷⁶.

Pero, para que esta propuesta no quedara en papel mojado y pudiera tener una mayor aplicación práctica mejorando la capacidad recaudatoria de la Administración y poder reducir los niveles de fraude fiscal, el proceso de integración debería ampliarse, en la medida de lo posible al resto de los niveles territoriales de la Administración y, si esto no fuera posible, mejorar los intercambios de información y la coordinación entre las distintas administraciones encargadas de la recaudación de los tributos y de las deudas. Por ello, sería interesante que cada una de las Comunidades Autónomas, dentro de sus ámbitos competenciales, asumiera la gestión de la recaudación también de los municipios, para que así el modelo propuesto para la TGSS y la AEAT se adaptara a la Administración Periférica del Estado, mejorando la capacidad recaudatoria a todos los niveles⁵⁷⁷.

Si bien es cierto que hay un buen grado de consenso en lo apropiado de establecer un plan que confluya en la integración definitiva de la Tesorería en la AEAT para aprovechar las sinergias que se podrían crear entre estos dos Entes que representan la mayor parte de la recaudación del Estado; el proceso no es fácil de acometer en el corto plazo.

Pero ello no significa que sea imposible su desarrollo o que haya trabas insalvables que hagan una utopía esta opción. Aun así, como en cualquier proceso, debería establecerse una primera fase que sirviera para cimentar esa futura integración.

En este sentido, es interesante la propuesta que realizó en el año 2022 la asociación IHE, para la que la integración futura de estos dos organismos⁵⁷⁸ pueda ser una realidad, se debe acometer una primera fase en la que se profundice en el intercambio de información y coordinación entre ambas, para servir de piedra de toque y conseguir, en principio, un mayor ahorro de costes y una simplificación en los procedimientos de la TGSS y de la AEAT en materia de recaudación.

Además, esta “fusión” de las bases de datos de Tesorería y Agencia Tributaria permitiría luchar contra la economía sumergida y contra los fraudes, tanto el fiscal (que

⁵⁷⁶ Para ello, el personal de la TGSS se debería integrar, según la propuesta de IHE, en el Departamento de Recaudación de la AEAT y sus Dependencias Regionales, que pasarían a conformar la ATI.

⁵⁷⁷ Inspectores de Hacienda del Estado, *“Los imprescindibles cambios en la lucha contra el fraude en el contexto de la inminente recuperación económica”*, 2013, páginas 4-7.

⁵⁷⁸ Que, tal y como recuerdan, son los que gestionan “con diferencia” la parte más importante de los ingresos públicos.

afecta a la AEAT) como el fraude a las cotizaciones sociales (que afecta a la TGSS)⁵⁷⁹.
¿Cómo podría articularse este primer paso?⁵⁸⁰

3. Unificando los formatos de las aplicaciones informáticas y las bases de datos de ambos organismos, así como la adscripción de deudores para facilitar su gestión conjunta. Además, crear una plataforma única de pagos estatal.
4. Hacer una normativa recaudatoria aplicable a los ingresos de derecho público homogénea, fijando criterios para cuestiones como la tramitación y resolución de aplazamientos, concurso de acreedores, ejecución forzosa y enajenación de bienes.
5. Fijar posturas conjuntas frente a determinados deudores, y frente a los deudores comunes, fijar calendarios para los procedimientos de apremio y los embargos también comunes.

Lo que está fuera de toda duda es que el cumplimiento fiscal genera costes. Por un lado, para los contribuyentes y por otro para la propia Administración. Para los contribuyentes, por partida doble: el propio coste del impuesto o tributo que cuyo pago deba afrontar; y por otro por el tiempo que tienen que dedicar a la confección de las declaraciones o autoliquidaciones o el coste de contratar un profesional que se los confeccione⁵⁸¹. Para la Administración, hay que tener en cuenta que para gestionar y recaudar impuestos hacen falta medios materiales y medios humanos⁵⁸² (Durán & Salvadori, 2017: 112).

Por ello, desde el punto de vista de la Asociación de Inspectores de Hacienda sería interesante establecer medidas que vayan más allá de las que pueda tomar únicamente la AEAT. Por ejemplo, la integración de la Dirección General de Tributos en el organigrama de la Agencia Tributaria o la agilización de la resolución de las reclamaciones de los Tribunales Económico Administrativos. O, en relación con la información que podrían

⁵⁷⁹ Además de, como contrapartida, mejorar la recaudación en los tributos gestionados y en las cotizaciones a la SS.

⁵⁸⁰ Inspectores de Hacienda del Estado, “*Propuestas contra el fraude fiscal y reforma de las Administraciones Tributarias*”, 2022, páginas 131-132.

⁵⁸¹ Es lo que se conoce como costes de cumplimiento de los Impuestos.

⁵⁸² Lo que obviamente, supone un gasto para la Administración y tiene un coste. Es lo que se conoce como costes de administración de los Impuestos. Sin embargo, también hay que considerar el posible fraude fiscal al considerar todos los costes derivados de la gestión de los impuestos para una posterior maximización de los recursos en aras de mejorar el bienestar social.

suministrar entidades como el Catastro y las oficinas notariales y registrales⁵⁸³. Una medida como la obligatoriedad de inscripción registral de todas las alteraciones de las características o de la titularidad de los inmuebles recogidas en escritura pública, evitaría maniobras de ocultación⁵⁸⁴.

La creación de un único órgano de recaudación de toda la Administración del Estado o, mejor dicho, la integración de todas las entidades con capacidad recaudatoria en la AEAT, se presenta como **“una de las medidas más importantes para que la gestión recaudatoria sea más eficiente”**.

De todas las medidas que se proponen, ésta sería una de las que menos contaría implementar en tanto que la Agencia Tributaria gestiona en periodo ejecutivo deudas de multitud de entidades de Derecho Público y, por su naturaleza de máxima autoridad de gestión tributaria, también se encarga de gestionar la mayor parte de deudas tributarias. Por ello, plantear la integración, en ese macro órgano que sería una gran Dependencia de Recaudación de la AEAT, de las Haciendas Administración General del Estado y de los Organismos Autónomos, no supondría un plan a desarrollar con mayor dificultad, pudiéndose asumir sin mayor problema.

Una propuesta en el sentido de la que planteara la Organización IHE⁵⁸⁵, para la que la creación de este gran organismo de recaudación, supondría un ahorro de costes, tanto de costes corrientes como de personal, y economías de escala; además de dotar de mayor agilidad y coordinación la gestión de las deudas. En concreto, supone una serie de ventajas entre las que se destacan principalmente⁵⁸⁶:

- Mayor seguridad jurídica, puesto que todo tipo de deudas se gestionarían con los mismos criterios y bajo las mismas normas. Además de permitir realizar los trámites por parte de los ciudadanos ante un solo Ente⁵⁸⁷.
- Una mayor agilidad administrativa.

⁵⁸³ Sobre todo, en relación con la unificación y la armonización de los datos respecto de las fincas registrales sometidas a transmisión, o sobre la titularidad de las mismas para imputarlas correctamente al patrimonio de su verdadero propietario en aras de una correcta tributación. Respecto de las oficinas notariales.

⁵⁸⁴ Así se propone en la publicación de IHE de 2022, páginas 17-18.

⁵⁸⁵ Páginas 130-131

⁵⁸⁶ Además de las mencionadas anteriormente.

⁵⁸⁷ Con órganos y registros únicos para la gestión de todas las deudas además de para otros trámites como recursos o reclamaciones.

Con estas medidas se solucionarían los problemas de remisiones incompletas de información entre los distintos Entes⁵⁸⁸. Toda la información de la deuda constaría en la base de datos de la AEAT lo que facilitaría la gestión del trámite tanto para el ciudadano como para la propia Administración.

⁵⁸⁸ Puesto que en ocasiones el contribuyente recibe la carta de la Dependencia de Gestión correspondiente de la AEAT, con la procedencia de la deuda y el importe, pero no con el concepto u otros datos fundamentales.

3. CONCLUSIONES

La Agencia Tributaria no ha sido una institución que haya permanecido inalterable desde su nacimiento. Además de los distintos planes de actuación que se aprueban anualmente, y de los planes estratégicos, con carácter multianual, que afectan a la actuación de la Agencia con el contribuyente y a cómo aplica el sistema fiscal y favorece el cumplimiento voluntario a través de la lucha contra el fraude, la Agencia ha venido sufriendo reformas, algunas de mayor y otras de menor calado.

La doctrina y las propias organizaciones internas del seno de la AEAT han reclamado y propuesto alternativas para mejorar su funcionamiento. Dentro del sistema administrativo español, la Agencia Tributaria es una de los organismos públicos cuya actuación más incidencia tiene en los ciudadanos. Esto es así no sólo por el volumen de contribuyentes que forman parte del sistema fiscal, sino también porque, como se ha indicado anteriormente tiene encomendada la gestión del cobro de deudas por parte de otras administraciones. Esto hace que su relación con otras administraciones, como la Tesorería General de la Seguridad Social, también tenga que ser tenida en cuenta a la hora de proponer un nuevo estatuto de funcionamiento.

Tras todo lo expuesto anteriormente hasta este momento, no queda duda de que, bien con mayor o menor calado, es necesario que se haga una reforma relativamente profunda de la Agencia Tributaria.

La creación de un nuevo estatuto para la Agencia Tributaria se plantea como algo fundamental en la actualidad, puesto que su aprobación lleva pendiente desde que se creó la Agencia en el año 1992⁵⁸⁹. Se precisan reformas tanto a nivel orgánico como a nivel competencial y de funcionamiento. No basta con adoptar medidas como acuerdos de colaboración con otras de Entidades de Derecho Público u Organismos que se encarguen de la recaudación de impuestos o de cuotas (como las de Seguridad Social), ni tampoco basta con facilitar la colaboración y el intercambio de información entre las Administraciones de los distintos niveles de gobierno del Estado.

También se debe solucionar la polémica que, tras el acuerdo entre Sindicatos y el Gobierno, puede desembocar en la “creación” de un nuevo cuerpo de funcionarios con rango A1 que asciendan desde el subgrupo A2 con un proceso que ha sido calificado por gran parte de los profesionales como una “oposición light”, puesto que un funcionario,

⁵⁸⁹ Han pasado más de 30 años y esta necesidad es manifiesta.

para garantizar la mayor de las independencias, debe haber obtenido su puesto tras un proceso totalmente aséptico. En un puesto de tanta responsabilidad como es el de ser inspector de Hacienda, es importantísima la independencia y la profesionalidad de todo el cuerpo.

Respecto a medidas que se puedan tomar a corto plazo, una de ellas es la planteada por el grupo de Inspectores de Hacienda del Estado, cuya puesta de largo sería más factible, es la creación de un único órgano de recaudación de toda la Administración del Estado o, mejor dicho, la integración de todas las entidades con capacidad recaudatoria en la AEAT. Esta medida, además, se presenta como una de las medidas más importantes para que la gestión recaudatoria sea más eficiente.

De todas las medidas que se proponen, ésta sería una de las que menos contaría implementar en tanto que la Agencia Tributaria gestiona en periodo ejecutivo deudas de multitud de entidades de Derecho Público y, por su naturaleza de máxima autoridad de gestión tributaria, también se encarga de gestionar la mayor parte de deudas tributarias. Por ello, plantear la integración, en ese macro-órgano que sería una gran Dependencia de Recaudación de la AEAT, de las Haciendas Administración General del Estado y de los Organismos Autónomos, no supondría un plan a desarrollar con mayor dificultad, pudiéndose asumir sin mayor problema.

Una propuesta en el sentido de la que planteara la Organización IHE, para la que la creación de este gran organismo de recaudación, supondría un ahorro de costes, tanto de costes corrientes como de personal, y economías de escala; además de dotar de mayor agilidad y coordinación la gestión de las deudas. En concreto, supone una serie de ventajas entre las que se destacan principalmente⁵⁹⁰:

- Mayor seguridad jurídica, puesto que todo tipo de deudas se gestionarían con los mismos criterios y bajo las mismas normas. Además de permitir realizar los trámites por parte de los ciudadanos ante un solo Ente⁵⁹¹.
- Una mayor agilidad administrativa.

⁵⁹⁰ Además de las mencionadas anteriormente.

⁵⁹¹ Con órganos y registros únicos para la gestión de todas las deudas además de para otros trámites como recursos o reclamaciones.

- Se solucionarían los problemas de remisiones incompletas de información entre los distintos Entes⁵⁹². Toda la información de la deuda constaría en la base de datos de la AEAT lo que facilitaría la gestión del trámite tanto para el ciudadano como para la propia Administración⁵⁹³.

La culminación de este proceso, podría desembocar con la fusión de la Tesorería General de la Seguridad Social y la Agencia Tributaria que, tal y como se ha planteado, sólo podría repercutir en una mejora tanto para la Administración como para los ciudadanos. Una por tener una mayor base de datos y poder reducir el fraude fiscal y de cuotas a la SS, y los otros por tener que “enfrentarse” sólo a un único Organismos para gestionar cualquier proceso relacionado con sus deudas. Otra ventaja, común a Administración y ciudadanía, sería que todas las deudas contarían con un procedimiento único siendo más fácil gestionarlo para la Administración, y mucho más sencillo de conocer y de participar para los ciudadanos.

También es necesaria una reforma de la financiación de la Agencia Tributaria y de su presupuesto. La Agencia Tributaria se financia a través de las asignaciones presupuestarias aprobadas por las Cortes Generales en los PGE⁵⁹⁴; y, en lo que se refiere a su actuación, a través de dos tipos de ingresos: los ingresos automáticos y a través de los ingresos generados por sus actuaciones de control⁵⁹⁵. Respecto de los ingresos automáticos dependen de los ingresos por los tipos impositivos aplicados a las Bases Imponibles y, respecto de las actuaciones de control, representan uno de los “tótem” de la actuación de la Agencia pues son ingresos fruto de la actividad de control que ésta realiza una vez que los sujetos pasivos han presentado voluntariamente sus autoliquidaciones⁵⁹⁶. El aumento de estas actuaciones de control por parte de la AEAT, ha provocado que la litigiosidad en el orden contencioso-administrativo esté aumentando, lo que permite interpretar que los trabajos realizados para aumentar los ingresos son de

⁵⁹² Puesto que en ocasiones el contribuyente recibe la carta de la Dependencia de Gestión correspondiente de la AEAT, con la procedencia de la deuda y el importe, pero no con el concepto u otros datos fundamentales.

⁵⁹³ Tal y como publicó IHE en “*Propuestas contra el fraude fiscal y reforma de las Administraciones Tributarias*”

⁵⁹⁴ Para mayor ilustración véase Barrilao, P. “*El presupuesto de la agencia tributaria para la lucha contra el fraude fiscal. Análisis de los gastos de funcionamiento*”, Quincena Fiscal nº 17, 2014.

⁵⁹⁵ En concreto a través de actuaciones de gestión tributaria y a través de actuaciones de inspección tributaria.

⁵⁹⁶ O, también, en aquéllos supuestos en los que gracias a la información obrante ex ante en la AEAT, y al cruce de datos, la Agencia aflora cuotas dejadas de ingresar por declaraciones que no se han presentado.

poca calidad⁵⁹⁷ y como consecuencia de ello posteriormente los tribunales desestiman muchas de las actas de liquidación practicadas por la Agencia.

Que la Agencia Tributaria pueda aumentar su presupuesto recaudando más compromete la actuación de la institución. Además, el personal de la misma lleva tiempo poniendo de manifiesto que, quizás, la Agencia no haga todo lo posible en la lucha contra el fraude y que las medidas coercitivas contra los ciudadanos y esa impresión que se transmite a la ciudadanía de que la Agencia “recauda por recaudar” influye negativamente en la percepción que se tiene de ella.

Sin ir más lejos, la organización de Inspectores (IHE), desgranaba el último de los documentos publicados por la AEAT, el Plan de Control Tributario para 2023 en un exhaustivo análisis publicado en nota de prensa de 27 de febrero de 2023⁵⁹⁸. Las mayores críticas de los Inspectores se centran en que el objetivo de fomentar el cumplimiento voluntario ha llegado a su techo⁵⁹⁹; que hacen falta reformas relativas al sistema de objetivos⁶⁰⁰ puesto que el actual sistema, hace que se prime más la cantidad sobre la calidad de las actuaciones y, por último, hace hincapié en la necesidad de una serie de reformas tanto de los órganos que tienen encomendadas funciones de gestión⁶⁰¹, como una reforma de carácter estructural.

Por su parte, el sindicato de Técnicos, GESTHA, también demanda desde hace tiempo reformas y mejoras para combatir las cifras de fraude fiscal⁶⁰², como la creación de un Cuerpo Superior Técnico de Hacienda, o el aumento de la plantilla de la AEAT con una cifra que rondase los 16.000 efectivos de incremento⁶⁰³. Ha sido crítico con el nuevo Plan Anual de Control Tributario publicado por la AEAT y en palabras de su secretario

⁵⁹⁷ Ya que en ocasiones no guardan todas las garantías para con el contribuyente, en ocasiones se imponen sanciones que no proceden conforme a Derecho, y las posteriores reclamaciones de los ciudadanos ante la justicia dan razón a sus pretensiones contra la administración por las actuaciones de la Agencia.

⁵⁹⁸ Además del titular “*Un Plan de Control Tributario 2023 que responde a un modelo de la AEAT agotado*”, también es indicativa la referencia al Plan como “*directrices que ofrecen pocas novedades*”.

⁵⁹⁹ Puesto que pese a las sanciones y recargos por no declarar un hecho imponible o hacerlo fuera de plazo, son medidas poco efectivas para aquellos que no cumplen o no quieren cumplir.

⁶⁰⁰ Que someten a toda la AEAT a unas presiones que tienen como consecuencia que “*no se trabaje de la forma más eficiente*”

⁶⁰¹ Puesto que el modelo actual está agotado como demuestran “*los reveses judiciales relativos a las competencias ejercidas por gestión*”.

⁶⁰² En un artículo de opinión publicado por su Secretario General, José María Molinedo, en https://cincodias.elpais.com/cincodias/2020/11/27/opinion/1606510637_023875.html. En el mismo, indicaba que el fraude fiscal, en 2020, provocaba unas pérdidas para las arcas públicas, según sus cifras, de 91.600 millones de euros.

⁶⁰³ Este cuerpo, se podría centrar en la investigación del fraude “más sofisticado” que cometen multinacionales y grandes fortunas.

general⁶⁰⁴: “el Plan no especifica los medios personales mediante los que se pretende lograr los objetivos marcados”⁶⁰⁵.

Así pues, cabe preguntarse si los objetivos de recaudación no se cumplen sólo por las disfuncionalidades que pueda presentar la AEAT y la latente necesidad de dotarla de un nuevo estatuto, o se dan otras circunstancias como la insatisfacción del personal al servicio de la Agencia que puedan provocar esta situación.

El personal de la AEAT cree que los resultados de ésta en la lucha contra el fraude son mejorables y que la Agencia no hace todo lo posible para evitar el fraude fiscal, uno de los objetivos prioritarios, sino el principal, de esta institución. Así lo recoge un estudio de 1.401 encuestas a su personal, cuyos datos publicaron Barrilao, Delgado y Villar⁶⁰⁶. Llama poderosamente la atención lo que ponen de manifiesto los autores y es que el 42,4% de los trabajadores no se encuentran identificados con los objetivos de la Agencia y el 34,5% ni los conocen⁶⁰⁷. También destaca que en los Departamentos de Informática y Recursos Humanos se encuentra el mayor porcentaje de trabajadores que mejor conocen el organigrama y los objetivos de la AEAT (Barrilao, Delgado & Villar, 2014, págs. 108-109).

A ello, hay que sumar otro problema manifestado por su personal como es la percepción sobre su formación⁶⁰⁸. Hay resultados muy sorprendentes en lo que el personal de la AEAT cree sobre el nivel de formación que tiene como es el hecho de que los trabajadores más jóvenes de la Agencia⁶⁰⁹ son los que consideran en mayor medida que están adecuadamente formados para realizar sus labores dentro de la AEAT. Algo que ocurre de igual modo con los trabajadores que están situados en una posición de mayor jerarquía dentro del organigrama de la Agencia. Por último, es común entre el personal la

⁶⁰⁴ José María Molinero.

⁶⁰⁵ Un Plan que debilita la lucha contra los delitos fiscales, puesto que los Técnicos dejaron de ser competentes en los expedientes de mayor dificultad, y este Plan no contempla que éstos recuperen sus competencias en la materia

⁶⁰⁶ “¿La agencia tributaria hace todo lo posible en la lucha contra el fraude fiscal? La opinión de sus trabajadores”. Quincena fiscal, nº5, 2014.

⁶⁰⁷ También resulta llamativo que el 87,7% de los efectivos de Inspección esté de acuerdo con que se pueden mejorar los resultados de la AT y que el 61,5% de los trabajadores de Gestión crean que la AEAT no hace todo lo posible por luchar contra el fraude.

⁶⁰⁸ Hecho sobre el que Barrilao, Delgado y Villar realizaron un minucioso estudio publicado en 2014 en la Revista Aranzadi Doctrinal bajo el título “¿Se consideran formados para el desarrollo de su actividad profesional los empleados de la Agencia Tributaria en España?”. Estudio en el que mostraban el resultado de 1.401 encuestas realizadas al personal de la AEAT.

⁶⁰⁹ Con una edad comprendida entre los 18 y los 35 años.

percepción de que la AEAT no ofrece la suficiente formación a sus empleados⁶¹⁰. Todo ello, a pesar de ser un personal cualificado, y que ha superado un duro proceso de oposición, pero que están capacitados por el interés que muestran en el aprendizaje “por sus propios medios”, lo que pone de manifiesto la necesidad de mejorar la política formativa del personal de la AEAT. (Barrilao, Delgado & Villar, 2014, págs. 180-181).

Grandes cambios conllevan reformas similares, o mayores, pero la magnitud del proceso no puede ser excusa para el inmovilismo. En una coyuntura en la que la sociedad reclama de los parlamentarios y los partidos políticos capacidad de acuerdos y llegar a grandes consensos, puede que se esté ante un momento idóneo para un Gran Pacto de Estado que pueda desembocar en la creación de un nuevo Estatuto para la AEAT y en una reforma estructural que mejore sus deficiencias.

⁶¹⁰ Una demanda que es “aun mayor” entre los trabajadores de Gestión tributaria e Informática que son los que más reclaman una “necesaria inversión” en formación por parte de la AEAT.

BIBLIOGRAFÍA

- AEAT. (2018). Resolución de 27 de abril de 2018 del director general de la AEAT, por la que se aprueba el baremo de distribución del complemento de productividad de los funcionarios que desempeñan puestos de trabajo con funciones propias de la inspección de tributos. Madrid.
- AEAT. (2020). Plan estratégico de la Agencia Tributaria: 2020-2023. Madrid.
- AEAT. (2021). Memoria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria: 2020. Madrid.
- AEAT. (2022). Adenda 2022. Plan estratégico de la Agencia Tributaria 2020-2023. Madrid.
- AEAT. (2022). Informe anual de recaudación tributaria 2021. Madrid.
- AEAT. (2022). Informe de la Agencia Estatal de Administración Tributaria: 2022. Madrid.
- AEAT. (2022). Instrucción 01/2022, de 2 de marzo de 2022, del director del departamento de inspección financiera y tributaria, para la distribución del complemento de productividad baremada para el ejercicio 2022. Madrid.
- AEAT. (2022). Nota sobre criterios de distribución de la productividad baremada de inspección. Madrid.
- AEAT. (2023). Adenda 2023. Plan estratégico de la Agencia Tributaria 2020-2023. Madrid.
- AEAT. (2023). Informe mensual de recaudación tributaria: noviembre 2022. Madrid.
- AEAT. (2023). Memoria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria: 2022. Madrid.
- AEDAF. (Octubre de 2022). Reflexiones acerca de los incentivos previstos para los funcionarios públicos con funciones propias de la inspección de tributos. Madrid.

- AGENCIAS. (5 de diciembre de 2022). *Gestha valora el acuerdo sobre la reforma de la promoción interna y “no entiende” el rechazo de inspectores*. Obtenido de Negocios.: <https://www.negocios.com/gestha-valora-el-acuerdo-sobre-la-reforma-de-la-promocion-interna-y-no-entiende-el-rechazo-de-inspectores/>
- AGOSIN, M.; BARREIX, A.; GÓMEZ-SABAINI, J.C. & MACHADO, R. (2005). Reforma tributaria para el desarrollo humano en centroamérica. *Revista Cepal*, 79-96.
- AJA, E. (septiembre-diciembre de 1989). La distribución de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas. Balance y perspectivas. *Revista del Centro de Estudios Constitucionales*, nº4, 233-254.
- ALINK, M. &. (2011). Manual de administración tributaria. (CIAT). IBFD.
- ALONSO, J.A.; GARCIMARTIN, C; RUIZ-HUERTA, J. & DIAZ-SARRALDE,S. (2010). Strengthening the fiscal capacity of developing countries and supporting the international fight against tax evasion. ICEI Policypapers.
- ÁLVAREZ, J. (2016). El defensor del contribuyente en México y España. Un análisis de sus facultades y una propuesta para México. Moreila, Michoacan de Ocampo, México: Universidad del País Vasco.
- ÁLVAREZ, S. M. (Julio-diciembre de 2009). El proceso de institucionalización de las agencias estatales para la mejora de los servicios públicos en España. *Via Iuris*, 13-26.
- ANTÓN, F. (2003). La modificación del modelo de Convenio de la OCDE para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal. Interpretación y novedades de la versión del año 2000: la eliminación del artículo 14 sobre la tributación de los servicios profe. *Crónica tributaria*, nº 106, 67-99.
- ARRIETA, J. (2005). Sistema tributario y Constitución. *Cuadernos de derecho público*, nº 25, 131-174.
- BARRILAO, P. E. (2011). La administración tributaria en España. Análisis de la gestión en el periodo 1995-2009.
- BARRILAO, P. E. (Septiembre de 2014). Objetivo de la Agencia Tributaria: recaudar. ¿Y la satisfacción del contribuyente? El peculiar mecanismo de financiación. *Revista Aranzadi doctrinal*, nº 5, 219-234.

- BARRILAO, P. E. (2014). El Presupuesto de la Agencia Tributaria en la lucha contra el fraude fiscal. Análisis de los gastos de funcionamiento. *Revista Aranzadi Quincena Fiscal*, nº 17, 21-42.
- BARRILAO, P. E. (2015). ¿Es eficaz la Agencia Tributaria? Los derechos pendientes de cobro. *Revista Aranzadi Quincena Fiscal*, nº 10, 115-135.
- BARRILAO, P. E.; DELGADO, J. & VILLAR; E. (2014). La Agencia Tributaria a debate: Las condiciones laborales de sus empleados. *Revista Aranzadi Doctrinal*, nº 4, 197-215.
- BARRILAO, P.E. & JIMÉNEZ, J.D. (2001). Una aproximación a la eficiencia en la gestión de la AEAT. *Papeles de economía española*, nº 87, 221-228.
- BARRILAO, P. E. & VILLAR, E. (2014). La Agencia Tributaria sometida a análisis: consecuencias de su gestión. *Revista española de derecho financiero. Civitas. Nº 164*, 115-125.
- BARRILAO, P. E.; BONILLA, R & VILLAR, E. (diciembre de 2014). "Descentralización fiscal VS. descentralización de la administración tributaria, ¿Una agencia tributaria central o 17 agencias tributarias independientes?". *Revista Aranzadi Doctrinal*, nº 9, 295-319.
- BARRILAO, P. E.; DELGADO, J. & VILLAR, E. (2014). ¿La Agencia Tributaria hace todo lo posible en la lucha contra el fraude fiscal? La opinión de sus trabajadores. *Revista Aranzadi Quincena Fiscal*, nº 5, 91-112.
- BARRILAO, P. E.; DELGADO, J. & VILLAR, E. (2014). ¿Se consideran formados para el desarrollo de su actividad profesional los empleados de la Agencia Tributaria en España? *Revista Aranzadi Doctrinal*, nº 8, 163-183.
- BARRILAO, P.E.; DELGADO, J. & VILLAR, E. (2014). La retribución de los empleados de la Agencia Tributaria. El sistema de incentivos a debate. *Revista Aranzadi Doctrinal*, nº 2, 195-218.
- BURLADA, J. (Mayo-diciembre 2014). El artículo 149.1.18.^a de la Constitución: un límite importante a la capacidad normativa tributaria de los Territorios Históricos. *Revista vasca de administración pública*, 719-743.

- CABRERA, R. (9 de diciembre de 2021). *¿Jeroglífico Tributario?* Obtenido de <https://inspectoresdehacienda.es/>:
<https://82.223.16.51/Blog.aspx?pky=20211209120559003395>
- CALLEJON, M. (2017). Valoración y tributación inmobiliaria en EE.UU.: el caso de Filadelfia 2014-2017. *Catastro*, nº 89, 104-140.
- CALVO, R. (2004). Hacia un nuevo derecho tributario. *Foro Nueva época*, 59-74.
- CÁMARA, G. (2018). "La organización territorial de España. Una reflexión sobre el estado de la cuestión y claves para la reforma constitucional". *Uned. Revista de derecho político*, nº 101 (enero-abril), 395-430.
- CANTARERO, D. (2004). Comparación de modelos de financiación entre países: España y Canadá. *Revista galega de economía*, vol 13, nº 1-2, 1-19.
- CÁÑAL, F. (12 de marzo. de 2014). Recientes pronunciamientos del Tribunal Constitucional sobre el contenido de la Ley de presupuestos. Obtenido de Revista catalana de dret públic. Blog: <https://eapc-rmdp.blog.gencat.cat/2014/03/12/recientes-pronunciamientos-del-tribunal-constitucional-sobre-el-contenido-de-la-ley-de-presupuestos-francisco-jose-canal/>
- CASTILLO, M. (24 de abril de 2023). "Los inspectores de Hacienda tienen que estar libres de injerencias políticas o será la muerte de la profesión". Obtenido de expansion.com: https://inspectoresdehacienda.es/wp-content/uploads/filr/5265/20230424_Expansion_%20ana%20de%20la%20Herran_entrevista%20.pdf
- CASTILLO, M. (20 de abril. de 2023). *Así trabajan los inspectores de Hacienda y estos son sus sueldos*. Obtenido de <https://inspectoresdehacienda.es/>:
https://inspectoresdehacienda.es/wp-content/uploads/filr/5255/20230420_Expansion_Asi%20trabajan%20los%20IHE%20.pdf
- CGPJ. (2022). La justicia dato a dato. Año 2021.
- COSTA I SOLA, J. (2012). "Administración Tributaria". *Foro Fiscal IEB: Simposium: El sistema fiscal español en tiempos de crisis: ¿cambios o reforma?* . Barcelona.

- COSTA TERRONES, J. (1994.). Consideraciones en torno a una Agencia Tributaria única. *Hacienda Pública Española*, nº 129, 63-71.
- CRUZADO, C. (19 diciembre de 2022). *La Administración debe servir al interés general, no al de la élite funcional*. Obtenido de CincoDías. Opinión: https://cincodias.elpais.com/cincodias/2022/12/09/opinion/1670596302_804045.html
- CUENCA, A. (2014). Autonomía y corresponsabilidad: La política tributaria de las Comunidades Autónomas de Régimen Común. *Papeles de economía española*, nº 139, 97-114.
- DE LA FUENTE, A. (2023). Notas sobre el Proyecto de Ley de Función Pública. 2023/02. Fedea Polycypapers.
- DE LA FUENTE, Á. (mayo de 2020). Apuntes - 2020/07. Implicaciones macroeconómicas y presupuestarias del COVID-19: algunas proyecciones ilustrativas. FEDEA E IAE-CSIC.
- DE LA FUENTE, Á. (MAYO de 2020). Fedea Polycypapers. *Una mini reforma de urgencia de la financiación autonómica para una mejor respuesta ante la crisis.*, 1-5. FEDEA.
- DE LA FUENTE, A. (Julio de 2023). Las cuentas de la Seguridad Social Ampliada, 2019-2023. Fedea.
- DE LA FUENTE, A. (Julio de 2023). Las finanzas autonómicas en 2022 y entre 2003 y 2022. Fedea.
- DE LA HERRAN, A. (6 de junio de 2023). «*Salvados por la campaña*» o cómo evitar el *réquiem por la Administración pública*. Obtenido de Demócrata. Información Parlamentaria.: <https://www.democrata.es/analisis-y-opinion/salvados-por-la-campana-o-como-evitar-el-requiem-por-la-administracion-publica/>
- DE LA PEÑA, M. M. (2009). Los límites generales al ejercicio de competencias normativas por parte de las Comunidades Autónomas sobre los tributos cedidos. *Crónica Tributaria*, nº 132, 145-164.
- DELGADO, F. J. (2009). Presión fiscal en la Unión Europea un análisis de Beta, Sigma y Gamma convergencia. *Revista de economía mundial*, 141-166.

- DELGADO, J.; BARRILAO, P. E. & VILLAR, E. (2015). El papel de los sindicatos en la Agencia Tributaria española. *Revista Aranzadi Doctrinal* nº 1, 199-218.
- DÍAZ DE SARRALDE, S. (2019). Panorama de las administraciones tributarias: estructura, ingresos, recursos y personal, funcionamiento y digitalización. CIAT.
- DURÁN, J.M.; & SALVADORI, L. (2017). Análisis económico de la administración tributaria. *Papeles de economía española*, nº 154, 112-130.
- DURÁN-CABRÉ, J. M.; ESTELLER-MORÉ, A; RIZZO, L; & SECOMANDI, R. (17 de abril de 2023). *Fiscal knowledge and its impact on revealed MWTP in COVID times: evidence from survey data*. Barcelona: IEB working paper. Obtenido de De fueros y huevos: <https://www.expansion.com/blogs/defuerosyhuevos/2023/04/17/disposicion-a-pagar-impuestos-e.html>
- ELECONOMISTA.ES/AGENCIAS. (14 de diciembre de 2022). *Manifestación histórica de los inspectores de Hacienda contra la simplificación de sus oposiciones*. Obtenido de elEconomista.es: <https://www.eleconomista.es/actualidad/noticias/12072981/12/22/Manifestacion-historica-de-los-inspectores-de-Hacienda-contr-la-simplificacion-de-sus-oposiciones.html>
- EP. (18 de mayo de 2023). *Inspectores de Hacienda alertan de que la futura Ley de Función Pública permitirá nombrar funcionarios a dedo*. Obtenido de La Voz de Galicia: https://www.lavozdegalicia.es/noticia/economia/2023/05/19/inspectores-hacienda-alertan-futura-ley-funcion-publica-permitira-nombrar-funcionarios-dedo/0003_202305G19P29992.htm
- FELGUEROSO, F. & DE LA FUENTE, A. (COORD.). (Mayo de 2020). Estudios sobre la economía española - 2020/11. Aspectos económicos de la crisis del COVID: Boletín de seguimiento nº 1. Fedea.
- FEMMINE, D. (14 de diciembre de 2022). *Guerra de funcionarios: los inspectores de Hacienda se manifiestan por primera vez para parar la reforma de la promoción interna*. Obtenido de El País: <https://elpais.com/economia/2022-12-14/guerra-de-funcionarios-los-inspectores-de-hacienda-se-manifiestan-por-primera-vez-para-parar-la-reforma-de-la-promocion-interna.html>

- FERNÁNDEZ, R., & LAGO, S. &.-V. (2013). XX Encuentro de Economía Pública, 2013, Sevilla. Estado de bienestar: sostenibilidad y reformas. La autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas y su (des)uso: presencia de una restricción presupuestaria blanda, 1-31. Sevilla.
- FERREIRO, J. (1991). Notas sobre la Agencia Estatal de Administración Tributaria. *Revista española de derecho financiero*, nº 71.
- FGE. (2022.). Memoria de la Fiscalía General del Estado (2021). Madrid.
- FORGET, P. (2000). La competencia tributaria. La tributación en un contexto de globalización económica: (XXXII Asamblea general del CIAT), 101-110.
- G-20. (2023). G-20 Background Brief.
- GARCÍA, J. (2021). El ciudadano como centro y beneficiario de la gestión pública. En CIAT., Manual de ética, transparencia y lucha contra la corrupción. Las administraciones tributarias al servicio del ciudadano, 13-26.
- GARRIDO, F. (1991). Privatización y reprivatización. *Revista de Administración Pública*, nº 126, 7-26.
- GESTHA. (2020). Sentencia sobre la transparencia. Madrid.
- GESTHA. (diciembre de 2022). Valoración sobre los criterios generales que regirán los futuros procesos de promoción interna en el. Madrid.
- GÓMEZ, J. (Septiembre de 2022.). Crónica de una sentencia anunciada. *El Notario del siglo XXI*.
- GONZÁLEZ DE FRUTOS, U. (2010). La gobernanza fiscal y la presidencia de la UE 2010. Memoria de las actuaciones de la Agencia Tributaria relacionadas con la Presidencia. Boletín Económico ICE nº 2996.
- GRANDE, P. (Enero de 2021). Experiencia internacional en la aplicación de la psicología económica para incentivar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias. *Revista de Administración Tributaria CIAT/AEAT/IEF*, nº 47, 28-46.
- HFP. (29 de septiembre de 2022). *El Ministerio de Hacienda presenta un paquete de medidas fiscales que incidirán en la justicia social y la eficiencia económica*.
Obtenido de La Moncloa:

<https://www.lamoncloa.gob.es/serviciosdeprensa/notasprensa/hacienda/Paginas/2022/290922-politica-fiscal.aspx>

- IHE. (2013). Los imprescindibles cambios en la lucha contra el fraude en el contexto de la inminente recuperación económica. *El futuro de la gestión recaudatoria: hacia un organismo único*, 1-6. Málaga.
- IHE. (2013). Problemas de la Agencia Tributaria en la lucha contra el fraude fiscal.
- IHE. (2017). El estatuto de la AEAT: Principios básicos y aspectos fundamentales a contemplar. *XXVII Congreso de Inspectores de Hacienda del Estado*, 1-18. Sevilla.
- IHE. (2022). XXXII Congreso de Inspectores de Hacienda del Estado. Propuesta para la reforma de las Administraciones Tributarias, (págs. 1-31). Granada.
- JA. (14 de febrero de 2023). *Luz verde al recurso contra el impuesto estatal a las grandes fortunas con el aval del Consultivo*. Obtenido de Junta de Andalucía: <https://www.juntadeandalucia.es/presidencia/portavoz/gobiernoaldia/179635/JuntadeAndalucia/ConsejodeGobierno>
- JANSKÝ, P. P. (2019). Estimating the scale of profit shifting and tax revenue losses related to foreign direct investment. *Int Tax Public Finance* 26, 1048-1103.
- LAGO, S. & VAQUERO, A. (2016). Descentralización y sistema tributario: lecciones de la experiencia comparada. Madrid: Fundación Impuestos y Competitividad.
- LAGO, S. (2018). Economía sumergida y fraude fiscal en España ¿Qué sabemos? ¿Qué podemos hacer? Madrid: FUNCAS.
- LAGO, S. (6 de Junio de 2019). La empatía de la Agencia Tributaria. *El Mundo*, pág. 1.
- LAGO, S., & MARTÍNEZ-VÁZQUEZ, J. (2010). La descentralización tributaria en las Comunidades Autónomas de régimen común: un proceso inacabado. *Hacienda pública española. Revista de economía pública.*, 129-151.
- LIBREMERCADEO. (8 de julio de 2019). *Hacienda, a la caza de los directivos y pensionistas españoles que se marchan a Portugal*. Obtenido de Libre Mercado: <https://www.libremercado.com/2019-07-08/hacienda-a-la-caza-de-los-directivos-y-pensionistas-espanoles-que-se-marchan-a-portugal-1276641608/>

- LÓPEZ, J. & ZABALZA, A. (2015). A vueltas con la autonomía tributaria. *Papeles de economía española*, nº 143, 94-109.
- LÓPEZ, R. (2012). Evolución de la presión fiscal en España. *eXtoikos*, nº 7, 91-93.
- LOPO, A. &. (Enero de 2021). Legibilidad de la Ley y complejidad tributaria. *Revista de Administración Tributaria. CIAT/AEAT/IEF*. nº 47, 61-76.
- MARTÍ, S. (2006). Las agencias administrativas en Estados Unidos: en la encrucijada de poderes. *Revista de las Cortes Generales*, nº 67, 97-138.
- MARTÍN, M. (14 de marzo de 2023). *Cartas de amor de la Agencia Tributaria*. Obtenido de Inspectores de Hacienda del Estado: <https://inspectoresdehacienda.es/cartas-de-amor-de-la-agencia-tributaria/>
- MARTINEZ, Y. (2000). La gestión de los tributos, ámbito y procedimiento a seguir por los órganos competentes de la administración tributaria estatal. UA. Facultad de Derecho.
- MARTÍNEZ-VÁZQUEZ, J. & TIMOFEEV, A. (2005). Choosing between centralized and decentralized models of tax administrations. Georgia State University: Andrew Young School of Policy Studies Research Paper Series.
- MARTINEZ-VÁZQUEZ, J. & TIMOFEEV, A. (2015). El sistema de financiación autonómica ¿Quo Vadis? *Papeles de economía española*, nº 153, 2-14.
- MCGOWAN, A. & SAN MILLÁN, J.A. (2019). Reducing regional disparities for inclusive growth in Spain. OECD Economics Department Working Papers. No. 1549. Paris: OECD Publishing.
- MEDINA, L. & SCHNEIDER, F. (2018). Shadow Economies Around the World: What Did We Learn Over the Last 20 Years? International Monetary Fund.
- MINISTERIO DE ASUNTOS EXTERIORES, U. E. (segundo semestre de 2023). Programa de la presidencia española del Consejo de la Unión Europea.
- MINISTERIO DE FUNCIÓN PÚBLICA. (2018). Informe sobre el funcionamiento de los Servicios de la Administración Periférica del Estado.
- MOLINA, A., & AMATE, I. & GUARNIDO, A. (2011). ¿Qué motiva la presión fiscal? *EXtoikos*, nº 3, 53-56.

- MONTORO, B. (noviembre 2013). La disputa fiscal entre EE.UU. y Suiza. Boletín económico del ICE., 51-62.
- MORALES, A. (8 de diciembre de 2022). «Vuelva usted cuando me lo aprenda». Obtenido de ABC.Opinión: <https://www.abc.es/opinion/antonio-morales-martin-vuelva-aprenda-20221208200939-nt.html>
- MORI, J. (2006). Derecho administrativo norteamericano: common law, jueces y agencias y procedimiento reglamentario. *Derecho y sociedad*, nº 26, 251-267.
- MOYA-ANGELER, J. (2016). Mecanismos de defensa del contribuyente. *Tirant Lo Blanch*.
- MPTFP. (2019). Informe sobre el funcionamiento de los Servicios de la Administración Periférica del Estado en 2018. Madrid.
- MUÑOZ, J. (2019). *La función pública en España (1827-2007)*. Madrid.: *Derecho histórico: BOE*.
- NAVAJAS, A. (1983). "La interpretación del artículo 149 de la Constitución Española". *Revista de estudios de la administración local*, 233-260.
- NEVADO, T. (18 de Mayo de 2023). *Inspectores de Hacienda del Estado alertan de que la ley de función pública politiza la Administración con funcionarios a dedo*. Obtenido de <https://inspectoresdehacienda.es/biblioteca/>
- OCDE. (2021). La cooperación fiscal al servicio del desarrollo: Informe de situación en la era del Covid-19.
- OCDE. (Varios Años). Foro sobre Administración Tributaria.
- OCDE. (3 marzo de 2011). Forum on Tax Administration. Tax administration in OECD and selected Non-OECD countries: comparative informations series (2010).
- ONRUBIA, J. (2012). La reforma de la Administración Tributaria: mitos y realidades. Institut d'economia de Barcelona. Universitat de Barcelona.
- ONRUBIA, J. (2015). La gestión de los impuestos en un país descentralizado: diagnóstico y líneas de reforma para España. *Papeles de economía española*, nº 143., 110-130.

- ONRUBIA, J. (s.f.). Financiación autonómica y administración tributaria: una propuesta de modelo integrado de gestión. FEDEA Policypapers, nº 21/2016. Madrid.
- ORTIZ, E. (1996). La Agencia Estatal de Administración Tributaria. Madrid.: Universidad Carlos III. BOE.
- PALOMAR, A. (2016). El Derecho de la función pública. Régimen jurídico de los funcionarios públicos. Madrid: Dykinson S.L. 753-812.
- PANADÉS, J. (2017). El análisis del cumplimiento fiscal en la imposición sobre la renta: una visión panorámica. *Papeles de economía española*, nº 154, 86-110.
- PASCUAL, R. & SEMPERE, P. (7 de diciembre de 2022). *Los funcionarios 'A1' contra los 'A2': claves de la batalla en la élite pública*. Obtenido de CincoDías: https://cincodias.elpais.com/cincodias/2022/12/06/economia/1670355222_845467.html
- PEDRAJA, F. & SUÁREZ, J. (2015). La arquitectura del sistema descentralizado en España: comunidades autónomas y corporaciones locales. *Papeles de economía española*, nº 143, 15-27.
- PELÁEZ, J. (12 de diciembre de 2022). *Llegan los funcionarios 'NINI': ni esfuerzo, ni conocimiento*. Obtenido de LaInformacion: <https://www.lainformacion.com/opinion/jose-maria-pelaez-martos-1/llegan-funcionarios-nini-ni-esfuerzo-ni-conocimiento/2878094/>
- PELÁEZ, J. (19 de junio de 2023). *La cuestionada independencia de la Agencia Tributaria*. Obtenido de Cinco Días: <https://cincodias.elpais.com/opinion/2023-06-19/la-cuestionada-independencia-de-la-agencia-tributaria.html>
- PÉREZ, B. (9 de Junio de 2023). *Hacienda acelera el acceso exprés de interinos a las puertas del 23J*. Obtenido de ABC: https://inspectoresdehacienda.es/wp-content/uploads/filr/5510/20230609_ABC%20-%20IMPORTANTE%20-%20INterinos%20.pdf
- PÉREZ, B. (17 de mayo de 2023). *Podemos aprovechar un resquicio legal para tratar de ascender por la vía rápida y sin examen a 7.500 técnicos de Hacienda*. Obtenido de ABC: <https://www.abc.es/economia/podemos-aprovecha-resquicio-legal-tratar-ascender-via-20230516195007-nt.html>

- PÉREZ, F. & CUCARELLA, V. (2015). Necesidades de gasto de las Comunidades Autónomas. *Papeles de economía española*, nº 143, 52-74.
- PÉREZ, F. (2020). Desequilibrio vertican en la financiación autonómica: causa y remedios. En LAGO, S. & MARTÍNEZ-VÁZQUEZ, J. *Desafíos pendientes de la descentralización en España: suficiencia y autonomía tributaria* 35-62. Instituto de estudios fiscales.
- PÉREZ, J. (28 de noviembre de 2022). *El destrozo de la función pública por los cambios en las oposiciones*. Obtenido de CincoDías: https://cincodias.elpais.com/cincodias/2022/11/25/opinion/1669388510_921565.html
- PILOSO, V. M.; VERA, C. ; OLIVERO, D. & RUIZ, D. (2016). Administración Tributaria. Estudio comparativo entre Mancha (Ecuador) y Holguín (Cuba). *Revista Eca Sinergia. Facultad de ciencias administrativas y económicas.*, 78-102.
- PORTILLO, J. (19 de Junio de 2023). Nos preocupa la vorágine de regulación fiscal, necesitamos seguridad jurídica. *Expansión*, 18-19.
- PRIETO, J. (1994). "Algunas consideraciones sobre coordinación y colaboración entre las Administraciones Tributarias Estatal y Autonómica". *IV Congreso regional de Castilla y León*, 593-607. Burgos.
- PRODIGIOSO VOLCÁN. (2021). ¿Habla claro la Administración a los públicos vulnerables? II Radiografía del lenguaje administrativo en España.
- REDACCIÓN. (11 de junio. de 2014). *Según GESTHA Hacienda pierde en los tribunales la mitad de las reclamaciones formuladas por los contribuyentes, aunque la Administración lo desmiente*. Obtenido de Noticias Jurídicas: <https://noticias.juridicas.com/actualidad/noticias/3854-segun-gestha-hacienda-pierde-en-los-tribunales-la-mitad-de-las-reclamaciones-formuladas-por-los-contribuyentes-aunque-la-administracion-lo-desmiente/>
- REDACCION. (2019 de mayo de 28). *Las 'cartas amenaza' que está enviando Hacienda a autónomos y pymes*. Obtenido de Cinco Días: https://cincodias.elpais.com/cincodias/2019/05/27/autonomos/1558988111_713760.html

- REDONDO, J. (2021). Aproximación al fenómeno de la corrupción. En CIAT, *Manual de ética, transparencia y lucha contra la corrupción. Las administraciones tributarias al servicio del ciudadano*, 41-58.
- REY, B.; FERNÁNDEZ, JJ. & OT. (2004). Nueva Ley General Tributaria: Ley 58/2003 de 17 de diciembre. Barcelona: J.M. Bosch.
- RODRÍGUEZ, N. (2017). La economía del comportamiento en el análisis del cumplimiento fiscal. *Papeles de economía española*, nº 154, 131-142.
- RUBIO, J. (2005). ¿Tiene ventajas una Agencia Integrada a nivel nacional? El caso de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en España. XII Encuentro de Economía Pública.
- RUBIO, J. (2010). La influencia de la Academia en las reformas tributarias: una síntesis. *Papeles de economía española*, nº 125/126, 62-76.
- RUIBAL, L. (2010). Experiencia internacional sobre medidas de reorganización de las Administraciones Tributarias en la lucha contra el fraude fiscal. *Crónica Tributaria*, 143-178.
- RUIZ, J. (17 de mayo de 2019). *Hacienda advierte por carta a los empresarios que ingresan menos que su competencia*. Obtenido de Cadena Ser: https://cadenaser.com/ser/2019/05/17/economia/1558072945_054469.html
- RUIZ-FARABO, I. (21 de noviembre de 2022). *Funcionario superior por mandato del prior*. Obtenido de Vozpópuli: <https://www.vozpopuli.com/opinion/funcionario-superior-por-mandato-del-prior.html>
- RUIZ-HUERTA, J. & GARCIMARTIN, C. (2015). Hacia una fiscalidad europea. Tendencias de los impuestos de la Unión Europea. *Ekonomiaz*, 2º semestre., 66-98.
- SÁNCHEZ, J. (1995). Las actuaciones de la Agencia Tributaria y los principios constitucionales tributarios. *Civitas. Revista española de derecho financiero*, nº 87., 421-458.
- SÁNCHEZ, R. (17 de mayo de 2019). *Hacienda envía miles de cartas antifraude a pequeños negocios*. Obtenido de El Periódico: <https://www.elperiodico.com/es/economia/20190517/hacienda-envia-cartas-negocios-minoristas-7459189>

- SANMARTIN, J. (julio-diciembre de 2011). La comunicación política del Presidente Clinton. El discurso del estado de la Unión de 1998. *AD Research ESIC*, 96-117.
- SANTOS, M. (2017). Los principios generales del derecho tributario según la Constitución de Ecuador. *Revista Empresarial ICE-FEE-UCSG*, 61-67.
- SANZ, J. (2017). La "Curva de Laffer": ¿mito o realidad? Discusión, modernización y evidencias en el IRPF español. *Papeles de economía española*, nº 154, 179-200.
- SARTORIO, S. (junio de 2015). La aplicación de la Ley General Tributaria a las Comunidades Autónomas. *Revista catalana de dret públic*, nº 50, 57-74.
- SAT. (2015). La nueva administración tributaria en México. El ADN Digital: eje de transformación de los servicios tributarios.
- SAT. (2022). Informe Tributario y de Gestión: Cuarto Trimestre.
- SCHNEIDER, F. & ASLLANI, A. (2022). Taxation of the Informal Economy in the EU. FISC committee.
- SERRALLER, M. (14 de diciembre de 2022). *Primera manifestación ante Hacienda de los inspectores, que recurren la 'oposición light'*. Obtenido de Vozpópuli: https://www.vozpopuli.com/economia_y_finanzas/primera-manifestacion-hacienda-inspectores-recurren-oposicion-light.html/comentarios#comments
- SERRALLER, M. (3 de abril de 2023). *Hacienda blindará el bonus de sus funcionarios hasta 2025 a cambio de que recauden más*. Obtenido de Vozpópuli: https://www.vozpopuli.com/economia_y_finanzas/hacienda-blindar-bonus-funcionarios-hasta-2025-cambio-recauden-mas.html
- SERRALLER, M. (19 de mayo de 2023). *Los inspectores de Hacienda preparan la primera huelga de su historia contra el asalto de Podemos*. Obtenido de Vozpópuli: https://www.vozpopuli.com/economia_y_finanzas/inspectores-hacienda-preparan-primera-huelga-historia-asalto-podemos.html
- SUÁREZ, G. (2017). La fundación como entidad jurídica corporativa en el derecho romano. *GLOSSAE. European Journal of Legal History*, 14, 881-916.
- TAHIRI, J. (27 de julio. de 2019). *Hasta 600.00 € de multa por no entregar un impreso que aún no existe*. Obtenido de ABC Economía:

https://www.abc.es/economia/abci-hasta-60000-euros-sancion-no-entregar-impresso-no-existe-201907270213_noticia.html

TEAC. (2022). Memoria de los Tribunales Económico-Administrativos 2021.

TOSCANO, J. (2002). "Límites Constitucionales al Contenido Material de las Leyes de Presupuestos del Estado" Tesis Doctoral. Barcelona: Universidad Pompeu Fabra.

TUDELA, J. (enero-abril 2018.). La asimetría , que no los hechos diferenciales, como nota distintiva del estado autonómico. *UNED. Revista de Derecho Político* n°. 101, 431-460.

UBIÑA, V. (12 de octubre. de 2022). *Hacienda pierde en los tribunales la mitad de las reclamaciones que hacen los contribuyentes*. Obtenido de The Objective: <https://theobjective.com/videos/espana/2022-10-12/hacienda-tribunales-contribuyentes/>

UTRILLA, A. (2006). Comparación internacional de los modelos de descentralización fiscal. *Mediterráneo Económico*, n° 10, 167-196.

VIAÑA, D. (22 de mayo de 2023). *Podemos maniobra para ascender a funcionarios sin oposición y tener el control de las escalas durante un año*. Obtenido de El Mundo: <https://www.elmundo.es/economia/macroeconomia/2023/05/22/6467677dfdddfbf2ad8b45b5.html>

VILLAGRA, R. (2005). Los convenios bilaterales para evitar la doble imposición suscritos por los países miembros de la comunidad andina con terceros países. *Derecho y sociedad*, n° 4, 116-136.

VILLANUEVA, A. (2016). Las competencias de los entes locales en materia de turismo tras la reforma del régimen local español. En TAPIA, R. & CARRAS, P. *Temas selectos 3: hacia el ámbito del derecho administrativo*. 167-182. Cuernavaca, Moleros, México.: Ediciones Eternos Malabares.

YÁÑEZ, R. & ÁVILA, H. E. (2015). Dictamen de estados financieros para efectos fiscales: neutralidad jurídica, evolución e incongruencias. *Contaduría y administración*, n° 60, 402-422.

ZABALZA, A. (2020). Autonomía tributaria, suficiencia de recursos y descentralización. En LAGO, S. & MARTÍNEZ-VÁZQUEZ, J. *Desafíos pendientes de la*

descentralización en España: suficiencia y autonomía tributaria, 89-128.
Institutos de Estudios Fiscales.

ZUBIRI, I. (2010). La descentralización de impuestos en un sistema federal. *Papeles de economía española*, nº 125/126., 333-338.

ZUBIRI, I. (2017). Tendencias fiscales en la Unión Europea: situación e implicaciones fiscales para España. *Papeles de economía española*, nº 154, 39-84.

BOLETÍN OFICIAL DE LAS CORTES GENERALES: CONGRESO DE LOS DIPUTADOS

- 121/000149 Proyecto de Ley de la Función Pública de la Administración del Estado. Proyecto de Ley. 24 de marzo de 2023.
- 121/000149 Proyecto de Ley de la Función Pública de la Administración del Estado. Enmiendas e Índice de Enmiendas al articulado. 12 de mayo de 2023.

DIARIO DE SESIONES DEL CONGRESO DE LOS DIPUTADOS

- Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados, Pleno y Diputación Permanente, Sesión Plenaria núm. 75, 27 de diciembre de 1990.
- Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados, Pleno y Diputación Permanente, Sesión Plenaria núm. 65, 23 de noviembre de 1990.
- Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados, Pleno y Diputación Permanente, Sesión Plenaria núm. 63, 21 de noviembre de 1990.
- Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados, Pleno y Diputación Permanente, Sesión Plenaria núm. 62, 20 de noviembre de 1990.
- Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados, Pleno y Diputación Permanente, Sesión Plenaria núm. 61, 31 de octubre de 1990.
- Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados, Pleno y Diputación Permanente, Sesión Plenaria núm. 60, 30 de octubre de 1990.
- Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados, Pleno y Diputación Permanente, Sesión Plenaria núm. 59, 29 de octubre de 1990.
- Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados, Comisión de Economía, Comercio y Hacienda, Sesión núm. 54, 2 de marzo de 1993.
- Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados, Comisión de Presupuestos, Sesión núm. 21, 15 de noviembre de 1990.
- Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados, Comisión de Presupuestos, Sesión núm. 20, 14 de noviembre de 1990.
- Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados, Comisión de Presupuestos, Sesión núm. 19, 13 de noviembre de 1990.
- Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados, Comisión de Presupuestos, Sesión núm. 19, 13 de noviembre de 1990.
- Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados, Comisión de Presupuestos, Sesión núm. 17, 16 de octubre de 1990.

- Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados, Comisión de Presupuestos, Sesión núm. 15, 3 de octubre de 1990.

-

LEGISLACIÓN

- Constitución Española.
- Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera.
- Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas.
- Ley 38/2022, de 27 de diciembre, para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito y por la que se crea el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, y se modifican determinadas normas tributarias.
- Ley 40/2015 de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público.
- Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común.
- la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno.
- Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.
- Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
- Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.
- Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado.
- Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- Ley 11/2022, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021.
- Ley 51/2007, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2008.
- Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de presupuestos Generales del Estado para 1991.

- Real Decreto Legislativo 5/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto Básico del Empleado Público.
- Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Mercado de Valores
- Real Decreto 1113/2018, de 7 de septiembre, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Hacienda.
- Orden Ministerial de 2 de junio de 1994, por la que se desarrolla la estructura de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.
- Orden PRE/3581/2007, de 10 de diciembre, por la que se establecen los departamentos de la AEAT y se les atribuyen las distintas funciones y competencias.
- Orden HFP/1395/2021, de 9 de diciembre, por la que se modifican la Orden EHA/3851/2007, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 576 de autoliquidación del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, y el modelo 06 de declaración del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, exenciones y no sujeciones sin reconocimiento previo, la Orden EHA/3012/2008, de 20 de octubre, por la que se aprueba el modelo 347 de Declaración anual de operaciones con terceras personas, así como los diseños físicos y lógicos y el lugar, forma y plazo de presentación, la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, por la que se regulan los procedimientos y las condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones, declaraciones informativas, declaraciones censales, comunicaciones y solicitudes de devolución, de naturaleza tributaria, y la Orden HAC/171/2021, de 25 de febrero, por la que se aprueba el modelo 05, "Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. Solicitud de no sujeción, exención y reducción de la base imponible", y se determinan el lugar, forma, plazo y el procedimiento para su presentación
- Resolución de 31 de julio de 2022, e la Subsecretaría del Ministerio de la Presidencia, por la que se publica el Convenio Entre la AEAT y el Organismo Estatal de Inspección de Trabajo y Seguridad Social, en materia de intercambio de información y desarrollo de actuaciones de colaboración para la prevención y corrección del fraude fiscal y a la seguridad social.

- Resolución de 28 de septiembre de 2020, de la Subsecretaría, por la que se publica el Convenio entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y el Instituto Social de la Marina, en materia de cesión de información de carácter tributario.
- Resolución de 19 de diciembre de 2019, del Consejo de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, por la que se aprueba el Reglamento de Régimen Interior de la Comisión.
- Resolución 27 de abril de 2018, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueba el baremo de distribución del complemento de productividad de los funcionarios que desempeñan puestos de trabajos con funciones propias de inspección de los tributos en el ámbito de competencias del departamento de inspección financiera y tributaria.
- Resolución de 28 de diciembre de 2009, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se crea la sede electrónica y se regulan los registros electrónicos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.
- Resolución de 21 de septiembre de 2004, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se establece la estructura y organización territorial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.
- Resolución de 28 de marzo de 2000, del Consejo de Gobierno del Banco de España, por la que se aprueba el Reglamento Interno del Banco de España.
- Instrucción 01/2022, de 2 de marzo de 2022, del director del departamento de inspección financiera y tributaria, para la distribución del complemento de productividad baremada en el ejercicio 2022.
- Nota sobre criterios de distribución de la productividad baremada de inspección, firmada con fecha 19 de septiembre de 2022.
- Decreto-ley 7/2022, de 20 de septiembre, por el que se modifica la Ley 5/2021, de 20 de octubre, de Tributos Cedidos de la Comunidad Autónoma de Andalucía, para paliar los efectos de la inflación mediante la deflactación del gravamen del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y para bonificar el Impuesto sobre el Patrimonio, se aprueba la supresión del gravamen para 2023 del canon de mejora de infraestructuras hidráulicas de interés de la Comunidad Autónoma de Andalucía, y se modifica el Texto Refundido de la Ley General de la Hacienda Pública de la Junta de Andalucía en materia de aplazamiento y fraccionamiento de ingresos de derecho público de la Comunidad Autónoma.

OTRAS NORMAS UTILIZADAS PARA ESTE TRABAJO

- Ley del Servicio de Administración Tributaria (México).
- Ley Fundamental de la República Federal de Alemania.

JURISPRUDENCIA

- Sentencia del Pleno del Tribunal Constitucional núm. 7/2016 de 21 de enero.
- Sentencia del Pleno del Tribunal Constitucional núm. 217/2013 de 19 de diciembre.
- Sentencia del Pleno del Tribunal Constitucional núm. 206/2013 de 5 de diciembre.
- Sentencia del Pleno del Tribunal Constitucional núm. 134/2011 de 20 de julio.
- Sentencia del Pleno del Tribunal Constitucional núm. 76/1992 de 14 de mayo.
- Sentencia del Pleno del Tribunal Constitucional núm. 126/1987 de 16 de julio.
- Sentencia del Pleno del Tribunal Constitucional núm. 99/1987, de 11 de junio
- Sentencia del Pleno del Tribunal Constitucional núm. 65/1987 de 21 de mayo.
- Sentencia del Pleno del Tribunal Constitucional núm. 63/1986 de 21 de mayo.
- Sentencia del Pleno del Tribunal Constitucional núm. 27/1981 de 20 de julio.
- Sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo núm. 748/2020 de 11 de junio.
- Sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo núm. 760/2019 de 3 de junio.
- Sentencia del Juzgado Central de lo Contencioso Administrativo núm. 4 de Madrid núm. 137/2022 de 22 de julio.